

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ**

**FACULTAD DE DERECHO**



Análisis jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal  
No. 10923-8-2011

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar por el título  
del Abogado

Autor:

*Rainer Ubaldo Carrillo Chávez*

Asesora:

*Martha Cristina Huerta Lizarzaburu*

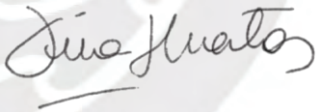
Lima, 2022

## Informe de Similitud

Yo, Martha Cristina Huertas Lizarzaburu, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado, “Análisis jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10923-8-2011” del autor Rainer Ubaldo Carrillo Chávez, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 34%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 09/01/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 22 de agosto de 2023

<u>Huertas Lizarzaburu, Martha Cristina</u>	
DNI: 09674415	Firma 
ORCID <a href="https://orcid.org/0000-0001-7939-6922">https://orcid.org/0000-0001-7939-6922</a>	

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación versa sobre la jurisprudencia del Tribunal Fiscal RTF No. 10923-8-2011, conforme a la cual un contribuyente cuestionó la aplicación de la Norma VIII del Código Tributario (CT) por parte de la SUNAT al recalificar una operación de escisión de un bloque patrimonial conformado por inmuebles acordada por dos empresas de un mismo grupo empresarial por una operación de primera venta de inmueble, exigiéndose el pago de IR e IGV, así como multas aplicables.

Al respecto, el Tribunal Fiscal resuelve declarando INFUNDADA la apelación y validando la aplicación de Norma VIII realizada por la SUNAT, sustentando ello en que conforme a una interpretación económica de la escisión acordada por las referidas empresas, se verificaba que dicho acuerdo de reorganización no cumplía ciertos “criterios” para ser considerada como tal.

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad abordar desde un enfoque normativo, jurisprudencial y de derecho comparado, si es que la SUNAT aplicó correctamente la Norma VIII en el referido caso, así como analizar si los argumentos que motivan la decisión del Tribunal Fiscal se encuentran conforme a derecho. Así, en la presente investigación se verifica que tanto el Tribunal Fiscal como la SUNAT basan su análisis de interpretación económica a partir de una jurisprudencia anacrónica para el caso materia de análisis, motivo por el cual se postula la aplicación de tan solo algunos de ellos.

Adicionalmente, en tanto la norma VIII fue derogada y reemplazada por la Norma Antielusiva General (Norma XVI del CT), el presente trabajo postula un escenario del análisis del caso si es que la referida norma antielusiva se hubiera encontrado vigente, de manera que el presente trabajo sea de utilidad para futuras interpretaciones bajo la nueva norma.

### **Palabras clave**

Tributario - Societario – Escisión – Norma antielusiva general

## ***ABSTRACT***

This research work deals with the case law of the Tax Court RTF No. 10923-8-2011, according to which a taxpayer questioned the application of Rule VIII of the Tax Code (TC) by SUNAT when it reclassified a spin-off operation of a patrimonial block formed by real estate agreed by two companies of the same business group for a first sale of real estate, requiring the payment of IR and IGV, as well as applicable fines.

In this regard, the Tax Court ruled that the appeal was UNFAIR and validated the application of Rule VIII made by SUNAT, based on the fact that according to an economic interpretation of the spin-off agreed upon by the referred companies, it was verified that such reorganization agreement did not meet certain "criteria" to be considered as such.

The purpose of this research work is to address, from a normative, jurisprudential and comparative law approach, whether SUNAT correctly applied Rule VIII in the referred case, as well as to analyze whether the arguments that motivate the decision of the Tax Court are in accordance with the law. Thus, in the present investigation it is verified that both the Tax Court and SUNAT base their analysis of economic interpretation on an anachronistic jurisprudence for the case under analysis, which is why the application of only some of them is postulated.

Additionally, since rule VIII was repealed and replaced by the General Anti-avoidance Rule (Rule XVI of the TC), this paper postulates a scenario of the analysis of the case if the referred anti-avoidance rule had been in force, so that this paper may be useful for future interpretations under the new rule.

## ***Keywords***

Taxation - Corporate - Spin-off - General anti-avoidance rule

## ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO.....	6
I. INTRODUCCIÓN.....	7
1.1 Justificación de la elección de la resolución.....	7
1.2 Presentación del caso y análisis.....	7
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES.....	9
2.1 Antecedentes.....	9
2.2 Hechos relevantes del caso.....	10
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS.....	11
3.1 Problemas principales.....	11
3.2 Problemas secundarios.....	11
3.3 Problemas complementarios.....	11
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A.....	12
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios.....	12
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución.....	12
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS.....	13
5.1 Análisis de la naturaleza de la escisión societaria realizada por Promotora y el Banco Interbank.....	13
5.1.1 La naturaleza de la escisión societaria.....	13
5.1.2 Neutralidad del IR e IGV de la escisión como reorganización societaria..	15
5.1.3 Análisis de los criterios del Tribunal Fiscal sobre las escisiones tributarias.....	18
5.2 Alcances de la Norma VIII sobre simulación, fraude a la Ley o interpretación de realidad económica.....	22
5.2.1 Posición del Tribunal Fiscal en torno a los alcances de la Norma VIII...	26
5.2.2 Comparación de Norma VIII con Norma XVI.....	27
5.3 Análisis de la aplicación la Norma VIII en el caso.....	30
5.4 Análisis de la aplicación la Norma XVI en el caso (Escenario ficticio).....	32

5.5 Análisis sobre la nulidad del proceso de fiscalización alegada por la recurrente.....	33
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES.....	34
BIBLIOGRAFÍA.....	
ANEXOS	



## PRINCIPALES DATOS DEL CASO

No. Exp. / No. Resolución o sentencia / nombre del caso	RTF 10923-8-2011
Área(s) del derecho sobre las cuales versa el contenido del presente caso	Derecho Tributario Derecho Societario
Identificación de las resoluciones y sentencias más importantes	Resolución del Tribunal Fiscal 10923-8-2011 Resolución de Intendencia No. 0250140007596/SUNAT
Demandante / Denunciante	Sociedad Inmobiliaria
Demandado / Denunciado	SUNAT
Instancia administrativa o jurisdiccional	Tribunal Fiscal
Terceros	Banco Internacional del Peru - Interbank
Otros	<i>Sociedad Inmobiliaria e Interbank son empresas del mismo grupo económico</i>



## **I. INTRODUCCIÓN**

### **I.1. Justificación de la elección de la resolución**

El presente caso trata de un tema muy relevante en materia tributaria que es la facultad de la SUNAT a través de la Norma VIII del Código Tributario (CT) para evitar la simulación y determinar la realidad económica de operaciones. El tema toma particular importancia porque conforme a la normativa actual la Norma XVI del CT mantiene dicha facultad y adicionalmente introduce reglas para evitar la elusión fiscal.

Adicionalmente, desde el punto de vista societario, el tema es importante debido a que conforme al criterio expuesto por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, el hecho de escindir bloques patrimoniales neutros o negativos podría representar un eventual riesgo de ser cuestionado a nivel tributario.

En tal sentido, considero relevante analizar esta resolución, con la finalidad de confirmar si los criterios adoptados por ambas instancias administrativas se encuentran conforme a derecho, y de ser el caso, que el criterio se mantenga o cambie a partir de la entrada en vigencia de la Norma XVI del CT.

Considero que el caso cuenta con una complejidad particular debido a que obliga a analizar (i) el sustento económico de las reorganizaciones societarias, y (ii) la justificación jurídica de la neutralidad tributaria regulada en el artículo 104 de la Ley de Impuesto a la Renta (IR).

### **I.2. Presentación del caso y análisis**

El caso materia de análisis consiste en la fiscalización realizada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante "SUNAT") a la empresa Promotora Intercorp SA (en adelante "Promotora") respecto a la determinación del Impuesto a la Renta (en adelante "IR") e Impuesto General a las Ventas (en adelante "IGV") del año 2001.



En el referido año, la empresa Promotora acordó una escisión societaria, conforme a la cual transfirió un bloque patrimonial en favor del Banco Internacional del Perú - Interbank (en adelante Banco Interbank) conformado principalmente en el componente del activo por un inmueble nuevo.

Siendo ello así, el cuestionamiento de parte de la SUNAT consistió principalmente en calificar el acuerdo de escisión como una simulación, recalificando dicha operación como una venta del inmueble. En tal sentido, al culminar la fiscalización la SUNAT exigió el pago del IR e IGV, así como las multas por haber omitido ingresos en las declaraciones de impuestos correspondientes.

En atención a ello, Promotora cuestionó en vía administrativa la determinación de SUNAT; sin embargo, tanto en vía de reclamación como en apelación fueron declaradas Infundadas sus impugnaciones, bajo la justificación que la recalificación realizada por la SUNAT se sustentaba en la Norma VIII del Código Tributario.

Así, el caso se enmarca en determinar si la SUNAT aplicó correctamente la Norma VIII, y si las escisiones realizadas calificaban o no como reorganizaciones societarias.

Para estos efectos será necesario analizar a detalle la aplicación de la Norma VIII y abordar los supuestos en la que dicha norma resulta aplicable. Así también, en el marco del desarrollo de la justificación argumentativa del Tribunal Fiscal, al resolver el caso, corresponderá verificar si los criterios jurisprudenciales que establece son razonables y se encuentran debidamente sustentados, y si en esa medida, tales criterios debieran ser aplicados para otros casos futuros.

A tal efecto, revisaremos los fundamentos de la Norma VIII como herramienta para evitar la simulación en materia tributaria contenidos en el Decreto Legislativo 816 que le dio origen, así como la jurisprudencia aplicada cuando ésta se encontraba vigente. Complementariamente a ello, se analizará doctrina

sobre la facultad de la SUNAT bajo la Norma VIII, jurisprudencia en la que fue aplicada y las recomendaciones a nivel latinoamericano sobre dicha facultad.

