

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



Conveniencia de permitir la calificación de operaciones elusivas en ejercicios prescritos cuando incidan en casos que involucran varios ejercicios anteriores a la fecha de la fiscalización: análisis crítico

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster en Derecho Tributario
que presenta:

Kenny Huaman Vasquez

Asesora:

Renee Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2022

A Dios que es mi Padre, quien me fortalece para enfrentar las dificultades de la vida; a mis padres por su ejemplo consejo y apoyo constante, a mi amado esposo e hijos por su aliento y motivación y a mis amigos y compañeros de trabajo que aportaron ideas y experiencia compartida.

Kenny Huamán



RESUMEN

Se pone en manifiesto que algunas empresas utilizan figuras legales, como, por ejemplo, reorganizaciones societarias bajo un esquema de planeamiento tributario, que les ha permitido de manera indirecta obtener los beneficios tributarios que estaban orientados a incentivar la inversión o facilitar las estrategias empresariales, sin pretender lograr dicho objetivo económico. Situación que distorsiona la equidad del impuesto que debe aplicarse sobre la capacidad contributiva y genera brechas en la recaudación.

Muy poco se hizo con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que tuvo problemas en su aplicación para intentar calificar operaciones en Fraude de Ley, por lo que en el 2012 fue necesario introducir la Cláusula Antielusiva General en el Perú, dentro de la Norma XVI en el Título Preliminar del Código Tributario, acarreado oposiciones en el sector privado, suspendiéndose con otra Ley, su aplicación, con excepción del primero y último párrafo de la misma, tan solo a los 2 años de su introducción sin haberse incluso aplicado.

En el contexto actual, debido a que a finales del 2018 se levantó la suspensión de la Cláusula Antielusiva General incorporada en los párrafos del 2 al 5 de la Norma XVI, nos encontramos con los posibles inconvenientes que podría generar su aplicación en el Perú, por parte de la SUNAT, a aquellas operaciones que se hubieran realizado en períodos prescritos y que aun así sus efectos se evidencien en uno o varios ejercicios futuros, que al no estar prescritos, estén siendo fiscalizados o podrían ser sujetos a fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

En el desarrollo de la presente investigación, se evidencia las diversas interpretaciones por parte de la doctrina y la jurisprudencia, respecto a qué facultades de la Administración se sujetan al plazo de prescripción que establece el artículo 43° del Código Tributario, lo que podría generar una posición discordante entre los órganos administrativos y judiciales cuando se discutan los casos de calificación de las operaciones descritas en el párrafo previo.

Finalmente, en el presente trabajo se analiza el problema en cuestión con la exposición de jurisprudencia de casos similares para plantear una tentativa solución a la contingencia que se pueda generar a futuro, así como para solucionar el problema interpretativo del artículo 43° del Código Tributario.

ÍNDICE

	Pag.
RESUMEN	1
ÍNDICE	2
LISTA DE TABLAS	5
LISTA DE FIGURAS.....	6
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE	9
2.1. Igualdad y Capacidad Contributiva en el Derecho Tributario frente al Deber de Contribuir	9
2.2. Principio de proporcionalidad	13
2.3 Cláusulas antielusivas.....	16
2.4 Elusión Fiscal, Fraude de ley y Abuso del Derecho.....	20
2.5 La prescripción y sus alcances en materia tributaria	24
2.6 Seguridad Jurídica	28
2.7 Carga de la prueba	30
2.8 Plazo Razonable	33
CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	39
3.1 Transferencia de Intangibles.....	40
3.1.1 Tratamiento Tributario del Intangible Marca	40
3.1.2 Aplicación de la Norma XVI en la calificación de hechos en ejercicios prescritos:..	41
3.2 Reorganizaciones Societarias:	44
3.2.1 Tratamiento Tributario de las Reorganizaciones:.....	44
3.2.2 Aplicación de la Norma XVI en la calificación de hechos en ejercicios prescritos:..	47
3.3 Caso Español de Reestructuración de un grupo español con la Interposición de una sociedad entre una matriz no residente y sus subsidiarias operativas residentes en España (Referencia STS 861/2015)	63

3.3.1 Tratamiento Tributario del grupo fiscal en España y de la institución de la prescripción:.....	63
3.3.2 Aplicación de la Norma antiabuso español en la calificación de hechos en ejercicios prescritos:	65
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	68
4.1 Facultades de la Administración Tributaria	72
4.2 Análisis sobre la evaluación de operaciones en períodos prescritos en Sentencias del Tribunal Fiscal e Informe de la Administración Tributaria:	79
4.2.1 Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informe de la Administración Tributaria con posición a favor de que el plazo de prescripción no limita la Facultad de Fiscalización:	79
4.2.2 Resolución del Tribunal Fiscal N° 07832-9-2018 con posición en contrario de que el plazo de prescripción no limita la Facultad de Fiscalización:	88
4.3 Análisis sobre la evaluación de operaciones en períodos prescritos en Sentencias del Poder Judicial:.....	91
4.3.1 Sentencia a favor de la posición de que el plazo de prescripción no limita la Facultad de Fiscalización - CASACIÓN N° 3297-2016-Lima	92
4.3.2 Sentencia Casatoria y Resoluciones de Primera y Segunda Instancia judiciales en contra de la posición de que el plazo de prescripción no limita la Facultad de Fiscalización:	95
4.4 Resolución N° 00674-9-2020. Suspensión de la prescripción de la Fiscalización Definitiva que incluye la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. 107	
4.5 Análisis sobre la evaluación de operaciones en períodos prescritos en Sentencias del Tribunal Supremo de España:	110
4.5.1 STS 861/2015 – Recurso de Casación N° 4075/2013, de fecha 05 de febrero de 2015:	110
4.5.2 Voto Particular del magistrado don Joaquin Huelin Martinez de Velasco a la STS 861/2015 de fecha 10 de febrero de 2015:.....	112
4.6 Legislación Comparada:.....	113
4.6.1 Legislación Española.....	113

4.6.2 Legislación Argentina	117
CONCLUSIONES.....	119
ABREVIATURAS.....	121
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	122



LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Reorganización Societaria Telefónica Móviles y Bellsouth

Tabla 2: Ejemplo del arrastre del Saldo a Favor por IGV

Tabla 3: Ejemplo del recálculo del saldo a favor del IGV por la Administración



LISTA DE FIGURAS

- Figura 1. Transferencia y pago de Regalías a personas vinculadas.
- Figura 2. Períodos prescritos o no prescritos posteriores a la fusión
- Figura 3. Estructura patrimonial de las empresas “X” e “Y”
- Figura 4. Transferencia de las 24 unidades inmobiliarias
- Figura 5. Pasivo de la empresa “I” luego de adquirir las 24 unidades inmobiliarias
- Figura 6. Representación de la participación de los accionistas comunes y preferentes en el capital de “I”
- Figura 7. Constitución de la empresa “P”
- Figura 8. Supuesto regulado por el artículo 105º-A de la LIR
- Figura 9. Constitución de Coty Spain (CS)
- Figura 10. Constitución de Coty Spain (CS) como holding
- Figura 11. Determinación del Impuesto a la Renta en la Resolución N° 03820-3-2017
- Figura 12. Arrastre de pérdidas materia de la RTF 07832-9-2018

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

El derecho del ciudadano, a la igualdad para soportar la carga fiscal que el Estado le quiera imponer, así como su deber de contribuir al sostenimiento del Estado para el cumplimiento de sus fines, deben estar basados en su capacidad contributiva y a la solidaridad como lo manifiesta el Tribunal Constitucional en diversas sentencias basados en su interpretación al artículo 74° de la Constitución Política del Estado Peruano.

Es por ello que la lucha contra la elusión tributaria debe ser un objetivo fundamental de nuestro Gobierno, lucha que traspasa nuestras fronteras, en ese sentido la incorporación de la Cláusula Antielusiva General (CAG) no solo involucra una lucha interna sino que comparte el mismo interés con varias naciones con las que mantiene relaciones diplomáticas, comerciales y amicales, ejemplo de ello es su interés de suscribir amplios acuerdos multilaterales, habiendo ya suscrito el de mayor trascendencia como es el MLI (Acuerdo Multilateral de la OCDE) que involucra Acuerdos Mutuos de Intercambio de Información, obligándose a modificar su Código Tributario para cumplir con sus compromisos tales como Requerimientos de Información.

La presente investigación expone los problemas que podrían suscitarse al calificar operaciones en fraude de ley en períodos que se pueden interpretar prescritos para la facultad de fiscalización y entre ellas la de calificación, extendida a la SUNAT a través de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. No se trata de discutir si la facultad de determinar forma o no parte de las facultades de la Administración Tributaria, sino del alcance que la doctrina y la jurisprudencia le da al artículo 43° del Código Tributario respecto a si el límite del plazo de prescripción le aplica también a las otras facultades de la Administración.

Se expone Jurisprudencia nacional que establece claramente que la institución de la Prescripción se fundamenta en el principio de Seguridad Jurídica, y que a su vez señala que no es un principio irrestricto ni superior a los otros derechos fundamentales que nuestra Constitución y las Leyes salvaguardan. La ponderación de Derechos Fundamentales para mantener un equilibrio armónico entre todos ellos no debe ser una atribución exclusiva del Tribunal Constitucional ni de las Cortes de Justicia en el País, creemos que también debe ser considerada por el legislador a la hora de emitir normas que modifiquen o precisen nuestro actual Código Tributario, que le permitan

a la Administración Tributaria luchar contra la elusión fiscal que atenta contra el Deber de Contribuir, contra el principio de igualdad y el Abuso del Derecho, entre otros.

Como parte de la Jurisprudencia nacional tenemos a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 100-5-2004, que estableció que la SUNAT estaba facultada a verificar información de ejercicio anteriores, prescritos o no en la medida de que ello pueda servir para determinar un período que no se encuentre prescrito, en el caso concreto fue sustentar la depreciación dentro del ejercicio fiscalizado. Dicha jurisprudencia fue citada en repetidas sentencias como las Resoluciones Nos. 1409-4-2013, 322-1-2004, 02838-5-2010, 03820-3-2017 y 05790-9-2018.

Las mencionadas resoluciones analizan el alcance del artículo 43° del Código Tributario sobre las facultades de la Administración Tributaria, y se orientan a concluir que solo limita a las de Determinación y no a las de fiscalización que involucra incluso el de solicitar documentación de períodos prescritos si con ello se puede efectuar una correcta determinación de la Obligación Tributaria de períodos no prescritos.

Por otro lado, tenemos sentencias judiciales que opinan lo contrario en el sentido de que la limitación del plazo de prescripción establecido en el artículo 43° mencionado si les aplica a las facultades de fiscalización por lo que también debe sujetarse a ese plazo.

Si bien las Sentencias o Resoluciones a desarrollar no discuten el tema de que se pueda o no calificar hechos actos o situaciones en un ejercicio prescrito para determinar la correcta obligación tributaria en los ejercicios no prescritos que se estén fiscalizando, es decir aplicar la facultad de la SUNAT establecida en la norma XVI a operaciones, actos o situaciones en períodos en que la facultad de determinar esté prescrito, pero cuyos efectos inciden en una mayor renta neta imponible o menor saldo a favor o crédito tributario; y esto porque la norma XVI es aplicable recién a partir de enero de 2019; no obstante ello nos sirven de referencia en el sentido de que ahí se discute si el límite de la prescripción le alcanza a las facultades de fiscalización siendo una de ellas la de calificación de hechos en fraude de ley.

En ese sentido ayudarán en el análisis del problema, revisar las Sentencias y Resoluciones mencionadas, así como la Legislación comparada y Jurisprudencia extranjera a efectos de concluir la necesidad de un cambio normativo respecto a lo establecido en el artículo 43° del Código Tributario o una precisión de su aplicación.

CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

En este primer capítulo desarrollaremos conceptos relacionados con el “principio de igualdad y capacidad contributiva”, el “deber de contribuir”, el “principio de proporcionalidad”, “Cláusula general antielusiva”, “elusión fiscal”, “fraude de ley”, “abuso del derecho”, “seguridad jurídica”, “prescripción”, “carga de la prueba” y “plazo razonable”, vinculados a responder las preguntas planteadas en la investigación y a explicar que las soluciones propuestas se encuentran dentro de los límites que permiten los principios constitucionales, los deberes y derechos de los contribuyentes establecidos en la Constitución y las normas referidas a tributos en el Perú. Propuestas que serán racionales y oportunas a efectos de responder a la necesidad de proteger y garantizar una tributación justa y equitativa.

2.1. Igualdad y Capacidad Contributiva en el Derecho Tributario frente al Deber de Contribuir

Desde la Constitución de 1823, que en su artículo 162° estableció que “las contribuciones se repartirán bajo la regla de igualdad y proporción, sin ninguna excepción ni privilegio”, el principio de igualdad para la potestad tributaria siempre ha estado presente. La actual Constitución Política del Estado Peruano, lo pone como límite a la potestad tributaria en su artículo 74°, es así como el ciudadano tiene el derecho a ser tratado con igualdad cuando tenga que soportar la carga fiscal que el Estado le quiera imponer, de igual forma también tiene el deber de contribuir al sostenimiento del Estado para el cumplimiento de sus fines, basados en su capacidad contributiva y a la solidaridad como lo manifiesta el Tribunal Constitucional en diversas sentencias.

Por lo que se observa, el principio de igualdad se ha mantenido todo el tiempo de nuestra vida Republicana. En los siguientes párrafos se analizará como lo ha interpretado la jurisprudencia y la doctrina, los cuales han sido influenciadas por la doctrina extranjera, teniendo muchas similitudes.

Si bien no es un principio definido en la Constitución Política del Perú, a entender del Tribunal Constitucional, en su Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AITC, esta deriva del derecho a la igualdad en materia tributaria y que implica que “el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que

evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

Tanto los principios de capacidad contributiva y de igualdad no son exclusivos de nuestra Constitución, podemos verlo también en la legislación extranjera, en donde Fernandez, tomando como referencia el numeral 20 del artículo 19° de la Constitución chilena, intuye que el legislador concibe la igualdad material al asociar el principio de igualdad con la proporcionalidad y la progresividad (2011, pp. 570-571). Y con referencia al artículo 31.1 de la Constitución española, señala que, de la concurrencia de los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad se alcanza el principio de justicia en el reparto de las cargas públicas (2011, p. 573), debiendo entenderse por el principio de capacidad económica como el nivel de riqueza que pueda tener el sujeto gravado (p. 573). En ese sentido para Fernandez, la igualdad no es formal sino material en que se gravan los tributos a los ciudadanos “no por igual y uniformemente, sino en función del criterio señalado: capacidad económica” (p. 573), reconociendo también la preferencia de la legislación española del principio de progresividad frente a otros como el de proporcionalidad y el de beneficio sin excluirlos necesariamente (p. 573).

Aunque hay que considerar que existe un grupo de tributos¹ que se han constituido sin considerar este principio de igualdad o capacidad contributiva sino mas bien considerando el beneficio directo o indirecto percibido por las personas, como son las contribuciones y tasas, por las que no formarán parte de nuestra investigación.

Para Lozano, citando el caso peruano, el principio de capacidad contributiva encierra un sentido de justicia, contribuir en igualdad, no es necesariamente en la misma cantidad, sino que todos seamos iguales ante la ley (citado en Rubio, 1999, p.418), a lo que Rubio concluye que “La igualdad supone no sólo que no haya exoneraciones por razón de la persona, sino que todos los que deban pagar, efectivamente lo hagan” (1999, p.419). En esa línea, la sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AATC señaló que la imposición de los tributos debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva y por otro lado el pago de estos representa el “deber

¹ Dentro del grupo de tributos tenemos los impuestos, contribuciones y tasas, cuyas definiciones se muestran en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, siendo que a las contribuciones y tasas no se les aplica necesariamente los principios de igualdad y capacidad contributiva.

de contribuir con los gastos públicos” siendo este último un “principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho” (Fundamentos 8 y 9).

No obstante, debemos reconocer que, en nuestra legislación, tenemos exoneraciones o inafectaciones legales, que responden muchas veces a criterios de política fiscal beneficiando ciertas actividades productivas o comerciales, que a pesar de reflejar la misma capacidad contributiva que otras personas o empresas de sectores diferentes al de ellos, se vean favorecidos por una reducción a su base imponible. Situación que atenta al principio de igualdad cuando se tiene que soportar la carga tributaria, razón por la cual deben limitarse, ser temporales, coyunturales y contar con el sustento técnico debido.

Zuzunaga, resumiendo la Sentencia del Tribunal Constitucional del 24 de setiembre de 2004², que declaró infundada la demanda interpuesta contra la Ley 28194 (de Bancarización y del Impuesto a las Transacciones Financieras – ITF), consideró que, para el Tribunal, el deber de contribuir, como una manifestación del principio de solidaridad, se cumple coadyuvando a la detección del fraude que cometen las personas que pretenden rehuir a la Potestad Tributaria (2013, pp. 45-46).

De igual modo en la Sentencia del 17 de octubre de 2011³ el Tribunal Constitucional declara la constitucionalidad del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias -SPOT, “sustentado en el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público y al principio de solidaridad tributaria” (Zuzunaga, 2013, p. 49). Reconoce por tanto en esta sentencia, la tendencia del Tribunal de “legitimar la obligación de colaboración como instrumento de combate del fraude involucrando terceros ajenos a la relación jurídica tributaria principal” (p. 50).

Finalmente, si lo que se busca es que todos paguen lo que deben pagar, entonces debemos cuestionarnos cuanto afecta a este principio que cierto grupo de contribuyentes, amparados en argucias legales, eviten o difieran el nacimiento de la obligación tributaria, disminuyan la cuantía de esta, en claro detrimento de las arcas fiscales, creando sensación de privilegios en la ciudadanía,

² Sentencia que acumula los Expedientes Nos. 0004-2004-AITC, 0011-2004-AITC, 0012-2004-AITC, 0013-2004-AITC, N.º 0014-2004-AITC, 0015-2004-AITC, 0016-2004-AITC y 0027-2004-AITC.

³ Sentencia recaída en el Expediente 03769-2010 sobre Acción de Amparo para que se declare inaplicable el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT).

más aún cuando existen evidentes signos de expresión de riqueza o capacidad contributiva en ellos. En esas circunstancias surge la necesidad de establecer mecanismos que garanticen una recaudación justa y equitativa.

Esta realidad no es ajena al Perú, y no solo se ve afectada por transacciones locales, sino que está presente también en las operaciones transnacionales, Rodríguez nos comparte que, en España, los principios del justo reparto de la carga tributaria se ven afectados por el fenómeno de la globalización de la economía, lo cual se ha manifestado en primer lugar por el elevado fraude o evasión fiscal así como la aparición de nuevas y sofisticadas formas de elusión fiscal (2011, p.48).

Es deber del Estado, velar por que se cumplan estos principios establecidos en la Constitución, así como luchar por reducir la evasión fiscal y las técnicas elusivas que permiten que sujetos de una misma capacidad contributiva estén siendo afectados por una carga menor o simplemente no afectados, en significativa ventaja a los que sí lo están. No solo es necesario darle facultades legales a la Administración Tributaria para realizar su labor tal como está en el Código Tributario peruano sino también normas claras que garanticen la seguridad jurídica y el trato igualitario a todos los contribuyentes; y evitar los vacíos legales que permiten la dualidad de criterio y prácticas elusivas.

Zuzunaga, como ya se mencionó en párrafos previos, también consideró que el enfoque del Tribunal Constitucional para luchar contra el fraude de ley se basa en el deber de contribuir y solidaridad, aunque en su opinión no se encuentra de acuerdo de sustentar la incorporación de la cláusula antielusiva de la Norma XVI en el principio de solidaridad, como siguiendo la tendencia de las Sentencias que citó y lo ha expresado la exposición de motivos de dicha norma, ya que a su entender, solo bastaba la aplicación del principio de “capacidad contributiva y su vinculación con el deber de soportar equitativamente las cargas” para justificar la incorporación de dicha cláusula que permita grabar la verdadera capacidad contributiva del contribuyente que se pretende evitar con maniobras fraudulentas (2013, p. 53).

En esa línea consideramos que se justifica la introducción de cláusulas antielusivas generales que faculten a la Administración Tributaria poder cuestionar operaciones en fraude de ley que vulneren los principios vistos, pero no solo poder incorporarlos al ordenamiento, sino que se debe asegurar que estas sean efectivas y eficientes en la práctica, lo cual involucra la participación de la Administración Tributaria y de los órganos jurisdiccionales.

2.2. Principio de proporcionalidad

Principio que es visto como un parámetro de la actuación de los magistrados del Tribunal Constitucional y los jueces de diversas instancias al momento de evaluar la posible vulneración de Principios Constitucionales, también cuando se tenga que determinar un equilibrio entre la afectación de, un tributo o del ejercicio de la función del Estado de garantizar una tributación justa y equitativa o de restringir el Abuso del Derecho; a uno o varios principios constitucionales.

Dicho parámetro en la actuación de nuestros magistrados del Tribunal Constitucional concibe como un criterio uniforme, que “ningún derecho fundamental tiene la condición de absoluto, habiéndolo expresado así en reiterada jurisprudencia tal como lo indicaron en la Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AITC, que en el caso concreto de evaluar la inconstitucionalidad de diversos artículo de la Ley N° 28194, en donde los demandantes argumentaban que dichos artículos afectaban el derecho a la libertad de contratar, consideraron que puede restringirse cualquier derecho:

- a) cuando no se afecte su contenido esencial, esto es, en la medida en que la limitación no haga perder al derecho de toda funcionalidad en el esquema de valores constitucionales; y, b) cuando la limitación del elemento “no esencial” del derecho fundamental tenga como propósito la consecución de un fin constitucionalmente legítimo y sea idónea y necesaria para conseguir tal objetivo (principio de proporcionalidad). (2004, fundamento 7)

Incluso el mismo Tribunal explica la importancia de su aplicación para sostener la Seguridad Jurídica, y en la Sentencia recaída en el expediente N° 0030-2005-PITC, para el caso de las sentencias exhortativas, en las que el Tribunal modula los efectos en el tiempo de sus sentencias, consideró que si se limitara a declarar la inconstitucionalidad de la norma sin ningún tipo de ponderación o fórmula intermedia, su propio resultado sería inconstitucional y fomentaría un verdadero clima de inseguridad jurídica (fundamento 57).

Salvatierra en su tesis, sostiene que el test de proporcionalidad tiene como sinónimos al “test de razonabilidad”, “test de razonabilidad o proporcionalidad” y al “test de igualdad” (2017, p. 9) y considerando que es una estrategia argumentativa para resolver conflictos de derechos determina que es una estructura compuesta por 3 elementos, razón por la cual se habla de test más que de principio, siendo estos: “idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto”, entendidos como subprincipios(p. 13)

En ese sentido Salvatierra pasa a describir cada uno de estos subprincipios como sigue:

a) Idoneidad, en donde “la medida legislativa deberá ser considerada idónea solo si contribuye con mayor eficacia, rapidez y seguridad para la obtención del fin” entendiendo como dicho fin el de “contribuir de algún modo con la protección de otro derecho o de otro bien jurídico relevante” (p.15).

b) Necesidad, implicará buscar las “medidas menos gravosas, pero igualmente eficaces” (p. 16), en ese sentido agrega que “se trata de un examen de eficiencia, debido a que resulta ser una comparación con otros medios que puedan alcanzar la finalidad promulgada con el menor sacrificio posible de otros principios en juego” (p. 17).

c) Proporcionalidad en sentido estricto, que vendría ser el juicio de proporcionalidad, luego de evaluada la idoneidad y necesidad, teniendo por un lado los principios fundamentales afectados por la medida y por el otro a “los principios que ordenan la protección de los bienes jurídicos que respaldan la intervención legislativa. Con lo cual, se trata de establecer si el grado de afectación de los primeros resulta compensado por el grado de satisfacción de los segundos” (p.18).

Concluyendo que “una medida legislativa será proporcionada en sentido estricto cuando cualitativamente el beneficio que se obtiene el fin legislativo promovido por ella es mayor o igual al perjuicio que ocasiona al derecho fundamental” (p. 19).

La aplicación del test de proporcionalidad no es exclusiva del Tribunal Constitucional, también puede ser aplicada en las Cortes judiciales. Aunque aún no tenemos experiencia de la aplicación del mencionado test, con respecto a las consecuencias derivadas de la aplicación de cláusulas antiabuso en el Perú, refiriéndonos con ello a la actual norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, ya que recién es funcional a partir del año 2019, habiéndose levantado su suspensión; sin embargo, si se tiene referencia de su aplicación en determinadas sentencias, con respecto a las consecuencias derivadas de haberse calificado operaciones simuladas, bajo el sustento de la antigua norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Es pertinente citar como ejemplo, a la Resolución AP N° 603-2009 de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema del 23 de noviembre de 2009, emitida en cumplimiento de la casación N° 3187-2008 y vinculado a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01115-1-2005, que confirmó la calificación de un contrato de leasing bajo la premisa de la norma VIII, como de uno de

compraventa y por tanto no le correspondía al contribuyente los beneficios del Decreto Legislativo N° 299.

El sexto considerando de la sentencia mencionada, incidió en que la libertad contractual es un derecho que garantiza la autodeterminación para decidir la celebración de un contrato y la potestad de elegir al co-celebrante, y aunque los privados tienen el poder de autor reglamentar sus propios intereses y relaciones jurídicas, ello “no implica que dicho poder sea irrestricto y se pueda ejercer sin limitación alguna, pues frente a ella se encuentran las normas imperativas, las buenas costumbres y el orden público”. En ese sentido la sentencia recalcó que “Los acuerdos contractuales no pueden contravenir otros derechos fundamentales”, por lo que “el ejercicio de la libertad contractual no puede considerarse como un derecho absoluto” ya que “los derechos fundamentales en su conjunto constituyen todo el ordenamiento jurídico” (2009, pp. 2-3).

El séptimo considerando de la misma Sentencia, precisó que “la concentración de poder económico en manos de particulares debe limitarse cuando se abusa de él, cuando se rompe el equilibrio de intereses que persigue la ley para que el mercado funcione adecuadamente” (Corte Suprema, 2009, p.4), así como en su octavo y noveno considerando, indicó que el principio de la realidad económica regulado por la Norma VIII es una de estas limitaciones y que al ser dicha facultad, concedida a la administración tributaria, “una excepción al principio de libertad contractual y de legalidad, debe ser interpretada de manera restrictiva en virtud al principio de inaplicabilidad por analogía de las normas que restrinjan derechos que consagra el artículo 139° inciso 9 de la Constitución” (p. 4).

Podemos notar en la sentencia, que los magistrados de la Suprema, aunque no lo mencionan literalmente, aplicaron el test de proporcionalidad, al hacer la ponderación de los derechos fundamentales afectados con la medida tomada por la Administración Tributaria bajo la facultad de la Norma VIII y que fue confirmada por el Tribunal Fiscal; a raíz de ello concluyen que la Sala ha buscado resguardar la necesidad del Estado de velar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y no caigan en omisiones o incumplimientos de estas al amparo de aspectos formales con que revisten sus actuaciones para que encajen en una figura legal que les brinde protección o autorice el pago de un tributo, constituyendo dicha actuación un ejercicio abusivo del derecho que la Constitución rechaza en su artículo 103°.

Si bien es cierto que la Sentencia Casatoria N° 756-2011 interpuesto por el contribuyente ante la posición de la Sala Suprema, mencionada en párrafos previos, tuvo otro rumbo no inaplica la argumentación ahí vertida, lo cual debería ser tomada en consideración o sentar precedente para cuando se lleguen a litigar casos vinculados con la norma XVI, ya que en buena cuenta constituye una facultad atribuida a la Administración que de por sí tendrá resultados oponibles a los intereses particulares quienes sentirán vulnerados sus derechos y libertades, recurriendo por ello a la vía contenciosa administrativa.

2.3 Cláusulas antielusivas

Cláusulas o Reglas (derivadas de su nombre en inglés “rules”) como su propio nombre lo dice están diseñadas para luchar en contra de la elusión, cuya aproximación a una definición veremos en el siguiente subtítulo. Por lo general son normas que han sido introducidas en los ordenamientos legales nacionales, estas normas no son propias de un país sino de varios países, representan la manera de como cada país enfrenta las conductas elusivas de sus contribuyentes.

Según García “pueden definirse como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir” (2006, p. 79). El mismo autor las clasifica (p. 79) como cláusulas generales y cláusulas específicas en donde las primeras son de expresión abierta y se pueden aplicar a un número indefinido de casos, en ese caso por contraposición entendemos que las especiales se aplican a casos concretos.

También se las conoce como normas antiabuso porque tiene como fin, la lucha contra la elusión, fraude a la ley o abuso del derecho que es concebida en diversa literatura como conceptos similares (Tarsitano, 2014, p.48) (Soler, 2011, p. 177) (Sotelo, 2012, p. 24), por otro lado, en el caso de las normas generales se puede decir que aplican a diversos tributos mientras que las específicas, a determinados tributos, de acuerdo como las mismas se hayan establecido en la legislación nacional. El Perú ya tiene experiencia en ello, como se tiene conocimiento, se introdujo nuestra primera cláusula general antielusiva (CAG), con la norma XVI del título preliminar del Código Tributario, Código que según la norma II, del mismo título preliminar, “rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos”; mientras que las cláusulas especiales se encuentran ubicadas dentro de cada

norma con rango de ley que rige un tributo en concreto, así tenemos cláusulas especiales en la Ley del Impuesto a la Renta y también en la Ley del Impuesto General a las Ventas.

La experiencia en el Derecho Europeo continental es que las normas antiabuso generales a decir de Soler, se han caracterizado por su codificación, mientras que en el derecho anglosajón, se han derivado de la doctrina jurisprudencial, aunque considera que en la actualidad ya no es muy relevante esta diferenciación porque se tiene que el derecho anglosajón ha codificado dichas normas y el derecho continental europeo ha desarrollado doctrina antiabuso ante la ausencia de las normas (2014, p. 33).

Como ya se mencionó las cláusulas antielusivas no son reglas aisladas de cada país, en muchos casos se asemejan, por ejemplo en el caso peruano, la primigenia norma VIII, que no es considerada como una cláusula antielusiva general por haber sido recortada, en su versión original, que sí fue pensada para conductas de fraude de ley, fue una copia de la norma argentina (artículo 2 de la Ley 11683) y la que tenemos en la actualidad, la norma XVI del título preliminar del Código Tributario, ha recogido en sus párrafos 2 al 5, gran parte del artículo 15° de la Ley General Tributaria Española (Ley 582003), por lo que la jurisprudencia que subyace, respecto a la aplicación con años de ventaja en esos países pueden influir en el desarrollo de nuestra jurisprudencia.

Por otro lado, la introducción en el Perú de la Cláusula Antielusiva General trajo una serie de críticas, siendo la más grave la inconstitucionalidad de esta, por atentar contra la seguridad jurídica⁴, así como también la indefinición de los conceptos introducidos, tales como artificioso o impropio y los que incluso no están de manera explícita como fraude de ley, abuso del derecho y lo que se entiende por elusión, en esa misma línea está Soler para el caso español, al que añade también la introducción del concepto de “planificación fiscal agresiva” (2014, p. 115).

Respecto a los conceptos jurídicos indeterminados de nuestra norma XVI, el Decreto Supremo N° 145-2019-EF con su artículo 4° ya se ha pronunciado expresando un margen de

⁴ La Cámara de Comercio de Lima (CCL) cuyo presidente en una entrevista periodística en el 2014 aclaró que “La CCL se ratifica en que la norma lesiona la seguridad jurídica y es extremadamente peligrosa por su abierta discrecionalidad que puede convertirse en arbitrariedad” extraída de <https://gestion.pe/economia/ccl-desacuerdo-norma-elusion-tributaria-propuesta-sunat-60453-noticia/>

discrecionalidad en la determinación de dichos conceptos para calificar los actos como artificiosos o impropios, debiendo delimitarse a cada caso en concreto y sin que la calificación se vuelva irrazonable o desproporcionada. Aunque no se soluciona mucho el cuestionamiento a la indeterminación, el decreto citado le agrega los límites de la razonabilidad y proporcionalidad, conceptos que pueden tomar como referencia al tipo de contribuyente o al tamaño de este, entre otros, razón por la cual no hay una respuesta única.

La indeterminación de los conceptos sigue generando mucha discusión, lo cual no es objetivo de la investigación. Y a consideración de Zuzunaga esto podría estar resintiendo el principio de reserva de ley, al dejar que la evaluación de estos esté en manos del aplicador de la Norma (la SUNAT y los contribuyentes), y que podría ser mitigada a su entender con “un escrupuloso procedimiento garantista lo que no elimina el resentimiento, pero si concilia el principio ponderándolos con los de abuso de derecho y de capacidad contributiva” (2013, p. 58).

Consideramos que en transcurso del tiempo, desde el 2012 en adelante, ha disminuido el cuestionamiento de la necesidad de tener una cláusula antielusiva general en el Perú y que por otro lado, todas las críticas o expresiones de incertidumbre se dirigen al impredecible comportamiento de la Administración cuando aplique sus facultadas de recalificación y la no menos incierta posición de los órganos administrativos y judiciales ante la consecuente oposición de los contribuyentes que consideren vulnerados sus derechos.

Como experiencia tenemos el cuestionamiento inicial de, si la norma XVI era una norma sustantiva o procedimental, ante la disyuntiva de que se aplicara en fiscalizaciones de ejercicios anteriores a julio 2012, que se encontraban en curso a la fecha de la emisión de la norma (Decreto Legislativo N° 1121). La posterior suspensión de manera ilimitada, de sus párrafos del 2 al 5 con respecto a períodos fiscalizados anteriores a julio 2012 (artículo 8° de la Ley N° 30230), nos puede indicar que el legislador le otorgaba la naturaleza procedimental, de lo contrario no hubiera necesitado de suspensión explícita con otra norma.

A decir de Malherbe y Zuzunaga, Pflücker también apoyaría la naturaleza procedimental de la CAG, al considerar que “permite develar hechos imponderables ocultos” (2018, p.51), mientras que Luis Hernández, Cesar Gamba, Lorgio Moreno, Jorge Liendo y Carlos Moreano, concluyen lo contrario, que nuestra CAG es de corte material y hacen un resumen de sus posiciones, en donde,

citando a Liendo, afirman que, en función a los efectos que producen las normas, se puede distinguir el derecho tributario material del procesal, es así que en caso la norma produzca efectos relacionados con el nacimiento de la obligación tributaria, dicha norma forma parte del derecho tributario material y por lo contrario si la norma produce efectos en la determinación del tributo, esta será de corte procesal, claro que para el autor citado la CAG solo incluye a los párrafos del 2 al 5 y que en el caso de los párrafos primero y último, los denomina cláusula de calificación jurídica imponible y de simulación, en donde en ese caso serían normas de carácter procesal “pues comprenden situaciones en donde se grava la misma operación económica normativizada por el legislador tributario, la cual ha sido ‘disfrazada’ o ‘maquillada’ bajo una forma jurídica distinta o bajo actos simulados” (2018, p. 52).

Malherbe y Zuzunaga comparten el desacuerdo de Moreno con la exposición de motivos de la Ley 30230, que, como ya mencionamos en párrafos previos, da a entender el carácter procesal de la CAG, ya que de aplicarla a actos pasados se consagraría una retroactividad prohibida por la Constitución. Concluyen también que todos los partidarios de la naturaleza material de la CAG que mencionaron no discuten que, a pesar de ser una norma material, también tenga un corte procesal “por la facultad que regula en favor de la SUNAT (2018, p. 54).

Malherbe y Zuzunaga, manifiestan una segunda discusión, aludiendo a Lorgio, en que la suspensión de los párrafos del 2 al 5 solo se vincula a la facultad de la SUNAT, pero que la regla material se mantiene desde julio del 2012, entonces con la introducción del Decreto Supremo reglamentario (D.S N° 145-2019) la SUNAT podrá aplicar la CAG respecto a actos producidos a partir del 19 de julio del 2012; y por el contrario, si la suspensión de la CAG generó una pérdida completa de eficacia, esta comenzaría a regir a partir de la entrada en vigencia del mencionado Decreto Supremo, posición a la que se inclinan Hernández y Liendo (2018, p. 54). La SUNAT a través del informe N° 116-2019-SUNAT7T0000, se ha pronunciado a favor de la primera posición.

Han transcurrido casi 10 años hasta la actualidad, desde que apareció la norma XVI en el Código Tributario (2012), discutiendo sobre la naturaleza de la misma, primero si es constitucional o no, o si atenta contra la seguridad jurídica, luego desde cuando la Administración Tributaria podrá aplicarla, una vez que se calme esta última discusión, aunque no nos pongamos de acuerdo lo cierto es que ya está vigente, entonces empieza un largo recorrido sobre la pertinencia, oportunidad y mecanismo para aplicarla, que considere la Administración Tributaria, la expectativa es grande,

creo que por ambos lados, los particulares exigirán reglamentar al más mínimo sus procedimientos y la Administración mayor grado de discrecionalidad.

De igual modo para Soler, el reforzamiento de las normas antiabuso se ven legitimadas “cuando se trata de restablecer postulados de justicia tributaria, protegiendo el deber de contribuir de acuerdo con los principios de capacidad económica e igualdad” (2014, p. 117), principios que también revisaremos en subtítulos siguientes. Por lo tanto, nos reafirmamos en que la introducción de la CAG en el ordenamiento peruano ya era necesario y para nada debería ser considerado inconstitucional, mas bien vamos retrasados en comparación con países de América Latina.

Reconocemos que debe existir la inquietud de querer anticipar o proyectar el proceder de las instancias superiores de la Administración Tributaria; se cuestionó mucho que el personal fiscalizador no estuviera preparado para ejercer de forma debida esta nueva facultad que se le asignaba, ¿no podríamos esperar las mismas interrogantes respecto a los vocales del tribunal fiscal y de los jueces del poder judicial? Esperamos que se logre garantizar no solo los derechos de los contribuyentes sino también los derechos de igualdad y de justicia contributiva, vulnerado por las conductas elusivas, reconociendo que es una tendencia mundial y hay mucho desarrollo jurisprudencial extranjero al respecto; ayudará tomar en consideración el desarrollo jurisprudencial existente en el Perú, que ha optado tímidamente por la aplicación del test de proporcionalidad en algunas sentencias vinculadas a la antigua norma VIII, las que hemos comentado en el subtítulo 2.2 previo.

2.4 Elusión Fiscal, Fraude de ley y Abuso del Derecho

La elusión fiscal no es un problema reciente, ni es exclusivo de países subdesarrollados o en vías de desarrollo, ya dejó de ser un problema asilado en los países desarrollados que han visto disminuidos sus ingresos fiscales, por lo que se vienen trabajando alternativas de solución en diversas instancias, siendo una de ellas, los grupos que conforman la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

En la actualidad se han elaborado diversos documentos en los que se identifican estructuras o comportamientos elusivos con propuestas legislativas a ser consideradas por los países miembros y todo aquel país que quiera estar vinculado a dicho organismo, uno de los principales documentos es el denominado Plan BEPS, por sus siglas en inglés (Base Erosion and Profit Shifting), lo que

en realidad serian propuestas para luchar contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (por su traducción en español).

Muchos años atrás en 1966, fue definida según el *Carter Commission Report* de Canadá⁵, como todo intento de prevenir a través de medios legales el nacimiento o de reducir la obligación tributaria que de otro modo tendría efectos tributarios, basándose en la ventaja que proporciona alguna disposición normativa o bien en ausencia de ella (Waincymer, citado en Barrera, 2002, p.2). Definición que estaría incluyendo a lo que se conoce también como economía de opción.

Barrera reconoce la existencia de un debate para llegar a definir el término elusión, debido a que se utiliza muchas veces para abarcar distintos fenómenos tales como economía de opción o ahorro de impuestos; citando como ejemplo, que Duverger considera la elusión como una evasión organizada por ley (citado en Barrera, 2002, p.3) y Vilar, concluye que la elusión es el género donde la economía de opción y el fraude a la ley, son las especies (2005, p.77).

En cambio Tarsitano, sí identifica claramente diferencias, ya que considera que en economía de opción las personas actúan en libertad con la ley por lo que no habría una tensión entre la conducta de la persona y el fin de la ley tributaria y que por otro lado, en la elusión, se obtiene un resultado que la ley se propuso gravar con el tributo, no obstante los déficit legales le permiten evitar caer en el supuesto gravado al usar figuras negociales alternativas, aclarando que los 2 elementos que definen la elusión serían, la artificiosidad del camino alternativo optado y su “falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico” (2014, p. 43).

La figura del fraude a la ley para Tarsitano, viene a ser

Una reacción con la que el Derecho combate un abuso de la función instrumental del negocio, cuando a este se lo hace servir para una ilicitud indirecta”, de ahí que lo identifica “con el abuso de derecho institucional, cuando el abuso no es considerado desde el lado de quien ejercita un derecho subjetivo en forma irregular o antisocial, sino desde el punto de vista de la ley, cuyo espíritu es violado procurando fines que la exceden” (2014, p. 48).

El fraude de ley es un concepto no definido en nuestra legislación tributaria, ni siquiera en la misma norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, sin embargo, en la jurisprudencia

⁵ Report of the Royal Commission of Taxation (KL Carter, Chairman), impreso en Ottawa en 1966.

del tribunal fiscal se le ha dado una definición, es así que la Resolución N° 6686-4-2004 citando a Eusebio Gonzales García, concluye que

La característica principal del fraude a la ley, es la adopción de una figura jurídica dada para obtener de manera indirecta el resultado económico que constituye su motivación o finalidad última, con el propósito de eludir la aplicación de la norma que le resulta más gravosa y que corresponde al resultado económico perseguido (MEF, p. 12).

En párrafos previos mencionamos que para Tarsitano, el fraude a la ley aparece identificado con el abuso del derecho institucional, agrega que “cada país debe matizar y contrastar estas nociones con su propio ordenamiento, con su doctrina y su jurisprudencia” (2014, p. 48), considerando también que se debería verificar “si existe coincidencia entre el abuso de derecho y el fraude a la ley civil y la categoría elusión, creada por la norma XVI” (p.48).

Dentro de la jurisprudencia nacional, tenemos sentencias del Poder Judicial que respaldaron, ante casos de simulación, la facultad de la Administración Tributaria de calificación económica, sosteniendo que el abuso del Derecho se opone o vulnera el deber de contribuir, como fue el caso de la Resolución N° 17 de primera instancia, de la Cuarta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima del 30 de octubre de 2007, así como la Sentencia de segunda instancia AP 603-2008 de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia del 10 de setiembre de 2008 que confirma la Sentencia de Primera Instancia.

Y en materia constitucional tenemos como precedente al fundamento 12 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 05296-2007-PATC que describe al abuso del derecho, aplicado al ámbito de los derechos fundamentales, como la desnaturalización de “las finalidades y objetivos que sustentan cada atributo, facultad o libertad reconocida sobre las personas”, explicando que los derechos no pueden utilizarse de forma ilegítima, sino de manera acorde con lo que representan los objetivos de realización del individuo y que este último sea compatible con los valores del propio ordenamiento. En el caso en concreto se estaba beneficiando de un régimen pensionario a un jubilado de las fuerzas policiales de manera indebida ya que no cumplía los requisitos establecidos en precedentes jurisprudenciales y del mismo Colegiado, de estricto cumplimiento por las cortes judiciales, y agregándose a ello se le negó a la Policía Nacional, anteponer la acción de amparo, contra la resolución que le obligaba a cumplir con una resolución ilegítima, por el

simple hecho de que no había presentado el recurso dentro del plazo establecido para ello. Situación que para el colegiado constituía un abuso del derecho.

Ejemplo similar nos da la sentencia del Tribunal Constitucional N° 681-2020, que resolvió una demanda de hábeas data, no obstante haberse reconocido que se vulneró el derecho de acceso a la información pública; en lo referido a la petición accesoria de los costos y costas procesales, al haberse identificado que el mismo demandante había interpuesto más de 220 procesos de hábeas data, reconoció una excesiva utilización de estas demandas, generando sobre carga procesal y obstáculo en la tutela de los derechos fundamentales de otras personas que ven retrasada la atención a sus casos por estar la justicia constitucional distraída en la atención de sus demandas planteadas en el ejercicio abusivo de su derecho, generando también el perjuicio a los gastos públicos (considerandos del 10 al 13) .

El Tribunal concluye, después de citar la definición del Abuso del Derecho de la sentencia N° 05296-2007-PATC, que se evidenciaba un uso abusivo del derecho de acceso a la información pública, por la excesiva interposición de demandas de hábeas data y que a su vez le generaban un beneficio económico al demandante por el pago de honorarios por casos que el mismo creaba; y en ese sentido determina que no resulta razonable aplicar la regla del artículo 56 del Código Procesal Constitucional de manera automática para el pago de costos, declarando improcedente dicha pretensión (TC, 2020, considerandos 14 al 17).

Como bien se mencionó en el subtítulo 2.3 anterior, los conceptos de elusión, fraude a la ley o abuso del derecho son concebidos en diversa literatura como conceptos similares, mientras que en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121, se muestran como interdependientes (MEF 2012, p. 6); el mismo documento también resalta que la mayoría de países consideran que si bien es un derecho de sus contribuyentes, escoger las formas jurídicas que le sean más apropiadas en sus asuntos, “nadie puede ejercer sus derechos en conflicto con la función que el sistema jurídico les atribuyó (abuso de la ley o abuso del derecho)” y que “países como Portugal, Alemania, Argentina, Países Bajos, Francia han basado sus sistemas antielusivos en esta forma de “abuso de la ley” (pp. 7-8).

Muñoz, analizando la figura del Abuso del derecho en España, lo considera como una figura auto-correctora, que permite reprimir aquellos ejercicios de derecho que, siendo inicialmente

válidos, contravienen principios configuradores del ordenamiento jurídico, en especial los que contribuyeron al reconocimiento del derecho abusado (2018, p.2).

Es importante expresar los conceptos vertidos de la doctrina nacional e internacional respecto a elusión y la figura del fraude a la Ley porque es justamente el objeto por lo que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario ha sido introducida en el ordenamiento jurídico nacional, a entender de la exposición de motivos, mas Zuzunaga opina lo contrario, en donde analizando la Sentencia N° 05296-2007-PATC (vista en párrafos previos) y la Sentencia N° 05859-2009-PATC ha considerado que “la figura del abuso del derecho recogido en el artículo 103° de la Constitución permite combatir las figuras de fraude de ley, dentro de los cuales estaría el fraude tributario” (2013, p. 40).

2.5 La prescripción y sus alcances en materia tributaria

No queremos ahondar en definiciones respecto a la prescripción, si bien nuestro Código Civil hace referencia a una prescripción adquisitiva y esto referida a bienes inmuebles y muebles (artículo 950° y 951°), también hace referencia a una prescripción extintiva (artículo 1989°) y esto más vinculado a la acción que al derecho, no obstante nos limitaremos a resumir como se introduce esta institución en el derecho tributario y para ello debemos recordar que es el capítulo IV de nuestro Código Tributario, quien introduce su aplicación en materia tributaria.

En la forma en que se ha introducido directamente en el artículo 43° del Código Tributario se entiende como la extinción de la acción, de la Administración Tributaria para determinar, exigir el pago de la deuda, así como de aplicar sanciones; y del contribuyente para solicitar la compensación y solicitar la devolución, en este último sería de cualquier saldo que existiere a su favor por pagos previos indebidos o en exceso efectuados. En ambos casos se circunscriben a plazos establecidos en el mismo artículo.

Es así como, al referirnos a la prescripción en materia tributaria nos limitaremos a la prescripción extintiva porque es la que se introduce en el Código Tributario peruano, la misma que supone, según Durand y Arbieto, que la acción para hacer valer una pretensión, frente al paso del tiempo, “se pierde porque no se ejerció dentro de un plazo determinado” (2018, p. 131) y citando a Fernandez Vidal agregan que la justificación de la prescripción extintiva descansa “en la necesidad de otorgar seguridad jurídica a las relaciones jurídicas” (2018, p. 131) y lo que se busca

es “evitar que las deudas sean eternamente exigibles, lo que haría imposible la vida social (Rubio en Durand y Arbieto, 2018, p. 131).

Y concordando con el análisis realizado por Quintana, la prescripción extintiva “no constituye un medio de extinción de la obligación tributaria”, lo que se refuerza con que el artículo 27° del mismo Código no menciona a la prescripción como un medio de extinción de la obligación tributaria (2016, p. 228). Es así que el propio artículo 49° del Código Tributario corrobora que de efectuarse el pago voluntario de la obligación prescrita “no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado” en clara concordancia con el artículo 1989 del Código Civil, el cual establece que “la prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo” y que según Durand y Arbieto, el pago que hiciera el deudor de una obligación prescrita será validada porque aún subsiste el derecho del acreedor a dicho cobro (2018, p. 131).

En el artículo siguiente (44°) del mismo Código Tributario, se establece el inicio del cómputo del plazo de prescripción de acuerdo con la periodicidad del tributo, al vencimiento de la presentación de la declaración jurada auto determinativa del contribuyente y/o de su exigibilidad al pago del tributo de ser el caso.

A partir del 2012 se aclaró que el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda se inicia una vez comunicada la determinación de la misma o de la sanción (numeral 7 del art. 44° del Código Tributario⁶), antes de ello corrían en paralelo, en especial para aquellos procedimientos de fiscalización de tributos que antes del 01 de enero de 2012 ya habían iniciado el cómputo del plazo de prescripción para determinar deuda y/o aplicar sanciones, y cuyas resoluciones de determinación o de multa se hayan notificado a partir del 28 de setiembre de 2012, de los cuales el inicio del cómputo del plazo para exigir la deuda por parte de la Administración se iniciará a partir del día siguiente de la notificación de dichas resoluciones.

En los artículos siguientes (45° y 46°) se enuncian las situaciones o actos tanto del contribuyente como de la Administración que interrumpen o suspenden el cómputo del plazo de la prescripción. En el artículo 47° se establece que “sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario”, y

⁶ Incorporado con el Decreto Legislativo N° 1113, que entró en vigencia a partir del 28/09/2012, precisado con la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1421 publicado el 13/09/2018.

según el artículo 48° “la prescripción se puede oponer en cualquier etapa del procedimiento administrativo o judicial” (MEF, 2013).

Con respecto a los derechos constitucionales, Durand y Arbieta, consideran que la prescripción “responde a los deseos de la sociedad de privilegiar a la seguridad jurídica frente a la idea de justicia” y se cuestionan si esta sea una institución absoluta, puesto que consideran que hay delitos y obligaciones que son imprescriptibles, por lo que debería analizarse su justificación en cada rama del derecho entre ellos el tributario (2018, p. 133). También cuestionan la pertinencia de aplicar la institución de la prescripción a la acción del cobro de las deudas tributarias que representaría anteponer la garantía fundamental de la seguridad jurídica frente al deber de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento del Estado (Durand, 2020, pp. 133-134).

En el subtítulo 2.4 citamos la sentencia del Tribunal Constitucional N° 05296-2007-PATC, al hablar sobre el abuso del derecho, que resuelve una acción de amparo de la Policía Nacional contra sentencias del Poder Judicial que ordenaban el cumplimiento de una sentencia al haber operado el silencio administrativo positivo, así como la sala emplazada deduce la excepción de la prescripción extintiva y declaró improcedente la demanda de amparo, por considerar que había transcurrido el plazo para interponerla.

Es de gran importancia también para el tema de prescripción la sentencia mencionada en el párrafo previo, que reconoce 2 argumentos para que la regla de prescripción utilizada para desestimar el amparo ceda el paso a otro razonamiento:

- 1) Reconoce que la regla de la prescripción es una máxima a la que todo juez constitucional se encuentra vinculado, pero representa a su vez una eventual restricción al derecho de acción, por lo que “debe asumirse como una fórmula de obligatorio cumplimiento, en tanto y en cuanto su utilización no sea una manera de desvirtuar los objetivos del proceso constitucional” y en ese sentido concluye que “si se interpreta que la citada institución representa un obstáculo para corregir los excesos que comporta una determinada situación, debe ceder frente a los objetivos correctores que extraña o presupone el proceso constitucional” (fundamento 8),
- 2) Se reconoce que la prescripción se sustenta en el valor seguridad jurídica, el mismo que está implícito en el esquema constitucional, pero a su vez, reconoce que existen otros bienes jurídicos y derechos fundamentales igual de esenciales en el orden constitucional, citando entre

ellos el deber de respeto, cumplimiento y defensa de la Constitución y el orden jurídico de la Nación, la prohibición del abuso del derecho o del debido proceso sustantivo (fundamento 9)

En ese sentido la sentencia concluye que al Administrar Justicia se aplica o defiende los principios y derechos fundamentales de manera armónica o compatible con el resto de bienes que reconoce de manera implícita o explícita el ordenamiento, es así que el valor seguridad jurídica (sustento de la prescripción) “no puede ser concebido de manera unilateral o asilada sino de manera coherente con el resto de bienes constitucionales” y es por ello que su aplicación “no puede encontrarse legitimada para todo tipo de supuestos, sino exclusivamente para aquellos en los que su utilización no colisione frontalmente con valores esenciales” (fundamento 10).

Una vez más podemos apreciar la justificación del test de razonabilidad y proporcionalidad que de manera implícita realiza el Tribunal Constitucional, respecto a la aplicación de la regla de la prescripción.

De igual modo también consideramos que la seguridad jurídica que invoca el contribuyente ante la inacción de la Administración Tributaria, durante el paso del tiempo, para determinar deuda se justifica por el costo financiero que implica guardar por largos períodos de tiempo la documentación necesaria para sustentar las operaciones que ante un proceso de fiscalización estaría obligado a presentar.

Almacenar, custodiar y controlar tanta documentación física como digital involucra pues un alto costo financiero que debe limitarse a un plazo razonable. Lo cual ha tenido una significativa excepción jurisprudencial en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 100-5-2004, en donde estableció que la SUNAT estaba facultada a verificar información de ejercicio anteriores, prescritos o no en la medida de que ello pueda servir para determinar un período que no se encuentre prescrito, siendo el caso concreto sustentar la depreciación dentro del ejercicio fiscalizado. Tenemos como ejemplo de activos con mayor tiempo de vida útil a las edificaciones, con plazos de 20 años para ser totalmente depreciados en los que tendría que conservar la documentación por el mismo plazo de tiempo.

Si bien la Resolución del Tribunal Fiscal citada en el párrafo previo no fue de observancia obligatoria, dicha jurisprudencia ha sido reiterada en posteriores Resoluciones como las Nos. 1409-4-2013, 322-1-2004 y 02838-5-2010; y que bien pueden aplicarse a los supuestos de figuras

elusivas, con incidencia en periodos futuros, cuyo origen se encuentren en períodos prescritos, pero necesitan ser validados o calificados para determinar sus efectos en los ejercicios no prescritos que estén siendo fiscalizados. Yendo más lejos, podría evaluarse si es posible determinar en períodos prescritos, ampliar el plazo de prescripción a supuestos de abuso o de fraude de ley, con la posibilidad de incluir sanciones al contribuyente, como medida disuasiva de ocultar el origen de sus operaciones en fraude de ley, de tal forma que permita liquidar los efectos en la elusión del tributo en períodos no prescritos.

2.6 Seguridad Jurídica

Vista como un principio garantista de un Estado de Derecho, que pretende dotar de cierta predictibilidad en la aplicación de las sentencias y en el comportamiento y accionar de los órganos administrativos y jurisprudenciales, así como también de los funcionarios públicos (TC, 2015c, p. 393), del mismo modo el Tribunal Constitucional indica que en aras de la seguridad jurídica debe existir regularidad y predictibilidad en la aplicación de determinada norma (2015a, fundamento 6), es visto también como un elemento esencial en la promoción que hace el Estado de la inversión privada (TC, 2010, p. 354).

Blume en su voto singular, citando el fundamento 3 de la STC. N° 0016-2002-AITC, sostuvo que es obligación del Tribunal Constitucional respetar su propia jurisprudencia, como parte de la predictibilidad y la seguridad jurídica, entendida esta última como un principio fundamental del Estado Constitucional de Derecho agregando que predecir la conducta de los poderes públicos frente a la aplicación del Derecho, es la garantía que informa sobre la prohibición de la arbitrariedad (2015b, fundamento 9).

El Tribunal Constitucional en su sentencia N° 1601-2012-PATC recalcó que el hecho de que dentro en un mismo ordenamiento jurídico subsistan dos o más interpretaciones distintas sobre la constitucionalidad de una misma norma afecta el principio de seguridad jurídica y la predictibilidad y la certeza de los pronunciamientos jurisdiccionales (2012, fundamento 25). Esta afectación, a decir de Zuzunaga se extendería a la aplicación de la Norma XVI, cuando una misma conducta sea revisada por distintos fiscalizadores, en donde uno considere recalificarla y el otro no. No obstante, sugirió subsanar la ausencia de un procedimiento garantista, con la aprobación de un procedimiento especial y un comité dentro de la Administración que deba ser consultado por todo auditor que requiera aplicar la Norma XVI, así como la consulta previa a la SUNAT;

concluyendo de que el riesgo de vulnerar el principio de seguridad jurídica estará latente pero que se justifica en aras del cumplimiento de otros principios de combatir el abuso y el deber de contribuir, siempre que se establezca un procedimiento garantista (2013, pp. 61-62).

Recientemente, con el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, se aprobó 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, en donde parcialmente se estaría atendiendo la sugerencia previa, con el establecimiento del Comité Revisor, aunque no tenemos el mecanismo de consulta previa, la norma ha dispuesto la difusión de conductas elusivas por medio del portal SUNAT.

Sánchez, también reconoce que la Seguridad Jurídica es un “valor esencial del Estado Constitucional de Derecho” y que la propia existencia de un orden jurídico es la garantía de dicha seguridad, muy íntimamente ligado al valor justicia y a la legalidad; y que en buena cuenta, en materia tributaria, la claridad de las normas es un elemento básico de la seguridad jurídica, que abarca tanto a la propia norma como a su aplicación, incluyendo el conocimiento anticipado de los criterios administrativos, que resulta para el contribuyente en la posibilidad de prever sus deberes y obligaciones tributarias y saber a qué atenerse si no las cumple (2020, pp. 172-173).

Sin embargo, como ya se mencionó, al hablar del principio de proporcionalidad, que ningún derecho fundamental es absoluto, no escapa de esta apreciación tampoco la “Seguridad Jurídica”, y en ese sentido no es un limitante para enmendar una línea jurisprudencial, ya que éste y ni el derecho a la igualdad, como lo menciona Urviola “deben prevalecer a rajatabla frente a cualquier otra consideración jurídica” pues, tanto el ordenamiento jurídico, como su aplicación por los magistrados deben adaptarse a los cambios de la sociedad y del propio estado (TC, 2015d, p. 390). En esa línea Sánchez considera que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, y que será necesario que en determinadas ocasiones se lleve a cabo una ponderación entre el interés público y la seguridad jurídica (2020, p. 175).

En derecho tributario además del respeto que se deben tener a los principios constitucionales, el artículo 74° de nuestra Constitución establece los límites en el ejercicio de la potestad tributaria que tiene el Estado, para crear, modificar o derogar tributos, el cumplimiento a ellos permite sostener la Seguridad Jurídica a la que hacen mención las sentencias revisadas en párrafos previos.

Se ha reconocido también que la prescripción extintiva se fundamenta en la Seguridad Jurídica, y sobre ello nos referimos en el subtítulo 2.5, al citar los fundamentos 8, 9 y 10 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 05296-2007-PATC, que reconoció la ponderación de dicho principio con el cumplimiento armónico de otros principios o derechos fundamentales.

2.7 Carga de la prueba

Vista desde una definición simple descomponiendo las 2 palabras que la componen “Carga” y “Prueba, en donde la primera es entendida como un peso o una obligación que en términos de derecho dentro de un proceso es la “necesidad que una de las partes litigantes tiene de realizar determinados actos para evitar verse perjudicada”⁷; y la segunda como la “justificación de la verdad de los hechos controvertidos en un juicio, hecha por los medios que autoriza y reconoce por eficaces la ley”⁸.

La carga de la prueba es entendida por Donayre, como el interés por cada una de las partes de proveer del material probatorio suficiente que pueda convencer con mayor certeza al juzgador, respecto a la verdad de los hechos que se pretende probar y que si bien no constituye un deber u obligación de las partes su importancia se manifiesta ante la ausencia de pruebas (2015, p. 202). Entonces es válido preguntarse ¿quién asumirá las consecuencias de no haber probado un determinado hecho?, en resumen si el que está en ventaja de probar un hecho y no lo hace asume el riesgo de las consecuencias de que el juzgador falle en su contra y si ambas partes tienen el interés de probar sus pretensiones, el mayor riesgo de probar recaerá en uno más que en otro, de igual modo considera que las reglas de distribución de la carga de la prueba se encargan de establecer a quien le corresponde demostrar la verdad del hecho (pp. 202-203).

Ahora bien, no necesariamente podemos hablar de la carga de la prueba en un juicio, también es importante considerar que, en un procedimiento administrativo o contencioso tributario, existe la necesidad de delimitar claramente entre las partes involucradas en dicho proceso, la carga de la prueba atribuida a cada una de las partes, por ello es importante que la propia norma tributaria

⁷ Visto en <https://dle.rae.es/carga/?m=form>

⁸ Visto en <https://dle.rae.es/prueba/?m=form>

establezca claramente la responsabilidad de la carga de la prueba respectiva cuando se trate de determinar o sustentar la correcta determinación de los impuestos.

De acuerdo con nuestro Código Tributario la Administración tiene las facultades de determinar la correcta base imponible para el cálculo de los impuestos del contribuyente, entre otros. No hay una indicación clara de quien corresponde la carga de la prueba y en ese caso a decir de Durand y Nina, la Administración tendría 2 caminos, en aplicación de la norma III del Título Preliminar del Código Tributario, ir al artículo 162° de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444⁹ o al artículo 196° del Código Procesal Civil¹⁰ - Decreto Legislativo N° 768 (2019, p. 3), en donde, el primero considera que corresponde a los administrados aportar las pruebas, mientras que el segundo se inclina a que la carga de probar le corresponde a quien afirma los hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice si alega nuevos hechos.

Por otro lado, Durand y Nina precisan que, en el Perú, la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal es quien ha delimitado en qué casos la carga de la prueba recae en los contribuyentes y en qué casos en la Administración, citando que en casos de ingresos no declarados la carga de la prueba recae en la Administración y que en los casos de deducciones tributarias recae en el contribuyente (2019, p. 3). Ejemplo de ello tenemos que en las siguientes resoluciones Nos 17861-1-2012, 17929-3-2013 y 15068-4-2013 entre otros, referentes a reparo sobre subvaluación de ingresos, el colegiado ha manifestado expresamente que la carga de la prueba recae en la Administración.

En cuanto al segundo supuesto, es pertinente citar la Resolución N° 00376-20-2016 en donde haciendo referencia al criterio vertido en la Resolución N° 03708-1-2004 entre otros, agrega que “los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustenten su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad” (p. 3), que fue referente a la observación por parte de la Administración de operaciones no reales, concluyendo que de manera reiterativa ha establecido que la carga de la prueba respecto a la existencia o realidad de las operaciones de compras, “recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y, puede la Administración, mediante cruces de

⁹ Cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el DECRETO SUPREMO N° 004-2019-JUS

¹⁰ Cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por la RESOLUCIÓN MINISTERIAL N° 010-93-JUS

información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia” (p. 4), dando entender que si el contribuyente no aporta las pruebas concluyentes corre el riesgo de no acreditar la realidad de sus operaciones aún si la Administración no realiza los cruces correspondientes.

A diferencia de Durand y Nina, Donayre indica que la Aplicación supletoria del Derecho Administrativo se debe dar como primera opción en base a la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario y que sólo si en este no existiera norma prevista sobre la carga de la prueba recién se podría aplicar otras disposiciones como el Código Procesal Civil (2015, pp. 206-207).

Otra Teoría es la llamada la carga probatoria dinámica que a decir de Macrae, nace de las facultades amplias con la que cuenta un juez en que rompiendo la regla sobre la distribución de la carga de la prueba por la cual “quien afirma un hecho debe probarlo”, (en concordancia al artículo 196° del Código Procesal Civil), aplica el principio de facilidad probatoria, en donde la carga de la prueba “recae en el sujeto que está en mejores condiciones para proporcionar el material probatorio, independientemente de quien afirmó el hecho” (2018, p. 3). La misma autora también expresa que una de las críticas es que cambiar las reglas probatorias al momento de resolver sin previo conocimiento de las partes estaría afectando el derecho de defensa y por ende el debido proceso (p. 3)

El Código Tributario le atribuye a la Administración la facultad de fiscalización que, a decir de su artículo 62°, se ejerce de manera discrecional, estableciendo un listado de facultades que permiten el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración, las mismas que no son restrictivas, facultades que alcanzan a terceros incluso siempre vinculado a la determinación de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias del fiscalizado, siendo una de las causales para la determinación de base presunta el incumplimiento de solicitudes de información como se puede observar en su artículo 64°.

Por otro lado el artículo 87° del mismo Código establece las obligaciones de los administrados de facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, entre ellas, el de permitir el control por parte de la Administración y presentar toda aquella documentación requerida relacionada con los hechos susceptibles de generar obligaciones

tributarias, en los plazos, formas y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

El incumplimiento de sus obligaciones acarrea sanciones que también se establecen en el mismo Código. Cabe precisar que dicha obligación debe extenderse también a la facultad de calificación y de aplicación de la norma correspondiente ante hechos de simulación o de fraude de ley que se han establecido en la norma XVI de su Título Preliminar. Nos queremos centrar en la necesidad de que se esclarezca la delimitación de la carga de la prueba respecto al procedimiento especial establecido en los párrafos del 2 al 5 de dicha norma XVI.

Existen 2 posiciones sobre la carga de la prueba para la aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, por un lado, tenemos los que le atribuyen la totalidad de la carga de la prueba a la Administración Tributaria, incluyendo su intencionalidad (Leon, p.428), y por el otro a la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1121¹¹ que señala que los actos de los contribuyentes deben evaluarse objetivamente sin pretender “demostrar la intención del deudor tributario sobre una base subjetiva” y que el sustento que la SUNAT debe efectuar “estará referido al aporte de los elementos objetivos que prueben el carácter artificial, artificioso o impropio de la operación y la ventaja preponderantemente tributaria; por lo que al contribuyente le corresponderá aportar las pruebas objetivas sobre la existencia de una finalidad económicamente autónoma, distinta de la ventaja tributaria”(MEF, 2012, p. 15).

Zuzunaga también justifica que la carga de la prueba recaiga en la Administración Tributaria para minimizar la afectación de la cláusula antielusiva a los principios constitucionales, entre ellos la reserva de Ley, agregando a este requisito de que la dicha cláusula sea lo más precisa posible y que se adopte un eficiente procedimiento garantista (2013, p. 58).

2.8 Plazo Razonable

El concepto de plazo razonable es otro de los conceptos indeterminados, concordamos con Moreano, en que no se encuentra reconocido de manera expresa en nuestra Constitución, pero si se deriva de manera implícita del numeral 3 del artículo 139° (2021, p. 717-718), que establece que “Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la Ley, ni sometida

¹¹ Extraído de <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/Julio/18/EXP-DL-1121.PDF>

a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales al efecto, cualquiera sea su denominación”. Posición expresada también por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0618-2005-HCTC, agrega también que está ligado a la oportunidad de los pronunciamientos jurisdiccionales, a lo que hace mención la Corte Suprema en su Casación N° 599-2018-LIMA, del 11 de octubre de 2018, cuando menciona que, de no obrar un plazo máximo para las “diligencias preliminares”, se afecta al principio-derecho de seguridad jurídica y que para salvaguardarla es necesario que dichas diligencias se realicen dentro de un “plazo razonable”, que no necesariamente equivale a un plazo legal, sino que dependerá de circunstancias particulares del caso (pp. 718-719).