De manera tentativa, considero que la aplicación de la Norma VIII en el presente caso fue realizada incorrectamente, excediendo los alcances que dicha norma establecía al momento de su aplicación. Asimismo, considero que los fundamentos utilizados por el Tribunal Fiscal en el caso materia de análisis no justificaban su recalificación como una venta gravada con Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

## **II. IDENTIFICACIÓN DE HECHOS RELEVANTES**

### **II.1. Antecedentes**

- Promotora era una empresa constituida en 1996 dedicada principalmente a la construcción de la sede principal del Banco Interbank.
- SI e Interbank eran empresas que conformaban el mismo grupo económico.
- En el año 2001 Promotora acuerda dos escisiones de bloques patrimoniales neutros (mismo valor de activos y pasivos) en favor de Interbank.
- La SUNAT realiza una fiscalización de IR e IGV del ejercicio 2001 determinando que en aplicación de la Norma VIII, las escisiones realizadas por Promotora en favor de Interbank califican como enajenaciones gravadas con ambos impuestos y no como operaciones inafectas en mérito a la normativa tributaria que otorga neutralidad a las escisiones.
- Promotora presenta en el año 2007 un recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación y de multa, la cual es resuelta por la SUNAT en el mismo año a través de la Resolución de Intendencia No. 0250140007596.

- Promotora presenta recurso de apelación en el 2007 contra la referida Resolución de Intendencia, respecto de la cual el Tribunal Fiscal resuelve en el año 2011 a través de RTF No. 10923-8-2011.

## **2.2 Hechos relevantes del caso**

### Argumentos Contribuyente

- Promotora ha realizado dos escisiones válidas en la medida que la Ley General de Sociedades permite la transferencia de bloques patrimoniales neutros y negativos, siendo que en esos casos no se emitirá acciones.
- Se ha vulnerado el debido proceso y derecho de defensa en la medida que no se ha valorado la información y documentación aportada, y debido a que la aplicación de la Norma VIII no fue oportunamente advertido por SUNAT al Contribuyente.

### Argumentos SUNAT

- Promotora ha realizado una operación simulada debido a que no se ha sustentado que la transferencia de activos se haya realizado en un proceso de reorganización de sociedades. Por el contrario sostiene que se trata de una figura de subcapitalización de empresas vinculadas a través de deudas falsas y así poder posteriormente obtener ventajas tributarias.

### Argumentos Tribunal Fiscal

- Promotora ha realizado una operación simulada y correctamente observada bajo la Norma VIII en mérito a que no existió un traspaso patrimonial real y una división de actividades o negocios.
- No existe nulidad de las resoluciones de determinación debido a que oportunamente se verificó en los resultados de requerimiento que Promotora tenía conocimiento de que se cuestionaba por Norma VIII.

### **III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS**

#### **III.1. Problema principal**

En el presente caso se pretende analizar si la SUNAT al realizar la fiscalización a Promotora en el ejercicio 2001 efectuó una correcta aplicación de la Norma VIII al recalificar las escisiones societarias acordadas como si se trataran de ventas.

Para estos efectos, corresponderá analizar si efectivamente a partir de las particularidades del caso las escisiones de bloques patrimoniales realizadas por Promotora e Interbank, califican o no como reorganizaciones societarias válidas y con sustento económico.

#### **III.2. Problemas secundarios**

Para estos efectos, corresponderá analizar cuál es la finalidad de la neutralidad recogida en la Ley de IR e IGV, precisando cuales son las diferencias que resulten aplicables si fueran realizadas dentro de un mismo grupo empresarial como ocurrió en el presente caso.

Del mismo modo, corresponderá analizar si los requisitos exigidos para una escisión por la jurisprudencia son razonables, y pueden resultar siendo tomados como criterios para otros casos en el futuro.

Adicionalmente, en la medida que el presente caso se desarrolla cuando la facultad de recalificación económica que tenía SUNAT se encontraba regulada en la Norma VIII, corresponderá analizar si ello cambia conforme a la normativa actual que recoge en la Norma XVI y su Reglamento reglas para combatir la elusión fiscal.

### **III.3. Problemas complementarios**

Conforme a la jurisprudencia analizada, se verifica que Promotora alegó en el presente caso la vulneración del derecho de defensa en la medida que no se habrían motivado las resoluciones de determinación y requerimientos dentro de la fiscalización, por lo que corresponderá verificar si es que existieron vicios procesales en el desarrollo del caso.

## **IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A**

### **IV.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios**

De acuerdo a una revisión preliminar del caso considero que la SUNAT no se encontraba facultada de realizar una recalificación de la escisión realizada bajo la Norma VIII.

Considero que los requisitos exigidos por el Tribunal Fiscal no resultan necesariamente aplicables cuando se tratan de reorganizaciones dentro de un mismo grupo económico, al no existir un ánimo comercial de venta.

Adicionalmente, se debió analizar en el caso los riesgos y el origen de la constitución de una empresa para la realización de la construcción del inmueble para banco Interbank, lo cual habría determinado que se entienda el riesgo del negocio.

### **IV.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución**

De acuerdo a una revisión preliminar del caso, considero que la SUNAT no se encontraba facultada de realizar una recalificación de la escisión realizada por Promotora, en la medida que no existían fundamentos para considerarla como una venta.

El caso se desarrolla dentro del marco de un grupo empresarial, lo cual no fue analizado por la resolución, omisión que considero relevante porque de esta

manera se habría confirmado que todo se realizó dentro del marco de una reorganización societaria.

## **V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

### **V.1. Análisis de la naturaleza de la escisión societaria realizada por Promotora y el Banco Interbank**

#### **V.1.1. La naturaleza de la escisión societaria**

La reorganización empresarial implica la transformación jurídica de la forma societaria de dos o más empresas; la cual es realizada con el objetivo de obtener un uso más eficiente de los bienes que son propiedad de las mismas.

Conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española reorganizar significa “*organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz*”. Este término comprende mejor la integridad de las operaciones societarias que se desarrollan en el marco de una reorganización empresarial, la cual tiene como objetivo ordenar dos o más bloques patrimoniales de tal forma que se obtenga una mayor rentabilidad, o solidez, entre otros fines.

Nuestra legislación societaria en su Sección Segunda del Libro IV regula como modalidades de reorganización societaria principalmente a la fusión, escisión y reorganización simple. En todos estos casos lo que se busca es organizar de una forma distinta el patrimonio de las empresas involucradas.

Así, por ejemplo, el artículo 367 de la Ley General de Sociedades señala que *por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por esta ley*. Agrega la citada norma que a consecuencia de la reorganización se deberán emitir acciones a los socios de la sociedad escindida de parte de la sociedad que recibe el bloque patrimonial.



Adicionalmente a ello, el literal d) y e) del artículo 124 del Reglamento de Registro de Sociedades recoge la posibilidad de transferir bloques patrimoniales positivos o negativos, respectivamente. Siendo que el caso de que el bloque patrimonial tenga valor negativo, se dejará constancia de que no se emiten acciones en favor de los accionistas de la sociedad escindida.

Como se puede verificar, la Ley General de Sociedades y el Reglamento de Registro de Sociedades ha regulado que la escisión tiene como característica principal el fraccionamiento de dos o más bloques patrimoniales, y la emisión de acciones en favor de los accionistas de la sociedad escindida en caso se trate de un bloque patrimonial positivo y la no emisión de acciones en caso se traslade un bloque patrimonial negativo.

Del mismo modo, el autor Enrique Elías (Elías, 1999, p.799) señala que *“lo importante en una escisión no es que el bloque que se transmite sea, por sí mismo, una unidad económica o empresarial, sino que se convierta en ella en el seno de la sociedad beneficiaria que lo recibe”*.

Por su parte, el autor Juan Luis Hernández (Hernández, 1997, p. 34) señala que *“la escisión cumple el objetivo de descentralizar las actividades de una sociedad, apuntando a una mayor eficiencia y especialización en el desarrollo de esas actividades, permitiendo, además reestructurar la participación de los socios en las sociedades involucradas en la escisión”*.

Conforme a los criterios antes expuestos, a través de la escisión se busca que exista una continuidad del negocio en base al bloque patrimonial aportado, conforme al cual se busca eficiencias de negocio, y hacer partícipes a nuevos socios en la sociedad beneficiaria del bloque.

Asimismo, resulta importante tener en cuenta que la escisión como tal no necesariamente corresponde una operación de desconcentración del negocio, sino que, tal como señala el autor Enrique Elías (Elías, 1999, p.787-788) la escisión puede generar una concentración de empresas de un mismo grupo



empresarial, si es que se realiza la escisión total de una empresa en favor de otras dos, eliminando así una de las empresas del grupo económico. Del mismo modo, el referido autor (Elías, 1999, p.787) señala que en otros casos puede no tratarse de una concertación ni de una desconcentración, sino tan solo una especialización empresarial.

En consecuencia, la escisión es por naturaleza un acuerdo societario que permite la reorganización de dos o más sociedades, y cuya finalidad puede ser diversa dependiendo de cada caso en concreto.

#### **V.1.2. Neutralidad del IR e IGV de la escisión como reorganización societaria**

Conforme se ha señalado anteriormente, debido a que la escisión siempre representa la transferencia de un bloque patrimonial positivo, negativo o neutro, ha sido de vital importancia el tratamiento de dicha figura para efectos del IR o IGV, en tanto existirá una transferencia de titularidad de la propiedad de bienes muebles o inmuebles.

Ello fue advertido oportunamente por el autor Enrique Elías (Elías, 1999, p.789) *quien sostiene que todas las reorganizaciones societarias son casi siempre de difícil o imposible realización si no cuentan con un marco fiscal (o tributario).*

Teniendo en cuenta que nuestra legislación pretende ser dinámica a nivel empresarial ambas normas recogían (inclusive hasta la fecha) un tratamiento de neutralidad para las reorganizaciones empresariales, es decir, la escisión realizada por una empresa no generará el pago de IR o IGV.

Se debe precisar que la neutralidad tributaria de la reorganización de sociedades fue incorporada por el Decreto legislativo No. 774 y modificada posteriormente por la Ley 27034, encontrándose vigente en el año 2001 el mismo tratamiento tributario.

Por una parte, la Ley de IR señala en el numeral 1 del artículo 104 señala que las reorganizaciones societarias realizadas sin revaluación voluntaria no tendrán efecto tributario, con lo cual la transferencia de titularidad de bienes por la escisión no generará un ingreso gravado para efectos dicho impuesto.

Asimismo, en el caso del IGV el literal c) del artículo 2 establece que no configuran supuestos gravados la transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas.