La Sentencia recaída en el Expediente N° 05350-2009-PHCTC, respecto al derecho de ser juzgado en un plazo razonable, lo vincula a la exigencia de que no debe existir dilaciones indebidas o demoras injustificadas y en esa línea, la sentencia recaída en el Expediente N° 00295-2012-HCTC, ha señalado las pautas para determinar en cada caso en concreto si existe la violación del derecho al plazo razonable de un proceso, que son las siguientes:

- i. La complejidad del asunto, referente a la gravedad del delito, los hechos investigados, cantidad de personas involucradas y cualquier otro elemento que determine que la aclaración de los hechos en cuestión resulta complicado y difícil.
- ii. La actividad o conducta procesal del interesado, evaluando si éste contribuyó a agilizar el proceso o a entorpecerlo o dilatarlo, debiéndose distinguir, si inició el proceso para hacer respetar su derecho o alargar el proceso administrativo a sabiendas de que su recurso sería desestimado, correspondiendo al juez demostrar su conducta obstruccionista; y
- iii. La conducta de las autoridades judiciales, evaluándose la celeridad de los trámites del proceso, sin que ello implique disminuir la calidad del trabajo del juez en aclarar la causa, y examinándose de ser el caso las actuaciones u omisiones de los órganos judiciales en dichos trámites.

A decir de Moreano estos criterios deben analizarse caso por caso evaluando si la demora del proceso es indebida o no (2021, pp. 719-721) y considera que el principio del plazo razonable debe aplicarse para la suspensión de los intereses moratorios por la demora inimputable al contribuyente en el procedimiento de fiscalización efectiva y cita como antecedente a la sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PATC, que inaplicó el cómputo de los intereses generados en el plazo

que excedió al plazo legal establecido para la resolución de los recursos impugnatorios, y propone que se amplíe el mismo criterio a los siguientes plazos: que exceden el plazo máximo de fiscalización definitiva, o de las fiscalizaciones complejas como las de precios de transferencia o de la Norma Antielusiva General, agregando otros supuestos como:

- Casos de fuerza mayor, en que el Gobierno determine la suspensión de procedimientos,
- Durante el tiempo que transcurre desde el cierre del último requerimiento o del emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario y la notificación de los valores respectivos.
- Durante la ampliación del plazo de fiscalización, es decir después de culminado el plazo de fiscalización de 1 año, que incluye incluso el lapso posterior al año hasta que se emitan los valores.
- Durante el tiempo que excede al plazo aplicado al procedimiento de fiscalización de precios de transferencia y de los procesos judiciales (2021, pp. 726-731).

Durante el desarrollo de la Sentencia del Tribunal Constitucional respecto a los intereses moratorios, se generó la modificación del artículo 33° del Código Tributario para suspender el cálculo de intereses moratorios a partir de los vencimientos de los plazos máximos establecidos en el artículo 142°, 150°, 152° y 156° que corresponden a los plazos máximos para resolver reclamaciones, apelaciones y resoluciones de cumplimiento, y hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento, siempre y cuando el cumplimiento del plazo máximo sea imputable a los órganos resolutores. No obstante, se permite el ajuste por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el plazo que dure la suspensión.

Si bien Moreano citó como antecedente, para su propuesta de suspender el cómputo de los intereses, más allá de lo que ya el Código Tributario tiene establecido, a la Sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PATC, sin embargo en la misma, se aprecia que los fundamentos para suspender o inaplicar el cómputo de los intereses moratorios por el período que excedía a los plazos máximos de resolución del procedimiento contencioso tributario, fueron la vulneración de los derechos de razonabilidad de las sanciones administrativas y al acceso a los recursos en sede administrativa (como otra expresión al debido proceso). En ese caso no estuvo directamente vinculado al plazo razonable.

Díaz y Guzman, también recalcan que la jurisprudencia el Tribunal Constitucional, reconoce que el derecho al plazo razonable es una manifestación al debido proceso, reconocido en la Constitución, y que alcanza a todo tipo de procesos incluyendo el Administrativo (2015, p. 25), dentro de ellos el procedimiento de fiscalización, así como el proceso especial de la aplicación de la CAG. Reconocen también que la normativa ha previsto mecanismos para garantizar que no se excedan de los plazos establecidos en la resolución de los procesos contenciosos tributarios, como son la queja y el recurso de amparo, por lo que no consideran que deba suprimirse el cálculo de los intereses por el exceso del plazo de resolución de procedimientos contenciosos tributarios, ya que vulneraría el deber de contribuir, que incluye el cumplimiento tanto de las obligaciones sustanciales como formales referentes al tributo, y en mérito a ese deber el contribuyente tiene la obligación de pagar sus obligaciones tributarias de manera oportuna, cualquier retraso en su obligación afecta no solo al Estado sino a la población en su conjunto, porque afecta el financiamiento del gasto social.

Agregan que el cálculo de los intereses es un mecanismo previsto por la norma para resarcir la situación de incumplimiento y el Estado pueda compensar el valor del dinero en el tiempo, y es también un mecanismo disuasivo del incumplimiento, no representan una sanción a su derecho de impugnar (pp. 27-30) y citando a las Sentencias recaídas en los expedientes Nos. 3373-2012-PATC, 3184-2012-PATC sostienen que los intereses moratorios son consecuencia directa del incumplimiento por parte del contribuyente, de sus obligaciones tributarias, que es responsabilidad del deudor determinar oportuna y correctamente sus obligaciones tributarias y no puede trasladar a la Administración dicho incumplimiento bajo pretexto de demora en resolver la impugnación de la deuda, y que por tanto la aplicación de intereses no constituye afectación a algún derecho constitucional, y solo es consecuencia de que la deuda no fue pagada en su debido momento. En ese caso la suspensión de intereses establecido en el artículo 33° del Código Tributario no impide que la deuda siga incrementándose ya que será ajustada por el Índice de Precios al Consumidor (p.31).

Moreano, basándose en jurisprudencia chilena, sugirió la prescripción del proceso por el incumplimiento excesivo del plazo razonable, sobre todo en los casos en que todo el proceso excedía el período de prescripción para exigir el pago (pp. 734-736). Si bien es una sugerencia, consideramos que esa posición, tan igual como de la suspensión de los intereses moratorios más

allá de lo establecido en el mismo Código Tributario, vulnera el principio de igualdad y del deber de contribuir, y que puede ser usada como estrategia por parte del contribuyente para dilatar los procesos y así evitar pagar sus obligaciones tributarias, connotados de la enorme carga procesal en el Poder Judicial.

La SUNAT ha cumplido en los últimos años, uno de sus objetivos de resolver dentro del plazo, los recursos interpuestos por los contribuyentes, entendemos que la mayor dilación de los procesos que se dan en vía administrativa es en el Tribunal Fiscal, de igual forma los procesos se dilatan en el Poder Judicial, afectando con ello el principio del “plazo razonable”, pero a su vez consideramos que el contribuyente tiene otras herramientas constitucionales de hacer valer su derecho como ya lo explicaron Díaz y Guzman.

Por otro lado, respecto al plazo de fiscalización de un año, la norma tributaria ha establecido mecanismos de excepción a dicho plazo, que se justifican en la naturaleza propia de las operaciones y tamaño del contribuyente según el artículo 62°-A del Código Tributario, así como las formalidades para su ampliación establecidos en los artículos 14 y 15° del Reglamento de Procedimiento de Fiscalización aprobado con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y sus modificatorias. Por lo que consideramos que de cumplirse tales circunstancias de excepción no se estaría vulnerando el principio de plazo razonable, mientras que de no cumplirse lo establecido en los dispositivos normativos citados, el contribuyente podría hacer valer sus derechos vía queja, existiendo precedentes en las Resoluciones Nos. 0707-Q-2014, 0670-Q-2014 y 01478-Q-2016, que invalidaron la ampliación del plazo del año de procedimiento de fiscalización; y bajo ese supuesto, surtiría efecto las consecuencias del efecto y vencimiento del plazo de los numerales 4 y 5 del artículo 62°-A del Código Tributario.

Hasta aquí lo expuesto se resume en analizar si se vulnera el principio de plazo razonable por la dilación o inacción de los órganos administrativos y judiciales, lo que en efecto según el Tribunal Constitucional se debe evaluar en cada caso en concreto y por ello ponderarse con los otros principios como de igualdad y del deber de contribuir en especial sobre la afectación del cálculo de los intereses moratorios, pero ¿qué sucede, cuando es el propio contribuyente que al alegar un plazo razonable para responder a los requerimientos de la Administración o de los órganos jurisdiccionales alarga los procesos, que de no concederse también podría afectarse su “derecho de defensa”.

Es así como, también el mismo Código Tributario establece que las solicitudes de prórroga por parte del contribuyente suspenden el cómputo del plazo del procedimiento de fiscalización, y en ese sentido la extensión del proceso no tendría por qué vulnerar el principio de plazo razonable, mas bien negarse la prórroga podría estar afectándolo, en tanto que sus solicitudes estén debidamente motivadas, así como también deben estarlo, las denegatorias o prórrogas parciales por parte de la Administración que se le comuniquen al contribuyente, y en ese sentido resolvió la Queja el Tribunal Fiscal con la Resolución N° 1766-Q-2014.

Y respecto a la aplicación del procedimiento establecido en los párrafos del 2 al 5 de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se precisó que el plazo de un año del plazo de una fiscalización definitiva no le aplicaba, y esto se justifica que dentro del procedimiento de fiscalización definitiva se inicia otro procedimiento con la remisión del informe al comité revisor, en donde se tiene que esperar los resultados de este, que deben ser comunicados al contribuyente. Además, bajo la premisa de que es el contribuyente quien debe sustentar que ha tenido motivos económicamente válidos, debe dársele un plazo razonable para ello.

El Código Tributario, no establece un plazo mínimo ni un plazo máximo para los plazos otorgados en los requerimientos, ni para las solicitudes de prórroga, eso queda sujeto a la facultad discrecional de la Administración Tributaria, quien por normas internas se regula para mantener un criterio uniforme, el cual está en relación directa al tamaño del contribuyente. Aunque se debe considerar que de manera supletoria se puede aplicar la Ley 27444-Ley del Procedimiento Administrativo General, que en su artículo IV de su Título Preliminar, establece como uno de principios generales del Derecho Administrativo, al principio del Debido Procedimiento que comprende entre otros, el derecho de “refutar los cargos imputados; exponer argumentos y presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas (...), a obtener una decisión motiva, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable (...)”.

En ese caso también se puede derivar que, de manera supletoria al Código Tributario, la Ley del Procedimiento Administrativo General garantiza al contribuyente la aplicación de un plazo razonable para que pueda oponer pruebas tanto como para recibir una respuesta motivada por parte de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Según prescribe los párrafos del 2 al 5 de la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario, para que la Administración Tributaria, pueda determinar que se han realizado operaciones en fraude de ley, implica tener evidencia de que no existe motivos económicamente válidos para el obrar del contribuyente, muy relacionado a comprobar que solo existe beneficio tributario en la operación por contraposición. En este capítulo se pretende evidenciar que, un primer obstáculo para ello es el lapso prolongado de tiempo que transcurre para que se puedan visualizar los primeros indicios de los efectos económicos o tributarios de una operación.

Además, en vista de que nuestra legislación no ha previsto la consulta previa por parte de los contribuyentes que les permitan conocer la posición de la Administración respecto a sus operaciones con riesgo de aplicárseles la Cláusula Antielusiva General, tampoco permite a la Administración conocer de antemano las operaciones de los contribuyentes que podrían estarse realizando en fraude de ley, sólo hasta el momento en que se haya iniciado un procedimiento de fiscalización sea parcial o definitiva y siempre que se detecten los hechos que le permitan a la Administración probar que no existe motivos económicamente válidos.

Como una medida de dar a conocer las operaciones de riesgo, que, de realizarse por parte de los contribuyentes, generaría la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se estableció en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 145-2019-EF que la SUNAT difundirá a través de su portal una lista de casos en que existirán elementos suficientes para aplicar la norma XVI mencionada, y en ese sentido, se publicó la primera versión del Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal en febrero 2020, en el portal de la SUNAT, en donde se difundieron 5 esquemas, no existe versión posterior publicada a la fecha.

En ese sentido, el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) nos lleva mucha ventaja, pues viene publicando su catálogo de esquemas tributarios desde el 2016 y su última publicación también fue en el 2020, acumulando a esa fecha 55 esquemas. Tanto el Catálogo peruano como el chileno tiene como intención incluir más caracterizaciones y con ello motivar al cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes, en el caso del chileno se agrega el aumentar la certeza jurídica, al dar a conocer con anterioridad a los contribuyentes la posible revisión de

dichas operaciones por parte del SII, pretenden pasar de un accionar “ex post” a un “ex ante” (SUNAT, 2020, p. 2) (SII, 2020, p. 3).

Se expondrá un caso español que tiene Sentencia de su Tribunal Supremo referida a la calificación con norma antiabuso en ejercicios prescritos cuyos efectos se manifestaron en ejercicios no prescritos que fueron sujetos a fiscalización de su Administración Tributaria, Sentencia que pueden ser tomadas de referente por nuestros órganos jurisdiccionales, como han sido tomadas para diversas otras situaciones, en la medida que sus argumentos recogen elementos de su doctrina y que en referencia a nuestra jurisprudencia vienen a ser parte de la doctrina extranjera, siendo esta última fuente del derecho tributario de conformidad con la norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

3.1 Transferencia de Intangibles.

Una de las razones para escoger una figura legal distinta al que se hubiera aplicado a los actos usuales o propios, es el beneficio fiscal que se puede obtener de ello, como ejemplo mostramos el intangible “Marca”. Para empezar, veremos lo que nos dice la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) sobre la Marca.

3.1.1 Tratamiento Tributario del Intangible Marca

La marca puede ser adquirida o producida internamente, para el artículo 44° de la LIR no es deducible entre otros lo que el inciso g) menciona

La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.

El numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la LIR determina a los activos intangibles de duración limitada como “aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de

instrucciones para computadoras (Software)”. De igual forma el mencionado artículo también menciona que “no se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill)”.

La LIR y su Reglamento no definen el concepto de “Intangible”, para ello se recurre a la norma contable, en especial la Norma Internacional de Contabilidad No. 38 (NIC 38), que define al intangible y determina su reconocimiento inicial y posterior en los Estados Financieros de la Empresa.

3.1.2 Aplicación de la Norma XVI en la calificación de hechos en ejercicios prescritos:

Tanto contable como tributariamente no es posible reconocer como intangible las marcas generadas internamente, por lo tanto, no generaría cargos por amortización. Hay que reconocer por otro lado que existen marcas en el mercado nacional como internacional que tienen un valor en dichos mercados por la aceptación y el segmento de mercado ganado por los productos a los que se vinculan, todas de ellas debidamente registradas ante el Organismo correspondiente.

En el Perú, algunas empresas consideraron separar de sí, el nombre comercial o su marca, que no les permitía deducir gastos vía amortización del intangible. Al estar en poder de terceros los pagos efectuados constituían para el titular de este, de ser persona natural, Renta de Segunda Categoría y para la empresa que usufructúa la marca, gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta vía “Regalías”. La situación mencionada también fue incluida en el Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal publicado en el portal de la SUNAT¹².

Si bien el esquema señalado en el párrafo previo ha sido considerado por la Administración Tributaria, como una situación de alto riesgo, ello no implica, como bien lo dice la Introducción del Catálogo señalado, que en todos los casos correspondería una operación elusiva, y que solo debiera aplicarse, en los casos que corresponde, el procedimiento establecido en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y en el Decreto Supremo 145-2019-EF.

Es un esquema de riesgo, en la medida de que en algún momento inicial se transfirió la “marca” a una persona natural, accionista con control importante sobre la empresa productiva, ahora ¿cuál

¹² https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Esquemas_Alto_Riesgo_2020_0.pdf

sería el beneficio de esta operación?, ¿sería la de una estrategia de control de mantener en el socio principal el control del negocio?, pues, quien controla la marca controla el negocio, más aún si el posicionamiento del mismo es fuerte en el mercado local o internacional; o ¿sería la de una ventaja tributaria? En el Catálogo, se evidencia el beneficio de una deducción por pago de regalías por un 29.5%¹³ de las regalías mientras que la persona natural solo tributará el 5% de lo que perciba por las mismas.

¿Qué operaciones se efectuaron?, primeramente, una venta de un intangible generado internamente, cuyo costo, según la Norma Internacional de Contabilidad No. 38 (NIC 38) no es fácil de determinar, su párrafo 64 menciona que “Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas [...], no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles” (IASB, 2018, p.10).

En ese caso para efectos de aplicar el procedimiento de la cláusula antielusiva general, primero la Administración deberá determinar la existencia de circunstancias artificiosas e impropias y el ahorro tributario. Es evidente el ahorro tributario, como se ha visto en los párrafos previos, en vista que la tributación en el Perú es de entes separados; quizás en países con tributación consolidada no sería necesariamente un esquema elusivo, porque se grabaría todo en cabeza del titular del grupo consolidado.

No hay nada artificioso en el pago de regalías por ello debe evaluarse todos los hechos en forma conjunta, y tendrá que empezar por el momento inicial desde cuando se realizó la transferencia, Revisándose el precio de transferencia, si la venta de la marca generó un ingreso significativamente menor al compararlo con las regalías que luego tendrá que pagar de manera ilimitada, entonces no existió una estimación razonable de los beneficios futuros que generaría la marca en poder de terceros, ¿se podrá inferir entonces en esa situación que no estaría en manos de terceros?. La misma persona que controla la marca, también controla el negocio o la actividad productiva de los bienes que se vinculan a la marca, etc.

¹³ Tasa vigente del Impuesto a la Renta desde el ejercicio 2017 en adelante

El problema sería si muchas de las circunstancias artificiosas e impropias (entre ellas la transferencia del intangible) se realizaron en ejercicios prescritos al momento en que la Administración se encuentra fiscalizando un ejercicio cualquiera no prescrito y que tiene como deducción a la renta neta, las regalías que paga a su accionista.

Si la venta de la marca respondió a una necesidad comercial, eso solo se podrá verificar analizando la transacción de la venta, el valor y la estructura de los contratos son los indicios que se requieren evaluar. Si el ejercicio donde se realizó la transferencia se encuentra prescrito, la interrogante es si ante la facultad de la Administración de solicitar información, ¿el contribuyente podrá alegar la prescripción? Tampoco se trata de solicitar la información sin argumentos razonables y debidamente motivados, para ello debemos preguntarnos si la Administración debe primero sustentar que en el transcurso del tiempo no se han evidenciado más que beneficios tributarios, año a año de manera indefinida que incluye el o los períodos con Orden de Fiscalización activa, sobre hechos probados de cesión exclusiva, indeterminada y control absoluto sobre la marca de la misma empresa que la cedió inicialmente.

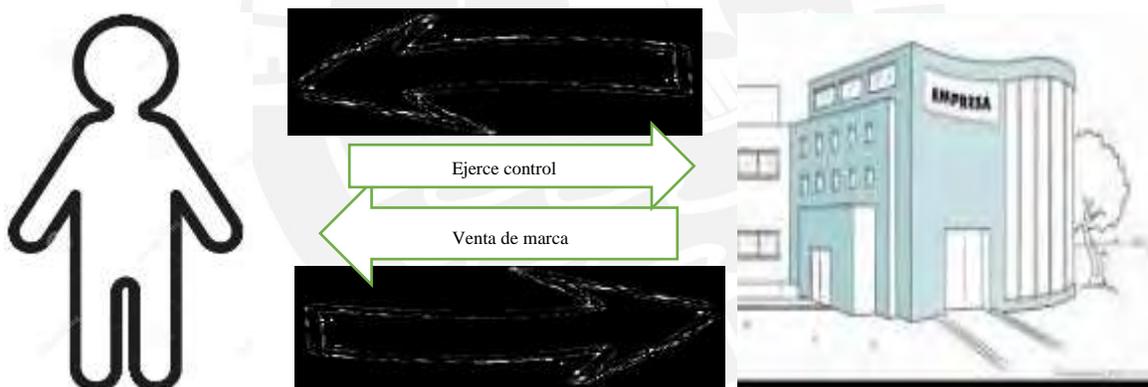


Figura 1. Transferencia y pago de Regalías a personas vinculadas.

Como se observa en la ilustración, el pago de regalías no es de por sí una operación inusual o impropia, tampoco la venta de marca, sin embargo a eso se le agrega la vinculación de la persona natural sobre la empresa, entre otros hechos que se irán dando consecutivamente en el transcurso de tiempo, por lo que la observación de la operación en su conjunto no se puede realizar solo en un ejercicio, y más aún si se hubiera interpuesto una sociedad entre la empresa y la persona natural que ejerce el control.

3.2 Reorganizaciones Societarias:

Las Fusiones y Escisiones de empresas son estrategias de negocio, reguladas en el Perú por nuestra Ley General de Sociedades, son tipos de Reorganizaciones Empresariales, y la Ley del Impuesto a la Renta tiene un tratamiento tributario especial para estos tipos de Reorganizaciones.

Años atrás hasta 1998, el tratamiento tributario aprobado con norma especial¹⁴, que tuvieron las reorganizaciones tributarias, permitió el uso indebido de las mismas generando a las empresas que las utilizaron enormes escudos fiscales, siendo uno de los casos más sonados la Fusión de la Minera Barrick Misquichilca, que inclusive motivó una comisión del Congreso, otros casos más fueron las fusiones de las empresas Eléctricas que fueron privatizadas.

El beneficio de la exoneración tanto del Impuesto a la Renta como del IGV, de las transferencias de propiedad productos de Reorganizaciones Societarias, en los 90, quiso incentivar el ingreso de capitales frescos del exterior para apalancar a las empresas locales o las que en ese entonces dejaban de ser públicas, debido a que el Estado empezaba a vender su participación mayoritaria en empresas que se encontraban obsoletas y casi quebradas.

Sin embargo, el beneficio tan amplio introducido generó abusos y distorsionó el objetivo económico de la fusión, que si bien es cierto se logró captar las inversiones extranjeras, el costo fue muy alto, otorgando contratos cuestionados de Estabilidad Tributaria y creando escudos fiscales a largo plazo. Esto generó que en el Perú se dejen de pagar impuestos por las rentas de fuente peruana, rentas de las matrices no domiciliadas en el Perú que eran sujetos a tributación en su país de residencia, por constituir para su legislación, ganancia gravada. Por tanto, con estos beneficios, el país de la fuente desistía de gravar dichas rentas.

3.2.1 Tratamiento Tributario de las Reorganizaciones:

En el Perú las Reorganizaciones de empresas tienen un tratamiento especial en el Impuesto a la Renta, todo el capítulo XIII, desde el artículo 103° al 110° de la Ley del Impuesto a la Renta las

¹⁴ Ley N° 26283, publicada el 13 de enero de 1994 y su Reglamento el Decreto Supremo N° 120-94-EF, del 21 de Setiembre de 1994

regula, así como el capítulo XIV de su Reglamento, que van del artículo 65° al 75° del Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificatorias.

La Ley hace una remisión al Reglamento para establecer los tipos de Reorganizaciones que estarán reguladas, como la Fusión y Escisión, cada una con sus 2 formas previstas por la Ley General de Sociedades. Para el caso de Fusión: 1) 2 o más sociedades se disuelven para formar una nueva y 2) Una sociedad absorbe a otra u otras sociedades las mismas que se extinguen quedando solo la sociedad absorbente (Ley 26887, art. 344°). Para el caso de Escisión: 1) División total de su patrimonio con la extinción de la sociedad escindida y 2) Segregación de uno o más bloques patrimoniales con el ajuste del patrimonio de la sociedad escindida.

Por 5 años los efectos de una Reorganización de Sociedades tuvieron un tratamiento especial, con la Ley 26283 promulgada el 10 de enero de 1994 mediante el cual exoneraban de todo tributo incluido el Impuesto a la Renta, la formación y todo acto derivado de acuerdos de fusión, hasta el 31 de diciembre de 1994 beneficio que fue prorrogado hasta el 31 de diciembre 1998.

Con la Ley 27034 publicada el 30 de diciembre de 1998 se anularon los efectos de la Ley 26283 al sustituir el texto del capítulo XIII de la Ley del Impuesto a la Renta por el actual texto vigente hasta la fecha con excepción del artículo 106° del arrastre de las pérdidas que fue modificado por la Ley 27356 el 18 de octubre del 2000. La Ley 27034 con su séptima disposición transitoria y final eliminaba el beneficio de la depreciación del mayor valor de los activos revaluados al amparo de la Ley 26283, así como el reconocimiento del costo histórico para ventas de los activos.

Entonces el tratamiento tributario vigente se resume como sigue:

A) Existen 3 tratamientos para el caso de revaluaciones para efectos del costo y del excedente de revaluación:

1. Si se opta por gravar la ganancia por la revaluación voluntaria, el costo computable de los activos será el valor revaluado para todo efecto: venta posterior o depreciación.
2. Si se opta por no darle efecto tributario a la revaluación voluntaria, entonces no estará gravada el excedente de revaluación si es que no se distribuye, el costo de los activos para efectos tributarios seguirá siendo el mismo de antes de la fusión.

Para esta opción el Decreto Legislativo N° 1120 en el 2012 incorporó al artículo 105° de la LIR, cláusulas antielusivas especiales que permiten presumir que existe distribución ante los siguientes supuestos: a) cuando se reduzca capital o b) se acuerde distribución de dividendos u otras formas de utilidades, excedentes de revaluación entre otros, ambos supuestos dentro de los 4 ejercicios siguientes de producida la reorganización y c) en el caso de escisión cuando las acciones que reciban los socios de la sociedad escindida, sean transferidas en propiedad o castigadas en una posterior reorganización siempre que dichas acciones superen el 50% de las acciones emitidas producto de la escisión y que se produzca hasta el cierre del ejercicio siguiente de producida la escisión. En el caso del último supuesto la ganancia se considerará producida por la empresa que adquirió el bloque patrimonial.

3. La última opción es no revaluar los activos así que el costo contable de los activos transferidos será el mismo que el tributario.

De igual forma que el numeral anterior el Decreto Legislativo N° 1120 incorporó el artículo 105°A a la LIR para establecer la presunción, en el caso de escisiones: que la sociedad que adquiere uno o más bloques patrimoniales genera renta gravada por la diferencia del valor de mercado y el costo computable de los activos recibidos en la reorganización, si es que los socios o accionistas que recibieron acciones por haber sido accionistas de la sociedad escindida, transfieren sus acciones en propiedad o las amortizan o cancelan en una posterior reorganización, siempre y cuando estas acciones superen el 50% del total emitidas y que se produzca dentro del ejercicio siguiente a producida la escisión.

En el caso de Reorganización simple la misma presunción detallada en el párrafo anterior se aplica a la sociedad que segrega el bloque patrimonial.

- B) Para el caso de las pérdidas, el adquirente ya no podrá imputar las pérdidas del transferente, y si el adquirente tuviera pérdidas solo podrá imputar sus pérdidas hasta el límite de sus propios activos antes de la fusión.

3.2.2 Aplicación de la Norma XVI en la calificación de hechos en ejercicios prescritos:

Veamos para ello 2 ejemplo de la figura de reorganización societaria por fusión a la inversa y por escisión:

- El caso de la fusión de Telefónica Móviles y Comunicaciones Móviles (más conocida como Bellsouth), a las que se le aplicaron las normas vigentes del tratamiento de Reorganización de empresas del capítulo XIII de la Ley del Impuesto a la Renta.
- En el último caso de escisión ya estaban derogadas los beneficios tributarios y se tenían vigentes las normas antielusivas específicas que limitaban acciones futuras a las opciones tomadas “sin efecto tributario” de una reorganización societaria que establecía el artículo 104° de la LIR.

Veamos el caso Bellsouth – Movistar:

En Sudamérica, Telefónica Móviles y Bellsouth se estaban fusionando, siendo Telefónica Móviles quien absorbía a Bellsouth, sin embargo, en el Perú fue peculiar.

Ahora veamos una breve descripción de los hechos en Telefónica Móviles S.A.:

Tabla 1

Reorganización Societaria Telefónica Móviles y Bellsouth

Año	Evento
1989	Se constituyó Telemóvil S.A. mediante escritura pública de fecha 14 de julio de 1989, otorgada por el Notario de Lima, Dr. Manuel Noya de la Piedra y se encuentra inscrita en la partida electrónica N° 11007045 (antes Ficha 75172) del Libro de Sociedades del Registro de Personas Jurídicas de Lima.
1992	Telemóvil S.A. cambió su denominación social por la de Tele 2000 S.A., cambio que entró en vigencia a partir del 11 de abril de 1993.
1997	BellSouth Perú (BVI) Limited adquirió mediante oferta pública de adquisición de acciones (OPA) el 58.70% del accionariado de Tele 2000 S.A., pasando ésta a formar parte del grupo económico de la Corporación BellSouth.
1999	Se constituyó Telefónica Servicios Móviles S.A.C. mediante escritura pública de fecha 25 de febrero de 1999, otorgada por el Notario de Lima, Dr. Manuel Noya De La Piedra y quedó inscrita en la partida electrónica N° 11087698 del Registro de Personas Jurídicas de Lima.
1999	Telefónica Servicios Móviles S.A.C. cambió su denominación social por la de Telefónica Móviles S.A.C., cambio que entró en vigencia en el mes de julio de 1999.
1999	Tele 2000 S.A. cambió su denominación social por la de BellSouth Perú S.A., cambio que entró en vigencia el 01 de diciembre de 1999.
2002	BellSouth Perú S.A. se fusionó con su empresa subsidiaria, Empresa Difusora Radio Tele S.A., transfiriéndole esta última el íntegro de sus activos y pasivos, sin reserva ni limitación alguna. La fusión entró en vigencia el 3 de abril de 2002.

2004	Telefónica Móviles, S.A. (España), cabecera de los servicios móviles del Grupo Telefónica, adquirió el 100% del accionariado de la empresa Latin America Cellular Holdings B.V., la que a su vez era titular del 97.43% del accionariado de BellSouth Perú S.A., por lo que, a través de esta adquisición indirecta, BellSouth Perú S.A. pasó a formar parte del grupo Telefónica, S.A. de España.
2004	BellSouth Perú S.A. cambió su denominación social por la de Comunicaciones Móviles del Perú S.A., cambio que rigió en el mes de noviembre de 2004.
2005	Telefónica Móviles, S.A. de España formuló una oferta pública de adquisición (OPA) para adquirir hasta el 0.1516% del capital de Comunicaciones Móviles del Perú S.A. (ahora Telefónica Móviles S.A.) que no poseía. Como resultado de la OPA Telefónica Móviles, S.A. de España adquirió un total de 230,995 acciones, incrementando su participación en el accionariado de 2.42% a 2.46%. En consecuencia, Telefónica Móviles, S.A. de España, directa, e indirectamente a través de su empresa subsidiaria Latin America Cellular Holdings B.V., incrementó su participación en el accionariado de la empresa de 99.85% a 99.89%. Comunicaciones Móviles del Perú S.A. se fusionó con Telefónica Móviles S.A.C., transfiriéndole esta última el íntegro de sus activos y pasivos, sin reserva ni limitación alguna. Dicha fusión entró en vigencia el 01 de junio de 2005. Luego de ello, Comunicaciones Móviles del Perú S.A. cambió su denominación social a Telefónica Móviles S.A..
2005	La junta general de accionistas de Telefónica Móviles S.A. del 25 de julio de 2005 acordó la modificación total del estatuto social, el mismo que se encuentra inscrito en la partida electrónica N° 11007045 del Libro de Sociedades del Registro de Personas Jurídicas de Lima.

Adaptado de: Memoria Anual Telefónica Móviles (2005)¹⁵

Como se puede apreciar en el 2005 se efectuó una Adquisición a la Inversa, calificado de ese modo por la NIIF 3, Comunicaciones Móviles legalmente es la adquirente, mantiene el RUC y su personería jurídica, la que entonces era Telefónica Móviles es absorbida por Comunicaciones Móviles, sin embargo, quien tiene el control es Telefónica Móviles cuya matriz controla a su vez a la adquirente legal, el valor razonable de sus activos es significativamente mayor que la de la adquirente legal, hasta su participación en el mercado es significativamente mayor, de tal forma que Comunicaciones Móviles cambia su nombre a Telefónica Móviles S.A..

Por lo tanto, no cabe duda de que la adquirente contable es Telefónica Móviles, sin embargo, como la aplicación del Impuesto a la Renta reconoce un sujeto pasivo, este recae en la empresa que subsiste legalmente, esta operación se efectuó de ese modo por los siguientes motivos:

- Bellsouth tenía pérdidas significativas que se hubieran perdido si era absorbida ya que Telefónica Móviles contaba con utilidades en ejercicios consecutivos.

¹⁵ Telefónica Móviles S.A. Memoria Anual 2005, pp. 22 y 23

- Como menciona la descripción de los hechos Comunicaciones Móviles tenía firmados Convenios de Estabilidad Jurídicas y Tributarias.
- Como la contabilización de la Combinación se efectuó siguiendo los lineamientos de la NIIF3, los activos de Comunicaciones Móviles entraron a valores de mercado, cualquier efecto en el valor se podrían compensar con las pérdidas de Comunicaciones Móviles.

Como vimos el tratamiento tributario de las pérdidas en una Reorganización Societaria, cambió en el 2000, a partir del 2001 solo la empresa adquiriente puede compensar sus pérdidas hasta el límite de sus activos fijos, antes de ello la adquiriente podía compensar las pérdidas de la adquirida, en vista de ello, una adquisición directa ya no era ventajosa en esta reorganización, por ello era necesario que Comunicaciones Móviles subsistiera para efectos del impuesto como “la adquiriente legal”, de haberse efectuado una Adquisición Directa se hubieran perdido esas pérdidas.

Antes del cambio se tuvo conocimiento que la avalancha de fusiones efectuadas, en base a los beneficios vigentes, estaban desfigurando el objetivo económico y empresarial de las mismas; se empieza a legislar normas especiales antielusivas como en este caso, la modificación del artículo 106° de la LIR, sin embargo aparecido el candado se busca otra puerta, ahí es donde aparecen las adquisiciones a la inversa que hemos desarrollado, la norma tributaria no se había puesto bajo este supuesto, pudiendo haber recogido la definición de “adquiriente” de la norma contable para efectos de la aplicación del artículo 106° de la Ley de Impuesto a la Renta.