Conforme a ello, se tiene que tanto para el IR e IGV, se ha otorgado un tratamiento fiscal que permite el cambio de titularidad de bienes sin que ello represente la obtención de ingresos y ventas, respectivamente, gravados con dichos impuestos.

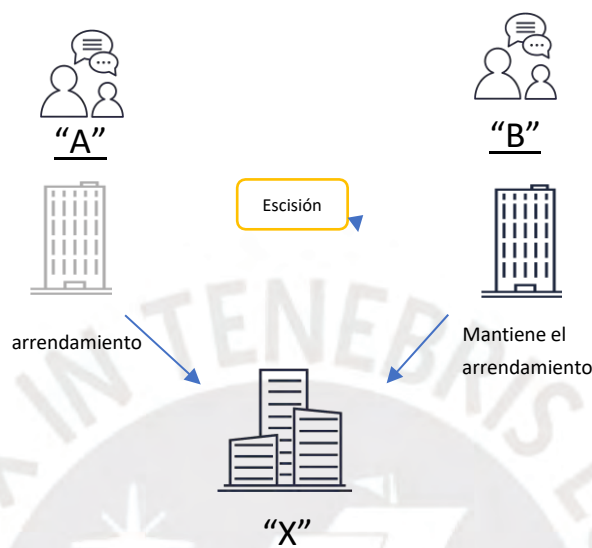
Ahora bien, en tanto el DL 774 y la Ley 27034, no cuentan con una exposición de motivos o disposición que recoja la justificación o considerados para la regulación tributaria que se tiene a ese momento, únicamente cabe basarse en los comentarios doctrinarios que fueron publicados en los años de publicación de las normas citadas, para así contar con una apreciación más precisa de la justificación de la neutralidad.

No obstante, sí existe jurisprudencia y doctrina conforme a la cual se puede efectuar un análisis más preciso sobre la justificación de la neutralidad tributaria.

Así, el autor Jose Sanchez Olivan planteó la aplicación de la neutralidad fiscal de las reorganizaciones societarias en la medida que se tratan de continuidad de operaciones de dichas empresas bajo formas jurídicas distintas. Conforme a dicha tesis, el referido autor sostendría que, si existe en la reorganización de sociedades un ánimo de continuar las actividades iniciadas en una empresa y mantenerlas en otra empresa, no debería afectarse fiscalmente la transferencia de activos.

Bajo la posición descrita, por ejemplo, si una empresa "A" cuenta con un inmueble que viene arrendando a una empresa "X", y los accionistas de la

empresa "A" deciden escindir dicho activo a la empresa "B", quien mantendría el arrendamiento en favor de la empresa "X", bajo opinión del referido autor no debería existir afectación fiscal en dicho cambio de titularidad del inmueble. Graficamos:



En esta misma línea el Tribunal Fiscal en la RTF No. 2538-1-2004 refiere que el referido principio de continuidad se encontraría recogido en el artículo 378 de la Ley General de Sociedades, debido a que se señala que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la escisión, *las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no.*

En consecuencia, debe entenderse que, a efectos de aplicar la neutralidad tributaria a las reorganizaciones empresariales, el sustento económico de su inafectación en la transferencia de bienes se sustentaría en el referido principio de continuidad del negocio.

Resulta relevante también tener en cuenta que la neutralidad para efectos fiscales puede tener como justificación la no manifestación de riqueza. Cabe indicar que existen tres manifestaciones de capacidad contributiva, las cuales son las siguientes:

- (i) La renta (obtención de ganancias)
- (ii) El patrimonio (acumulación de ganancias)
- (iii) El consumo (adquisición de bienes – manifestación indirecta de obtención de ganancias)

Respecto a la renta se debe señalar que, para efectos tributarios se entiende que una persona natural o jurídica produce renta cuando lleva a cabo la explotación de una fuente productora, a través del empleo del capital y del trabajo, y que el mismo genera ingresos periódicos. Así, la capacidad contributiva vendría por el hecho que la persona natural o jurídica está produciendo renta.

Acerca de la capacidad contributiva que se manifiesta por medio del consumo, se debe señalar que ello se sustenta en el hecho que la manifestación de riqueza está indirectamente relacionada con la aptitud que tiene una persona natural o jurídica de adquirir bienes o servicios a cualquier título.

En atención a ello, en una escisión no existiría una manifestación de riqueza renta o consumo, en la medida que nos encontramos ante un acuerdo que pretende ordenar u organizar el esquema patrimonial de dos sociedades, materializado en un acuerdo de accionistas de ambas empresas partícipes.

### **V.1.3. Análisis de los criterios del Tribunal Fiscal sobre las escisiones tributarias**

Conforme a lo antes expuesto, el Tribunal Fiscal ha emitido algunas resoluciones vinculadas a la desnaturalización de escisiones tributarias, las cuales describimos a efectos de profundizar en los criterios expuestos y sus presupuestos.

En primer lugar, se tiene el caso de la RTF No. 6686-4-2004 (Expediente 4852-2003) a través del cual se resuelve un recurso de apelación presentado por EDEGEL SAA que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto

contra resoluciones de determinación y multa emitidas como consecuencia de una fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1996 a 1999.

En el referido expediente, la SUNAT alegó que bajo la aplicación de la Norma VIII correspondía que se recalifique la operación de escisión realizada por Talleres Moyopampa SA como una operación irreal realizada únicamente para acogerse a beneficios tributarios que se otorgaron a las personas jurídicas que realizaban divisiones (escisiones) de activos hacia otras empresas, inclusive exonerando de Impuesto a la Renta la revaluación que sea capitalizada previamente al traslado del bloque patrimonial. A consecuencia de esta recalificación, la Administración Tributaria desconoció los gastos de depreciación de inmuebles registrados en los ejercicios materia de fiscalización posteriores a la entrada en vigencia de la escisión<sup>1</sup>.

Más allá de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en el referido expediente, resulta importante precisar que en dicha resolución el Tribunal fija por primera vez los criterios que utilizar para el caso de la RTF No. 10923-8-2011, que son: *(a) el traspaso patrimonial y la recepción del mismo por la empresa escisionaria, (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.*

Sobre el particular, se debe destacar que este análisis de criterios que realiza el Tribunal Fiscal lo efectúa en mérito de la doctrina existente debido a que a la fecha de cuestionamiento del caso materia de análisis no existía una definición legal de la escisión en la Ley General de Sociedades. Ello no ocurre, en el análisis del caso de la RTF No. 10923-8-2011, toda vez que en el ejercicio 2001 ya se encontraba vigente la Ley General de Sociedades que inclusive establecía reglas que contravenían el criterio antes desarrollado.

---

<sup>1</sup> A mayor abundamiento, el Dr. Luis Hernández (Hernández, 2005, p. 62.63) desarrolla en el artículo citado el alcance y las precisiones del régimen tributario especial temporal de 1994 aprobado por la Ley 26283 y su Reglamento, conforme al cual únicamente se establecieron requisitos mínimos para que las personas jurídicas puedan efectuar fusiones o divisiones (escisiones) en favor de otras personas jurídicas sin la aplicación de tributos.



En tal sentido, los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal en la RTF No. 6686-4-2004, no necesariamente deberían ser recogidos en la RTF No. 10923-8-2011 por ser anacrónico o extemporáneo, dado que el criterio desarrollado en la RTF No. 6686-4-2004 analiza situaciones tributarias ocurridas en los ejercicios 1996 a 1999, producto de un acuerdo de escisión acordado el 12 de julio de 1996, esto es antes de la entrada en vigencia de la Ley General de Sociedades (1 de enero de 1998).

En cuanto a la contradicción que existe entre el criterio de la RTF No. 6686-4-2004 y la Ley General de Sociedades<sup>2</sup>, precisamos las siguientes:

<b>Criterio RTF No. 6686-4-2004</b>	<b>Ley General de Sociedades – Ley 26887</b>	<b>Análisis</b>
El traspaso patrimonial y la recepción del mismo por la empresa escisionaria	Artículo 367 de la LGS: Por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por esta ley.	Se recoge el criterio como naturaleza de escisión.
La división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente	Artículo 378 de la LGS: La escisión entra en vigencia en la fecha fijada en el acuerdo en que se aprueba el proyecto de escisión conforme a lo dispuesto en el artículo 376. A partir de esa fecha las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones,	Se recoge el criterio de principio de continuidad del negocio a través del nuevo patrimonio.  Como indicamos anteriormente, este

<sup>2</sup> Hago presente que el autor Dr. Gustavo Tarazona (Tarazona, 2014, pp.65-67) realiza un análisis similar al antes desarrollado, pero aplicado al caso de la RTF No. 10923-8-2011. Sobre el particular, si bien el análisis en este caso es aplicado al criterio recogido frente a lo señalado en la LGS, como se verá más adelante las conclusiones del presente análisis difieren de las que el referido autor sostiene.

	derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no	principio es el que justificaría la neutralidad tributaria de la escisión.
La reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes	<p>Artículo 368 de la LGS: Las nuevas acciones o participaciones que se emitan como consecuencia de la escisión pertenecen a los socios o accionistas de la sociedad escindida, quienes las reciben en la misma proporción en que participan en el capital de ésta, salvo pacto en contrario.</p> <p>El pacto en contrario puede disponer que uno o más socios no reciban acciones o participaciones de alguna o algunas de las sociedades beneficiarias.</p>	<p>No se establece como obligación de la reducción de capital. Se establece la posibilidad de que pacto en contrario no se reciban acciones de las sociedades beneficiarias.</p> <p>A ello se debe agregar que el artículo 124 del Reglamento del Registro de Sociedades establece la posibilidad de escindir bloques patrimoniales negativos o neutros.</p>

Conforme al análisis antes indicado, se verifica que el último criterio no podría seguir siendo aplicable, toda vez que a partir del 1 de enero de 1998 a propósito de la entrada en vigencia de la nueva Ley General de Sociedades y el Reglamento de Registro de Sociedades, se incorporan al ordenamiento jurídico normas que contravienen el criterio doctrinario desarrollado por el Tribunal Fiscal



en la RTF No. 6686-4-2004, en consecuencia, en atención al artículo 51 de la Constitución y la Norma III, por principio de jerarquía normativa, el criterio doctrinario y/o jurisprudencial contenido en la RTF No. 6686-4-2004 no puede contravenir lo establecido en la Ley General de Sociedades y el Reglamento de Registro de Sociedades.