El resultado fue que la empresa más pequeña, con pérdidas significativas, aplicaba una revaluación contable gravada del numeral 1 del artículo 104° y luego compensaba dicho ingreso gravado con las pérdidas que arrastraba de ejercicios anteriores, al constituirse como adquiriente legal en la operación de fusión, hasta que apareció en el 2012, con el Decreto Legislativo N° 1120, el otro candado, se incorporó en el artículo 106° que, de generarse renta gravada según el numeral 1 del artículo 104°, estas no podrían compensarse con la pérdida de las partes intervinientes en la fusión.

De haber estado vigente la norma XVI, hubiera sido posible calificar los hechos y circunstancias atípicas que se produjeron y determinar que el uso de fusión a la inversa fue para beneficiarse del mayor valor de los activos y compensar las pérdidas de la adquiriente, aunque con el límite de los activos de la adquiriente y por los ejercicios que le resten compensar. El efecto prolongado sería

en la mayor depreciación que habrán ganado los activos que se revaluaron y considerando que la vida útil de los activos según su naturaleza puede alcanzar hasta 20 años en el caso de inmuebles sería el tiempo en que se produzcan los efectos de la fusión.

Considerando las fechas del caso de fusión, se tendría que calificar la operación en el ejercicio 2005, fecha en que se realizó la operación, no obstante, con el artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, se suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar los párrafos del 2 al 5 de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121¹⁶, y a pesar de tener los efectos de la mayor depreciación en períodos posteriores al 2012, bajo el supuesto de la norma no podría calificar la operación y por tanto sus efectos quedarían firmes, pero en este caso hay norma expresa.

Dicha operación solo hubiera tenido beneficio tributario si se hubiese realizado antes del 1° de enero del 2013 fecha en que entró en vigencia la incorporación del último párrafo del artículo 106° de la Ley del Impuesto a la Renta y que representa una CAE para gravar así existiese pérdida tributaria, cualquier mayor valor de los activos por revaluación voluntaria efectuados en aplicación del numeral 1 del artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta, y en ese sentido el excedente de revaluación generado por el mayor valor de los activos no se hubiera compensado con la pérdida tributaria del adquirente, constituyéndose en base imponible para el Impuesto a la Renta, satisfaciéndose así el equilibrio del Impuesto frente a la deducibilidad en el futuro de la depreciación del mayor valor de los activos fijos revaluados.

Si la situación descrita se hubiera realizado en fecha posterior al 18 de julio de 2012, pero antes del 1° de enero del 2013, en el año actual (2022), el ejercicio 2012 se encuentra prescrito si es que no se hubieren suscitados los hechos que suspenden o interrumpen la prescripción según el Código Tributario; no obstante sus efectos en la depreciación aún se reflejarían en años no prescritos, por tanto de abrirse expediente de fiscalización por dichos ejercicios no prescritos, tendríamos por un lado el límite de la suspensión definitiva de la aplicación de los párrafos del 2 al 5 de la Norma

¹⁶ Decreto Legislativo publicado el 18/07/2012 y que introdujo la Norma XVI en el Título Preliminar del Código Tributario

XVI y por otro lado el límite de la regla de la prescripción, siendo que este último no está normado, se puede aplicar la jurisprudencia que se discutirá más adelante.

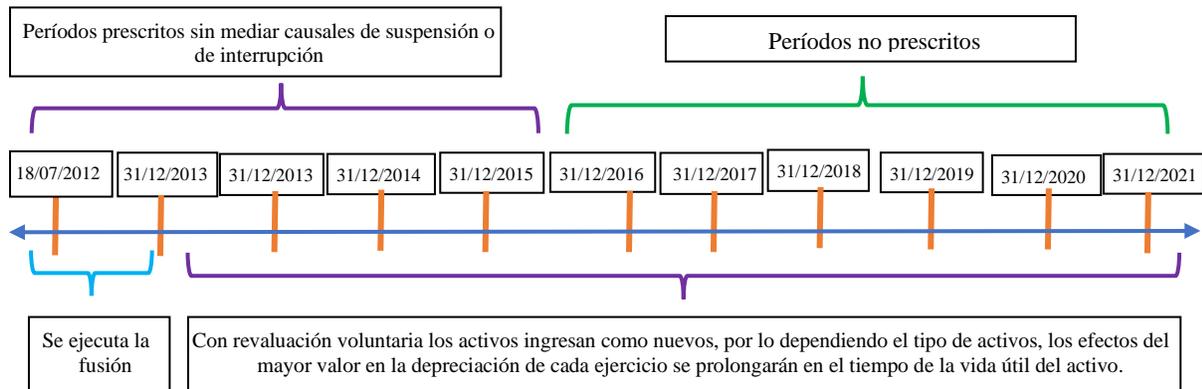


Figura 2. Períodos prescritos o no prescritos posteriores a la fusión

Mostramos a continuación un ejemplo de planeamiento tributario de cómo se puede estar usando la figura de la Escisión para esconder una venta.

Una empresa inversionista hace contacto con personas naturales una no domiciliada y 2 domiciliadas, propietarias de terrenos (para el ejemplo PND1, PNND y PND2), firmando con ellos Acuerdos Privados, en donde se pacta el aporte, a través de distintas modalidades, de 24 unidades inmobiliarias que deberán ser demolidas y constituir 2 terrenos.

Se establecen 2 Acuerdos Privados por cada terreno que se constituirá después de la demolición de las 24 unidades inmobiliarias. En dichos Acuerdos, el valor de mercado de ambos terrenos fue pactado en US\$10.7 millones de dólares.

En el Acuerdo Privado del terreno 1 se establece que al valor de US\$5.5 millones se reconocerá un incremento referencial de 12% adicional por el tiempo proyectado de pago, ya que sobre dicho terreno el inversionista construirá un edificio denominado “Torre 1” y como parte de pago a las personas naturales, el inversionista se comprometió a entregarles unidades inmobiliarias una vez terminada la construcción. En el mismo acuerdo se establece la cantidad de metros cuadrados mínimos a entregar como parte de pago del terreno 1, se define un plazo, que de no cumplir el mismo tendrá que abonar un importe en dinero similar al valor estimado de mercado de los inmuebles al momento de la supuesta entrega (plazo estimado de culminación de la construcción).

Para llevar a cabo la entrega de las unidades inmobiliarias como parte de pago del terreno 1 se acuerda escindir un bloque patrimonial que tendría como activos a dichas unidades inmobiliarias y el patrimonio estaría constituido por las acciones clase “B”.

Por el segundo terreno, también en Acuerdo Privado, se pacta la escisión de un bloque patrimonial siendo el único activo el terreno 2 y teniendo como patrimonio a escindir las acciones tipo C, sin embargo, se establece otra alternativa como la recompra de las acciones a un valor superior de su costo histórico y que refleja el valor de mercado del terreno 2.

Entre la entrega de las 24 unidades inmobiliarias para ser demolidas, que constituirán los terrenos y la culminación de la construcción del Edificio denominado Torre 1 pasaron más de 3 años por todo lo que implicó la demolición, la acumulación de lotes, el proyecto y la construcción. Adicional a ello para que se pueda llevar a cabo la entrega de los inmuebles construidos vía escisión se necesitaba la independización de las oficinas y los estacionamientos, por lo que se pueden agregar más tiempo al período anterior.

Para el caso del primer terreno entonces, la figura económica real es un contrato de Permuta de bienes presentes (terrenos) con bienes futuros (oficinas construidas), esta sería la ruta directa, y en el caso del segundo terreno con la recompra de las acciones por el valor de mercado del inmueble en un período futuro representaría una compraventa de un terreno difiriendo el pago en el tiempo, pero este camino se vuelve tortuoso cuando para ello se efectúa lo que viene a continuación:

- De las 24 unidades inmobiliarias (antes de convertirse en terrenos 1 y 2), 23 formaban parte del activo de personas jurídicas (X e Y para el ejemplo) vinculadas a las personas naturales PND1 y PNND, y 1 de la persona natural PND2.
- Las personas jurídicas X e Y mantenían pasivos a favor de las personas naturales PNND y PND1 al haber adquirido las 23 unidades inmobiliarias a crédito, en el mismo mes en que la nueva empresa “I” acordaba su adquisición de las mencionadas empresas X e Y.

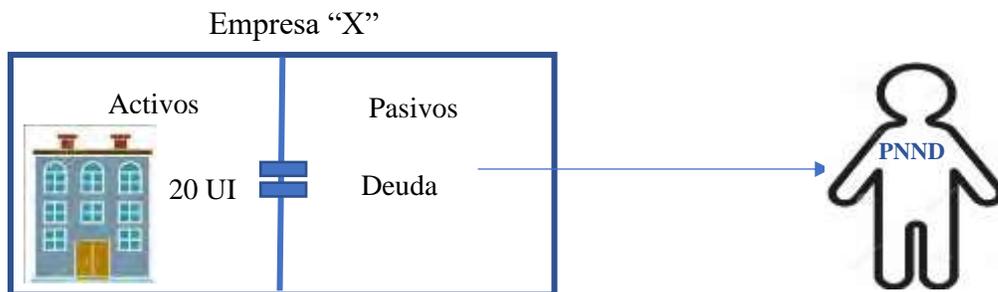




Figura 3. Estructura patrimonial de las empresas "X" e "Y"

En donde:

UI= Unidad Inmobiliaria

PND1= Persona natural domiciliada 1

PNND= Persona natural no domiciliada

- En junio 2007 se constituyó la empresa "I" con un capital de S/ 5 mil, y a fines de ese año se incrementó a S/ 2 millones por capitalización de deudas de su accionista principal.
- En julio 2007 a un mes de constituida la empresa "I", en Junta de Accionistas se acuerda la adquisición de 20 UI por un valor de US\$5 millones, a crédito de la empresa "X"; y a fines del 2008 se adquieren 3 UI con valor histórico de S/ 2.4 millones, por aporte de un bloque patrimonial neutro (valor 0) de la empresa "Y", ya que también adquirió un pasivo por el mismo importe a la PND1, razón por la cual la empresa "I" no emite acciones.

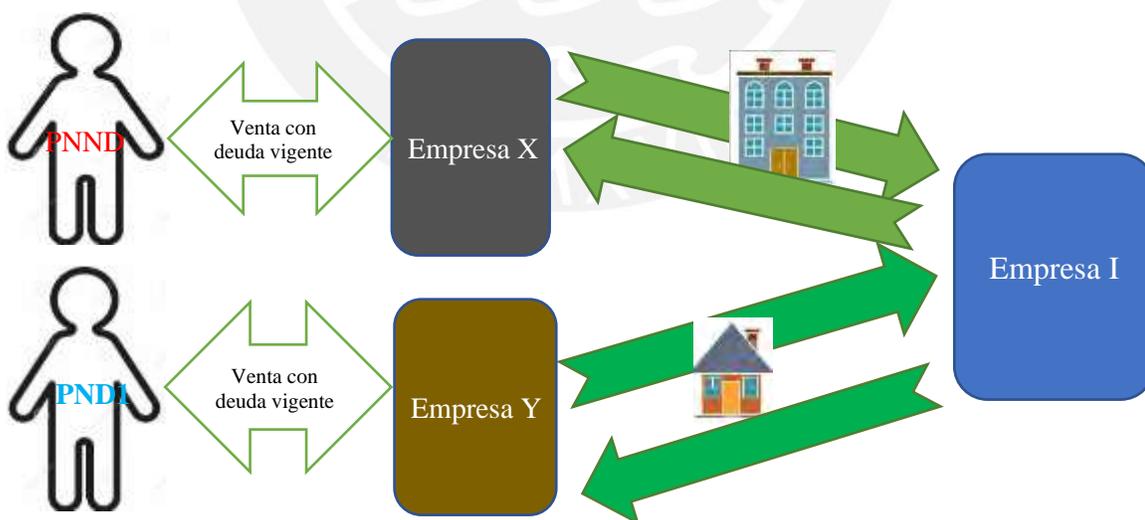


Figura 4. Transferencia de las 23 unidades inmobiliarias

- La empresa "X" tiene como acreedor a "PNND" por lo que cede su posición contractual de acreedor de "I" a la "PNND".

- Otra persona natural “PND2”, también a fines del 2008, efectúa una venta directa al crédito de una unidad inmobiliaria.

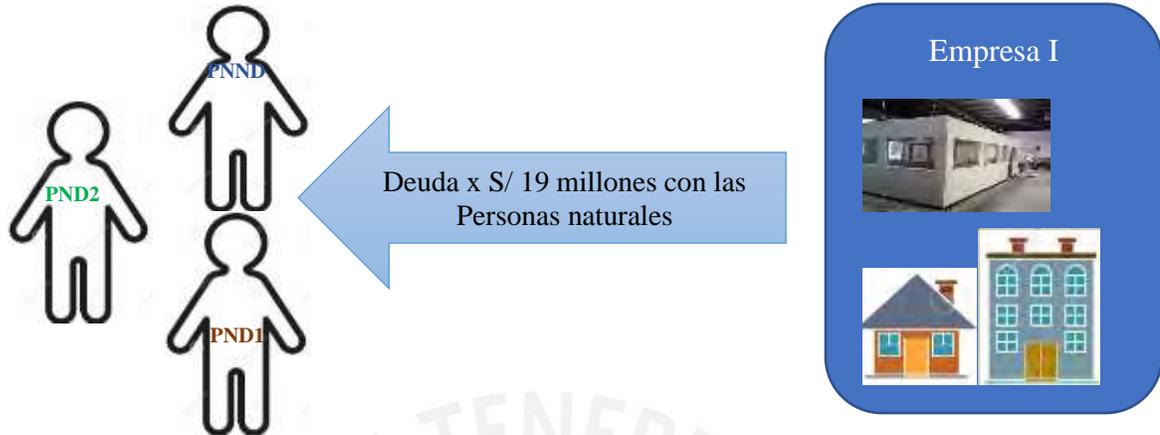


Figura 5. Pasivo de la empresa “I” luego de adquirir las 24 unidades inmobiliarias

- Al mismo tiempo en que se culminaba de adquirir las 24 UI que según el proyecto debían ser demolidas acumuladas y formarían parte de los terrenos 1 y 2, a fines del 2008, “PND1”, “PNND” y “PND2” se vuelven acreedores de la empresa “I” a través de las cesiones de deuda realizadas por empresas “X” e “Y” que transfirieron las 23 UI.
- Inmediatamente después dentro del 2008 la junta general de accionistas de “I”, acordó emitir acciones preferentes para canjearlos por la deuda por los inmuebles, convirtiéndose los acreedores PNND, PND1 y PND2 en accionistas preferentes.
- Para el ejemplo, las acciones preferentes se dividieron en 2 clases “B” y “C”, donde la clase B de acciones representa el valor en libros del terreno 1 y la clase “C” de acciones representa el valor en libros del terreno 2.

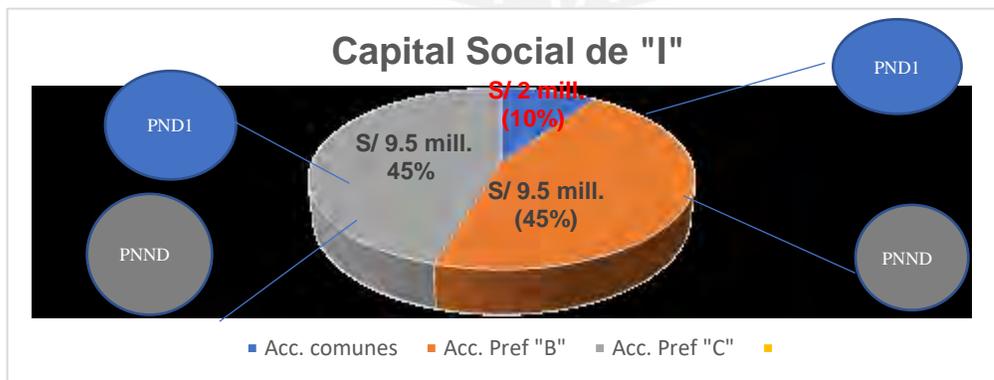


Figura 6. Representación de la participación de los accionistas comunes y preferentes en el capital de “I”

- Simultáneamente mientras se daban las operaciones descritas anteriormente, la “PND2” transfiere sus acciones a la “PND1”, quedando la PND1 y la “PNND” como accionistas de la empresa “I”.
- En forma simultánea a la constitución de la empresa “I”, también se constituye la empresa “P” donde PND1 y PNND son los 2 únicos accionistas al 50%, con un aporte mínimo de S/ 5 mil.
- A fines del 2009, PND1 y PNND aportan sus acciones clase “B” y “C” a la empresa “P” y esta última se vuelve accionista preferente de “I”.
- Hasta el año 2009 estaba exonerada la ganancia de capital de personas naturales por la venta de valores mobiliarios según el inciso l) del artículo 19° de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2009, por lo que aprovechándose la legislación vigente se revaluó el valor de las acciones que fueron aportadas con el doble de su valor es decir los 20 millones de acciones fueron aportados a S/40 millones, emitiendo “P” 40 millones de acciones de valor nominal S/ 1. Dicha valuación fue producto de una tasación que tomó como referencia los valores de mercado de los inmuebles que se iban a recibir y no reflejaba los procedimientos comunes de tasación de acciones.

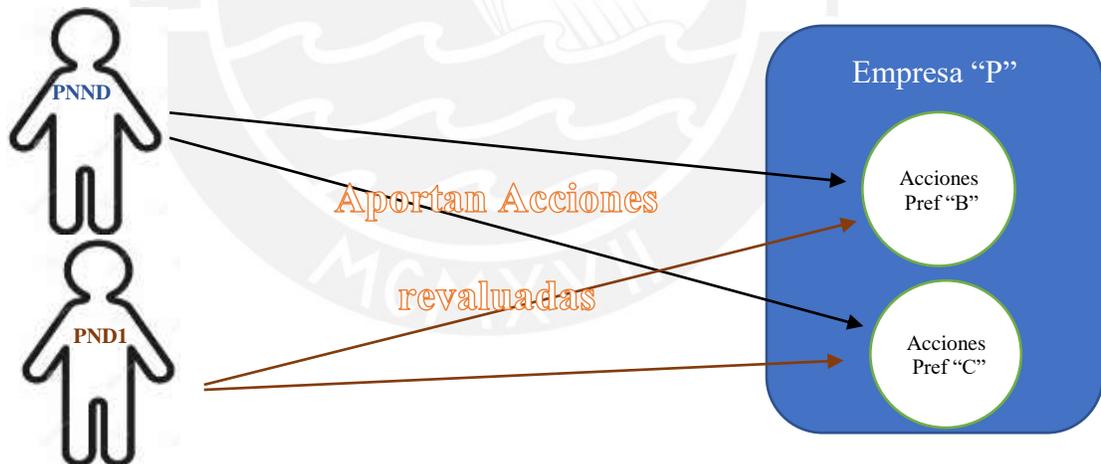


Figura 7. Constitución de la empresa “P”

- La operación anterior generaba ganancia de capital a los accionistas “PND1” y “PNND” sin embargo no tributó impuesto a la renta porque estaba exonerada al momento de la transferencia; no obstante, las acciones que ingresaron como activos en “P” ya habían incorporado el valor de mercado de los inmuebles y terreno a recibir en el futuro.

- El proyecto era construir una torre de edificios con estacionamientos dentro del terreno 1, primeramente, luego se iniciaría la construcción de otra torre similar sobre el terreno 2. En el área del proyecto se ubicaba un edificio antiguo con 24 unidades inmobiliarias que requerían demolerse acumularse dichas unidades y luego dividirse en 2 lotes o terrenos sobre los cuales se construirían las torres de edificios.
- Se firmaron acuerdos privados, en simultáneo a la constitución de “I” y “P”, entre las personas naturales PND1, PNND y los accionistas de “I” que establecían el valor de los terrenos 1 y 2 en aproximadamente US\$11 millones, casi el doble al valor en que se transfirieron legalmente, un acuerdo por cada terreno. Además, se pactó un incremento referencial de 12% por el tiempo estimado de culminación de las obras civiles.
- Para el ejemplo el valor pactado por el terreno 1 sería US\$ 5.5 millones, y en el acuerdo privado por este terreno, se estableció que su valor estaría compuesto por las acciones preferentes tipo “B” y que al finalizar la construcción se pagaría este valor con metros cuadrados de área construida reflejadas en número de oficinas y estacionamientos, sin embargo, no se realizaría una venta sino una escisión de un bloque patrimonial para castigar las acciones tipo “B”.
- Un segundo acuerdo privado establece que el terreno 2 sería transferido acumulando los costos de demolición, vía escisión de un bloque patrimonial cuyo activo es el terreno 2 cancelando con dicha operación las acciones clase “C”.

Resumiendo la operación tenemos:

- 21 unidades inmobiliarias se venden al crédito y 3 unidades inmobiliarias se transfieren vía escisión al costo, teniendo como referencia para el ejemplo que el importe total de la adquisición fue de S/ 19 millones que representaba el valor en libros de los terrenos y de las acciones clase B y C. Sin embargo, el valor en libros de ambos terrenos es significativamente menor al valor de mercado de estos que fue pactado en US\$11 millones de dólares en los acuerdos privados reconociéndose a su vez un incremento referencial de 12% adicional por el tiempo proyectado de entrega de los inmuebles construidos (se podría decir un interés por la venta a crédito).
- Por un lado se constituye una empresa con un acuerdo de accionistas y en paralelo con acuerdos privados se adquieren terrenos a través de operaciones inusuales o impropias, los

verdaderos propietarios PND1 y PNND utilizan sociedades interpuestas para ocultar el valor de mercado de las unidades inmobiliarias transferidas, no existe intención de continuación del negocio o de empresa en marcha, ya que se acordó cancelar las acciones preferentes una vez culminada la construcción e independización de las nuevas oficinas del proyecto.

- Se usa la figura de aporte para ocultar una venta de terrenos y se pretende utilizar la figura de escisión para el pago de dichos terrenos, reconociéndose incluso un interés por el paso del tiempo, lo que en esencia se esconde es una permuta en 2 momentos distintos, por lo que existen 2 operaciones de compraventa disfrazadas por estructuras societarias y de reorganización.
- Tanto el valor de mercado de la venta del terreno 1 y 2 en el momento de la venta y su cobro en el futuro con un adicional representa para las personas naturales ganancia de capital que se elude aportando las acciones preferentes a valor de mercado a otra sociedad vinculada a dichas personas naturales.
- A más de 3 años de la adquisición de los terrenos, se concluye la construcción, por la demora de la independización de las unidades inmobiliarias terminadas de construir, lo cual es recurrente, no siempre se puede contar de manera inmediata con la Conformidad de Obra por parte de la municipalidad y en vista de que los acuerdos privados establecían un plazo para la entrega de los inmuebles, la Segregación del Bloque Patrimonial, legalmente no se pueden efectuar por falta de las referidas independizaciones, por lo que se opta por la entrega de los inmuebles a la empresa “P” accionista preferente de clase B (recordemos que adquiere dicha condición por los aportes de acciones efectuadas por la PND1 y PNND), a cuenta de la operación futura, quien efectúa transferencias de los mismos con “contratos de venta de bienes ajenos”, en los períodos fiscalizados, incluyendo cláusulas en dichos contratos que establecen como garantía los contratos privados, que muestran el compromiso de “I” de entregar dichos inmuebles a las personas naturales vía escisión de un bloque patrimonial, lo que le permite a la Administración, tomar conocimiento de los acuerdos privados en paralelo a los estatutos de la empresa “I”.

Por qué usar la escisión para efectos de efectuar la transferencia legal y no simplemente la “venta directa”, la transferencia de bienes producto de una reorganización empresarial está

exonerada de todo tributo en el entendido de que la empresa que recibe los bienes continuará con el negocio de la escidente.

Sin embargo, al completar toda la operación se puede entender el uso de las figuras utilizadas, para ello seguimos con la operación en el lado de los accionistas:

- Un determinado número de inmuebles construidos serán entregados a la empresa “P”, en donde los accionistas PND1 y PNND son socios mayoritarios, vía escisión de un bloque patrimonial, como parte de pago de los terrenos adquiridos, los cuales representan los valores históricos de las acciones preferentes clase “B” de la empresa “I”, se castigarán las acciones clase “B” que se tenían como inversiones en “P” a un valor superior porque fueron revaluadas al aportarse, lo cual generaría una pérdida si los inmuebles ingresan al costo. Cuando “P” venda los inmuebles incorporados generará ganancia lo cual sería neutralizado por la pérdida en el castigo de las inversiones.
- Por otro lado respecto al terreno 2, representado por acciones clase “C” incorporados como Inversiones en acciones en “P”, en los contratos privados se establece un valor de recompra de las acciones muy superior a su valor en libros, teniendo como segunda opción devolverle el terreno vía escisión y aporte de dicho bloque patrimonial, a sus propietarios iniciales cancelando las acciones clase “C” que están en posesión de “P” De una u otra manera se generaría una pérdida para compensar una futura disposición del terreno a valor de mercado. Si “P” vende sus acciones clase “C” podría deducir el costo de dichas acciones que ingresaron a valor de mercado. O si recibía el terreno vía aporte de bloque patrimonial en una futura disposición del terreno a valor de mercado podría compensar la pérdida generada con la cancelación de las acciones clase “C” en la operación de fusión.

En el supuesto de que esta operación de aporte de acciones no se hubiera efectuado en el 2009 sino con fecha posterior en que ya se encuentra gravada la ganancia de capital, nos preguntamos si ¿seguirá siendo ventajosa dicha operación? Y la respuesta es positiva ya que con la modificación de la LIR vigente a partir del 2010 la tasa que grava la renta neta de ganancia de capital de personas naturales es de 6.25% (renta de 2da categoría) cuando la venta de inmuebles de una persona jurídica genera renta de tercera categoría sujeta, hasta el 2014 a una tasa del 30% con las que se hubiera gravada de no haberse realizado actos impropios o artificiosos.

Entonces que vemos en esta operación, ¿simulación?, ¿abuso de las formas?, ¿fraude a la Ley? No es acaso más importante identificar ¿cómo la legislación tributaria del Perú pretende impedir el gran forado en la recaudación que realizan estas operaciones? A simplemente reconocer ¿qué modalidades de elusión se están realizando?

El artículo 105°-A, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1120 viene a ser una cláusula antielusiva especial para efectos de luchar contra el abuso de las figuras de reorganizaciones societarias para eludir la tasa del 30% en su momento y ahora 29.5% a partir del 2017, pero que en buena cuenta no se podría aplicar a esta operación debido a que está pensada en la transferencia, amortización o cancelación de las acciones recibidas por los accionistas del bloque patrimonial segregado, pero en fecha posterior a la reorganización societaria, cuando en el caso planteado la transferencia de acciones preferentes en “I” se hizo con fecha anterior.

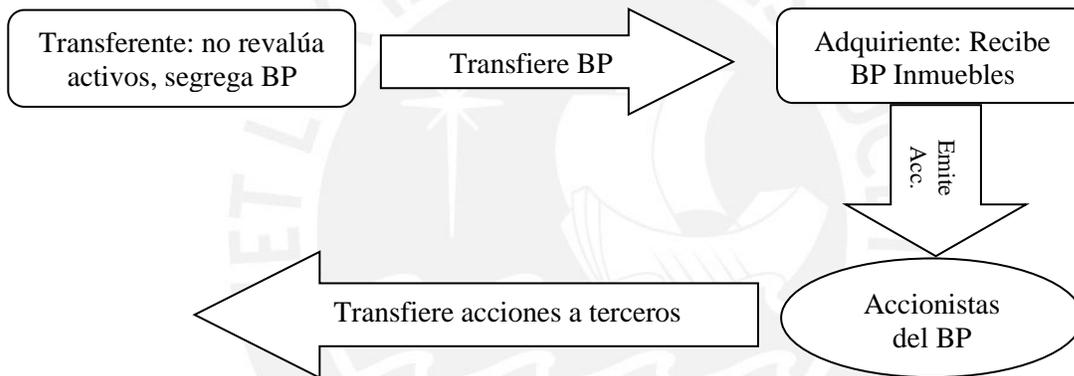


Figura 8. Supuesto regulado por el artículo 105°-A de la LIR

BP= Bloque patrimonial

Lo que pretende la cláusula especial es evitar que se reduzca la tributación utilizando figuras de reorganización societaria y en este caso establece que es renta gravada de la empresa que absorbe el bloque patrimonial, la ganancia que viene a ser la diferencia entre el valor de mercado de los activos recibidos y el costo histórico o en libros de los mismos, si es que posterior a la reorganización se transfieren o castigan las acciones, bajo el supuesto de que el uso de dicho mecanismo pretende ocultar una operación de venta de los inmuebles.

La exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1120 expresa la problemática del supuesto elusivo del uso de una Reorganización Societaria sin que exista una razón empresarial, para ocultar una transferencia de activos por el ahorro fiscal considerable, siendo que si se utilizara el mecanismo de transferencia de propiedad a través de una venta, la sociedad hubiera tributado el

30% (hoy 29.5%) y la persona natural accionista de dicha sociedad hubiera soportado de forma adicional al 30% el 4.1% por distribución de dividendos (tasas vigente en la emisión del Decreto), mientras que con una Reorganización societaria y transferencia posterior de acciones la persona natural soportaría una carga tributaria del 5% (Renta de segunda categoría)¹⁷.

A pesar de las modificaciones normativas en la Ley del Impuesto a la Renta, para reducir las figuras elusivas, se observa que insertada la cláusula antielusiva especial se planifican figuras que eluden la aplicación de dicha cláusula, ejemplo de ello es que, al limitarse la transferencia de las pérdidas con el uso de las fusiones, para beneficiarse de ellas, apareció la figura de la Adquisición a la Inversa como fue el caso de Telefónica Móviles y Bellsouth.

Agregando a lo anterior con la aparición de la cláusula antielusiva especial del artículo 105°-A de la LIR, aparece el mecanismo elusivo de evitar su aplicación, con la transferencia de acciones antes de efectuarse la fusión y no después como estaba previsto, teniéndose el mismo efecto, cambio de propietario del bloque patrimonial que serían los accionistas del Bloque Patrimonial segregado, pretendiéndose gravar a la ganancia de capital generada en la transferencia de acciones con la tasa aplicable a las rentas de segunda categoría y no la de tercera categoría que generaría una operación de compraventa de inmuebles.

Dicho de otro modo, la operación elusiva mostrada en el ejemplo escapa a la aplicación prevista en la cláusula antielusiva especial del artículo 105° A de la LIR, sin embargo, el objetivo alcanzado de dicha operación es del ahorro fiscal disfrazando una operación de compraventa que hubiera estado gravada con el 30% (hoy 29.5%).

La exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1120¹⁸, también identificaba que se estén utilizando estas figuras de reorganización societaria para obtener un beneficio tributario más favorable que el que hubieran obtenido de haberse realizado la figura correcta para reflejar la intención de transferir la propiedad a un tercero, de ahí que justificó la modificación del artículo 105 y la incorporación del artículo 105°-A a la LIR.

¹⁷ Problemática planteada por el tema N° 9 Reorganización de sociedades o empresas y enajenación de activos que se propuso modificar con la dación del Decreto Legislativo N° 1120. Página 41 de la Exposición de Motivos de dicho Decreto. <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/Julio/18/EXP-DL-1120.PDF>

¹⁸ Página 41 de la Exposición de Motivos del Dec. Leg. N° 1120, ver publicación nota anterior.

Por otro lado, en el caso planteado, la existencia de contratos privados con anterioridad a la constitución de las empresas “I” y “P” hace reflejar que, la transferencia por venta que se convirtió en aporte, y el aporte de bloque patrimonial 0 con deuda, en donde esta última también se convirtió en aporte, si bien fueron operaciones reales y se registraron en Registros Públicos, no obstante, pretendían ocultar y disminuir el valor de mercado de los inmuebles que formarían parte de dichos terrenos.

Existe compra venta en 2 momentos, los aportes iniciales del terreno deben ser calificados como una venta de terrenos en el momento 1, y luego la entrega de inmuebles a los accionistas clase B también debe ser calificada como venta de inmuebles por parte del constructor.

Si consideramos que el costo de venta de dichos inmuebles construidos, en el momento 2 es la parte proporcional del terreno, adquirido al momento 1, atribuido a dichos inmuebles, más el valor de la construcción, entonces es necesario calificar la operación de venta en el momento 1 ocurrido hace más de 3 años atrás.

Además, para desconocer el aporte de las acciones tipo B y C a la empresa “P” por los accionistas sin gravar dicha operación que fue a valor de mercado, se necesitaba calificar que en el momento 1, fue una venta y no un aporte de capital, en ese sentido a fines del 2009 se debió gravar ganancia de capital por aporte de derechos sobre bienes inmuebles futuros, que no estaba exonerado, e incluso la parte proporcional del ajuste por la demora en el tiempo del pago del terreno establecido en los acuerdos privados que no es otra cosa que interés que tampoco estaba exonerado.

El proceso de fiscalización se efectuó en un ejercicio no prescrito pero el período en que se dio la transferencia de los terrenos ya había prescrito y no se tenía la cláusula antielusiva general.

Se evitó el nacimiento de la obligación tributaria en el momento 1 a valor de mercado, y no se gravó dicha ganancia, tampoco se gravó la ganancia en el momento 2 porque se disfrazó una compraventa como si fuera ganancia de capital que en el 2009 estaba exonerada por lo que no tributó. En ese caso para poder calificar la operación en su momento 2 debe calificarse en el momento 1, teniendo el primer límite la suspensión definitiva de la aplicación de los párrafos del 2 al 5 de la Norma XVI y por otro lado el límite de la regla de la prescripción.

Si la operación se hubiera iniciado posterior al 18 de julio de 2012, no existe impedimento para aplicar la facultad otorgada a la Administración en la Norma XVI, en ese caso si el período estuviese prescrito es donde se discutiría si la facultad de la Administración Tributaria estaría restringida para calificar en esos períodos, a efectos de determinar el costo de ventas de las transferencias en el momento 2, así como para calificar los aportes de las acciones tipo B y C a la empresa “P” como operación gravada, se requiera calificar en el momento 1 como venta de terreno, la constitución de acciones preferentes en “I”.