En consecuencia, considero que los criterios recogidos por el Tribunal Fiscal en la RTF No. 10923-8-2011 basándose en el análisis de la RTF No. 6686-4-2004, no serían del todo correctos en tanto dicho criterio jurisprudencia se desarrolla con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley General de Sociedades. Por tanto, el análisis del Tribunal Fiscal para cuestionar una escisión debería partir de lo dispuesto en la Ley General de Sociedades y el Reglamento de Registro de Sociedades.

## **V.2. Alcances de la Norma VIII sobre simulación, fraude a la Ley o interpretación de realidad económica**

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario señala que *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”*.

Alrededor de esta norma han surgido distintas interpretaciones que buscan determinar el verdadero alcance de la facultad de calificación de los hechos imponibles que confiere a la SUNAT nuestro Código Tributario. Al respecto, se ha sostenido que la referida norma incluye los conceptos de “interpretación de la realidad económica para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible”, “simulación de negocios jurídicos” y “fraude a la ley”,

### Interpretación de realidad económica

Sobre el particular, es preciso hacer una distinción entre los conceptos indicados en el párrafo anterior. La interpretación de la realidad económica de los hechos

es la capacidad que se le reconoce al intérprete para revisar las verdaderas características y particularidades de los hechos realizados por los contribuyentes con el objetivo de analizar si la finalidad que ha previsto el Derecho para una determinada figura jurídica coincide con el fin querido por las partes. En esta línea la Roxana Terrones señala que solo en caso que no resulte coincidente dichos fines se preferirá la realidad económica a la forma jurídica (Terrones, 2005, p.111), y los hechos serán pasibles de generar obligaciones tributarias por estar previstos en la ley como hipótesis de incidencia.

Ahora bien, es importante resaltar que la Norma VIII hace expresa mención a que la facultad de calificación de los actos, situaciones o relaciones económicas de los contribuyentes, tiene por finalidad establecer cuál es el verdadero hecho imponible llevado a cabo por los contribuyentes, por lo que considero que el Código Tributario ha recogido el criterio de “interpretación de la realidad económica del hecho imponible”.

Es decir, esta norma le concede a la Administración la facultad de llevar a cabo la calificación económica de los hechos imponibles, como un mecanismo para determinar si los actos, hechos o situaciones llevados a cabo por los contribuyentes, efectivamente materializan la hipótesis de incidencia prevista en la ley tributaria.

### Simulación

Por otro lado, la figura de la simulación, la cual se encuentra recogida en el artículo 190 del Código Civil, ocurre cuando las partes aparentan celebrar un acto jurídico y no existe realmente voluntad para celebrarlo. En palabras de Juan Guillermo Lohmann (Lohman, 1994, p. 372), *cuando se quiere indicar que tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la auténtica voluntad de las partes, se esconde otro negocio jurídico con función económica y social distinta, el cual sí refleja el orden de intereses que las partes desean regular*” (simulación relativa) o simplemente detrás del negocio jurídico celebrado por las partes no se esconde ninguno otro negocio (simulación absoluta).

Asimismo, cuando la referida norma señala que se debe encontrar cual es la verdadera naturaleza de los hechos realizados por el contribuyente, se le otorga a la SUNAT la facultad de analizar si el acto jurídico celebrado por las partes efectivamente se ha realizado o no. Por lo tanto, en caso la SUNAT advierta que algún contribuyente haya realizado un acto simulado podrá aplicar la norma VIII para determinar los tributos que correspondan.

### Fraude a la Ley

Respecto a la figura del fraude a la ley, ésta consiste en que las partes burlan la aplicación de una norma (norma defraudada) apoyándose en la interpretación literal de otra norma dictada con una finalidad diferente (norma de cobertura). Es decir, celebran un negocio jurídico que ocurre en la realidad, pero que contiene una finalidad indebida, con el objetivo de acogerse a una regulación que le signifique beneficios tributarios (es decir, pagar menos impuestos o encontrarse exentos de los mismo).

Se debe señalar que el Decreto Legislativo No. 816, el cual introdujo en nuestro ordenamiento legal el criterio de calificación económica, contempló la posibilidad de que la Administración Tributaria tuviera en cuenta la intención económica de los deudores tributarios, esto es cuál era la justificación económica de la operación con la finalidad de verificar el hecho real realizado por éstos<sup>3</sup>. Mediante dicha norma se permitía a la Administración Tributaria “objetivizar” la intención del contribuyente al realizar un negocio jurídico.

Se debe indicar que dicho texto legal señalado en el párrafo anterior fue modificado mediante la Ley No. 26663 y se suprimió la posibilidad que la SUNAT

---

<sup>3</sup> Dicha norma establecía lo siguiente: Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. **Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.”**

evalúe cuál era la motivación económica que hubieran tenido las partes al momento de celebrar el contrato. Dicha modificatoria ha evitado que la Administración valiéndose de una interpretación *pro fisco* llegue a cuestionar la validez de formas jurídicas correctamente adoptadas, y que permitan configurar la realidad de las operaciones económicas queridas por las partes con el único objetivo de calificarlas como hechos impositivos gravados.

Al respecto, se debe indicar que hasta hace unos años la SUNAT para muchos mediante una interpretación *pro fisco*, intentaba asimilar al fraude a la ley la figura de la realidad económica de los hechos impositivos y la simulación, las cuales como hemos revisado son instituciones diferentes.

Sobre el particular, es preciso citar a Tulio Rosembuj quien señala lo siguiente (Rosembuj, 1994, p. 161): “Pero, interpretación de la realidad económica no tiene nada que ver con la estructura del fraude de ley (...) porque la interpretación económica o funcional, superando la forma jurídica, nunca altera la estructura de los negocios fraudulentos, que restan inmodificados; mientras que el fraude de ley supone, a la vez, la reconstrucción a efectos fiscales del negocio y la aplicación, en sustitución de la norma que corresponde al efecto equivalente del hecho imponible eludido”.

Asimismo, respecto a la confusión de la figura de “fraude a la ley” con la “simulación”, supuesto en el que el Tribunal Fiscal ha venido aplicando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, cabe nuevamente citar al profesor Tulio Rosembuj señala lo siguiente (Rosembuj, 1994, p. 254-256): *“La simulación y el fraude a la ley aparecen claramente diferenciados, puesto que con la primera se crea una apariencia que oculta la realidad, en tanto que en la última se materializan negocios jurídicos o procedimientos negociales queridos por las partes, reales en su contenido y ejecución, pero dirigidos, aún cuando sean singularmente lícitos, a combinar resultados de elusión de la ley soslayada (...) La doctrina en modo unánime coincide en destacar que en el fraude no hay apariencia, sino que se trata de un acto serio y realmente querido. En la simulación hay siempre un negocio aparente y un negocio oculto que es el que realmente quieren las partes que lo realizan. En cambio el fraude a la ley*

*tributaria significa que se realizan unos hechos o actos con los que se obtienen resultados que normalmente habrían de ser obtenidos de otra forma, pero no existe discrepancia entre la voluntad aparente y la voluntad real. En el fraude a la ley las partes quieren realmente lo que hacen y no otra cosa distinta”.* <sup>(4)</sup>

Por otro lado, se debe indicar que en caso la SUNAT utilice la figura del fraude a la ley para determinar la obligación tributaria, ésta vulneraría lo establecido en el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que prohíbe la interpretación extensiva de las disposiciones tributarias, ya que se estaría extendiendo los alcances de la facultad que le ha sido otorgada por el segundo párrafo de dicha norma a supuestos no contemplados en la misma (“fraude a la ley”).

En consecuencia, conforme a la Norma VIII vigente cuando se resolvió el caso materia de análisis, únicamente se otorgó facultades a la Administración Tributaria bajo dicha norma para analizar la realidad económica de las operaciones y poder combatir la simulación absoluta o relativa, mas no para evitar el fraude a la Ley.

#### **V.2.1. Posición del Tribunal Fiscal en torno a los alcances de la Norma VIII**

Para efectos del presente informe se ha analizado diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la misma que se detalle en el Anexo 1 del presente informe de manera resumida.

Así, por ejemplo, en la RTF No. 6686-4-2004 el Tribunal Fiscal hace un desarrollo sobre los alcances de la Norma VIII a efectos resolver un caso de aplicación de la referida facultad por parte de la Administración Tributaria acudiendo a la figura de (i) Fraude a la Ley e (ii) irrealidad de la operación.

---

4

ROSEMBUJ, Tulio. *Op. cit.*, pp. 254-256.



Conforme a ello, el Tribunal Fiscal en el análisis sostiene que en atención a lo señalado en la Ley No. 26663 y particularmente al Proyecto de Ley No. 1614 del 9 de agosto de 1996, el legislador no pretendía otorgar facultades de aplicación de Fraude a la Ley a la Administración Tributaria, tal como hemos señalado en el punto anterior.

Asimismo, el Tribunal Fiscal a partir de una interpretación de normas similares sobre interpretación económica o el fraude a la ley, sostiene que nuestro ordenamiento adolecía de una norma que permita la aplicación de interpretación analógica a situaciones que justamente en aplicación de la Norma VIII se venían cuestionando. Esta omisión, que por ejemplo no tenía la norma tributaria española, bajo la interpretación del Tribunal Fiscal representa un error procedimental que refuerza la imposibilidad de que la SUNAT pueda combatir el Fraude a la Ley.

En atención a ello, y de acuerdo al análisis desarrollado por el propio Tribunal Fiscal en dicha RTF, se puede concluir que el análisis de simulación o de interpretación de realidad económica se materializan en un cuestionamiento a partir de los hechos ocurridos. Siendo que en caso se verifique que las partes desarrollaban económicamente otra actividad a la acordada, corresponderá que la SUNAT las desconozca tributariamente.

En esa misma línea de ideas, en tanto la SUNAT no cuenta con facultades para combatir el Fraude a la Ley, al cuestionar una operación bajo Norma VIII no podrá analizar la finalidad (o justificación) que las partes tenían para llevar a cabo la operación, sino tan solo limitarse a los hechos o realidad económica.

### **V.2.2. Comparación de Norma VIII con Norma XVI**

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario contiene la denominada Cláusula General Antielusiva, la cual señala lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

El primer párrafo de la Norma XVI regula lo que se conoce como calificación económica del hecho imponible, la misma que era recogida anteriormente por la Norma VIII y conforme a la cual se otorga facultades a la SUNAT para combatir la simulación absoluta y relativa, así como interpretar si el contenido económico de la operación corresponde con la forma jurídica adoptada por las partes.

Los párrafos segundo al quinto se refieren a las facultades otorgadas a la SUNAT



para combatir la elusión fiscal o supuestos de planificación fiscal agresiva. Si la SUNAT pretende calificar una planificación fiscal como elusiva tendrá que probar que los actos realizados por el contribuyente son artificiosos o impropios con relación al resultado obtenido, es decir que el contribuyente no cumplió con el denominado test de propiedad (inciso a), y que de manera concurrente tampoco cumplió con el test de propósito de negocio (inciso b).

- El *test de propiedad* se cumple cuando el negocio jurídico efectuado genera un resultado económico que le es propio, es decir existe correspondencia entre el resultado económico y la causa jurídica de los actos realizados.

Por ejemplo, **no** se cumpliría el test de propiedad en el caso de una persona natural que tiene previsto vender un tercer inmueble en un mismo ejercicio gravable, aporta dicho tercer inmueble para la constitución de una sociedad, y luego enajena las acciones de la sociedad que constituyó, de esa manera en lugar de estar gravada la tercera venta del inmueble con una tasa de 30%, la operación se encontraría gravada con una tasa de 5% como una venta de acciones. Lo propio en esta operación hubiera sido la venta de un inmueble y no la venta de acciones.

- El test de propósito de negocio se cumple cuando la operación no ha tenido como único propósito la obtención de una ventaja fiscal, la operación o negocio jurídico realizado tiene un propósito o un fin económico autónomo que va más allá del simple ahorro fiscal. Lo que se pretende es identificar el principal objetivo de la operación.

Por su parte, el último párrafo de la Norma XVI se refiere justamente a la posibilidad de aplicar en los supuestos de simulación relativa, la conducta real determinada bajo la interpretación económica realizada.

En la simulación relativa el acto simulado encubre un acto real, de tal manera que coexisten dos actos, uno aparente (acto ficticio) y otro oculto (acto real),

siendo que el acto real se encuentra disimulado por el acto ficticio. En caso la SUNAT detecte la existencia de simulación relativa aplicará las disposiciones legales que correspondan al acto real.

Similar análisis al antes expuesto es el que sostiene el profesor David Bravo Sheen (Bravo, 2022, pp. 7-8) al señalar que *en pocas palabras, el que el principal – sino único - leit motiv de la transacción u operación sea el tax purpose, hace que la legítima figura de la reorganización societaria utilizada en nuestro ejemplo cobre un cariz artificioso a la vista de legislador tributario. Es importante destacar que no se ha simulado la escisión o fusión, pues ésta ha tenido lugar en la realidad, sino que los participantes no han tenido por finalidad las sinergias propias de una reorganización societaria, sino la mera ventaja fiscal de aprovechar las pérdidas de las sociedades absorbidas.*

Como señala el referido autor, en el presente caso se verifica que la diferencia principal al aplicar la Norma XVI es que la SUNAT tendrá que verificar como parte del análisis la finalidad de la operación, y si la norma de cobertura aplicable al caso únicamente fue adoptada para obtener un beneficio fiscal.

### **5.3 Análisis de la aplicación la Norma VIII en el caso**

En atención a los considerandos legales antes expuestos sobre la escisión y la Norma VIII, se verifica que el Tribunal Fiscal habría tomado incorrectamente los criterios contenidos en la RTF No. 6686-4-2004.

Al respecto, hemos desarrollado los argumentos por los cuales tales criterios no deberían ser aplicados en su totalidad a efectos de analizar la realidad económica, porque al menos uno de ellos contraviene lo señalado en la Ley General de Sociedades y el Reglamento de Registro de Sociedades. En tal sentido, no correspondía que se tome como un argumento a tomar en cuenta que la escisión realizada generó o no la reducción de capital, ni tampoco la emisión de acciones en la sociedad beneficiaria en favor de los accionistas de la sociedad escidente.

Ahora bien, en cuanto a la correcta aplicación de la Norma VIII, como hemos desarrollado correspondía que se analicen los hechos o situaciones producidas a consecuencia de la escisión, en atención a que la Norma VIII solo permitía que la SUNAT combata la simulación o interprete la realidad económica de la operación.

Sin embargo, no se verifica que la SUNAT o el Tribunal Fiscal hayan analizado efectivamente que ocurrió con los bienes transferidos. De ser el caso que Interbank haya utilizado los bienes para ser vendidos o arrendados, entonces se mantendría en los hechos la continuidad del negocio, y por ende, justificada la aplicación de neutralidad tributaria en la escisión acordada.

Asimismo, considero que el Tribunal Fiscal justifica erróneamente la aplicación de la Norma VIII en la explicación de Interbank sobre la explicación de cumplimiento de normas sectoriales que como entidad bancaria tenía que seguir. Esto desde mi punto de vista atiende más bien a una finalidad que correspondería ser analizada bajo la Norma XVI, mas no bajo los considerandos de la Norma VIII.

En lo que respecta a este punto, considero que si SUNAT hubiera realizado un análisis del caso en base a los hechos solo habría podido efectuar considerar como una venta o dación en pago al bloque de inmuebles transferidos y que fueron utilizados por Interbank para su propio uso como oficina, porque solo en ese caso no estaríamos ante un supuesto de continuidad de negocio.

Sobre lo antes señalado, cabe precisar si es que el análisis de la Norma VIII únicamente se debe agotar en lo que ocurre en el momento del análisis de la operación y no en otros ejercicios conforme a la posición antes expuesta.

Al respecto, se debe tener en cuenta que una interpretación económica de la operación bajo Norma VIII debe avocarse a la operación acordada en ese momento y los hechos o pruebas que soporten el análisis de la operación inclusive más allá de lo ocurrido en el ejercicio materia de fiscalización. Al tratarse de una facultad posterior a los hechos ocurridos, no existe imposibilidad

para que la SUNAT pueda tomar en cuenta situaciones posteriores que permitan calificar válidamente la operación económica.

Siendo ello así, la SUNAT al analizar el presente caso no ha abordado estos hechos o situaciones que son determinantes para una correcta calificación de la Norma VIII en aplicación del segundo criterio aplicable a las escisiones tomado como referencia de la RTF 6686-4-2004.

Ahora bien, en cuanto a la eventual subsanación de la omisión de la SUNAT, en mi opinión, no existiría posibilidad de que el Tribunal Fiscal declare nulidad y ordene a la SUNAT una nueva revisión bajo el criterio antes expuesto, toda vez que ello debió requerirse y sustentarse en la oportunidad en que la SUNAT utilizó dicha facultad. Una aplicación distinta podría representar una vulneración al derecho de defensa del contribuyente.

#### **5.4 Análisis de la aplicación la Norma XVI en el caso (Escenario ficticio)**

En cuanto a lo que respecta a un eventual análisis de la operación bajo la Norma XVI, como se ha señalado anteriormente, la Norma XVI contiene en principio un análisis de interpretación económica de la operación, pero también un análisis que busca evitar las operaciones antielusivas.

Sobre el particular, como se ha señalado en el punto 5.2.2, para efectos de la norma antielusiva se deberá (i) verificar la finalidad de la operación como una operación inusual o impropia y (ii) si la norma de cobertura aplicable al caso únicamente fue adoptada para obtener un beneficio fiscal, es decir pagar menos impuestos.

En lo que respecta al primer punto, se tiene presente de acuerdo a los hechos y argumentos vertidos por la recurrente en este caso, la operación de escisión acordada no resulta siendo impropia ni inusual como regla general. No obstante, partiendo del análisis antes expuesto sobre Norma VIII, la escisión realizada sin aplicación del principio de continuidad, sí podría ser considerado como una

operación impropia para los efectos de lo que representa una escisión bajo lo señalado en los artículos 387 y siguientes Ley General de Sociedades.

De otro lado, en lo que respecta al segundo punto, debe tenerse presente que en este caso existieron requerimientos de parte de la SBS sobre la operación de financiamiento que realizó el Banco Interbank en favor de Promotora. Es importante tener en cuenta que las normas regulatorias aplicadas en este caso podrían ser justificantes suficientes para la motivación de una reorganización societaria, siendo que incluso cuando se trate de una eventual operación impropia de escisión al mantener en su activo los inmuebles cedidos para su uso, esta decisión no habría sido decidido únicamente para obtener un beneficio fiscal, sino para evitar otras sanciones y/o asunción de responsabilidades por las normas regulatorias aplicables.

Siendo ello así, considero que bajo la aplicación de la Norma XVI, la presente operación no sería eventualmente cuestionada en tanto existe un justificante normativo aplicable al Banco Interbank por ser parte del sector regulatorio financiero y que no permitía que mantenga deudas sin garantía suficiente. Es decir, existiría en ese caso una justificación más allá de solo el eventual ahorro tributario.

#### **5.5 Análisis sobre la nulidad del proceso de fiscalización alegada por la recurrente**

De acuerdo a los argumentos expuestos por la recurrente la Resolución de Intendencia que resuelve la reclamación y Resoluciones de Determinación notificadas serían nulas, debido a que la primera no habría motivado el porque la Resolución de Determinación era nula y los argumentos de la recurrente infundados, y la segunda en la medida que supuestamente no se habría advertido oportunamente un cuestionamiento bajo Norma VIII.

En cuanto a la primera nulidad de la Resolución de Intendencia se habría verificado que en el numeral 4.2 del Informe 265-3-2007 sí se absolvió los



argumentos de la recurrente; por lo que no resultaba procedente la alegación de nulidad sobre este punto.

De otro lado, en cuanto a la segunda nulidad alegada durante la fiscalización, se tiene que conforme a lo señalado por el Tribunal Fiscal, no necesariamente los requerimientos deben contener el fundamento jurídico del cuestionamiento, en tanto solo se basan en recopilar información para sustentar hechos. Asimismo, precisa que en el caso la recurrente sí tenía conocimiento de la aplicación de Norma VIII toda vez que durante la fiscalización presentó un escrito con argumentos de defensa sobre lo señalado.