Si se evalúan los hechos, los contratos y estatutos de “I” se observa que el mismo está obligado a entregar metros cuadrados en oficinas y estacionamientos por sus acciones clase B, o de no hacerlo estará obligado a pagar US\$6.2 millones. En muchos casos, no siempre la independización legal es inmediata a la culminación de la construcción, situaciones diversas pueden retardar la aprobación de la Conformidad de Obra; al agregarse ese supuesto en el ejemplo de operación mostrada en párrafos previos, la demora en la emisión de la Conformidad de Obra produjo que la escisión del bloque patrimonial pactado no se lleve a cabo de forma inmediata sin embargo las oficinas fueron entregadas a los accionistas los cuales dispusieron de ellas, habiéndose concretado lo estipulado en los contratos privados, con la entrega física de los inmuebles sin transferencia legal.

En concreto limitar la observación a un solo ejercicio, mostrándole solamente los hechos que le conviene mostrar para impedir que se pueda reconocer aquellos actos impropios o inusuales que se han podido realizar en más de un ejercicio, y anteponer una barrera como la prescripción para evitar que se consoliden las pruebas que la Administración necesita reunir para llevar su caso ante el Comité y de realizar el procedimiento especial establecido en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, puede estar atentando contra la propia facultad de determinación y de fiscalización establecidas no solamente en la misma Norma XVI sino también en el capítulo II del Título II del Libro Segundo del Código Tributario.

3.3 Caso Español de Reestructuración de un grupo español con la Interposición de una sociedad entre una matriz no residente y sus subsidiarias operativas residentes en España (Referencia STS 861/2015)

En la Sentencia se discutió un caso de interposición de una sociedad entre una holding no residente y 2 empresas operativas residentes de España, la holding fue constituida también dentro de España para efectos de que obtenga el control de las sociedades españolas operativas. La legislación española permite que las empresas puedan optar por tributar su impuesto de sociedades como grupo fiscal, por lo que con el ejemplo que se va a exponer se estaría creando un grupo fiscal en España.

La figura expuesta debe ser evaluada dentro del contexto de su propia legislación y el beneficio económico y tributario que genera la operación también dependerá de ello, por lo que la misma figura no sería aplicable a la realidad Peruana pero si los criterios que se fundamentan en la Sentencia referentes a la figura de la prescripción y como éste puede o no limitar las facultades de la Administración Tributaria Española de calificar hechos o circunstancias en fraude de ley, recordemos que su artículo 15° de su Ley General Tributaria ha servido de base para la introducción de los párrafos del 2 al 5 de nuestra Norma XVI del Título Preliminar.

3.3.1 Tratamiento Tributario del grupo fiscal en España y de la institución de la prescripción:

La regulación respecto al Impuesto de Sociedades para el grupo fiscal lo rige el Capítulo VI Régimen de Consolidación Fiscal, de la Ley 27/2014 publicada el 28 de noviembre de 2014, que abarca desde el artículo 55° al 75°, no obstante, para la fecha del caso expuesto estaba vigente la Ley 43/1995 con sucesivas modificaciones y que también incluía un capítulo completo referente al “Régimen de los grupos de sociedades”.

Tanto la antigua como la nueva legislación vigente a la fecha permiten a un grupo económico tributar el Impuesto de Sociedades (similar al Impuesto a la Renta en el Perú), en cabeza de la empresa controladora, y de conformidad con el artículo 62° de la última ley, se puede compensar la base imponible negativa con las bases imponibles positivas de las otras empresas del grupo.

Los intereses pagados por préstamos son considerados gastos financieros, sin embargo, en el artículo 16° de la Ley 27/2014 están sujetas a límite, e incluso se considera como gasto no deducible según el inciso h) del artículo 15 de la misma ley lo siguiente:

h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones

El mencionado inciso debe entenderse pues como una cláusula antielusiva especial que responden a operaciones concretas, sin embargo, no estaba vigente a la fecha de ocurrencia de las operaciones declaradas en fraude de ley, ni en la fecha de la liquidación de deuda, posterior a dichas operaciones que veremos en el subcapítulo 3.3.2 siguiente.

La Ley 43/1995, antigua ley de Impuesto de Sociedades, vigente a la fecha de las operaciones que se describirán en el subcapítulo siguiente, incluían en su artículo 20 una regla de subcapitalización similar a la que teníamos en el Perú hasta el 2019 dentro de la Ley del Impuesto a la Renta.

Los intereses pagados por un residente español a un residente de otro estado miembro de la Unión Europea estaban exonerados, en aplicación al inciso c) del artículo 14 del Real Decreto Legislativo 5/2004- Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La institución de la Prescripción en España está normada en la sección 3ª de la Ley 58/2013 General Tributaria, que abarca los artículos del 66 al 70. Donde el 66 señala que en el plazo de 4 años prescribirá el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como de exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. En el Perú se tiene el mismo plazo, pero se extiende a 6 y 10 años en los supuestos de que no haya presentado su declaración respectiva o para el caso de tributos retenidos y no pagados (Código Tributario, art. 43°).

A diferencia de nuestra legislación, se incluyó en el 2015, en la Ley General Tributaria, el artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar, haciendo una distinción clara respecto al derecho de determinar y el derecho de comprobar o investigar de parte de la Administración española, en el sentido de que el plazo de 4 años solo le aplica al derecho de determinar mas no así al de comprobar e investigar como parte de las facultades que establece su artículo 115 de la misma norma citada. Estando incluida dentro de esas facultadas la calificación de hechos,

situaciones y negocios entre otros realizados por el contribuyente, según lo establece sus artículos 13, 15 y 16 de la misma norma citada, es decir la calificación de hechos en aplicación de su norma antielusiva general, aunque para efectos de liquidar sus efectos en los períodos no prescritos.

3.3.2 Aplicación de la Norma antiabuso español en la calificación de hechos en ejercicios prescritos:

Para lo cual se toma como referencia a la **STS 861/2015** – Recurso de Casación N° 4075/2013, de fecha 05 de febrero de 2015 que describe como **Antecedentes de Hecho**:

La discusión se genera por los períodos 2002, 2003 y 2004 que fueron sujetos a fiscalización iniciada el 16 de octubre de 2007 y el 16 de abril de 2009 se inició el procedimiento de declaración de fraude de ley tributaria en relación con las operaciones suscitadas en el ejercicio 1999 para así proceder a regularizar las bases imponibles de los ejercicios posteriores en revisión. La AEAT¹⁹, identificó los siguientes indicios:

- El 18 de junio de 1999, la empresa holandesa Coty BV (CB), propietaria de 2 empresas españolas Coty Astor SA (CA) y Coty Prestige SA (CP), constituye una empresa española Coty Spain (CS) con el aporte del 25% del total de las acciones de cada una (CA y CP), volviéndose Coty Spain accionista de ambas, como se muestra en la imagen continua:

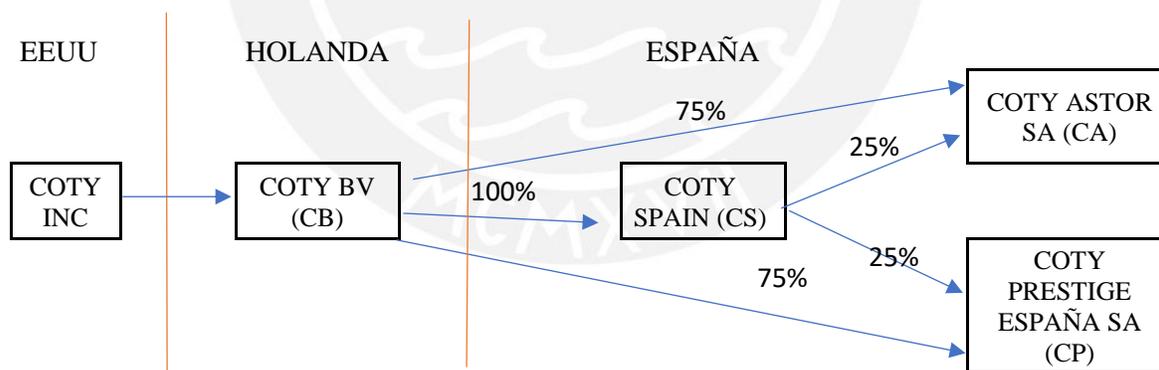


Figura 9. Constitución de Coty Spain (CS)

- El 30 de junio de 1999 (a solo 12 días de haberse constituido CS), CB vende a CS el 75% de su participación tanto en CA como en CP, por 19,800 millones de pesetas, según la AEAT

¹⁹ AEAT siglas de la Agencia estatal de Administración Tributaria en España.

las acciones se valoraron a un precio mayor a su valor patrimonial: 789,924 acciones de COTY ASTOR SA por 13,800,600,000 pesetas y 31,500 acciones de Lancaster Group España (que se cambió el nombre a COTY PRESTIGE ESPAÑA S.A.) por 6,000,025,500 pesetas.

- CS paga al contado la adquisición de las acciones con un préstamo otorgado por CB, con vencimiento el 30 de junio de 2004 (5 años) y prorrogable tácitamente hasta el 2014 a 7% de interés anual pagadero anualmente, por el total del valor de la transacción de 19,800 millones de pesetas. En ese sentido, CS obtiene el 100% de las acciones de las 2 empresas españolas tal como se ve en la siguiente ilustración:

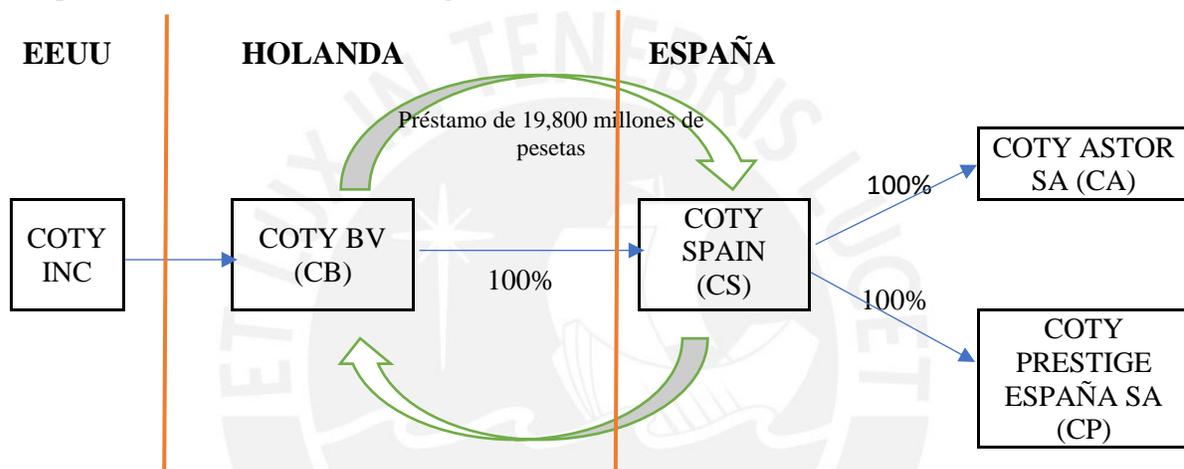


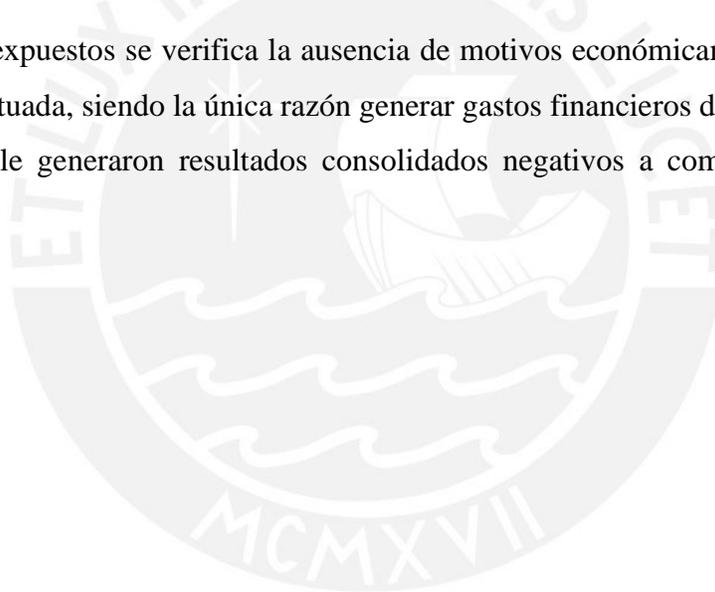
Figura 10. Constitución de Coty Spain (CS) como holding

- La precedente estructura (figura 10) permite que CS se convierta en la holding que soporta gastos financieros por el préstamo, que al final consolida al grupo disminuyendo con los gastos financieros la renta de las empresas operativas españolas CA y CP, por lo que se ve reducida la tributación del impuesto de sociedades del grupo fiscal.
- Las 2 empresas españolas eran 100% de propiedad de la compañía holandesa CB y pasaron a ser también 100% de propiedad de CS que se configuró como puro holding soportando el pago de intereses que le generaban resultados negativos.
- CS era también 100% de propiedad de la holandesa CB.
- Hasta antes de la consolidación, las bases imponibles de las empresas españolas operativas eran positivas
- Y a partir del 2000 en que empezaron a tributar como grupo consolidado, las bases imponibles consolidadas son siempre negativas.

- Se pudo comprobar que la interposición de CS entre las filiales operativas en España y la holandesa CB, no alteró en lo absoluto la estructura y el funcionamiento anterior de estas.

Las operaciones que formaron parte del expediente del procedimiento especial de fraude de ley entre CS y CB, fueron que la segunda constituyó a la primera con aporte acciones sobre las empresas operativas CA y CP, y la singular financiación de CB a CS para que con dicho préstamo le compre el resto de las acciones que poseía en un momento inicial CB sobre las empresas españolas, tuvieron una motivación exclusivamente fiscal, con el propósito de eludir el impuesto, utilizando diversas normas de cobertura y siendo la norma de determinación de la base del impuesto sobre sociedades la norma defraudada. Por lo que se le negaba la deducibilidad de los gastos financieros generados por el endeudamiento de CS en los ejercicios 2002, 2003 y 2004 por haberse generado para adquirir acciones del mismo grupo Internacional al que pertenece.

Con los hechos expuestos se verifica la ausencia de motivos económicamente válidos para la restructuración efectuada, siendo la única razón generar gastos financieros deducibles en el grupo fiscal español que le generaron resultados consolidados negativos a compensar en ejercicios futuros inclusive.



CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

En el capítulo anterior hemos desarrollado determinadas operaciones bajo un esquema de planeamiento tributario, que de manera individual pueden ser reales pero que en su conjunto constituyen operaciones en fraude de ley. Se observa que los contribuyentes, aprovechando normas de cobertura como las reglas específicas sobre Reorganizaciones Societarias y la deducción de gastos por regalías por las marcas usufructuadas que fueron generadas internamente, obtuvieron beneficios tributarios, sin reflejar una necesidad económica tangible. La figura de la marca cedida a una persona vinculada es considerada en el Catálogo de Esquemas Tributarios publicados en el portal web de la SUNAT.

Las situaciones descritas distorsionan la equidad del impuesto, que, en principio, tal como lo hemos visto en el capítulo II, está diseñado a aplicarse sobre la capacidad contributiva, por lo que el diferimiento o reducción de la base imponible sobre el cual debe incidir el impuesto genera brechas en la recaudación.

Como antecedente de las dificultades que tuvo la Administración Tributaria de aplicar sus facultades de calificación otorgadas limitadamente en la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano, fue la posición del Tribunal Fiscal, que en reiteradas sentencias señaló que dicha norma VIII no le extendía a la Administración Tributaria las facultades de entrar a calificar operaciones de Fraude de Ley, siendo una de ellas la Resolución (RTF) N° 06686-4-2004, respecto al caso de una empresa eléctrica y su fusión con otra de menor tamaño, en donde el tribunal dejó por sentado de manera contundente que la Administración no puede aplicar la norma VIII para recalificar los hechos y que el Fraude a la Ley escapa de su competencia, otorgándole esa facultad solamente al Poder Judicial.

En esa misma línea, García Novoa afirmó que la antigua norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no constituyó una cláusula antielusiva (2006, pp.90-91), y que, al ser recortada de su versión original en 1996, a decir de Sotelo, no se le dejó que constituyese una cláusula general antielusiva (2012, p.406).

Por otro lado, en el Poder Judicial tenemos distintas posiciones respecto de la aplicación de la norma VIII en casos de simulación. En Primera y Segunda Instancia apoyaron la calificación económica efectuada por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, en el entendido de que

el Estado debe garantizar que no se permita el Abuso del Derecho en estricto respeto al deber de contribuir, como fue el caso de la Resolución N° 17 de Primera Instancia, de la Cuarta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima del 30 de octubre de 2007, y la Sentencia de Segunda Instancia AP 603-2008 de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia del 10 de setiembre de 2008 que confirmó la Sentencia de primera instancia.

De forma contraria en la etapa casatoria primó la libertad de contratar y de que nadie está impedido a hacer lo que la ley no prohíbe, considerando que la aplicación de la calificación económica efectuada por la Administración Tributaria vulneraba dichos derechos, siendo el caso de la Sentencia casatoria N° 3187-2008 de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia, que acabó dándole la razón al contribuyente revocando las sentencias anteriores mencionadas.

Consideramos que en el Perú se introdujo frágilmente la cláusula antielusiva general en el 2012²⁰, que se vio reflejada en su permanencia en la legislación sin haber tenido oportunidad alguna de aplicarse, apañada también por los serios cuestionamientos de parte de empresa privada, entre ellos, la Cámara de Comercio de Lima (CCL) cuyo presidente expuso que “la norma lesiona la seguridad jurídica y es extremadamente peligrosa por su abierta discrecionalidad que puede convertirse en arbitrariedad”²¹ y a su vez Picón, en una entrevista²², reconoce que no es inconstitucional pero creía que podía generar “actos de Sunat que puedan violentar los principios constitucionales de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica”.

Cuestionamientos que generaron la suspensión de la Cláusula Antielusiva General (CAG) en el 2014 con el artículo 8 de la Ley N° 30230²³, resultando contradictorio que dicha suspensión, se haya considerado como una de las medidas para la promoción de la inversión, título que lleva la

²⁰ Se introdujo con la incorporación de la norma XVI en el Título Preliminar del Código Tributario peruano, que heredó su primer párrafo de la norma VIII, con el Decreto Legislativo N° 1121 publicado el 18 de julio de 2012.

²¹ Fue extraída de <https://gestion.pe/economia/ccl-desacuerdo-norma-elusion-tributaria-propuesta-sunat-60453-noticia/>

²² Entrevista de setiembre 2012, extraída de <https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/norma-antielusion-inconstitucional-tributacion>

²³ Se suspende los párrafos del 2 al 5 de la norma XVI, manteniéndose vigentes los párrafos primero y el último de la mencionada norma

Ley N° 30230, lo que podría sugerir al lector que otros derechos individuales priman sobre el Deber de Contribuir e Igualdad con reconocimiento Constitucional, habiéndose alegado la Seguridad Jurídica para efectos de la suspensión. Además de ello como ya se ha visto en el capítulo I, otro derecho que se limita con la aplicación de una norma antielusiva, es el de la Libertad Contractual.

También creemos que se subestimó el actuar de la Administración Tributaria (AT) y sobre todo de sus funcionarios fiscalizadores²⁴, al considerar que, por ser una norma nueva en el país era desconocida por ellos, cuando la norma, si bien era nueva en el país, no lo era en el ámbito internacional, y consideramos que, aunque hayamos tenido una norma solo de calificación, no significa que la Administración no haya podido identificar operaciones en fraude de ley que intentó sin éxito llevar a cabo por simulación y no porque desconociese el procedimiento sino porque de una u otra manera quería sentar precedentes para que el Poder Judicial en autonomía pueda efectuar el análisis correcto y limitar el Abuso del Derecho, estando facultado a ello, lo cual a nuestro entender no se ha conseguido.

Después de 5 años, en el 2019 se levantó la suspensión con la introducción del Decreto Supremo N° 145-2019-EF, que aprobó 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, por lo que la AT puede aplicar dicha norma a todos los actos o situaciones que se hayan suscitado con fecha posterior a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121 (19 de julio de 2012)²⁵.

En el Perú aún no tenemos experiencia sobre la aplicación de la CAG incluida en la Norma XVI del Código Tributario, en el cual se le otorga a la Administración la facultad de aplicar la norma que le hubiere correspondido a los actos usuales o propios cuando se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, siempre que se cumplan las circunstancias establecidas en el tercer párrafo

²⁴ En la 11ª sesión de la comisión permanente del 03/07/2014 se discutió las medidas propuestas de la comisión de economía sobre el proyecto de Ley N° 3627 (preliminar de la Ley N° 30230), en donde esta comisión alegó sobre la propuesta de suspensión de las cláusulas antielusivas que, sobre este tipo de cláusulas, “requieren preparación de los funcionarios de la Sunat para su adecuada implementación”. Extraída de <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2014/Julio/12/L-30230.pdf>

²⁵ Interpretación publicada en el INFORME N.º 116-2019-SUNAT7T0000

de la misma norma y se aplique el procedimiento establecido en el artículo 62-C del Código Tributario y en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF.

Como hemos descrito en el capítulo III, los actos u operaciones se realizan de manera consecutiva o alternada, en uno o más ejercicios y sus efectos no necesariamente son instantáneos, sino que pueden incidir en uno o varios ejercicios posteriores.

En ese sentido, la Administración Tributaria que efectúa sus fiscalizaciones en ejercicios cerrados no prescritos, dentro del ejercicio de sus facultades de verificar, constatar y determinar la correcta obligación tributaria de los contribuyentes, toma conocimiento del resultado obtenido en el período fiscalizado, de operaciones realizadas en ejercicios anteriores que pudieran estar incluso prescritos. Entonces la Administración necesita recopilar información sobre dichas operaciones, que le permita verificar si los mismos fueron artificiosos o impropios y que no fueron debidamente calificados por el contribuyente, a efectos de ser calificados por este y así corregir los efectos producidos por dichas operaciones en fraude de ley en su determinación del impuesto del período fiscalizado.

Queda claro que no se trata de determinar si las operaciones realizadas en un período prescrito inciden en uno no prescrito, la Administración ya debe tener la certeza de ello, tampoco se trata de determinar en los períodos prescritos, porque nos queda claro que esa facultad sí está limitada por los plazos establecidos en el artículo 43° del Código Tributario. Lo que se trata es de evaluar si los plazos de prescripción también se aplican a sus facultades de fiscalización y verificación.

No se discute que la Administración solo puede determinar o liquidar deuda por los ejercicios no prescritos, pero se dan circunstancias como en los casos expuestos, en que necesitaría de antemano calificar las operaciones efectuadas en ejercicios prescritos (para determinación), que inciden tributariamente en la determinación de la obligación tributaria en los períodos no prescritos. Para lo cual necesita requerir información, comprobarla entre otros procedimientos que podrían conducir a que el contribuyente alegue la prescripción y negarse a contestar a la Administración.

No es materia de discusión en esta investigación, pero nos inclinamos a la posición vertida en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1121²⁶, expuesta en el subtítulo 2.7 del capítulo II, en que la carga de la prueba de que la operación a calificarse tiene un sustento económico y financiero deberá ser de responsabilidad del deudor tributario, y que a la Administración le corresponde demostrar el carácter artificial, artificioso o impropio de la operación y la ventaja preponderantemente tributaria.

Como ya se mencionó en párrafos previos, el artículo 8 de la Ley N° 30230 suspendió de manera indefinida la facultad de la SUNAT de aplicar la Norma XVI, respecto de los actos, hechos o situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121 y se suspendió de manera condicionada respecto a los actos, hechos o situaciones producidas con posteridad a la vigencia del mismo Decreto, tal como lo ha interpretado la Administración Tributaria en su Informe N° 116-2019-7T0000, agregando en su conclusión que la mencionada Norma XVI “es aplicable a los actos, hechos o situaciones producidas desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, esto es, desde el 19.07.2012, siendo para estos efectos las disposiciones del artículo 62-C del Código Tributario”, que también citaremos más adelante.

De las normas citadas no se discute el hecho de que se tiene norma expresa que establece como límite para poder calificar a la fecha de inicio de vigencia de la Ley mencionada, sin embargo, a la fecha, en el 2021, tenemos varios ejercicios prescritos posteriores al ejercicio 2012.

A continuación, revisaremos las facultades de la Administración Tributaria y expondremos algunas sentencias del Tribunal Fiscal, Poder Judicial y una Sentencia del Tribunal Supremo español respecto a la pertinencia y posibilidad de evaluar operaciones en períodos prescritos para determinar la correcta obligación tributaria en períodos no prescritos.

4.1 Facultades de la Administración Tributaria

Son las que le atribuye el Código Tributario, a las Administraciones Tributarias de ámbito local, regional y nacional, sin embargo, tenemos facultades exclusivas que se le otorgan a la SUNAT como Administración Tributaria de alcance nacional. Dentro de ellas la Norma XVI del Título

²⁶ Extraído de <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/Julio/18/EXP-DL-1121.PDF>

Preliminar del Código Tributario le otorga a la SUNAT de manera exclusiva, la facultad de calificar operaciones en fraude de ley y así como actos simulados para aplicar la norma correspondiente a los actos usuales o propios o de ser el caso disimulados (para el caso de simulación).

El capítulo II del título II del Libro Segundo del Código Tributario describe las facultades de determinación y fiscalización de la Administración Tributaria y que abarca los artículos desde el 59° hasta el 80°, siendo su artículo 59° el que señala que la Administración Tributaria se encuentra facultada de verificar el hecho generador de la obligación tributaria, identificar al deudor y señalar la base imponible y la cuantía del tributo.

Si bien el artículo 60° establece que el deudor tributario también puede efectuar su propia autodeterminación, el artículo 61° señala que la Administración Tributaria ejerciendo su facultad de fiscalización o verificación “podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”. En ese sentido la fiscalización y la determinación son 2 facultades distintas en donde producto de la primera se puede llevar a término la segunda.

El artículo 62° señala que la facultad de fiscalización se ejerce de forma discrecional, lo que no implica que sea ilimitada o arbitraria, ya que se le deriva a los límites que establece el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, que precisa que la Administración, en todas sus facultades discrecionales, debe priorizar el interés público, dentro del marco que establece la misma ley.

En el mismo artículo 62° se señalan aquellas facultades discrecionales en donde es pertinente citar el numeral 1, que consiste en

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:

a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o **que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias**, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

b) Su documentación **relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias** en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.

c) Sus documentos y correspondencia comercial **relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias**.

Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

También podrá exigir la presentación de informes y análisis **relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias** en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles (el resaltado es nuestro).

En el caso del numeral 1) del artículo 62° que se ha descrito, el legislador se ha cuidado de limitar la exigencia a los deudores tributarios por parte de la Administración, únicamente al período de revisión, y la única vinculación que se observa es que la información solicitada esté relacionada con los hechos que puedan generar obligaciones tributarias por los períodos en que si esté facultada a determinar. Además, debemos entender esta facultad de la Administración, de manera conjunta con la obligación del contribuyente, señalada en el numeral 5) del artículo 87° del mismo Código Tributario, en lo concerniente a:

5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos **relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias**, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos **relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias**, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal (el resaltado es nuestro).

Entonces la facultad de la Administración Tributaria de exigir la presentación de todo lo señalado en el numeral 1) del artículo 62°, encuentra fuerza en su vínculo con la obligación del contribuyente de brindar toda la información que la Administración le exige proporcionar, y que

de no hacerlo traerá consecuencias directamente vinculadas a los tributos que se le exige, en adición a las sanciones vinculadas por su incumplimiento.

Además al hablar de hechos, se refiere a actos o situaciones que el contribuyente haya realizado en cualquier ejercicio y que producto de ello le esté generando obligaciones tributarias al contribuyente o las estuviera disminuyendo de ser el caso, en el mismo ejercicio en que realizó dichos actos o en ejercicios posteriores, dicho de otro modo, la obligación tributaria que nacerá en un determinado ejercicio, se verán incidido por los hechos, actos o situaciones realizados o generados por el contribuyente que no se circunscriben necesariamente al mismo ejercicio en que nace la obligación tributaria.

Como ya se dijo, la facultad de fiscalización se ejerce de manera discrecional la cual no debe ser vista como irrestricta, sino que dicha facultad es ejercida dentro de un procedimiento que ha sido regulado por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, en línea de salvaguardar los principios de simplicidad, predictibilidad y del debido procedimiento tal como lo expresó la Exposición de Motivos (Fundamento 1) del mencionado Decreto²⁷.

El Reglamento mencionado precisa el inicio del procedimiento, los requisitos mínimos de los documentos que se emitirán dentro del proceso, entre ellos el Requerimiento y el Resultado de requerimiento, en donde en el primero justamente se refleja la facultad establecida en el numeral 1) del artículo 62° citado anteriormente y se traslada al contribuyente la carga de la prueba respecto a las observaciones imputadas en el transcurso del procedimiento (artículo 4). Mientras que en el Resultado de requerimiento se plasmará la evaluación de la información presentada o se consignará si se omitió dicha presentación lo que traerá consecuencias en la determinación de la obligación tributaria.

El límite de lo que la Administración pueda solicitar se ha establecido tanto por el Código Tributario y el Reglamento de Fiscalización, y este se circunscribe a toda la información y/o documentación que coadyuve a determinar la obligación tributaria del ejercicio que está

²⁷ Publicado en <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2007/junio/29/EXP-DS-085-2007-EF.pdf>

fiscalizando. En ese sentido, el listado del numeral 1) del artículo 62 debe ser visto como un listado enunciativo y no taxativo, siendo que también se amplía en los siguientes numerales del mismo artículo. Y no se encuentra como uno de esos límites la antigüedad de la documentación ni siquiera la antigüedad de los hechos actos o situaciones, lo cual tampoco se ha expresado en el artículo 43° del Código Tributario.

Es pertinente citar el numeral 7) del artículo 87 del Código Tributario que señala como otra obligación de los administrados:

7. Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, **así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas**, o que sustenten el cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia que respalden las declaraciones juradas informativas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria o aquellos que contengan la información del beneficiario final, **cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor. (...)**

Nuevamente este numeral hace énfasis a que la documentación a conservar por el contribuyente será aquella vinculada a las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, y el plazo que establece de su conservación es de 5 años o **durante el plazo de prescripción del tributo el que fuera mayor**. Por lo que debe entenderse al tributo como la obligación tributaria y en ese caso, es la obligación tributaria la que estaría sujeta a prescripción y no la obligación del contribuyente de proporcionar información, que en todo caso dicha obligación fenecerá cuando ya no represente riesgo de perder un derecho alegado.

En el Capítulo II, al referirnos a la definición de la prescripción, mencionamos que tal como lo ha definido el Código Tributario, estaría más vinculada a la prescripción extintiva bajo el concepto que se extingue la acción mas no el derecho. Hablando en ese caso de la acción de la Administración Tributaria, debe quedar claro que se refiere a la de determinación y a la de exigir el pago de la obligación tributaria, mas no así de la acción o facultad de fiscalización, siendo parte de ella la de exigir la documentación descrita en el numeral 1) del artículo 62°.

E incluso si hablamos del procedimiento de fiscalización, el artículo 62-A del mismo Código establece un plazo a dicho procedimiento, pero su efecto es únicamente al de notificar a los

contribuyentes requerimientos de información, sin perjuicio de que siga ejerciendo los otros elementos de su facultad fiscalizadora.

En todo caso, debe tenerse presente que tanto la prescripción del artículo 43° del Código Tributario y el plazo de fiscalización del artículo 62-A son pasibles de suspensión y solo el primero de interrupción, por lo que los períodos de 4, 6 o 10 años establecidos para la prescripción pueden extenderse. El plazo de un año para el procedimiento de fiscalización también puede ser prorrogado a iniciativa de la Administración, si se verifican las causales que se establecen en el mismo artículo citado, en donde también se establecen excepciones a dicho plazo siendo una de ellas el procedimiento de fiscalización definitiva que incluye aplicar la facultad establecida en la Norma XVI del Título Preliminar del mismo Código, cuyo procedimiento requiere de la aprobación previa de un Comité Revisor, normada esta última en el artículo 62-C de dicha norma.

El artículo 62-C del Código Tributario, hace referencia a la aprobación previa del Comité Revisor, así como la elaboración de un informe donde se describan los hechos, situaciones o relaciones económicas al que requiere aplicar la norma XVI, informe que también debe ser remitido al sujeto fiscalizado, quien debe cumplir con responder los datos de todos los involucrados en el diseño o aprobación o ejecución de los hechos señalados, cuyo incumplimiento acarreará la sanción correspondiente. El mencionado artículo no hace referencia a que los hechos descritos tengan que necesariamente haberse realizado en el mismo ejercicio en revisión o que la calificación que resulte de los hechos incluidos en el informe deben necesariamente corresponder al mismo ejercicio en que se determinará la obligación tributaria.

En el caso de limitarnos al Impuesto a la Renta, cuando hablamos de obligación tributaria, nos referimos al impuesto determinado producto de aplicar la tasa correspondiente sobre la renta neta imponible, en donde esta última se determina después de deducir a los ingresos gravados, el costo o gasto deducible dentro de un mismo ejercicio gravable, aspectos que están regulados en la norma que corresponde al Impuesto a la Renta.

Entonces verificar la determinación del Impuesto declarado por el contribuyente implica validar que no se hayan omitido ingresos, no declarándolos o disimulándolos o evitando el hecho generador al aplicar la norma incorrecta; y validar que sus gastos no excedan los límites permitidos o cumplan los requisitos que la ley exige para su deducibilidad, en ese caso que sean reales o

fehacientes o se hayan originado por operaciones usuales o propias en el mismo ejercicio o en ejercicios anteriores.

Tanto los ingresos como los gastos están sujetos al principio del devengado lo que permitirá que ambos puedan incidir en uno o varios ejercicios, según lo establecido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Si bien se ha discutido el hecho, en el subtítulo 2.7, de que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se inclina en el caso de ingresos no declarados, de que la carga de la prueba recae en la Administración y que en casos de deducciones tributarias la misma recae en el contribuyente (Durand y Nina, 2019, p. 3), de las jurisprudencias que ahí se citaron sobre omisión de ingresos, partían de base cierta, en el sentido de que no se ocultaba la operación sino se cuestionaba el valor de la misma.