Al respecto, considero pertinente hacer referencia a que al analizar la nulidad de las Resoluciones de Determinación no debe tomarse en cuenta como criterio si es que un escrito de respuesta expone argumentos de defensa, aun cuando el requerimiento no lo indique. Para efectos de que se respete el derecho de defensa es menester que exista un cuestionamiento y el justificante del mismo; por lo que no considero que la posición del Tribunal Fiscal sobre este punto sea necesariamente conforme a derecho.

## **VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES**

En el caso de la RTF 10923-8-2011 el Tribunal Fiscal no ha interpretado correctamente la aplicación de la Norma VIII, verificándose que parcialmente sí se habría cumplido con realizar una escisión. Al no haberse requerido oportunamente información sobre la continuidad de los bienes escindidos por parte del Banco Interbank se habría aplicado incorrectamente la Norma VIII del CT, debiendo revocarse la determinación realizada por SUNAT.

En caso que este caso sea analizado bajo Norma XVI, sí existen justificantes basados en la normativa regulatoria aplicable a Banco Interbank para determinar que la escisión acordada con Promotora no se trataría de una operación antelusiva.

Finalmente, considero que existe en el presente caso una posición criticable de parte del Tribunal Fiscal sobre sustentar la improcedencia de nulidad por respuestas anticipadas ofrecidas por el recurrente sobre Norma VIII durante la fiscalización.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros o revistas

1. Araoz Villena, L. *“Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario”*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen 44.
2. Bravo, J. *Meditaciones sobre la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*. Revista Advocatus, Volumen 69.
3. Bravo, D. *Simulación, elusión y fraude a la ley: A propósito de la Norma XVI*. Recuperado el 11 de noviembre de 2022 de <https://www.ebsabogados.com/uploads/simulacion-elusion-y-fraude-a-la-ley.pdf>
4. Del Pozo, J. *¿Es necesario delimitar el alcance de las CAG? Conclusiones a partir de la RTF No. 10923-8-2011*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen 65.
5. Elias, E. *Derecho Societario Peruano: La ley general de sociedades del Perú (2da ed.)*. Editora Normas Legales. Pág. 780-813.
6. Hernandez, J. *Reorganización de sociedades: fusión y escisión (extracto)*. Revista Ius et Veritas. Volumen 14. Pág. 27-36.
7. Hernández, L. *El derogado régimen tributario especial temporal aplicable a las fusiones o divisiones de personas jurídicas*. Revista Derecho & Sociedad. Volumen 24. Pág. 61-65.
8. Huamaní, R. *Código Tributario Comentado*. Tomo 1. Pág. 341, 444-476
9. LOHMANN, J. *El Negocio Jurídico*. Editora Jurídica Grijley E.I.R.L. Pág. 372.



10. Mares, C. *La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario. Actualidad Jurídica, Tomo 235*, Pág. 209-213. Recuperado de: [https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/4665/Mares\\_Carla.pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/4665/Mares_Carla.pdf?sequence=3&isAllowed=y)
11. Moreno, L. *Adelantándonos a la aplicación de la Cláusula Antielusiva General – Norma XVI. Importa saber: ¿es una norma material o procesal?. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen 65*.
12. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.<sup>a</sup> ed., [versión 23.5 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [09 de octubre de 2022]
13. ROSEMBUJ, Tulio. *El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A. Pág. 161 y 254-256.
14. Sevillano, S. *Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y código tributario (1a ed.)* Pontificia Universidad Católica Fondo Editorial. Pág. 130-150
15. Talledo, C. *Manual del Código Tributario. Editorial Economía y Finanzas*. Pág. 14.6 -16, 18.2-18.10.
16. Tarazona, G. *En rigor ¿No constituyen reorganizaciones societarias? Los bloques patrimoniales negativos / neutros y la RTF no. 10923-8-2011: Algunas consideraciones y propuestas de cambio*. Revista Derecho & Sociedad. Volumen 43. Pág. 57-68.
17. TERRONES, R. *La Interpretación de las Normas Tributarias a la luz de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*. Revista Derecho & Sociedad. Volumen 24. Pág. 111.
18. Tori, F. y Rodríguez, E. *Alcances de la norma anti-elusiva específica aplicable a reorganización de sociedades*. Revista Derecho & Sociedad. Volumen 43. Pág. 137-149.
19. Tributario, M. D. C. (2015). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Pág. 42-43.

#### Jurisprudencias (sentencias)

RTF No. 10923-8-2011

RTF No. 6686-4-2004

Normas

Constitución Política del Perú de 1993

Ley de Impuesto a la Renta – Decreto Supremo No. 179-2004-EF

Ley de Impuesto General a las Ventas – Decreto Supremo No. 055-99-EF

Código Tributario – Decreto Supremo No. 133-2013-EF

Ley General de Sociedades – Ley No. 26887

Reglamento del Registro de Sociedades – Resolución No. 200-2001-SUNARP/SN

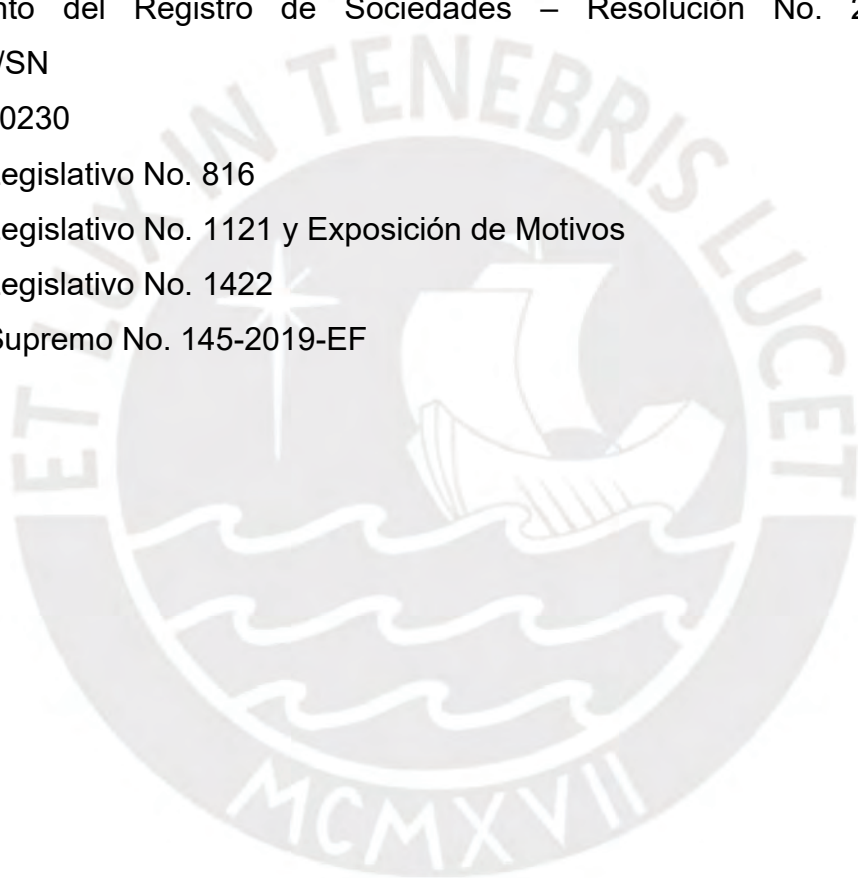
Ley No. 30230

Decreto Legislativo No. 816

Decreto Legislativo No. 1121 y Exposición de Motivos

Decreto Legislativo No. 1422

Decreto Supremo No. 145-2019-EF



**ANEXOS**

**Anexo 1**

**Jurisprudencia relevante sobre Norma VIII del Título Preliminar  
del Código Tributario**

	<b>SUMILLA</b>
--	----------------

<p><b>RTF No. 622-2-2000</b></p>	<p>Caso seguido por la Marina de Guerra del Perú por la venta de pavos beneficiados como si fuesen pavos vivos, más servicio gratuito de matanza, eviscerado y congelado. Se discutió el desdoblamiento de un sustrato económico en dos operaciones para eludir el IGV. Ante la cuestión si era conforme a ley que la Administración Tributaria trascienda los términos del contrato y en aplicación del criterio de la calificación económica del hecho imponible pueda determinar la existencia de obligaciones tributarias, el Tribunal Fiscal afirmó que ya antes había resuelto en numerosas ocasiones, tomando en cuenta la realidad económica —aun sin que haya mención expresa al uso indebido de las formas por parte de los contribuyentes—, resolviendo solo con la norma que señala que al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos en derecho.</p>
<p><b>RTF No. 590-2-2003</b></p>	<p>La Norma VIII incorpora el criterio de realidad económica no en el sentido de un método interpretativo, si no de una apreciación o calificación del hecho imponible. Que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, por lo cual permite la actuación de la administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.</p>
<p><b>EXP. 0090-2004-AA/TC LIMA</b></p>	<p>Respecto de la fundamentación que debe tener como base la excesiva discrecionalidad de la administración tributaria en aplicación de la norma VIII y consecuentemente en los casos elusivos que años más tarde serian previstos en la norma XVI (Requerimiento de una fundamentación adecuada y debidamente motivada en cada decisión).</p>

<p><b>RTF No. 06686-4-2004</b></p>	<p>El Tribunal ha dejado establecido que la norma VIII recoge el criterio de realidad económica o calificación económica de los hechos, mas no el fraude a la Ley.</p>
<p><b>RTF No. 7114-1-2004</b></p>	<p>Reconocimiento del derecho de los particulares para realizar libremente sus actos y estructurarlos buscando las vías legales para que le resulten menos onerosos. (Análisis del segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios).</p>
<p><b>RTF No. 04773-4-2006 &amp; RTF No. 04774-4-2006</b></p>	<p>El criterio de calificación económica de los hechos recogidos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se entiende como una discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyente uno de ellos la realización de actos simulados.</p>
<p><b>RTF No. 5473-1-2006</b></p>	<p>La defensa del contribuyente se sustenta en que la administración debe dar primacía a la realidad y se le pide, por tanto, que califique los actos según lo realmente sucedido, instándole a hacer uso de la facultad prevista en la citada norma VIII.</p>
<p><b>RTF N° 6983-5-2006</b></p>	<p>Se sostuvo que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar la administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes</p>