Existe vinculación en lo que afirma la jurisprudencia citada y lo que establece el artículo 196 del Código Procesal Civil²⁸, en donde corresponde “probar a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”, siendo una pretensión del contribuyente deducir su base imponible, en que para efectos del Impuesto a la Renta, solo se le permite deducirlo con los costos y gastos aceptados tributariamente, para ello deberá probar que sean permitidos por la misma Norma que regula el tributo, y si la Administración quiere contradecir el valor de la transacción que incide en los ingresos declarados, deberá oponer la prueba de otro valor.

En el caso de las operaciones en fraude de ley, que tenga efecto en los ingresos por lo general no se esconde el valor sino se aplica una norma distinta a la base imponible de tal forma que reduce el tributo, lo difiere o evita el nacimiento de la obligación tributaria, como en el caso expuesto en el capítulo III, en donde, la transferencia de propiedad se puede efectuar como una venta o como un aporte societario, mientras que el primero configura un ingreso gravable, en el segundo se la evita de configurar un ingreso gravable. Y en el caso de mayor valor de depreciación o aplicación de pérdidas o deducción por regalías descritos también en el capítulo III, se generan gastos que el

²⁸ Decreto Legislativo N° 768, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por la RESOLUCIÓN MINISTERIAL N° 010-93-JUS

contribuyente pretende deducir en ejercicios subsiguientes por lo que, en línea con la jurisprudencia, corresponde la carga de la prueba al contribuyente, y el alegar la prescripción para eludir la carga de la prueba puede acarrearle el riesgo de perder su pretensión.

4.2 Análisis sobre la evaluación de operaciones en períodos prescritos en Sentencias del Tribunal Fiscal e Informe de la Administración Tributaria:

En el Perú tenemos varias Resoluciones referidas a la facultad de la Administración Tributaria de verificar operaciones en períodos prescritos y el primer antecedente es la Resolución del Tribunal Fiscal N° 100-5-2004, que, si bien no fue de observancia obligatoria, dicha jurisprudencia ha sido reiterada en posteriores Resoluciones como las Nos. 1409-4-2013, 322-1-2004, 02838-5-2010, 03820-3-2017 y 05790-9-2018. Es pertinente exponer la primera, segunda, quinta y sexta porque tiene Sentencias Judiciales vinculadas que se ventilarán en el subtítulo 4.3.

En adición a las anteriores, se resumirán 2 resoluciones que resuelven quejas relacionados con la exigencia de la Administración Tributaria de presentar documentos vinculados a obligaciones tributarias que se encuentran prescritas, arribando ambas a la misma conclusión y en la misma línea que las anteriores resoluciones citadas; y la Resolución N° 00674-9-2020 respecto a la suspensión de la prescripción de la fiscalización definitiva que incluye la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

La Administración Tributaria también ha emitido el informe N° 162-2006-SUNAT2B0000 que ha ratificado la posición de las resoluciones del tribunal fiscal citadas en el párrafo previo.

Como posición en contrario a las resoluciones del Tribunal Fiscal mencionadas en párrafos previos se tiene a la Resolución No. 07832-9-2019.

4.2.1 Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informe de la Administración Tributaria con posición a favor de que el plazo de prescripción no limita la Facultad de Fiscalización:

a. Resolución N° 00100-5-2004 - Referido a la verificación de información en período prescrito con incidencia en la depreciación de un período no prescrito:

La controversia se centraba en que la Administración desconoció en el ejercicio 1999 la depreciación del mayor valor revaluado de los activos adquiridos por fusión efectuados en 1996. Uno de los cuestionamientos al respecto fue si la Administración tenía la posibilidad de revisar el

valor asignado a los activos revaluados por la empresa absorbida, que correspondía a un hecho ocurrido en el ejercicio 1996 (período prescrito a la fecha de fiscalización), con el fin de establecer si el costo computable de los activos transferidos estaba conforme, y así determinar si existió exceso en la depreciación del costo de dichos activos en el ejercicio 1999 (período no prescrito).

Se evalúa si de acuerdo con el marco normativo vigente durante la fiscalización, la Administración podía revisar períodos prescritos sin la finalidad de determinar deuda sino de derivar las consecuencias tributarias para los períodos no prescritos en revisión. Para ello se analiza lo señalado en el artículo 43° del Código Tributarios que sujeta a un plazo la acción de la Administración para determinar la deuda y exigir su pago, y se tiene que los hechos y situaciones ocurridos en períodos tributarios no prescriben, sino que mas bien la norma citada “le otorga al contribuyente un medio de defensa para impedir una determinada actuación o pretensión de la Administración como consecuencia de la inacción de ésta” (p. 8).

Hace mención de que la institución de la prescripción que resguarda al principio de seguridad jurídica “solo busca garantizar que la posibilidad de exigir al deudor la obligación tributaria no se halle de manera indefinida en el tiempo, estableciéndose plazos específicos, recogidos por el artículo 43°”.

Por lo que al respecto concluye que:

La facultad de fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción señalados en el artículo 43° del Código Tributario en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar (y cobrar), con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados por incidir en la determinación de dicha obligación se produjeron en un período distinto al que ésta corresponde, lo que se pone de manifiesto por el hecho que los plazos de prescripción que establece el Código Tributario toman como punto de referencia el nacimiento y la exigibilidad de la obligación tributaria, haciendo explícita la vinculación entre la facultad de fiscalización y el tributo y período materia de determinación (y cobro).

(...) La facultad de fiscalización de la Administración se entenderá prescrita en la medida que sea utilizada para determinar una obligación prescrita (p. 9).

La resolución también cita como referencia la Resolución del 08 de mayo de 1997 del Tribunal Fiscal Nacional de Argentina, con una conclusión similar a la tomada en la Resolución expuesta en los párrafos previos, que a continuación se cita:

(...) no debe confundirse el instituto de la prescripción que afecta a las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir impuestos con la facultad de verificar que se extiende más allá de aquel período” y que “Si bien el fisco no puede exigir un impuesto en relación a un año prescrito, puede, en cambio, proyectar aquellos resultados en un período no prescrito mediante la modificación de un concepto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado (ej. Amortizaciones) o incluso rectificar la declaración jurada de un año no prescrito cuando se hacen incidir en los mismos ajustes de las de años prescritos corregidos sucesivamente hasta su exteriorización en aquella rectificación (p. 9).

El tribunal desestima la pretensión del contribuyente que haciendo referencia al numeral 7) del artículo 87° del Código Tributario, sostuvo que la facultad de fiscalización está también sujeta a prescripción, y aclara que en él se establece:

Un período dentro del cual los deudores tributarios deben guardar y mantener su documentación contable de las operaciones relacionadas con tributos cuya determinación aún no ha prescrito, incluyendo la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación “directa, lógica y temporal” con la determinación de la obligación tributaria no prescrita (p. 10).

b. Resolución N° 1409-4-2013 - Referido a la reliquidación de los saldos a favor del Impuesto General a las Ventas:

La Administración le comunicó al contribuyente Ordenes de Pago por los períodos diciembre 1998, enero, febrero y marzo 1999 que fueron reclamados, alegando que no fueron debidamente motivados, en reclamación se confirmaron las Ordenes de Pago por lo que fueron apeladas.

En el recurso de apelación, también se alegó la prescripción, lo cual fue desestimado por el tribunal en vista que la reclamación de las Ordenes de Pago fue presentada el 13 de octubre de 2003, pasándose a evaluar la procedencia de los valores, para lo cual realizan el ajuste de los importes liquidados en las órdenes de pago con la verificación de los saldos declarados por el propio contribuyente desde enero de 1998 hacia marzo 1999. En donde los períodos de enero a noviembre del 1998 se encontraban prescritos según el artículo 43° y 44° del Código Tributario, además solo se efectuó el recálculo del arrastre de su saldo a favor del Impuesto General a las Ventas considerando las compras y ventas que el propio contribuyente había declarado.

Finalmente, el Tribunal concluyó que tal como ya lo había señalado en reiterada jurisprudencia como las Resoluciones Nos 100-5-2004, 322-1-2004 y 02838-5-2010, que “la Administración puede revisar períodos prescritos, no con la finalidad de determinar la deuda de dichos períodos sino a fin de derivar consecuencias tributarias para períodos no prescritos susceptibles de ser fiscalizados” (p. 4).

c. Resolución N° 03820-3-2017 y Resolución 05790-9-2018

Ambas resoluciones corresponden al mismo contribuyente y corresponden al ejercicio 2007 y 2008. Al estar vinculadas por el tema de la corrección de arrastre de pérdidas de ejercicios prescritos, conviene verlas juntas:

c.1. Por el ejercicio 2007:

El contribuyente indicó que fue fiscalizado en el ejercicio 2002 y que si la Administración quería ajustar el importe de su pérdida compensable de ese ejercicio lo debió hacer en dicha oportunidad, y pretenderlo modificarlo después es arbitrario, Agrega también que modificar los ejercicios prescritos 2002 y 2003, atenta contra su derecho a la prescripción y vulnera la seguridad jurídica e invoca la RTF N° 164-2-2008 y la Casación 1136-2009.

El argumento de la Administración se centra en que el contribuyente, al arrastrar la pérdida neta compensable de ejercicios anteriores a aplicarse en el 2007, no consideró los ingresos exonerados declarados en los ejercicios 2002 y 2003 en la determinación de su pérdida neta compensable con dicho ejercicio, de conformidad con el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y el inciso c) del artículo 29° de su Reglamento (RLIR); por lo que únicamente realizó ajustes a dichas pérdidas por ese concepto, no habiendo realizado acciones de determinación de la obligación tributaria por los ejercicios 2002 y 2003.

El contribuyente rectificó voluntariamente los ejercicios 2005 y 2006 disminuyendo las pérdidas compensables.

La Administración le solicitó sustentar el cálculo de su pérdida compensable en el ejercicio 2007, a lo que el contribuyente respondió que como las rectificatorias del 2005 y 2006 habían surtido efecto no le correspondía entregar el sustento de esas rectificatorias y menos sustentar las adiciones de los ejercicios 2002, 2003 y 2004 que se encontraban prescritos.

La Administración dejó constancia en resultado de requerimiento que para determinar la pérdida tributaria compensable partió de la pérdida acumulada al ejercicio 2002, último ejercicio fiscalizado, aculando las pérdidas del 2003 y 2004, efectuando el ajuste por las rentas exoneradas deducidas en los ejercicios 2002 y 2003, y aplicándolas a los resultados positivos de los ejercicios 2005 y 2006 quedando como sigue:

Impuesto a la Renta – Ejercicio 2002		
	Según recurrente (S/.) (folio 4901 y 4902)	Según la Administración (S/.)
Renta Neta del ejercicio	0,00	0,00
Pérdida Tributaria del ejercicio	(4 088 803,00)	(4 088 803,00)
(+) Rentas Exoneradas	0,00	3 819 337,00
Renta Neta /Pérdida Neta Compensable	(4 088 803,00)	(269 466,00)
Pérdida Tributaria Compensable de Ejercicios Anteriores	(27 532 521,00)	(27 532 521,00)
Ajuste REI*		
Renta Neta Imponible	0,00	0,00
Saldo de Pérdidas No Compensadas	(31 621 324,00)	(27 801 987,00)

Impuesto a la Renta – Ejercicio 2003		
	Según recurrente (S/.) (folio 4903 y 4904)	Según la Administración (S/.)
Renta Neta del ejercicio	0,00	0,00
Pérdida Tributaria del ejercicio	(14 103 246,00)	(14 103 246,00)
(+) Rentas Exoneradas	0,00	1 617 377,00
Renta Neta /Pérdida Neta Compensable	(14 103 246,00)	(12 485 869,00)
Pérdida Tributaria Compensable de Ejercicios Anteriores	(31 621 324,00)	(27 801 987,00)
Ajuste REI*		(556 040,00)
Renta Neta Imponible	0,00	0,00
Saldo de Pérdidas No Compensadas	(45 724 570,00)	(40 843 896,00)

Impuesto a la Renta – Ejercicio 2004		
	Según recurrente (S/.) (folio 4905 y 4907)	Según la Administración (S/.)
Renta Neta del ejercicio	0,00	0,00

Pérdida Tributaria del ejercicio	(2 171 549,00)	(2 171 549,00)
(+) Rentas Exoneradas	0,00	0,00
Renta Neta /Pérdida Neta Compensable	(2 171 549,00)	(2 171 549,00)
Pérdida Tributaria Compensable de Ejercicios Anteriores	(45 724 570,00)	(40 843 896,00)
Ajuste REI*		(2 001 351,00)
Renta Neta Imponible	0,00	0,00
Saldo de Pérdidas No Compensadas	(47 896 119,00)	(45 016 796,00)

Impuesto a la Renta – Ejercicio 2005		
	Según recurrente (S/.) (folio 4930 y 4932)	Según la Administración (S/.)
Renta Neta del ejercicio	4 227 102,00	4 227 102,00
Pérdida Tributaria del ejercicio	0,00	0,00
(+) Rentas Exoneradas	0,00	0,00
Renta Neta /Pérdida Neta Compensable	4 227 102,00	4 227 102,00
Pérdida Tributaria Compensable de Ejercicios Anteriores	(52 628 839,00)	(45 016 796,00)
Ajuste REI*		(1 520 604,00)
Renta Neta Imponible	0,00	0,00
Saldo de Pérdidas No Compensadas	(48 401 737,00)	(42 410 298,00)

Impuesto a la Renta – Ejercicio 2006		
	Según recurrente (S/.) (folio 4933 y 4935)	Según la Administración (S/.)
Renta Neta del ejercicio	5 730 567,00	5 730 567,00
Pérdida Tributaria del ejercicio	0,00	0,00
(+) Rentas Exoneradas	0,00	0,00
Renta Neta /Pérdida Neta Compensable	5 730 567,00	5 730 567,00
Pérdida Tributaria Compensable de Ejercicios Anteriores	(49 030 960,00)	(42 410 298,00)
Ajuste REI*		(551 334,00)
Renta Neta Imponible	0,00	0,00
Saldo de Pérdidas No Compensadas	(43 300 393,00)	(37 231 065,00)
Impuesto a la Renta – Ejercicio 2007		
	Según recurrente (S/.) (folio 4924 y 4926)	Según la Administración (S/.)
Renta Neta del Ejercicio	12 336 874,00	12 336 874,00
Pérdida del Ejercicio	0,00	0,00
(+) Rentas Exoneradas	0,00	0,00
Renta Neta /Pérdida Neta Compensable	12 336 874,00	12 336 874,00
Pérdida Tributaria Compensable de Ejercicios Anteriores	(43 300 393,00)	(37 231 065,00)
Saldo de Pérdidas No Compensadas	(30 963 519,00)	(24 894 191,00)

*Factor de ajuste de la pérdida tributaria hasta el ejercicio 2006, en razón que la recurrente tenía un Convenio de Estabilidad Tributaria.

Figura 11. Determinación del Impuesto a la Renta en la Resolución N° 03820-3-2017

El Tribunal confirma el procedimiento de arrastre de pérdida tributaria desde el ejercicio 2002 en aplicación de la normativa vigente del Impuesto a la Renta, y ante el argumento del contribuyente, de que la Administración al reliquidar la pérdida arrastrable estaba modificando los resultados tributarios de los ejercicios 2002 y 2003 que se encontraban prescritos por lo que no correspondía tal modificación, aclara que

La prescripción supone únicamente la imposibilidad impuesta a la Administración de ejercer su facultad de determinación o cobro de la obligación tributaria, respecto del tributo prescrito, por lo cual con el transcurso del tiempo se extingue la acción de la Administración para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria, mas no el derecho. En otras palabras, operada la prescripción, la Administración no podrá determinar ni exigir el pago de la obligación tributaria prescrita, sin embargo, ello no impediría el arrastre de pérdidas de tales períodos a efectos de determinar la obligación tributaria de un período distinto, toda vez que dicho arrastre no implica la determinación de obligación tributaria o exigencia del pago respecto del o los períodos prescritos, sino únicamente el arrastre, conforme a ley, de una pérdida para la determinación de la obligación tributaria de un período no prescrito.

Cita como antecedente a la Resolución N° 06638-9-2012, en donde precisó que

(...) para la determinación de la obligación tributaria de un determinado período es posible que la Administración verifique el arrastre y compensación de los saldos de períodos anteriores; hecho

que no supone la realización de una fiscalización por la que se deba emitir un acto de determinación. Ello tiene sentido en tanto por dichos períodos, no fiscalizados, no se estaría determinando obligación tributaria. (pp. 6-7)

También hace referencia a las mismas conclusiones arribadas en las Resoluciones Nos. 100-5-2004, 322-1-2004, 13688-2-2008 y 2838-5-2010, donde “ha establecido que la Administración puede revisar períodos prescritos no con la finalidad de determinar deuda de dichos períodos sino a fin de derivar consecuencias tributarias para períodos no prescritos susceptibles de ser fiscalizados” (p. 7).

Bajo esa precisión confirma la determinación de la pérdida arrastrable del ejercicio 2007

c.2. Por el ejercicio 2008:

El contribuyente alega que si la Administración quería partir de una base cierta debió tomar como referencia el ejercicio 2006, cuya rectificatoria surtió efecto antes del cierre de la fiscalización del ejercicio 2007, en adición a los mismos alegatos citados en la resolución previa (2007).

Producto de la rectificatoria efectuada en el 2005 en donde incrementó su renta neta imponible, la pérdida arrastrable del 2007 determinada en la anterior Resolución disminuye a S/ 23,673,775.

Finalmente, en vista de que el arrastre de pérdidas en el ejercicio 2008 parte de lo determinado en la Resolución N° 03820-3-2017, también confirma el arrastre de pérdidas determinado en el ejercicio 2008 respecto al procedimiento efectuado, descrito en dicha resolución anterior, con la precisión del ajuste por la rectificatoria del ejercicio 2005, y replica el mismo argumento de la resolución citada, sobre el arrastre de pérdidas de períodos prescritos, únicamente para determinar en períodos no prescritos.

d. Resoluciones Nos. 06629-1-2005 y 03272-3-2009, recursos de queja ante la emisión de requerimientos de información vinculada a periodos prescritos.

En la Resolución N° 06629-1-2005, la quejosa señala que, a la fecha de emisión del requerimiento (octubre 2005), la Administración carecía de la facultad de fiscalizar y determinar las obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto General a las Ventas (IGV) de setiembre 1999 a agosto 2000 y al Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, al haber prescrito dicha facultad de

conformidad con el artículo 43° del Código Tributario, agregando que no existe ningún supuesto de suspensión ni de interrupción de dicha prescripción.

El tribunal citando lo señalado en el artículo 43°, hizo énfasis en que el mismo solo precisa la acción de la Administración de “determinar” la obligación tributaria, así como la acción de “exigir” su pago. Así también cita la facultad de fiscalización que se establece en el artículo 62° del mismo Código, respecto a toda la información que puede solicitar al administrado, así como la obligación de este de facilitar las labores de fiscalización establecidas en el numeral 5 del artículo 87° de la misma norma, los cuales hemos mencionado en el subtítulo 4.1.

Citando las conclusiones de las Resoluciones Nos 0100-5-2004 (mencionado en el acápite a, del subtítulo 4.2.1) y 322-1-2004, menciona que ya se admitió la posibilidad de que

La facultad de fiscalización se ejerza con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados, se hubieran producido en un período distinto al que ésta corresponde, poniendo de manifiesto que en tanto exista un aspecto que se encuentre vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta a la acción de verificación de la Administración en períodos prescritos (p. 2).

Por tanto, respecto a la queja interpuesta señaló que

La emisión de un requerimiento por parte de la Administración en el que solicita la presentación de informes y documentación relacionada con obligaciones tributarias de períodos que la quejosa alega, se encuentran prescritos, se encuadra en la facultad de fiscalización de la Administración y no vulnera el procedimiento establecido por el Código Tributario, en tanto no se pretenda determinar y cobrar obligaciones tributarias prescritas, acciones estas últimas que se plasman en las correspondientes resoluciones de determinación y de multa (p. 2).

En la Resolución N° 03272-3-2009, el quejoso señaló, entre otros considerandos, que se le estaba requiriendo declaraciones juradas respecto de tributos que han prescrito. De igual forma que en la queja de párrafos previos, el Tribunal citó el numeral 1 del artículo 62 y el artículo 87° del Código Tributario, así como hizo referencia a las Resoluciones Nos. 00100-5-2004 y 06629-1-2005, resumidas en párrafos previos, en donde se faculta la verificación por parte de la Administración, en períodos prescritos (p. 3).

Por tanto, se llegó a la misma conclusión que la Queja N° 06629-1-2005, respecto al requerimiento de información, agregando que la Administración no ha vulnerado el procedimiento de fiscalización ni ha afectado los derechos del quejoso con la emisión y notificación del citado requerimiento (pp. 3-4).

e. Informe N° 162-2006-SUNAT2B0000

Reproduce las afirmaciones expresadas en las Resoluciones N° 00100-5-2004 y 00322-1-2004 en lo referido a los numerales 5 y 7 del artículo 87° del Código Tributario, desarrollados en el subtítulo 4.1, por lo que en su análisis considera que la obligación de presentar una serie de información y documentación en su expresión amplia, subsiste mientras esté relacionado con el tributo que no esté prescrito, aún si dicha información corresponda a situaciones y operaciones ocurridas en períodos prescritos.

Agrega a lo anterior, que el hecho que haya operado la prescripción de un período determinado, no limita la facultad de la Administración de exigir la referida documentación referente a operaciones o situaciones acaecidas en dicho período, en el entendido de que el vencimiento del plazo de prescripción del artículo 43° del Código Tributario, no limita la facultad de la Administración Tributaria para determinar las obligaciones tributarias de los períodos no prescritos, para ello toma como referencia el numeral 3 del artículo 70° de la Ley General Tributaria española, que se cita actualizada más adelante, y la Resolución del 8 de mayo de 1997 emitida por la Sala B del Tribunal Nacional Argentino, que fue citada en la RTF N° 00100-5-2004 (mencionada en el subtítulo 4.2.1).

Finalmente, respecto a las 2 consultas que dieron origen al informe concluye:

1. La Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir la exhibición de libros y registros contables, así como documentos y antecedentes de situaciones u operaciones ocurridas en períodos prescritos, en tanto contengan información que se encuentra relacionada con hechos que tengan incidencia o determinen tributación en períodos no prescritos materia de fiscalización.
2. La no exhibición de la documentación antes referida por parte del deudor tributario faculta a la Administración Tributaria a efectuar los reparos y determinación correspondientes respecto de la obligación tributaria no prescrita sujeta a fiscalización. Asimismo, dicha no exhibición configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del TUO del Código Tributario.

4.2.2 Resolución del Tribunal Fiscal N° 07832-9-2018 con posición en contrario de que el plazo de prescripción no limita la Facultad de Fiscalización:

El recurrente sostiene que la Administración intenta desconocerle pérdidas acumuladas en los ejercicios del 2001 al 2004 “sin seguir un procedimiento de fiscalización previo que cuente con las garantías correspondientes del debido procedimiento, y con la emisión de una resolución de determinación” (p. 1), alegando que también la deuda de esos ejercicios estaba prescrita, atentando con la seguridad jurídica y la figura de la prescripción.

Alega también que si bien el informe N° 162-2006-SUNAT2B0000, indica que la Administración mantiene la facultad de solicitar información de períodos prescritos que guarden relación con la determinación de la obligación tributaria no prescrita, no se aplica con el caso de pérdidas, pues no aprecia cómo podrían influir en la fiscalización del ejercicio en revisión, agregando a aquello, que el ejercicio 2001 ya fue fiscalizado.

La Administración, desconoce unos gastos cargados a resultados por el contribuyente, calificándolo como gastos pre-operativos, desconociendo su deducibilidad en los ejercicios en que fueron devengados por el contribuyente, a lo que el contribuyente alega que la Administración “no puede pronunciarse sobre la naturaleza de determinados gastos sin haber fiscalizado y revisado los gastos materia de sustentación” (p.1).

La Administración, alega que, si bien su facultad de determinación por los ejercicios 2001 al 2003 estaban prescritos, “se encontraba facultada a solicitar información correspondiente a dichos ejercicios que tuviera vinculación lógica, directa y temporal con la determinación del ejercicio fiscalizado (2005)”, con la intención de establecer que los gastos en que incurrieron calificaban o no como pre-operativo.

La Administración hizo también el ajuste por tipo de cambio por conversión a moneda nacional de las pérdidas en cada ejercicio, debido a que el contribuyente arrastró sus pérdidas en dólares hasta el ejercicio 2005 utilizando el tipo de cambio promedio venta de la fecha de vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 (esto es porque tenía permitido llevar su contabilidad en moneda extranjera).

El origen de las pérdidas en cuestión se da con el siguiente cuadro:

Ejercicio	S/	US\$
2001	(4 124 175,00)	(1 228 530,00)
2002	(4 356 157,00)	(1 297 634,00)
2003	(6 217 785,00)	(1 852 185,00)
2004	(685 990,00)	(204 346,00)
	(15 384 107,00)	(4 582 695,00)

Figura 12. Arrastre de pérdidas materia de la RTF 07832-9-2018

El total en moneda nacional se reparó al considerar que los desembolsos efectuados por el contribuyente eran inversiones que debían activarse, y recién deducirse en el ejercicio 2005 en que iniciaba operaciones, por lo que en cada ejercicio debió ser gastos preoperativos.

El tribunal indicó que al haber iniciado un procedimiento de fiscalización del ejercicio 2001, correspondía que ahí hubiera verificado la correcta determinación del tributo, habiendo estado facultada a solicitar la documentación pertinente a ello, por lo que no puede subsanar eso en el ejercicio 2005.

Concluye que si bien el Tribunal, en diversas resoluciones como las Nos. 06629-1-2005 y 03272-3-2009

Ha señalado que la facultad de fiscalización está sujeta a los plazos señalados en el artículo 43 del Código Tributario en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar (y cobrar), y admite la posibilidad de que esta facultad se ejerza con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados se hubieran producido en un período distinto al que esta corresponde, en tanto exista un aspecto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, lo cual faculta a la acción de verificación de la Administración en períodos prescritos, no obstante, dicho criterio no implica que la Administración Tributaria pueda cuestionar la determinación efectuada en los períodos prescritos, tal como sucede en el presente caso, pues como se indicó los gastos cuestionados no fueron deducidos por la recurrente en el ejercicio 2005 materia de fiscalización sino en los ejercicios 2001 a 2004, no obstante, la Administración en el ejercicio 2005 está cuestionando la naturaleza, y que como consecuencia de dicho cuestionamiento, está desconociendo las pérdidas declaradas en los citados ejercicios.

Esta resolución ha señalado una posición distinta a las mencionadas en el subtítulo 4.2.1, aunque no las contradice porque parte de la interpretación o conclusión de 2 Quejas que fueron descritas en el acápite d. del subtítulo 4.2.1 previo, considera que la Administración ha extendido dicha interpretación a la determinación en períodos prescritos, aunque debemos recordar que la resolución N° 00100-5-2004, daba también esa posibilidad de cierta manera, ya que le reconoció a la administración la posibilidad de verificar el costo de los activos cuestionando el valor de tasación y la revaluación de los activos fijos transferidos vía fusión, con la finalidad de trasladar las consecuencias de ello al período de revisión.

También cabe reconocer que la Resolución N° 00100-5-2004 no desconoció la operación de fusión sino mas bien validó que la facultad de la Administración Tributaria, de verificar y requerir la documentación suficiente y necesaria para constatar el valor de la adquisición de los activos fijos, no se limitaba al plazo de prescripción del período origen de la operación.

La Resolución N° 07832-9-2018, tampoco cuestionaba la posición de la Resolución N° 00100-5-2004 sobre el ejercicio de la facultad de fiscalización por parte de la Administración, pero reconoció que el ejercicio de la misma, de desconocer la pérdida en ejercicios anteriores prescritos, no cumplía el requisito del vínculo con algún hecho que se esté verificando en el ejercicio 2005 y que mas bien de manera indirecta estaba determinando obligación tributaria en los períodos prescritos, cambiando la naturaleza de sus desembolsos registrados como gasto y calificándolos como activo preoperativo

Por lo que, en ese sentido, la Resolución aquí analizada no desmerece lo afirmado en las resoluciones revisadas en el subtítulo 4.2.1, en vista que es una situación distinta a las ahí descritas y coincidimos que si se efectuó determinación en los períodos prescritos en donde la corrección de la pérdida determinada fue consecuencia de ella.

No obstante, respecto al tema de la investigación, lo que se evalúa es si la Administración puede calificar operaciones efectuadas en ejercicios donde su facultad de determinación de la obligación tributaria ya esté prescrita, pero para corregir sus efectos en períodos no prescritos y en ese sentido consideramos que difiere a la situación analizada en la resolución N° 07832-9-2018.

Pero si se diere el caso en que la Administración Tributaria, acogiendo el criterio de que su facultad de verificación y de solicitar información, de operaciones en períodos prescritos, no se

encuentra limitada por el mismo plazo de prescripción, le añadire también la de calificación de operaciones en fraude de ley facultada por la Norma XVI y lo aplique para calificar dichas operaciones en un ejercicio prescrito y a su vez determinar el efecto inmediato en ese mismo ejercicio prescrito, generando que disminuya su saldo a favor del Impuesto a la Renta su pérdida arrastrable y aplicar ese nuevo saldo a favor o pérdida compensable a sus períodos no prescritos, en ese sentido nos encontraríamos bajo el mismo supuesto que la Resolución N° 07832-9-2018 está cuestionando. Y en ese caso la presente investigación no pretende avalar esa posibilidad porque estaría desvirtuándose la interpretación del artículo 43° del Código Tributario.

Por ejemplo, en el supuesto planteado de regalías pagadas por marcas generadas internamente, si el período origen de la transferencia de marca se hubiera dado en el ejercicio 2014 y se estuviera fiscalizando el ejercicio 2017, por el Impuesto a la Renta de tercera categoría, encontrándose evidencia de que los hechos desarrollados en el ejercicio 2014 (ejercicio prescrito para nuestro ejemplo), se dieron en fraude de ley; entonces bajo el planteamiento propuesto en la presente investigación, la Administración podría aplicar el procedimiento señalado en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario a dicha operación efectuada en un período prescrito (para su facultad de determinación), con el fin de corregir sus efectos en el ejercicio 2017.

De efectuar la Administración la calificación señalada en el párrafo anterior, no se puede extender la interpretación de las Resoluciones vistas en el subtítulo 4.2.1 para con ello desconocer el gasto registrado en los ejercicios 2014, 2015 (ejercicios prescritos) y modificar el arrastre del saldo a favor o pérdida tributaria, si los hubiere para compensar en el ejercicio 2017, ya que de hacerlo si estaría excediendo el límite de la prescripción a su facultad de determinación, por lo que consideramos que únicamente podría eliminar sus efectos en el ejercicio de revisión, lo cual implicaría desconocer el gasto de pago de regalías en el ejercicio 2017 e incrementar su renta neta imponible, debiendo respetar así el saldo a favor y/o la pérdida arrastrable si los hubiera que vengan de dichos ejercicios prescritos autoliquidados o determinados por la Administración en su oportunidad, si fuera el caso.

4.3 Análisis sobre la evaluación de operaciones en períodos prescritos en Sentencias del Poder Judicial:

Se analizarán las Casaciones 1136-2009 y 3297-2016 que resuelven las Resoluciones Nos 100-5-2004 y 1409-4-2013 respectivamente, con posición contraria a la primera y manteniendo la

segunda. Así también se expondrá las Resoluciones 9 y 15 de primera y segunda instancia del Poder Judicial, que desestiman las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 03820-3-2017 y 05790-9-2018, siendo apeladas a la etapa casatoria encontrándose pendiente de resolver a la fecha.

4.3.1 Sentencia a favor de la posición de que el plazo de prescripción no limita la Facultad de Fiscalización - CASACIÓN N° 3297-2016-Lima

La presente casación resuelve el recurso contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1409-4-2013 que se ha expuesto en el subtítulo anterior, respecto a la determinación por el Impuesto General a las Ventas de un período no prescrito verificando los cálculos declarados en períodos prescritos.

Uno de los argumentos que se discute en la sentencia, es lo alegado por el contribuyente en que el Tribunal dio validez a la determinación de deudas tributarias que se encuentran prescritas “por lo que no podía efectuar ninguna modificación de las declaraciones del período enero a noviembre de 1998 al tener esta condición” (Considerando tercero).

Respecto a la evaluación del alegato del contribuyente, de que se estaba infringiendo el literal b) del artículo 43° del Código Tributario, expusieron que de la norma citada se puede inferir que “la prescripción de la obligación tributaria impide determinar el monto de esta para el periodo prescrito, pero no corregir los cálculos erróneos realizados en esos periodos que tendrán incidencia en periodos no prescritos” (Considerando noveno).

Entendiéndose que las potestades de la administración de determinar deuda o reducir el saldo a favor de los períodos de diciembre 1998 y enero a marzo de 1999 se encontraban ilesas, que por los períodos de enero a noviembre de 1998 la Administración no determinó obligación, solo realizó el arrastre correcto del Impuesto General a las Ventas para con ello derivar sus efectos en las obligaciones tributarias de los períodos no prescritos, lo que le permitió determinar deuda por estos.

Concluye la Sala que

La administración se encuentra facultada para corregir errores de períodos anteriores, aunque éstos estén prescritos, no con el fin de determinar y cobrar obligaciones tributarias derivadas de los mismos, lo cual sí podría trasgredir la prescripción; sino, a fin de que el monto obtenido del impuesto a pagar de un periodo no prescrito refleje la verdadera obligación tributaria. Bajo este

contexto, la Administración en uso de sus facultades de control sobre las declaraciones puede pedir, al amparo del artículo 126 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que la contribuyente acredite con documentos contables de dónde derivan los montos declarados, más aún si verifica alguna inconsistencia en las declaraciones juradas presentadas (Considerando Décimo).