	<p>bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia.</p>
<p><b>RTF No. 11663-3-2007</b></p>	<p>Análisis del segundo párrafo de la norma VIII: SUNAT no quiso reconocer el gasto por el uso de una marca que había efectuado una empresa, porque dicha marca había sido registrada a nombre de un tercero y no de la empresa y, por tanto, consideró que el contrato de cesión de marca del tercero a favor de la empresa solo tenía como objeto crear un gasto deducible y se trataba por ello de un contrato simulado. El Tribunal Fiscal, al resolver, negó que se tratara de una simulación y señaló que lo dicho por la SUNAT acerca de que la empresa tenía mejor derecho para registrar la marca a su nombre y que por acuerdo de los socios se optó por registrarla a nombre de una persona distinta, carecían de sustento y habían sido formulados sin tener en cuenta la legislación sobre el derecho de marcas, donde no existe ninguna limitación respecto a quién debe pedir la solicitud de registro de marca y menos aún existe limitación para el titular que quiera utilizarla, transferirla, otorgarla en licencia o no utilizarla, dentro de los alcances de la normativa vigente.</p>
<p><b>CASACIÓN 16804-2014 LIMA</b></p>	<p>Se sostuvo que la Norma VIII del Código Tributario no permite alterar la forma jurídica de la transacción cuando ésta tiene substrato económico o cuando el ordenamiento jurídico pone a disposición de las personas distintas fórmulas jurídicas. De este modo si existen dos mecanismos jurídicos lícitos, el particular puede optar por uno de ellos, sin necesidad de justificar su decisión y si la Administración lo impide, entonces el acto deviene en arbitrario.</p>







# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

EXPEDIENTE Nº : 1774-2008  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 24 de junio de 2011

**VISTA** la apelación interpuesta por  
contra la Resolución de Intendencia Nº 0250140007596/SUNAT, emitida el 28 de setiembre de 2007, por  
la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que  
declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 022-003-0003050 a Nº  
022-003-0003057 y las Resoluciones de Multa Nº 022-002-0003435, Nº 022-002-0003436 y Nº 022-002-  
0003438, giradas por pagos a cuenta de julio y diciembre y regularización de 2001 del Impuesto a la  
Renta; Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2001; y la infracción tipificada en el numeral  
1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente explica que en cumplimiento de su objeto societario, desarrolló entre abril de 1998 y  
junio de 2000, un proyecto inmobiliario destinado a la construcción de un edificio de oficinas, que fue  
posteriormente arrendado a diversas empresas, que la financiación se realizó mediante un préstamo  
concedido por su vinculada Interbank, que de acuerdo con la Ley Nº 26702 los créditos concedidos a  
empresas vinculadas no pueden exceder el 30 por ciento del patrimonio efectivo de la empresa bancaria  
(el cual puede sufrir variaciones) y bajo este marco legal la Superintendencia de Banca y Seguros – SBS  
cursó el Oficio Nº 6214-2000 de 20 de junio de 2000, informando al banco que los financiamientos  
otorgados representaban el 23.2 por ciento de su patrimonio efectivo y solicitando información sobre la  
forma y/o mecanismos de pago a emplear para cancelar el financiamiento, que similares requerimientos  
fueron cursados mediante Oficios Nº 8361-2001, Nº 11667-2001 y Nº 16185-2001; que por este motivo y  
a efecto de reducir el endeudamiento, se decidió en junta general de accionistas de 27 de junio de 2001,  
la escisión y aporte de bloques patrimoniales a Interbank, consistente en activos (Sección I, seis pisos,  
Torre B. Sección II, auditorio y segundo piso, Torre A. Sección III, pisos 19 y 20 y helipuerto. Torre A)  
valorizados en S/. 80 919 063,80 y pasivos (cuentas por pagar con Interbank) ascendentes a S/. 80 919  
063,80; que por junta general de accionistas de 26 de diciembre de 2001 se acordó tomar similares  
acciones respecto de activos (diversas secciones de la Torre A) valorizados en S/. 41 897 060,73 y  
pasivos (cuentas por pagar con Interbank) por S/. 41 897 060,73; que estos procedimientos fueron  
comunicados a la SBS el 4 de mayo de 2001 y a través de los Oficios SBS Nº 4990-2001 y Nº 10256-  
2001; y que es sobre la base de estas operaciones que la Administración considera que no es posible ni  
válida la transferencia de bloques patrimoniales con valor 0,00 o negativos.

Que sostiene que la apelada adolece de nulidad por cuanto no ha cumplido con explicar las razones por  
las cuales no ampara los pedidos de nulidad sobre las resoluciones de determinación, las que no han  
valorado motivadamente la información y documentación presentada en fiscalización, y en particular  
aquella contenida en el escrito de 27 de diciembre de 2005 y además han incluido en los resultados de  
los requerimientos, la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (Norma VIII),  
que no había sido discutido en la etapa de fiscalización, lo que constituye una violación al debido proceso  
y a su derecho de defensa.

Que manifiesta que la transferencia de activos realizada como parte de una escisión que se ha ajustado a  
lo establecido en las normas societarias no tiene efecto en los pagos a cuenta ni de regularización del  
Impuesto a la Renta de la empresa transferente ni se encuentra gravada con el Impuesto General a las  
Ventas (IGV), siendo que las escisiones pueden válidamente contemplar transferencias de bloques  
patrimoniales de valor cero e incluso negativos, que la reorganización societaria es un proceso complejo  
que no puede confundirse ni asimilarse a una simple enajenación de activos, como pretende la  
Administración; que la Norma VIII no faculta a esta última a calificar jurídicamente los hechos económicos  
ni a desconocer válidamente la realidad de una operación celebrada y ejecutada, sobre la base de una  
supuesta intencionalidad de los contribuyentes, que las escisiones no constituyeron actos simulados, sino  
reorganizaciones realizadas de acuerdo a las normas sobre la materia, y que de acuerdo al ordenamiento  
jurídico existente no se puede desconocer el derecho de los contribuyentes a elegir y concretar sus  
operaciones a través de la utilización de las figuras jurídicas que crea conveniente, que el Tribunal Fiscal

t                1



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

en la Resolución N° 07114-1-2004 ha indicado que no puede aceptarse que los contribuyentes estén obligados, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar aquella con una menor carga tributaria, que la Administración ha empleado argumentos subjetivos tales como la supuesta intencionalidad de excederse en el límite de endeudamiento, a efecto de justificar la reorganización societaria y además entra en contradicción respecto de las reglas de subcapitalización contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que éstas presuponen la existencia de un préstamo real entre empresas vinculadas y no un pasivo falso como ha sostenido, siendo además que sobre la base de estas reglas únicamente podría desconocer la deducibilidad de los intereses sobre el exceso que establecen las normas y no el financiamiento como operación.

Que la Administración refiere que los valores impugnados fueron emitidos de acuerdo a ley por lo que la nulidad alegada carece de sustento, que la facultad otorgada por la Norma VIII ha sido ejercida al repararse el Impuesto General a las Ventas al determinarse que la recurrente no sustentó documentariamente que la transferencia de parte del inmueble se haya efectuado como transferencia de activos en un proceso de reorganización de sociedades por escisión, infiriéndose que la transferencia no refleja la realidad económica que se produjo en los hechos, que de la documentación presentada se aprecia la falta de identidad entre la transferencia del activo y el supuesto proceso de reorganización, constituyendo una subcapitalización de empresas a efecto de obtener ventajas tributarias consistente en generar endeudamientos entre vinculadas para crear pasivos falsos a efecto de realizar una distribución irregular de beneficios y una rebaja en las utilidades por obligaciones por pagar ficticias (en lugar del pago de dividendos).

Que respecto de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0003050 y N° 022-003-0003055 indica que contienen el reparo al Impuesto General a las Ventas de julio y diciembre de 2001 en los que se produjeron los supuestos de primera venta de inmuebles realizada por el constructor, considerándose como valor de venta aquel obtenido de las valorizaciones efectuadas por los tasadores públicos independientes y que consta en la documentación de la recurrente, que si bien la recurrente fue constituida como empresa constructora, en realidad fue creada con el objeto principal de edificar la nueva sede de Interbank, lo que tiene como consecuencia que se encuentre gravada la transferencia a favor de esta última, efectuada a cambio de un precio, el cual se efectúa vía consolidación de parte de la deuda que mantenía la recurrente, y que el tributo que formaba parte del costo de construcción de dichos activos fue considerado como un crédito fiscal; que las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0003051 a N° 022-003-0003054 se emitieron como consecuencia del reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de julio de 2001 que produjo la modificación en la aplicación y el arrastre del crédito fiscal de agosto a noviembre de 2001

Que señala que se reparó el pago a cuenta de julio de 2001 por enajenación de inmueble que no fue realizado como consecuencia de una reorganización de sociedades, que para efecto de la cuantificación de la omisión se ha tomado en cuenta el valor de tasación, excluyendo el Impuesto General a las Ventas que fue incorporado en el valor del bien, al cual se ha agregado la ganancia obtenida por la cancelación del pasivo; que al haberse determinado que las transferencias no se realizaron como consecuencia de una reorganización de sociedades y que la consolidación efectuada equivalía al pago del precio del bien transferido, se concluye que la recurrente construyó el inmueble para transferirlo finalmente a Interbank, siendo que el beneficio económico se produce por la diferencia entre el costo computable y el valor de la deuda consolidada, habiéndose obtenido un beneficio por la primera transferencia equivalente a S/. 9 985 412,80 y de S/. 5 170 097,29 por la segunda, produciéndose una renta neta de S/. 15 155 510,00, conforme al siguiente detalle:

Determinación Renta Neta - 2001	S/.
Valor de venta – Primera Transferencia	80 919 063,80
Valor de venta – Segunda Transferencia	41 897 060,70
(Costo computable bien de la primera transferencia)	70 933 651,32
(Costo computable bien de la segunda transferencia)	36 726 963,44
Total renta neta reparada	15 155 510,00

Que de manera preliminar, corresponde analizar la nulidad deducida por la recurrente, sustentada en el hecho que la apelada al resolver su impugnación no ha sustentado los motivos por los que no amparó la nulidad de los valores, la que a su vez se sustentó en el hecho que la Administración había incorporado

f      *[Signature]*      2      *[Signature]*



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

en los resultados de los requerimientos, la aplicación de la Norma VIII sin haber considerado este elemento a lo largo de la fiscalización, constituyendo una violación al debido proceso y a su derecho de defensa.