En ese sentido, consideramos que esta sentencia ha respetado la posición discutida en las resoluciones vistas en el subtítulo 4.2.1, sin alterar los períodos prescritos y únicamente corrigiendo los errores cometidos por el contribuyente, en su proceso de arrastre del Saldo a Favor del Impuesto General a las Ventas, aplicándolo únicamente a los períodos no prescritos que estuvo revisando la Administración, que ha partido de la información contenida en los libros del propio contribuyente y en sus autoliquidaciones de impuestos.

Se puede dar el caso en que los sistemas de la Administración no detecten situaciones de cálculos erróneos, intencionados o no, que pueden ocultar información como el siguiente caso:

Por ejemplo, al segundo día hábil del ejercicio 2021 ya se encontraba prescrito los períodos anteriores a diciembre 2016 para el Impuesto General a las Ventas, siempre y cuando no se hayan presentado situaciones de suspensión o interrupción de la prescripción señaladas en el artículo 45° y 46° del Código Tributario y de haberse iniciado en el 2021 la fiscalización de los períodos diciembre 2016 y enero 2017, se consideran los siguientes importes declarados por el contribuyente:

Tabla 2

Ejemplo del arrastre del Saldo a Favor por IGV

Período	Ventas- Cas 100	Compras- Cas 107	Nota de Crédito Ventas	Cas. 102	Tributo Cas 101	Crédito Cas. 108	Impuesto Cas 140	Saldo a Favor	Saldo a favor período anterior	S.F. ejercicio siguiente
Set-16	5,000,000	3,200,000	8,000,000	5,000,000	0	576,000		576,000		576,000
Oct-16	2,300,000	1,200,000		2,300,000	0	216,000		216,000	576,000	792,000
Nov-16	2,000,000	1,000,000		2,000,000	0	180,000		180,000	792,000	972,000
Dic-16	3,800,000	2,000,000			684,000	360,000	324,000		972,000	648,000
Ene-17	3,400,000	2,300,000			612,000	414,000	198,000		648,000	450,000

La Administración puede solicitar la información de períodos prescritos para verificar el correcto arrastre de del saldo a favor de diciembre 2016 y enero 2017 períodos no prescritos, y el contribuyente no debería alegar prescripción de dichos períodos. En ese caso en diciembre la Administración identifica que por tres períodos anteriores declaró S/ 0 en tributo de ventas netas,

solicitando también el sustento del saldo a favor del período anterior ante lo cual el contribuyente responde que como el PDT no permite llenar los descuentos a las ventas por un importe mayor a las ventas de ese período, lo tuvo que arrastrar a los períodos siguientes, en ese caso es necesario verificar el importe y concepto de la nota de crédito emitido, aunque el mismo se haya emitido en período prescrito.

De la revisión de la documentación del propio contribuyente y sus Registros de Venta, se verifica que se omitió declarar ventas netas en noviembre 2016 al efectuar un mal arrastre de su nota de crédito que incluso se emitió para extornar una venta de un período anterior a setiembre 2016, por lo que procede hacer el recálculo respectivo a los períodos no prescritos del saldo a favor correcto:

Tabla 3:

Ejemplo del recálculo del saldo a favor del IGV por la Administración

Período	Ventas- Cas 100	Compras- Cas 107	Nota de Crédito Ventas	Cas. 102	Tributo Cas 101	Crédito Cas. 108	Impuesto Cas 140	Saldo a Favor	Saldo a favor período anterior	SF ejercicio siguiente
Set-16	5,000,000	3,200,000	8,000,000	5,000,000	0	576,000		576,000		576,000
Oct-16	2,300,000	1,200,000		2,300,000	0	216,000		216,000	576,000	792,000
Nov-16	2,000,000	1,000,000		700,000	234,000	180,000	54,000		792,000	738,000
Dic-16	3,800,000	2,000,000			684,000	360,000	324,000		738,000	414,000
Ene-17	3,400,000	2,300,000			612,000	414,000	198,000		414,000	216,000

En el subtítulo 2.5 al referirnos a la institución de la prescripción, se entendió que salvaguarda el principio de seguridad jurídica, también se analizó la sentencia del Tribunal Constitucional N° 05296-2007-PATC que reconocía que, si bien la regla de prescripción representaba una restricción al derecho de acción, su obligatorio cumplimiento por los órganos jurisdiccionales no debe desvirtuar los objetivos del proceso, por lo que no debería ser un obstáculo para corregir los excesos de una determinada situación, como es el caso.

Además, sugiere que existen otros bienes jurídicos y derechos fundamentales igual de esenciales al de la Seguridad Jurídica, como entre otros, la prohibición del Abuso del Derecho.

4.3.2 Sentencia Casatoria y Resoluciones de Primera y Segunda Instancia judiciales en contra de la posición de que el plazo de prescripción no limita la Facultad de Fiscalización:

a. Casación N° 001136-2009. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia

En esta sentencia se discute lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00100-5-2004, en donde se le permitía a la Administración verificar el valor de los activos en el ejercicio 1996, fecha de la transferencia vía fusión para determinar si existía exceso de depreciación registrada en el ejercicio 1999. La mencionada resolución ha sido expuesta en el acápite a. del subtítulo 4.2.1, en el cual se interpretó que el artículo 43° del Código Tributario no restringía la facultad de verificación de operaciones de ejercicios prescritos a fin de determinar deuda en ejercicios no prescritos.

La Administración sostuvo como argumento que la sentencia recurrida en casación carecía de motivación al no haber sustentado las razones por las cuales había desestimado su tesis respecto a verificar operaciones de ejercicios prescritos para determinar ejercicios no prescritos. A lo que en la sentencia casatoria se aclara que esa verificación de períodos prescritos no era más que una pretensión de fiscalizar dichos períodos, según se indicó en la sentencia de la Sala Suprema revisora y que además concluyó que la Administración habría efectuado modificación de la determinación de deuda de períodos anteriores prescritos, al momento de revisar los hechos producidos en el ejercicio 1999, señalando en ese sentido

Al permitir el recálculo referido precedentemente, está vulnerando el principio de prescripción extintiva en materia tributaria, que señala en el artículo cuarenta y tres del Código Tributario, que la acción de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago prescribe a los cuatro años (...); asimismo, la Disposición Final y Única de la Ley veintisiete mil setecientos ochenta y ocho, que señala que este plazo se aplica también a la facultad de fiscalización de la SUNAT (...) (considerando 3)

Respecto a la causal casatoria de, si la Sala Suprema efectuó una correcta interpretación del artículo 43° del Código Tributario, se advierte como antecedentes que, el ejercicio 1996 fue fiscalizado, emitiéndose la respectiva Resolución de Determinación que fue consentida por el contribuyente, quedando firme como cosa decidida. Sin embargo, la Resolución del Tribunal

Fiscal N° 00100-5-2004, le ordenaba a la Administración analizar y calcular el ejercicio fiscal 1996, respecto al valor de los activos fijos transferidos en la fusión en dicho ejercicio, cuando ya había adquirido la calidad de cosa juzgada.

Concluye así la casación que, según lo establecido en los considerandos tercero y cuarto, siendo el tercero reproducido en párrafos previos, valida lo establecido por la Sala Suprema revisora y considera correcto por tanto la interpretación realizada por esta del artículo 43° del Código Tributario agregando que “la reapertura de una nueva fiscalización, por un período ya fiscalizado, debería hacerse dentro del plazo de prescripción y no fuera de este” (considerando 7).

b. Resolución N° 9 del 31 de octubre de 2018 del Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub especialidad en Tributario y Aduanero – Expediente 10869-2017-0-1801-JR-CA-18

Esta Resolución discute la nulidad solicitada por el contribuyente de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03820-3-2017, que ha sido expuesta en el acápite c. del subtítulo 4.2.1, correspondiente a la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Entre los argumentos presentados por el contribuyente tenemos:

- Se incurre en afectación a la Estabilidad y la Seguridad Jurídica
- El ejercicio 2002 ya fue fiscalizado anteriormente y se determinó un importe de pérdida arrastrable al cierre de ese ejercicio de S/ 31,621,234.
- El ajuste de la pérdida del ejercicio 2002 debió ser efectuado dentro de la fiscalización del ejercicio 2002.
- Si bien la Administración y el Tribunal, legitimaron la facultad de la Administración de solicitar información de periodos prescritos, cuando guarde relación con el período no prescrito objeto de fiscalización, realizaron una distinción entre las facultades de fiscalización, de determinación y de solicitud de información, concluyendo que a pesar de prescribir la facultad de determinación, las dos restantes se mantienen; a su entender, “al prescribir la facultad de la Administración de determinar la obligación tributaria también se entiende prescritas las facultades de solicitar información y de fiscalización” (p. 3).

Los Argumentos de la Administración se resumen a continuación:

- El contribuyente consideró en el 2007, pérdida arrastrable de ejercicios anteriores (2002 y 2003) mal calculadas al no considerar las rentas exoneradas consignadas en su propia declaración.
- La Administración verificó el error citado, en su fiscalización del ejercicio 2007
- No implica que se haya efectuado una nueva determinación de la obligación tributaria, solo se efectuó un reajuste del saldo de pérdidas arrastrables en base a lo declarado por el propio contribuyente en el 2002 y 2003, lo que no vulnera lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario.
- Menciona que no se vulnera el artículo 43° del Código Tributario, considerando que los créditos por saldo a favor no forman parte de la determinación de la obligación tributaria y que el referido artículo solo hace mención de la pérdida de la Facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, mas no respecto al saldo a favor que es materia de compensación.

El argumento del Tribunal Fiscal se resume como sigue:

- La pérdida neta compensable es aquella pérdida del ejercicio reducida por las rentas exoneradas.
- La SUNAT no efectuó fiscalización o determinación de un ejercicio prescrito, no ha modificado la pérdida arrastrable del 2002 y 2003, al 2007, sino que procedió a aplicar lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, que señalan que la pérdida del ejercicio debe ser ajustada por las rentas exoneradas.
- La situación jurídica del contribuyente no ha sido modificada, la SUNAT solo consideró la autodeterminación efectuada por el contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 59° del Código Tributario.
- Es posible que la Administración verifique el arrastre y compensación de saldos de períodos anteriores, lo que no supone una fiscalización por la que tenga que emitir un acto de determinación.
- Reproduce el mismo argumento de la Administración respecto que no se vulnera el artículo 43° del Código Tributario.
- Cita lo establecido en diversas resoluciones como las Nos. 105-5-2004, 322-1-2004, 13688-2-2008 y 2838-5-2010, en que la SUNAT.

Respecto a la Prescripción en materia tributaria el juzgado se explaya en su cuarto considerando de la Parte Considerativa de la Sentencia como sigue:

- Considera que la prescripción es “una institución jurídica por la cual se sanciona al deudor (SUNAT) por su inacción al dejar transcurrir el tiempo para ejercer sus facultades conferidas en el Código Tributario.
- Citando el artículo 43°, 59°, 61°, 63°, 75° del Código Tributario y la Disposición Final Única de la Ley 27788 que derogó el artículo 81°, concluye que “en cuanto al plazo que tiene la Administración Tributaria para ejercer su facultad de fiscalización sobre un período determinado se aprecia que este es de cuatro años, o seis en algunos casos” (p. 8).

Respecto al reparo de las pérdidas arrastrables, se citó el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que las rentas exoneradas deben considerarse entre los ingresos a fin de determinar la pérdida neta compensable, y al artículo 29 de su Reglamento, que señala el procedimiento; normas sobre las cuales se determinó el reparo de las pérdidas arrastrables.

Se discute en la Sentencia si la Administración podía realizar el ajuste a las pérdidas netas compensables de los ejercicios 2002 y 2003 que se arrastraban hasta el 2007, ejercicio último que se estaba fiscalizando; o si esto vulneraba los artículos 43° y 75° del Código Tributario, tal como lo señaló el contribuyente.

La sentencia reproduce el procedimiento efectuado por la Administración que ya se ha explicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03820-3-2017, expuesta en el acápite c. del subtítulo 4.2.1. Se entiende que la sentencia no cuestiona la aplicación correcta de la legislación del Impuesto a la Renta y que en ambos ejercicios se verificó que no se había procedido correctamente con lo establecido en la norma en ese aspecto. No obstante, concluye por cada ejercicio lo siguiente:

- Respecto al arrastre de la pérdida del ejercicio 2002 incide que ya fue fiscalizado y producto de ello el contribuyente presentó declaración jurada rectificatoria, en ese sentido el ajuste realizado por la Administración en el año 2010 debe ser considerado una nueva fiscalización de dicho ejercicio, el cual ya había concluido. Además, menciona que ya había prescrito el plazo tanto para que el contribuyente presente otra declaración jurada y también la facultad

de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y modificar la declaración jurada del contribuyente.

- Respecto al arrastre de la pérdida del ejercicio 2003, declara que cuando se realizó la fiscalización del ejercicio 2007, en el año 2010, ya había prescrito el plazo para que el contribuyente corrija su declaración jurada y que también estaba prescrito la facultad de la Administración para modificar la declaración del contribuyente, y como consideró que el ajuste de las pérdidas del 2003 fue una modificación de la declaración jurada del contribuyente de dicho ejercicio, concluyó que dicho ajuste vulneraba el artículo 43° del Código Tributario.

A entender de la Sala, la Administración al corregir pérdida de ambos ejercicios (2002 y 2003), estaba modificando las declaraciones juradas del contribuyente y por tanto modificando la obligación tributaria, en los términos establecidos en los artículos 43° y 61° del Código Tributario.

La sentencia no convalida el argumento de la Administración de que el cálculo de los créditos por saldo a favor no formaban parte de la determinación de la obligación tributaria, sobre su interpretación de los artículos 79° y 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, en donde el contribuyente para determinar su impuesto a la renta debe deducir los establecido en el artículo 88° (créditos contra el Impuesto a la Renta), por lo que para verificar la correcta determinación de su obligación tributaria, implica verificar si ha aplicado los créditos permitidos por ley. Concluyendo con esto también que la Administración pretendió efectuar una nueva fiscalización por el ejercicio 2002 y fiscalizar el ejercicio 2003 en donde ya operó la prescripción de su facultad de Fiscalización.

Haciendo referencia a la posición del Tribunal Fiscal en la resolución N° 100-5-2004, el juzgado menciona coincidir con el criterio ahí vertido respecto a que “la facultad de determinación de la obligación tributaria y el cobro de la deuda tributaria, que tiene la Administración Tributaria, están sujetas al plazo de prescripción señalados en el artículo 43° del Código Tributario”, agrega también que

Discrepa en el extremo que esto podría habilitar a una revisión y verificación de un ejercicio prescrito con la finalidad de modificar una declaración jurada presentada, debido a que el artículo 61° del Código Tributario establece expresamente que la Administración Tributaria producto de

un procedimiento (...), puede modificar una declaración efectuada por el contribuyente, pero ello antes que opera la prescripción.

Consecuentemente, concluye que “la verificación y posterior modificación de la declaración de los ejercicios 2002 y 2003 es a todas luces una fiscalización a dichos ejercicios cuando ya había prescrito dicha facultad de la Administración Tributaria lo que evidencia una vulneración al artículo 43° del Código Tributario”.

c. Resolución N° 9 del 23 de mayo de 2020 del Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub especialidad Tributaria y Aduanera – Expediente 11919-2018-0-1801-JR-CA-19

Esta resolución discute la nulidad solicitada por el contribuyente de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05790-9-2018, que ha sido expuesta en el acápite c. del subtítulo 4.2.1, correspondiente a la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y la discusión es la misma que se resolvió en la Resolución judicial del numeral anterior, es decir vinculado a la corrección de la pérdida tributaria arrastrable de los ejercicios 2002 y 2003, pero en este caso, a compensar en el ejercicio 2008 período de la fiscalización.

De igual modo la Administración aplicó el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 29° de su Reglamento referido al arrastre de la pérdida compensable.

Sobre la normativa aplicable a la prescripción tributaria y el cómputo de plazos aplicados a la Administración tributaria se citó al artículo 43° del Código Tributario, pero también se hizo referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 04161-2010-PATC que señaló que

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 43° del Código Tributario, con la prescripción se extingue la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación, la acción para exigir su pago y aplicar sanciones (...). Es decir, se hace responsable ante la despreocupación de la Administración Tributaria para exigir su derecho durante un lapso determinado de tiempo constituyéndose en una institución jurídica que se fundamenta en los principios de seguridad jurídica y capacidad contributiva, entendiéndose que no procede ninguna retención o cobro por parte de la Administración ante su operatividad (p. 8).

Y en ese sentido el juzgado consideró que las facultades de Fiscalización, Recaudación y Sanción solo pueden ejercerse dentro del plazo de 4 años, si es que no existiera causales de

suspensión y/o interrupción y que después de pasado dicho plazo, la SUNAT perderá su derecho de acción en dichas facultades.

Se citaron también los artículos 59°, 61° y 63° del Código Tributario, concluyendo que Administración, en uso de su facultad fiscalizadora “debe verificar y fiscalizar las determinaciones realizadas por los contribuyentes; sin embargo, de conformidad con el artículo 63° del Código Tributario, se limitaba esta facultad para que se realice dentro del período de prescripción” (p. 9).

Por lo que el juzgado consideró que no era conforme la posición de la SUNAT de que solo efectuó un simple ajuste, debido a que

Ha variado los montos declarados por la demandante en los ejercicios 2002 y 2003, para efectuar el cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, sin tomar en cuenta que ambos ejercicios se encontraban prescritos a la fecha en que se realizó la modificación, lo cual significa que ha ejercido su facultad de determinación cuando la misma ya había prescrito, no obstante no haber emitido resolución alguna de determinación, multa u orden de pago (p. 14).

Finalmente, declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05790-9-2018 observándose que se repitieron los mismos argumentos de la Resolución N° 9 del Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Tributario y Aduanero – Expediente 10869-2017-0-1801-JR-CA-18, visto en el numeral anterior.

d. Resolución N° 15 del 9 de mayo de 2019, de la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub especialidad Tributaria y Aduanera – Expediente N° 10869-2017

Que resuelve la apelación a la resolución N° 9 del 31 de octubre de 2018, visto en el acápite b. anterior y considera como aquella, la siguiente normativa aplicable en la discusión: los artículos 43°, 59°, 61°, 63°, 75° y 76° del Código Tributario, así como el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 29° de su Reglamento.

Cita la Sentencia recaída en el Expediente N° 04164-2010-PATC, respecto a su interpretación del artículo 43° del Código Tributario, que fue reproducida en la Resolución N° 9 del 23 de mayo de 2020 del acápite c. previo, llegando a la misma conclusión de que las facultades de la Administración Tributaria de Determinación, Recaudación y Sanción deben ejercerse dentro de los cuatro años, para el caso de haber presentado el contribuyente declaración jurada.

De la interpretación sistemática de los artículos 43°, 59°, 61°, 63°, 75° y 76° del Código Tributario, considera que la determinación de la obligación tributaria se debe hacer dentro del período de prescripción, sea que lo efectúe el propio contribuyente o la Administración Tributaria y que dicha determinación también implica aplicar los créditos permitidos por ley, lo cual también puede ser verificado por la Administración. Transcurrido el plazo establecido en el artículo 43° revisado, no se podrá modificar la determinación de la obligación tributaria.

Adicionalmente si bien reconoce que en la determinación de las pérdidas arrastrables de los ejercicios 2002 y 2003 se aplicó la normativa de la ley del Impuesto a la Renta, también reconoció que no le correspondía a la Administración modificar el saldo a favor declarado por el contribuyente en su declaración jurada rectificatoria del ejercicio 2002, efectuada el 31 de agosto de 2004, debido a que ya había operado la prescripción para dicho ejercicio y mas aún de que fue realizada producto de una fiscalización.

Considera que en la Resolución 9 recurrida se ha hecho una correcta interpretación de los artículos 43° y 75° del Código Tributario, para lo cual cita como referencia a la Casación N° 1136-2009-LIMA, resumida en el numeral 1 de este subtítulo, y concluye que

La prescripción de la facultad de determinación de la obligación tributaria implica que no proceda la modificación de lo ya determinado en algún período o ejercicio, ya sea a través de una fiscalización o de algún ajuste al monto adeudado, siendo que en el presente caso la facultad de fiscalizar los ejercicios de los años 2002 y 2003 en función al ejercicio gravable 2007, ya había prescrito en el año 2010 (considerando 12).

Razón por la cual confirmaron la sentencia de la Resolución N° 9 de fecha 31 de octubre de 2018.

e. Resolución N° 15 del 29 de setiembre de 2020 de la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub especialidad en temas Tributarios y Aduaneros – Expediente N° 11929-2018

Que resuelve la apelación a la resolución N° 9 del 23 de mayo de 2020, visto en el acápite c. anterior y considera como aquella, la siguiente normativa aplicable en la discusión: los artículos 43°, 59°, 61°, 63°, 75° y 76° del Código Tributario, así como el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 29° de su Reglamento.

Al igual que la Resolución mencionada en el acápite d. previo, realizó una interpretación sistemática de los artículos 43°, 59°, 61°, 63°, 75° y 76° del Código Tributario, considerando que la determinación de la obligación tributaria se debe hacer dentro del período de prescripción, sea que lo efectúe el propio contribuyente o la Administración Tributaria y que dicha determinación también implica aplicar los créditos permitidos por ley, lo cual también puede ser verificado por la Administración, y una vez transcurrido el plazo establecido en el artículo 43° revisado, no se podrá modificar la determinación de la obligación tributaria.

Del mismo modo que las Resoluciones revisadas en los numerales 3 y 4, la presente Resolución cita la Sentencia recaída en el Expediente N° 04164-2010-PATC, respecto a su interpretación del artículo 43° del Código Tributario, llegando a la misma conclusión de que las facultades de la Administración Tributaria de Determinación, Recaudación y Sanción deben ejercerse dentro de los cuatro años, para el caso de haber presentado el contribuyente declaración jurada.

La presente Resolución N° 9 también hace referencia a los argumentos de la Casación N° 1136-2009-LIMA, resumida en el numeral 1 de este subtítulo, precisa que no se ha cuestionado que la Administración fiscalizó el ejercicio 2002 sin advertir el error de no haber incluido en las pérdidas los ingresos exonerados, y que no fiscalizó el ejercicio 2003, que a la fecha de la fiscalización del ejercicio 2008 ya se encontraban prescritos, para concluir que las pérdidas arrastrables determinadas en aquellos ejercicios “son absolutos y firmes, por lo que surten efectos jurídicos vinculantes para todos los sujetos involucrados, siendo imposible verificarlos, corregirlos, modificarlos o ajustarlos, de lo contrario, se afectaría el principio de seguridad jurídica”, desestimando con ello la posición de la Administración y del Tribunal Fiscal, de que dentro de la fiscalización del 2008 que no había prescrito, se pueda reexaminar o reajustar períodos anteriores prescritos con el objeto de determinar correctamente la obligación tributaria de dicho ejercicio no prescrito.

Hasta aquí las 2 sentencias anteriores de los acápites c. y d. coinciden con la presente Resolución, en los aspectos mencionados en los párrafos previos, no obstante, en esta última, se pronunció sobre el informe oral y el escrito de alegatos de la Administración Tributaria del 17 de setiembre de 2020, en que solicitó la aplicación del criterio jurisprudencial establecido en la Casación N° 3297-2016-Lima, publicada el 09 de diciembre de 2019, el mismo que fue comentada

en el subtítulo 4.3.1 y citando las conclusiones del noveno y décimo considerando de dicha sentencia (también descritas en 4.3.1), agregan que no comparten dicha posición

Puesto que la determinación de la obligación tributaria implica la determinación de la cuantía del tributo que a su vez consiste en establecer el monto definitivo a pagar, el cual de ningún modo puede estar susceptible a una nueva fiscalización, verificación, corrección o ajuste si transcurrió el plazo de prescripción para hacerlo, contrario sensu, se transgrediría el principio de seguridad jurídica, además, cabe resaltar este criterio se sustenta en la STC N° 955-2012-AATC y la Casación N° 1136-2009-LIMA, que fue emitida con votación unánime (considerando 16).

Se hace una referencia al voto singular de la Jueza Suprema Rueda Fernandez, en la Casación N° 3297-2016-Lima con posición similar a lo sustentado por esta Resolución en lo referido al artículo 43° del Código Tributario:

En1. La acción de la Administración Tributaria para verificar la realización del hecho de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario, señalar la base imponible y la cuantía del tributo prescribe a los cuatro años; plazo prescriptorio que se computa desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario (considerando 16)

Agregando que la Administración infringió dicho enunciado al no considerar que “la reliquidación que efectuó implicó la determinación de la obligación tributaria, cuando dicho poder ya había prescrito, por tanto, no podía realizar dicha reliquidación ni menos aún darle efectos jurídicos”, agrega que la misma infracción se dio en la RTF N° 1409-4-2013 al argumentar que “(...) la Administración puede revisar periodos prescritos, no con la finalidad de determinar la deuda de dichos periodos sino a fin de derivar consecuencias tributarias para periodos no prescritos susceptibles de ser fiscalizados (...)”(considerando 16).

Una primera interpretación jurisprudencial es la que señala que la facultad de Fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción establecidos en el artículo 43° del Código Tributario en la medida que a través de dicha facultad se pretenda determinar la obligación tributaria, sin importar incluso que los hechos y situaciones que se estén fiscalizando hayan sido producidos en ejercicios prescritos y que esa facultad incluye entre otras cosas la de requerir información vinculada a esos hechos y situaciones, posición que confirmaría lo señalado en el subtítulo 2.5 de

que prescribe la “acción” mas no el “derecho”, de tal forma de que no sería una forma de extinción de la obligación tributaria”.

Es en esa línea que se dirigieron las resoluciones del Tribunal Fiscal que de manera reiterada permitían a la Administración exigir toda la información relacionada con hechos que estén afectando la obligación tributaria en el ejercicio fiscalizado, ya que al no mencionarse en dicho artículo 62°, un tiempo determinado para el ejercicio de esa facultad, ni se hacía referencia la condición de que los hechos se ubicasen en el mismo ejercicio en que se determinaba la obligación tributaria, es que se orientaron a interpretar que el único límite era, mientras esté vinculado a hechos cuyos efectos incidan en períodos donde no haya prescrito la acción de determinar la obligación tributaria.

El segundo criterio de interpretación implicó un giro a la primera, señalada en párrafos previos, y establecía que el plazo de prescripción del artículo 43° también le alcanza a las facultades de Fiscalización, Recaudación y Sanción de la Administración. La mencionada interpretación fue asumida por la Sentencia y las Resoluciones judiciales citadas en el subtítulo 4.3.2 que dedujeron sus conclusiones después de hacer una interpretación sistemática de los artículos 43°, 59°, 61°, 63°, 75° y 76° del Código Tributario, respecto a la facultad de Determinación de la Obligación Tributaria de parte del contribuyente y de parte de la Administración Tributaria y que les permitió concluir que la Administración si estaba pretendiendo determinar Obligación Tributaria en los ejercicios prescritos.

No mencionaron los artículos 62° y 87° del mismo Código que también se vinculan con la facultad de la Administración y la obligación de los Administrados, respecto a la solicitud de información que si fueron referidos por las resoluciones del Tribunal Fiscal vistos en el subtítulo 4.2, en especial las Quejas, así como en el informe de SUNAT también ahí mencionado en el entendido de que la Fiscalización como facultad se define en el artículo 62°, e incluye el exigir documentación, libros y registros que se encuentren vinculados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Además de la interpretación sistemática a los artículos mencionados del Código Tributario, replicaron lo concluido en la casación 1136-2009-Lima y la Resolución N° 9 de primera instancia

el 31 de octubre de 2018, que agregaron a sus fundamentos normativos, una interpretación literal de la Única Disposición Final de la Ley N° 27788 que menciona que

La fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el Artículo 43, referido a la prescripción, y en el Artículo 62, referido a las facultades de la Administración Tributaria, del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, y las normas complementarias. Dicha fiscalización responderá a las funciones y responsabilidades de la Administración Tributaria.

La Ley N° 27788 derogaba el artículo 81° del Código Tributario que trataba sobre la suspensión de la verificación o fiscalización por los ejercicios o períodos no prescritos, si es que en el último ejercicio o período de 12 meses no se hubieran detectado las omisiones ahí establecidas, es decir si bien se tenía un plazo de prescripción mínimo de 4 años, no se podían revisar aleatoriamente cualquiera de los ejercicios sino se tenía que revisar primero el último y de ahí retroceder al anterior siempre que se hayan cumplido las omisiones prescritas en el mismo artículo 81°.

En ese sentido consideramos que lo que se normaba en el artículo 81° era la suspensión del procedimiento de fiscalización a fin de determinar deuda en los ejercicios previos al último y no tanto al ejercicio de sus facultades de fiscalización que están normados en el artículo 62° del mismo Código Tributario, además el mismo artículo 81° establecía que la Administración podía solicitar información de los otros ejercicios no prescritos distintos al que estaba revisando, a efectos de determinar la obligación tributaria del ejercicio en revisión.

Al derogarse el mencionado artículo 81°, la Administración tenía mayor discrecionalidad para programar los ejercicios a ser fiscalizados, por ello consideramos también que la Única Disposición Final de la Ley mencionada se introdujo a efectos de aclarar que a pesar de quitarse dicha suspensión, el procedimiento de fiscalización debía efectuarse respetando los plazos de prescripción y al igual que también establecía que las facultades de fiscalización se regulaban por el artículo 62° del Código Tributario.

Como bien menciona Zegarra, existiría una confusión respecto a la definición del concepto “fiscalización” y es que el mismo término está siendo utilizado indistintamente para identificar distintos conceptos, agrega que el mismo Código Tributario lo conceptualiza como “facultad” y a la vez como una “función”, haciendo referencia a su artículo 62° y que doctrinaria o jurisprudencialmente es concebida como un procedimiento, para ello cita al artículo 75° del mismo

Código y entre otros a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05288-2-2002, que señaló que “las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse en forma independiente, sino en forma conjunta como parte del Procedimiento Tributario” (2004, pp. 3-4).

De igual modo, consideramos que la discusión no se centra en si las facultades de Fiscalización se excedieron al plazo de prescripción, a pesar que lo enmarca dentro de él, sino en el enfoque que le dieron, tanto el Tribunal Fiscal como el Poder Judicial, a los casos en concreto que analizaron, es decir, para el Tribunal, solo se verificaron operaciones en períodos prescritos (que ninguno discute que las operaciones evaluadas se hayan dado en períodos prescritos), generando correcciones con efectos únicamente en los períodos no prescritos, o “ajustes” a los saldos a favor como también se precisa; mientras que para el Poder Judicial, de la revisión de operaciones en ejercicios prescritos la Administración sí ejerció su facultad de Fiscalización llegando a determinar en el mismo período prescrito y que el arrastre o ajuste al período no prescrito es únicamente el efecto de dicha determinación previa.

Como ejemplo de ello tenemos que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07832-9-2018 no contradice las otras Resoluciones entre ellas la N° 100-5-2004 sino que para su caso concreto, la Administración, producto de la fiscalización o verificación de operaciones en períodos prescritos sí efectuó determinación en el mismo período prescrito, por lo que no se habría cumplido lo enunciado en la Resolución N° 100-5-2004, e incluso se estaría pretendiendo ajustar un período ya fiscalizado. Y en ese sentido consideramos que el Tribunal no cambió de criterio respecto a que la se puede revisar o verificar información de un período prescrito, pero únicamente para determinar la obligación tributaria de un ejercicio no prescrito que se esté fiscalizando.

4.4 Resolución N° 00674-9-2020. Suspensión de la prescripción de la Fiscalización Definitiva que incluye la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Esta Resolución es de un caso de apelación sobre una Resolución de Intendencia que denegó la solicitud de prescripción del contribuyente. Aunque está referido a una fiscalización parcial de Precios de Transferencia, su interpretación también le alcanza a la fiscalización definitiva en donde

corresponde emitir el informe del Comité Revisor, en aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar.

El análisis se centra en la interpretación del inciso f) del numeral 1 del artículo 46° del Código Tributario que señala que se suspende el plazo de prescripción para determinar deuda “Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 y el artículo 62-A”. El inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° es exclusivo para la fiscalización parcial que también deriva aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A.

El artículo 62-A establece el plazo del procedimiento de fiscalización definitiva, su ampliación bajo determinadas condiciones, las excepciones al plazo para 2 tipos de procedimientos, también hace referencia a los efectos, vencimiento y suspensión del plazo de fiscalización, este último en su numeral 6.

Entonces de una interpretación sistemática de ambos artículos 46° y 62-A, se entiende que se suspende el cómputo del plazo de prescripción por el mismo período de tiempo en que también se suspenda el procedimiento de fiscalización, por los actos que pueda realizar la Administración, señalados en el numeral 6 del artículo 62-A.

La presente Resolución, considerando que el numeral 3 del artículo 62°A establecía que el plazo señalado para la fiscalización definitiva (1 año) no le era aplicable a los procedimientos de fiscalización de Precios de Transferencia y al de fiscalización definitiva que requiera elaborar un informe al Comité Revisor según lo señalado en el artículo 62-C del mismo Código, resolvió que al procedimiento de fiscalización parcial de Precios de Transferencia, que originó la controversia, no le era aplicable la suspensión de la prescripción del numeral 6 del mismo artículo, porque al no tener plazo el procedimiento de fiscalización mencionado no se puede suspender lo que no tiene. Adicionalmente a lo mencionado, el proceso de fiscalización parcial no interrumpe la prescripción tal como lo señala el inciso c) del numeral 1) del artículo 45° del Código Tributario.

Es así como el Tribunal concluyó que la fiscalización parcial de Precios de Transferencia no interrumpió ni suspendió el cómputo del plazo de prescripción señalado en el artículo 43° del mismo Código, por lo que revocó la Resolución de Intendencia que denegó al contribuyente su solicitud de prescripción.

Lo importante a resaltar para nuestro tema de investigación, es que el procedimiento de fiscalización definitiva que incluye el ejercicio de la facultad establecida en la Norma XVI, no está sujeta al plazo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario y por tanto no le aplica la suspensión del plazo de fiscalización, por ningún acto que realice la Administración, señalado en el numeral 6 del mismo artículo, y en ese sentido, tampoco se suspenderá el cómputo del plazo de prescripción establecido en el artículo 43°, porque no cumpliría la condición establecida en el inciso f) del artículo 46°. No obstante, el mencionado procedimiento de fiscalización si interrumpe el plazo de prescripción según lo indicado en el inciso c) del numeral 1) del artículo 45° del Código Tributario.

Como lo establece el mismo Código Tributario, la SUNAT es la única Administración Tributaria que puede ejercer la facultad establecida en la Norma XVI y sólo dentro de un proceso de fiscalización definitiva. Si bien al aplicar la Norma XVI la SUNAT queda exceptuada de un plazo que limite su procedimiento de fiscalización este no debería entenderse como ilimitado.

Rocío Liu e Ivan Chu identificaron que la excepción del plazo de los procedimientos referidos en el numeral 3 del artículo 62-A, generaría el problema de que la Administración, al emitir reiterados requerimientos estaría interrumpiendo la prescripción indefinidamente (2021, p. 632), también cuestionaron el hecho de que el Código Tributario no establezca un plazo de finalización del procedimiento de fiscalización en todos los casos, ya que el numeral 1) del mismo artículo solo determina el plazo máximo en que la Administración podrá requerir información que no es lo mismo que culminar el procedimiento, lo cual consideran que es una violación al principio de Seguridad Jurídica que tiene como elementos a la certeza y la predictibilidad. Agregan que al menos en una fiscalización parcial o definitiva genérica, por lo menos tienen el plazo máximo de requerir información mientras que es mucho más lesivo en el caso de las fiscalizaciones vinculadas a Precios de Transferencia y las que realicen en aplicación de la Cláusula Antielusiva General, porque en esos casos no tienen un plazo máximo para requerir información (pp. 638-639).

En ese sentido Liu y Chu, concluye que tal como se encuentra regulado el plazo de fiscalización en el Código Tributario, se viola flagrantemente el derecho constitucional al Plazo Razonable de los contribuyentes, así como también los principios de Seguridad Jurídica, de Razonabilidad y Proporcionalidad que limitan el accionar del Estado (p. 642). Aunque para Moerano la excepción del plazo del numeral 3 del artículo 62-A solo exceptúan del plazo de un año, pero no niega que

se le aplica otro plazo en forma supletoria o vía analogía, recurriendo a la Norma IX o a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo la posibilidad de aplicar el plazo máximo de 2 años que establece el mismo Código para las fiscalizaciones definitivas prorrogadas (2021, pp. 729-730).

Consideramos que lo analizado producto de la Resolución N° 00674-9-2020 está vinculado más al plazo del procedimiento de fiscalización y de que esta pueda que no suspenda el plazo de prescripción, pero si lo interrumpe, con el riesgo de que pueda entenderse como de manera indefinida, sin embargo, no es objetivo de la investigación brindar respuesta a ello.

No obstante lo mencionado, una vez iniciado el procedimiento de fiscalización definitiva, queda ver si dentro de dicho procedimiento con aplicación de la Cláusula Antielusiva General, la SUNAT tiene la facultad de revisar operaciones en ejercicios prescritos únicamente para determinar los efectos de las operaciones, que hayan sido calificadas de forma distinta al contribuyente, dentro del ejercicio que se encuentra fiscalizando y cuya facultad de determinación aun no se haya prescrito.

4.5 Análisis sobre la evaluación de operaciones en períodos prescritos en Sentencias del Tribunal Supremo de España:

En España se suscitó la misma discusión, de si también la facultad de fiscalización, o de comprobación como también la conocen, estaba sujeto al plazo de prescripción al igual que su facultad de determinación o solo su facultad de determinación se sujetaba a ello y en una misma sentencia se expresaron ambas posiciones, la cual pasamos a analizar.

4.5.1 STS 861/2015 – Recurso de Casación N° 4075/2013, de fecha 05 de febrero de 2015:

En el capítulo IV se expuso el caso español que generó el Recurso de Casación N° 4075/2013, y la calificación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de operaciones en fraude de ley, efectuadas en un ejercicio prescrito, con el objeto de liquidar deuda en los ejercicios no prescritos que estaban siendo fiscalizados. Las determinaciones efectuadas fueron reclamadas y desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, interponiendo el contribuyente recurso contencioso- administrativo ante la Audiencia Nacional, que declaró nula la resolución de la Administración por lo que esta última presentó recurso de casación.

A continuación, pasamos a exponer los **Fundamentos de Derecho de la Sentencia del Tribunal Supremo 861/2015:**

Los argumentos del recurso de casación fueron diversos, pero solo se valida que la sentencia de la Audiencia Nacional infringe el artículo 66 de la Ley General Tributaria 58/2003 (LGT), que a entender de la Sala “permite comprobar hechos realizados en ejercicios prescritos que pueden proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos” (Fundamento 3º).

Se reconoce que la Administración Tributaria considera que según el artículo 66 de la LGT solo prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria con la oportuna liquidación, mientras que la comprobación e investigación de la situación tributaria no está sujeta al plazo de dicha prescripción, siendo que estas facultades se regulan por el artículo 115 de la LGT y que finalmente este último artículo no somete a plazo el ejercicio de dichas facultades o potestades ni tampoco el artículo 66 de la misma ley las incluye dentro del plazo de prescripción ahí señalado.

También hace referencia que dicha posición ya ha sido reconocida en sentencias previas y agregando a ello concluyen que “puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos” agregando a ello que “se pretende evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella” (Fundamento 4).

Se reconoce que todas las operaciones de manera aislada (constitución de CS, compra de acciones financiadas con préstamo) fueron reales y lícitas, lo cual no debe justificar que el resultado conjunto de todas las operaciones sea contrario al ordenamiento jurídico, produciendo en España, la reducción de la tributación del Impuesto de Sociedades. Que, si bien no se ha simulado nada, tampoco se demostró que la operatividad de la misma responda a una lógica empresarial, por lo contrario, si se probó la finalidad de la elusión fiscal, en donde radica la esencia del fraude (fundamento 6).

Finalmente se falló a favor de las resoluciones de determinación de los ejercicios 2002, 2003 y 2004 en base a la declaración de fraude de ley de las operaciones efectuadas en 1999.

4.5.2 Voto Particular del magistrado don Joaquin Huelin Martinez de Velasco a la STS 861/2015 de fecha 10 de febrero de 2015:

Existe también un voto particular, de la Sentencia del Tribunal Supremo español N° 861/2015, cuyo voto en mayoría se ha comentado en el subtítulo previo, que es importante citar en vista de su posición parcialmente discordante.

El magistrado considera, al igual que el voto en mayoría, que, a la Administración no se le ha extinguido la facultad de liquidar una deuda, por lo que tiene la facultad de inspeccionar la realidad de lo acontecido sin el límite del plazo de prescripción, no obstante, considera que no puede hacer calificaciones ni análisis jurídicos de ese pasado, considerando que eso si está limitado por el artículo 66 de la LGT, bajo el principio de la seguridad jurídica. En buena cuenta considera que la Administración solo puede visualizar el pasado prescrito, pero sin operar sobre él, solo obtener la información que tenga consecuencias sobre los períodos no prescritos.

Considera que para casos de fraude de ley la norma ha establecido un procedimiento en la LGT, en donde la Administración debe recurrir a un expediente específico, donde participan todos los interesados, para así declarar el fraude o conflicto entre las normas y liquide el tributo aplicando la norma eludida, por lo que discrepa con el voto mayoritario, en que no es posible declarar en fraude de ley actos concluidos en períodos en donde prescribió el derecho de la Administración de comprobarlos e investigarlos para poder liquidar el tributo aun si sus efectos se proyecten a períodos no prescritos.

Hace memoria de anteriores sentencias en las que se rechazó que la Administración realice declaraciones de fraude de ley de forma tácita, sin efectuar el procedimiento establecidos en la propia LGT, recalificando operaciones llevadas a cabo en períodos prescritos.

Finalmente, esta discusión en sus cortes llevó a cambios normativos en su Ley General Tributaria para efectos de permitir una mayor transparencia y predictibilidad que enunciaremos en el siguiente subtítulo.

4.6 Legislación Comparada:

4.6.1 Legislación Española

Haremos una comparación entre los artículos vinculados a la prescripción y a la solicitud de información de períodos prescritos de la Ley 58/2003: Ley General Tributaria (LGT) española y nuestro Código Tributario:

- El artículo 66 de la LGT establece el plazo de prescripción en 4 años, que de manera similar al artículo 43° de nuestro Código, aunque este último agrega plazos mayores, de 6 y de 10 para determinadas situaciones. La LGT señala que lo que prescribe es “el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria”, así como su derecho a exigir el pago de la misma, y nuestro Código señala que lo que prescribe es “la acción” de la Administración para determinar la obligación tributaria como de exigir el pago de la misma.

La “acción” es vista como la facultad de la Administración, y en ese sentido podría entenderse que el término “derecho” reflejaría el mismo significado.

- A diferencia de nuestro Código, el artículo 66 bis de la LGT es más específico en establecer que el derecho a comprobar e investigar de la Administración de acuerdo a lo establecido en su artículo 115, no se limita por lo establecido en el artículo 66 mencionado en el párrafo previo, es decir no estaría sujeta al plazo de prescripción de 4 años, con excepción del inicio del procedimiento de comprobación de lo que ellos llaman bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicar, que en ese caso tiene un plazo máximo de 10 años para realizarlo. Aplicando a la realidad peruana estaríamos hablando de lo que conocemos saldos a favor o créditos a aplicar contra el impuesto, así como también de las pérdidas compensables.
- A su vez el artículo 70 de la LGT referente al efecto de la prescripción en relación con las obligaciones formales de los administrados, en su apartado 1, establece que las mismas solo se les podrán exigir mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho de la Administración de determinar las obligaciones tributarias de aquellos.

De manera especial, el apartado 3 del mismo artículo señala que el administrado tendrá la obligación de justificar operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos mientras dure el plazo de prescripción del derecho de determinar las deudas tributarias que se vean afectadas por dichas operaciones. En ese sentido no habría mayor límite que el plazo que

dure los efectos de las operaciones en el tiempo y que estos efectos incidan en la determinación de la obligación tributaria del administrado dentro del plazo en que la Administración pueda ejercer su derecho de determinar o corregir la obligación determinada por el contribuyente, que es de 4 años.

El artículo 70° de la LGT forma parte de la Sección 3 referente a la Prescripción y en ese sentido es una precisión del límite de tiempo de las obligaciones de los administrados que se detallan en el artículo 29° de la misma Ley. En nuestro Código Tributario tenemos las Obligaciones Tributarias delimitadas en el artículo 87° del mismo, siendo los numerales 5 y 7 que fueron interpretados en el mismo sentido a lo que establece el apartado 3 del artículo 70 de la LGT tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal, como ya hemos visto en subcapítulos anteriores.

- El artículo 115 de la LGT referido en el artículo 66 bis visto, señala las potestades y funciones de comprobación e investigación de las operaciones, actos, hechos, entre otros, para efectos de verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables en la determinación de la obligación tributaria, aunque lo hace de manera general, no es tan detallado en señalar cuáles son esas funciones, como si lo hace el artículo 62° de nuestro Código Tributario.

A diferencia de nuestro Código Tributario, en el apartado 1 del artículo 115 de la LGT si señala expresamente que dicha comprobación se podrá efectuar así estas afecten períodos o tributos que según su artículo 66 hubiesen prescritos, siempre que dicha comprobación se utilice para ejercer el derecho de determinar mencionado en este último artículo, salvo en lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 66 bis, en donde el derecho de comprobación e investigación referido si tiene un plazo máximo de 10 años.

De manera particular también el numeral 2 del artículo 115 de la LGT, señala que dentro de los procedimientos de comprobación o investigación se encuentra la facultad de calificación a los que hace referencia los artículos 13, 15 y 16 de la misma Ley, es decir en ellos se encuentra la Calificación Jurídica, Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria y la Simulación respectivamente. En ese sentido se entiende que es posible calificar en períodos prescritos si de los efectos de dicho procedimiento se determine obligaciones

tributarias en períodos no prescritos es decir en aquellos ejercicios donde la Administración no tenga prescrita su derecho de determinar.

En la legislación española se establece claramente que la que está sujeto a plazo de prescripción es el derecho de determinar. No obstante, no debería entenderse que el derecho de comprobación es ilimitado, porque en el apartado 1 del artículo 115 de la Ley General Tributaria se puede apreciar que está sujeta a la condición de que sea necesaria para ejercer un derecho limitado por el plazo de prescripción establecido en el artículo 66, y en ese sentido sería el derecho de determinar la deuda tributaria.

La incorporación del artículo 66 bis y la modificación del numeral 3 del artículo 70 y de los numerales 1 y 2 del artículo 115 de la Ley General Tributaria, citados en párrafos previos, se efectuaron con la Ley 34/2015 publicado el 22 de setiembre del 2015. En el preámbulo II de esta última Ley se aclara que el cambio normativo obedeció a la necesidad de precisar la distinción entre el derecho de comprobar e investigar de la Administración Tributaria y de su derecho a liquidar, debido a las diferencias interpretativas que se suscitaron antes de esta modificación, lo cual también estaría aclarando que la limitación por el plazo de prescripción del derecho de liquidar no debe extenderse al de comprobar e investigar.

También agrega un reconocimiento explícito de las facultades de calificación de la Administración, respecto a hechos, actos o actividades realizados en períodos prescritos (para ejercer su derecho de liquidar), pero que sus efectos fiscales incidan en ejercicios no prescritos, aclarando con ello cualquier duda interpretativa. Aquello dio fin a la dualidad de criterio al respecto como se evidenció en las sentencias del Tribunal Supremo Español que fueron citados en subtítulo 4.5.

En España, la Administración Tributaria y la Audiencia Nacional (órgano equivalente al Tribunal Fiscal peruano), desde un inicio interpretaron que el plazo de prescripción de su artículo 66 solo se le aplicaba a su derecho de liquidar, mas no al de comprobar, fue en sus Cortes donde se generaron las discusiones sobre dicha interpretación, a nuestro entender, se debió a su percepción respecto a la afectación a los Derechos Constitucionales, se discutió la vulneración del principio de Seguridad Jurídica y del Debido Proceso. La doctrina española y su jurisprudencia

también reconoce que el principio de la Seguridad Jurídica no es irrestricto y que hay otros principios que también deben protegerse.

Es importante reconocer en la Sentencia casatoria 861/2015, una cierta ponderación de derechos fundamentales, que con su argumento “se pretende evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella”, se inclinaría a considerar que la Seguridad Jurídica no es un principio absoluto y no se debe superponer a otros sin haberse analizado los efectos que producirían a otros principios igual de importantes.

En esa misma línea la autora española María Sanchez señaló que la Seguridad Jurídica es un valor que debe ser construido vinculado a otro valor como la justicia y que si bien implica previsión de normas y de sus consecuencias jurídicas, lo cual exige claridad en la emisión de normas, también se requiere que el Estado, al ejercer su potestad normativa, deba tener presente que junto con la seguridad jurídica “existen otros parámetros constitucionales (valores y principios) que, unidos a la centralidad de los derechos fundamentales y los principios rectores de la política económica y social, configuran la acción del Estado” (2020, p. 173), consideró como ya vimos en el subtítulo 2.6 que no era un valor absoluto por lo que sería necesario en determinadas ocasiones que se pondere con el interés público perseguido (2020, p. 175).

En el Perú el artículo equivalente al 66 de la Ley General Tributaria, es el 43° de nuestro Código Tributario, y la interpretación del mencionado artículo, efectuado por la SUNAT y mantenida por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones vistas en el subtítulo 4.2.1, se dirigieron también en la distinción entre las facultades de determinación de las de fiscalización que incluía verificación y solicitar información al contribuyente, en ese sentido debe concebirse el concepto del término “fiscalización” como facultad o atribución.

Si bien ninguna Jurisprudencia peruana vista, está referida a la facultad de calificación en aplicación de la Cláusula Antielusiva General (párrafos del 2 al 5 de la Norma XVI), porque como ya se explicó recién se levantó su suspensión a fines del 2018, consideramos que es posible extenderla al problema planteado en la presente investigación en vista de que la calificación atribuida a la SUNAT es una de sus tantas facultades concedidas por el Legislador, la cual podrá ser ejercida dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva según lo señalado en el artículo 62-C del Código Tributario.

Conocemos que artículo 15 de la Ley General Tributaria, que establece el procedimiento a efectuar en caso de Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sirvió de referente a la introducción de la facultad de calificación de operaciones en fraude de ley, establecida en los párrafos del 2 al 5 de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano, en ese sentido los demás artículos citados de la Ley española, vinculados a su aplicación en relación a los períodos prescritos, nos sirve de referencia para efectos de precisar los cambios normativos que puedan solucionar los problemas interpretativos que ya se han identificado en las Resoluciones Judiciales y Casaciones mencionadas en los subtítulos anteriores de esta sección, y que de no resolverse también se hará extensivo cuando a futuro se susciten situaciones similares a los casos que se expusieron en el capítulo III del presente trabajo de investigación.

Aquí en el Perú, también tenemos Sentencias del Tribunal Constitucional, que hemos expuesto en el capítulo II, que sugieren la ponderación de derechos de una manera armónica entre el principio de Seguridad Jurídica con otros principios o derechos fundamentales, como fue el caso de la Sentencia N° 05296-2007-PATC. Del mismo modo Urviola, no lo considera un valor absoluto y en su fundamento de voto de la Sentencia recaída en el Expediente N° 05057-2013-13-PATC, señaló que incluso no debería limitar enmendar una línea jurisprudencial. Lo cual debería ser analizado por nuestras cortes judiciales, antes de emitir las casaciones pendientes de las Resoluciones de Primera y Segunda instancia analizadas en el subtítulo 4.3.2.

Por otro lado, las Resoluciones y Sentencias resueltas tanto por el Tribunal Fiscal como por el Poder Judicial peruano que se expusieron, hacen referencia a verificación y comprobación de arrastre de créditos y pérdidas, en los que para esas situaciones la legislación española si tiene un tratamiento diferenciado en el numeral 2 del artículo 66 bis -Derecho a comprobar e investigar, si bien dichas situaciones no son tema de la investigación, no obstante, ayuda a entender que, para evitar esas contradicciones en las sentencias revisadas, puede resultar una salida una precisión o cambio normativo al respecto.

4.6.2 Legislación Argentina

La Ley N° 11.683 del Procedimiento Tributario es la norma similar al Código Tributario y su artículo 56° establece el plazo de prescripción de 5 y 10 años dependiendo de si presentó o no su declaración jurada, y señala que lo que prescribe son las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, así como de aplicar sanciones. El mencionado

artículo es el equivalente a nuestro artículo 43° del Código Tributario, y de igual forma también hace referencia solo a las acciones y poderes del Fisco para determinar los impuestos, mientras los artículos del 33 al 36 de su Ley 11.683, son los que regulan sus acciones y poderes de verificación y fiscalización.

La norma argentina es muy antigua fue emitida en 1933 y su Texto Único Ordenado se aprobó en 1978 con el Decreto 821/98, que hace referencia que la última modificación del artículo 56 se hizo con la Ley 20.046 publicada el 29 de diciembre de 1972.

El Decreto N° 1397/79 es el Decreto Reglamentario de la Ley mencionada en el párrafo previo y es la que señala que puede “verificarse los quebrantos impositivos correspondientes a años prescriptos cuando inciden en determinaciones exigibles”.

En la legislación argentina a diferencia de la española se ha considerado la posibilidad de verificar en períodos prescritos en una norma reglamentaria, lo cual podría manifestar problemas de legalidad o de reserva de ley, para lo cual tendrán que recurrir a los criterios jurisprudenciales que se tengan al respecto.

Recordemos que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00100-5-2004, tomó como referencia el criterio del Tribunal Fiscal Nacional de Argentina que hace la distinción entre la facultad de determinar y exigir impuestos de la facultad de verificar que no se limita al período fiscalizado, estimamos que dicha interpretación se hizo con las normas citadas que estuvieron vigentes a esa época y se mantienen en la actualidad. Constituye por tanto otra referencia más a considerar en la propuesta de cambio normativo.

CONCLUSIONES

Presentamos las conclusiones de esta investigación:

1. La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario vigente, constituye una norma general antielusiva y le confiere exclusivamente a la SUNAT, dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva, la facultad de calificar operaciones, hechos y circunstancias efectuadas en fraude de ley para efectos de aplicar la norma que se pretendió eludir, y así determinar la correcta obligación tributaria, entendiéndose esta última no solo como el mayor impuesto a pagar sino también como la reducción del saldo o crédito o pérdida obtenida de manera indebida.
2. La SUNAT tiene la facultad de calificar operaciones en fraude de Ley en aplicación de los párrafos del 2 al 5to de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario para actos, hechos y situaciones ocurridas con fecha posterior a la entrada en vigencia de la mencionada norma (19 de julio de 2012). Solo se suspendió su aplicación hasta el ejercicio 2018.
3. La facultad discrecional de la SUNAT en la aplicación de la Norma XVI, también obedece a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que no debe entenderse como una amenaza a la afectación de los principios de legalidad, ni de seguridad jurídica. Consideramos que está basado en el respeto al ordenamiento jurídico y responde al fin máximo de la defensa de los intereses del Estado en garantizar una participación justa y equitativa de todos los ciudadanos en el Sosténimiento del Estado y restringir el Abuso del Derecho.

Como parte de ello, a fin de dar mayores garantías a los contribuyentes es que se emitió el Decreto Supremo N° 145-2009-EF que aprobó 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.

4. El corregir los efectos de los actos hechos y situaciones efectuados en fraude de ley, conlleva a determinar la correcta obligación tributaria, sin embargo, con los casos propuestos se ha demostrado que dichos efectos no se producen necesariamente en el mismo ejercicio en que se realizaron dichos hechos, y que a su vez pueden incidir en uno o más ejercicios siguientes al que se produjeron los mismos.
5. Aplicar la norma correcta que se pretendía eludir implica calificar que los actos, hechos o situaciones realizados por el contribuyente, constituyen el hecho imponible al que se le aplica dicha norma y que ha nacido la obligación tributaria en el ejercicio fiscalizado, de tal forma que incida en la correcta determinación de la obligación tributaria que se comunicará con la emisión de la respectiva Resolución de Determinación.

6. La Norma XVI está inspirada en el artículo 15° de la Ley General Tributaria española, y si bien en ambas se establece que dichas facultades se producirán dentro de un procedimiento de fiscalización, en ninguna de ellas se especifica que tanto los hechos, actos y situaciones que se califiquen en aplicación de la facultad señalada, se tengan que haber realizado en el mismo ejercicio en que sus efectos incidan en la determinación de la obligación tributaria, es decir que los hechos en fraude de ley y su incidencia en la determinación de la obligación tributaria se produzcan en el mismo ejercicio fiscalizado
7. La aplicación indistinta del término “fiscalización” contribuye a diferencias interpretativas en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial respecto a que si es solo la facultad de Determinación la que está sujeta al plazo de prescripción del artículo 43° del Código Tributario o también las facultades de Verificación o Fiscalización.
8. Las interpretaciones contradictorias del artículo 43° del Código Tributario, mencionadas en el numeral anterior, se pueden reproducir en el momento en que se cuestione la aplicación de la facultad de la Administración Tributaria de calificar operaciones de fraude de ley efectuadas en períodos prescritos, así solo se aplique para ajustar la determinación de la obligación tributaria del contribuyente en ejercicios no prescritos.
9. Ante tales interpretaciones opuestas en la Jurisprudencia, consideramos necesario introducir cambios normativos en el Código Tributario, para precisar que la limitación del plazo de prescripción de la facultad de Determinación de la Administración Tributaria no debe extenderse a sus otras facultades como las de Verificación o Fiscalización. No obstante, eso no debe implicar que se interprete que las facultades distintas a la de Determinar, Exigir el pago de la deuda tributaria y de Sancionar nunca prescriban, por lo contrario es necesario precisar que la justificación para extender las otras facultades de la Administración Tributaria a períodos prescritos, esté vinculado con la determinación de la Obligación Tributaria en los períodos no prescritos producto de la fiscalización definitiva que se regula en el artículo 62-C del Código Tributario.
10. La misma precisión debe extenderse a los numerales 5 y 7 del artículo 87° del Código Tributario, que implica aplicar las sanciones respectivas ante su incumplimiento, tal como se interpretó en el Informe N° 162-2006-SUNAT2B0000.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CAG	Cláusula Antielusiva General
CAE	Cláusula Antielusiva Especial
IASB	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD
IRE	Impuesto a la Renta Empresarial (tercera categoría)
LGT	Ley General Tributaria
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
RLIR	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
RUC	Registro Único de Contribuyente, otorgado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria para identificar a los contribuyentes.
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
TF	Tribunal Fiscal
TUO	Texto Único Ordenado

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Artículos en Libros

- Quintana, S. (2016). La prescripción: principales criterios del Tribunal Fiscal. En Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (Ed), *Aspectos generales de los procedimientos administrativos tributarios* (pp. 223-248), Lima
- Rodríguez, A. (2011). El principio de igualdad tributaria y los problemas de su aplicación. La dificultad del juicio constitucional de igualdad. La libertad de configuración del legislador y los límites de la jurisdicción constitucional. El papel de la jurisprudencia. *En Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un Estudio de Jurisprudencia* (pp. 46-71), Madrid: Marcial Pons.
- Rubio, M. (1999). *Estudio de la Constitución Política de 1993*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Soler, M. (2011). Las normas antiabuso generales y especiales. En Instituto de Estudios Fiscales (Ed), *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario JAIME GARCÍA AÑOVEROS*. Madrid, pp. 177-190. Recuperado de <http://grupo.us.es/ltributaria/documentos/vii-jornada-metodologica-de-derecho.pdf>
- Soler, M. (2014). Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. En Instituto Peruano de Derecho Tributario (Ed), *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Lima, pp, 31-119.

Artículos en Revistas y Periódicos

- Díaz, R. y Guzmán, R (2015). El Derecho al Plazo Razonable en el procedimiento contencioso tributario y su incidencia en el cobro de intereses moratorios. *Revista Análisis Tributario XXVIII* (332), 25-31. Recuperado de <https://ij-ilg.com/gestion/files/AELE/AnalisisTributario/AT332.pdf>
- Durand, L. y Arbieto, H (2020). La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el decreto legislativo 1421?. *Revista Themis de la Pontificia Universidad Católica del Perú* 76, 129-144. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/22631/21792>
- Durand, L. y Nina, P (2019, 27 de marzo). Configuración de la institución de la carga de la prueba en el origen histórico del estándar arm's length y en la jurisprudencia comparada de precios de transferencia. *El Derecho, diario de Doctrina y Jurisprudencia*, 1-3.
- Fernández, J. (2011). El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXVII* (2º Semestre), 567-593.
- GARCÍA, C. (2006) “Naturaleza y Función Jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 44, 61-102.
- García, C. (2008). Cláusula general anti - elusiva y la norma VIII peruana. *THEMIS Revista De Derecho* 55, 327-338. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9241/9657>

- Leon, S. (2018). La carga de la prueba en la Norma VIII²⁹. *XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – La cláusula antielusiva general en el Ordenamiento Peruano*. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 65, 411-432.
- Liu, R., Sotelo, E. y Zuzunaga, F. (2012) Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. *Revista IUS ET VERITAS* 49, 396-419. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12012/12580>
- Macrae, R (2018, 4 de setiembre). Mecanismo de Tutela de Derechos: La carga probatoria dinámica. *Jurídica, Suplemento de análisis legal de El Peruano*, 1-8. Recuperado de <https://elperuano.pe/suplementosflipping/juridica/704/web/pages.html>
- Malherbe, J. y Zuzunaga, F. (2018). La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Jurídico Peruano. *XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – La cláusula antielusiva general en el Ordenamiento Peruano*. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 65, 15-116.
- Moreano, C. (2021). La aplicación del Principio del Plazo Razonable en la Fiscalización. *XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – La Fiscalización Tributaria*. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 70, 709-740.
- Muñoz, A (2018). Abuso del Derecho y Ponderación de Derechos. *Revistes Científiques* 41, 36-48. Recuperado de https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/78868/1/DOXA_41_02.pdf
- Sánchez, M. (2020). Seguridad Jurídica y Producción Normativa en Materia Tributaria. Incidencia sobre el Cumplimiento Cooperativo. *Crónica Tributaria* 175(2). 167-196. Recuperado en <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/175/Todo.pdf>
- Tarsitano, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista IUS ET VERITAS* 49, 40-49. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13613/14236>
- Zegarra, Juan. (2006). Apuntes para la Elaboración de un Concepto de Fiscalización Tributaria en el Perú. Ponencia presentada en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. 1-26. Recuperado de <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>
- Zuzunaga, F. (2013). ¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 53, 23-66. Recuperado de <https://zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/e6a59-Feb-2013---La-clausula-antielusiva-general,-vulnera-la-constitucion-peruana.pdf>

Normativa, Legislación y Jurisprudencia:

- Cortes Generales de España (18 de diciembre 2003). Ley General Tributaria Española. Ley 58-2003. DO: Boletín Oficial del Estado BOE, núm. 302. Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

²⁹ Aquí en el título del artículo dice Norma VIII, pero en el índice de la revista dice Norma XVI

Cortes Generales de España (28 de noviembre 2014). Del Impuesto sobre Sociedades. Ley 272014. DO: Boletín Oficial del Estado BOE, núm. 288. Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27>

Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (13 de julio 1998). Procedimientos Fiscales Ley. Texto Único Ordenado de la Ley 11.683. Decreto 82198. Recuperado de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/tor_c_011683_1998_07_13

CONSEJO DEL IASB (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD). (2018) Norma Internacional de Contabilidad No. 38 – Activos Intangibles. Versión 2018. Londres. Oficializada en el Perú con Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 002-2018-EF30. Recuperado de

https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/normas/vigentes/RedBV2018_IAS38_GVT.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas (22, junio 2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-MEF.

Ministerios de Hacienda (12, marzo 2004). Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Real Decreto Legislativo 5/2004. Recuperado de

<https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/5/con>

Poder Ejecutivo (25 de julio 1979). Decreto Reglamentario de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario. Decreto N° 1397/79. DO: Boletín Oficial. Recuperado de <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-1397-1979-18807/actualizacion>

Servicios Internos de Chile – SII (2021). Catálogo de Esquemas Tributarios. Recuperado de https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_sii.pdf

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. (febrero 2020), Esquemas de Alto Riesgo Fiscal – Catálogo. Recuperado de https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Esquemas_Alto_Riesgo_2020_0.pdf

SENTENCIAS NACIONALES E INTERNACIONALES

Corte Suprema de Justicia. (23 de noviembre de 2009) Sala Civil Permanente. AP N° 603-2008. Magistrados Alva. [MP. Almenara].

Tribunal Constitucional, Sala Primera. (2003) N.º 2727-2002-AA/TC. Magistrados Alva, Bardelli y Gonzales. Recuperado de <https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/02727-2002-aa>

Tribunal Constitucional 2004, Sala Plena. (2004) N.º 033-2004-AITC. Magistrados Alva, Bardelli, Revoredo, Gonzales y García. Recuperado de

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (2006) 0030-2005-PI/TC. Magistrados Gonzales, Alva, Bardelli, Vergara, y Landa. Recuperado de

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00030-2005-AI.pdf>

Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (2007) 05296-2007-PA/TC. Magistrados Mesía, Beaumont, Vergara, Landa, Calle y Álvarez. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/05296-2007-AA.pdf>

- Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (2010) 00002-2010-PI/TC. Magistrados Mesía, Beaumont, Vergara, Calle, Álvarez y Urviola. *En Precedentes Vinculantes, emitidos por el Tribunal Constitucional, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, t. II*. Pp. 342-372. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/precedentes.pdf
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda. (2012) 1601-2012-PATC. Magistrados Mesía, Beaumont y Eto. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/01601-2012-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (2015a) 02383-2013-PATC. Magistrados Mesía, Beaumont, Vergara, Calle, Álvarez y Urviola. *En Precedentes Vinculantes, emitidos por el Tribunal Constitucional, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, t. II*. Pp. 440-462. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/precedentes.pdf
- Tribunal Constitucional, Voto Singular. (2015b) 05057-2013-PATC. Magistrado Blume. *En Precedentes Vinculantes, emitidos por el Tribunal Constitucional, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, t. II*. Pp. 396-439. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/precedentes.pdf
- Tribunal Constitucional, Fundamento de Voto. (2015c) 05057-2013-PATC. Magistrado Ramos. *En Precedentes Vinculantes, emitidos por el Tribunal Constitucional, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, t. II*. Pp. 392-393. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/precedentes.pdf
- Tribunal Constitucional, Fundamento de Voto. (2015d) 05057-2013-PATC. Magistrado Urviola. *En Precedentes Vinculantes, emitidos por el Tribunal Constitucional, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, t. II*. Pp. 390-391. Recuperado de http://spijlibre.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/precedentes.pdf
- Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional. (2020) Sentencia 681/2020 (Expediente N° 03059-2017-PHDTC). Magistrados Ledesma, Miranda, Ramos, Espinosa-Saldaña. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/03059-2017-HD.pdf>
- Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. (5 de febrero 2015) Sentencia 861/2015 del Recurso N° 4075/2013. Madrid. Magistrados Fernandez, Garzon, Frias, Aguallo, Huelin, Montero, Martin y Martinez. Recuperado de <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a19680ae749ee14dc70a844730b7e1d6a2c7>
- Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Voto Particular (10 de febrero 2015) Sentencia 861/2015 del Recurso N° 4075/2013. Madrid. Magistrado Huelin. Recuperado de <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a19680ae749ee14dc70a844730b7e1d6a2c7>

Tesis

- Salvatierra, M. (2017). *El test de proporcionalidad y el peligro de su aplicación por el Tribunal Constitucional Peruano*. (Tesis de Segunda Especialidad en Derechos Fundamentales y Constitucionalismo en América Latina). Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de

[https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/10271/SALVATIERRA_CAS
TRO_EL_TEST_DE_PROPORCIONALIDAD_Y_EL_PELIGRO_DE_SU_APLICACION_POR
EL_TRIBUNAL_CONSTITUCIONAL_PERUANO.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/10271/SALVATIERRA_CAS
TRO_EL_TEST_DE_PROPORCIONALIDAD_Y_EL_PELIGRO_DE_SU_APLICACION_POR
EL_TRIBUNAL_CONSTITUCIONAL_PERUANO.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