Que de la revisión de la apelada se tiene que en ella si se ha emitido pronunciamiento respecto de la pretensión de la recurrente indicándose expresamente en el numeral 4.2 del Informe N° 265-3-2007 que la sustenta (foja 854), que las resoluciones de determinación y de multa materia de reclamación cumplían con los requisitos de validez previstos por el artículo 77° del Código Tributario, y en este sentido no resulta amparable la nulidad deducida.

Que de otro lado, respecto de la nulidad de los valores argumentada, debe indicarse que en las Resoluciones N° 00148-1-2004, N° 03199-5-2006, N° 09253-1-2007 y N° 09402-1-2007 este Tribunal ha establecido que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los cuales la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que sustentan en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que el contribuyente tendrá expedito su derecho de interponer el recurso impugnativo respectivo, en el que no sólo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, sino cualquier reparo o sanción derivada de ésta.

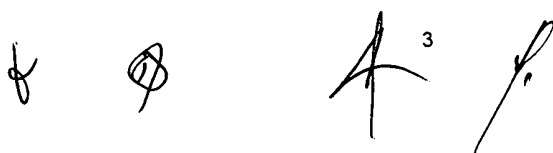
Que sobre la base de lo señalado, y teniendo en cuenta que al ser los resultados de los requerimientos, el sustento de los reparos contenidos en los valores, contra los cuales la recurrente tiene la posibilidad de ejercer su derecho de defensa a través del procedimiento contencioso tributario, el hecho que en ellos se haya considerado la aplicación de la Norma VIII, y que inicialmente no haya sido alegado en los requerimientos de exhibición y/o presentación de información y/o documentación, no supone una violación al debido proceso, ni por ende la existencia de un vicio de nulidad en el proceso de fiscalización, ni en las resoluciones de determinación o de multa emitidas.

Que a mayor abundamiento, se observa de los escritos presentados por la recurrente, que ésta impugnó los valores materia de autos conociendo el contenido y fundamento de los reparos formulados por la Administración, lo cual desvirtúa cualquier posibilidad de violación de su derecho de defensa; más aún, en el escrito presentado el 28 de diciembre de 2005, durante el curso de la fiscalización practicada, la recurrente expuso argumentos a fin de desvirtuar la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (foja 460).

Que como resultado de la fiscalización llevada a cabo mediante Carta de Presentación N° 050021146334-01-SUNAT y Requerimientos N° 022100500005596, N° 0222050004558 y N° 0222050004670 (fojas 494 a 507, 512 a 517, 525 a 527 y 587), se establecieron reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de julio y diciembre de 2001, en los que se llevaron a cabo escisiones parciales que fueron calificadas como primera venta de inmuebles realizada por el constructor; y al Impuesto a la Renta por ingresos gravables por la transferencia de bienes inmuebles ocurridas durante el ejercicio 2001.

Que mediante Requerimiento N° 022100500005596 (fojas 525 a 527) se solicitó información y/o documentación relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias de enero a diciembre de 2001 para efecto del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta; que en el resultado de este requerimiento (fojas 518 a 524) la Administración dejó constancia que entre los meses de julio a diciembre de 2001 se efectuaron transferencias de bienes inmuebles consideradas como primera venta efectuada por el constructor para efecto del Impuesto General a las Ventas y adicionalmente generaron beneficios derivados de estas enajenaciones considerados como renta neta de tercera categoría.

Que en el Requerimiento N° 0222050004558 (fojas 512 a 516) se indica que de la información obtenida de la recurrente y de terceros se tomó conocimiento de la transferencia de dos bloques patrimoniales a Banco Internacional del Perú S.A.A. - Interbank, el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2001 respectivamente, las que se habrían realizado de acuerdo con las normas sobre reorganización de sociedades contenidas en la Ley General de Sociedades, que en este contexto se requirió la exhibición de la escritura pública de constitución y modificatorias, aviso de convocatoria a junta general, proyectos de escisión parcial, relación valorizada de los elementos del activo y del pasivo que correspondían a cada uno de los bloques patrimoniales, detalle de su costo computable, estados financieros, libros contables y societarios, entre otros; siendo que además se requirió explicar el proceso de reorganización y demostrar que este cumplió las normas societarias y tributarias sobre la materia; que adicionalmente se le requirió

 3



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

proporcionar una copia de la base de datos respecto de la contabilización de las operaciones relacionadas a la reorganización societaria.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222050004558 (fojas 508 a 511) se dejó constancia que la recurrente cumplió con exhibir y/o proporcionar lo solicitado y que explicó por escrito los procesos de reorganización societaria realizados, y presentó una valorización de la edificación de los bienes inmuebles transferidos en la primera escisión.

Que según se indica en el Requerimiento N° 0222050004670 y su Anexo N° 01 (fojas 494 a 508) respecto de la primera escisión; parcial entre la recurrente e Interbank se ha observado que aquella transfirió a este último, un bloque patrimonial cuyo valor neto era S/. 0,00, compuesto de activos y pasivos, bajo la forma de escisión, sin embargo, los accionistas de la sociedad segregante no recibieron acciones de la absorbente al haber entregado un aporte con valor neto 0, que además de la revisión de los Libros Diario y Activo Fijo se ha observado que la recurrente transfirió parte de un inmueble como cancelación de un pasivo, y que el Impuesto General a las Ventas ha sido incorporado al costo computable de los bienes transferidos, que además se constata que similar procedimiento se ha seguido respecto de una segunda escisión parcial llevada a cabo entre la recurrente e Interbank; que estas transferencias estarían gravadas con el Impuesto General a las Ventas toda vez que no se habrían efectuado como consecuencia de una reorganización de sociedades dentro del marco del artículo 367° de la Ley General de Sociedades al haberse entregado como aportes activos y pasivos cuyo valor neto es cero, lo que implicó la no emisión de acciones, resultando que la transferencia de activos calificarían como primera venta de inmuebles realizada por su constructor, por ende el beneficio generado de los bienes transferidos como cancelación de las deudas por el préstamo otorgado por Interbank quedarían gravadas con el Impuesto a la Renta y servirían de base de cálculo para el pago a cuenta por este tributo, y finalmente el Impuesto General a las Ventas correspondiente al costo de la construcción constituía un crédito fiscal para la recurrente.

Que sobre la base de lo expuesto la Administración solicitó explicar los siguientes reparos:

Reparos al Impuesto General a las Ventas		S/.
<b>Julio 2001</b>		
Transferencia de inmueble como canje de un pasivo (S/. 80 937 171,50), según valor en libros.		80 919 063,80
(-) Impuesto General a las Ventas incluido como costo del inmueble		(9 985 412,48)
Valor Neto del Inmueble		70 933 651,32
Beneficio obtenido por la cancelación del pasivo		10 003 520,18
Total valor de venta del inmueble		80 937 171,50
<b>Diciembre 2001</b>		
Transferencia de inmueble como canje de un pasivo (S/. 41 869 018,82), según valor en libros.		36 726 963,44
Beneficio obtenido por la cancelación del pasivo		5 142 055,38
Total valor de venta del inmueble		41 869 018,82
<b>Reparos al Impuesto a la Renta</b>		
Beneficio obtenido en primera transferencia de inmueble		10 003 520,18
Beneficio obtenido en segunda transferencia de inmueble		5 142 055,38
Total beneficio obtenido de los bienes transferidos como canje de los pasivos		15 145 575,56
El importe de S/. 80 937 171,50 ha sido considerado para efecto de establecer el pago a cuenta de julio de 2001 omitido.		

Que en el Anexo N° 01 al resultado del citado requerimiento de fojas 485 a 492, la Administración señaló, respecto de las observaciones efectuadas, lo siguiente:

- La definición de escisión contenida en el artículo 367° de la Ley General de Sociedades implica segregar uno o más bloques patrimoniales para transferirlos a una o más sociedades, dando lugar a que la sociedad escindida ajuste su capital y que los socios de las sociedades escindidas reciban acciones como accionistas de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, situación que no se ha producido en el presente caso, en que los bloques patrimoniales tenían valor de S/. 0,00.
- La Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004 define el hecho económico subyacente en una escisión, como la segregación de un bloque patrimonial de una sociedad económica con la consiguiente recepción de acciones o participaciones correspondientes a la sociedad que se constituye o ya constituida, que recibe el bloque patrimonial y el ajuste del capital escidente.
- En lo concerniente a las diferencias detectadas en los valores de los activos y pasivos transferidos, indicados en las Actas de Directorio, Juntas Generales de Accionistas y Escrituras públicas y los contabilizados en el Libro Diario y Activo Fijo 2001, la recurrente señaló que los pasivos transferidos en la primera escisión parcial estaban valorizados en S/. 80 919 063,80, sin embargo de la revisión de los libros contables, éstos se encuentran valorizados en S/. 80 937 171,50; los

4





# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

pasivos transferidos en la segunda escisión parcial están valorizados en S/. 41 897 060,73, sin embargo de la revisión de los libros contables, éstos se encuentran valorizados en S/. 41 869 018,82; asimismo de acuerdo a la revisión y análisis de los asientos contables relacionados a la segunda escisión se verificó que los activos transferidos incluían aquel valorizado en S/. 36 726 963,44 y un crédito fiscal de S/. 5 142 055,38 vinculado a su construcción.

- Al no encontrarse acreditado que las transferencias de activos se haya efectuado como consecuencia de una reorganización societaria, no era de aplicación el régimen contemplado en el artículo 103° de la Ley del Impuesto a la Renta ni la inafectación contenida en el literal c) del artículo 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.
- La base imponible del Impuesto General a las Ventas, esto es, el valor de venta de los bienes inmuebles, era aquel determinado por los tasadores públicos independientes inscritos en el REPEV: S/. 80 919 063,80 para la primera transferencia y S/. 41 897 060,73 para la segunda de ellas. Además constituye renta gravada, los ingresos provenientes de la enajenación de estos inmuebles, deduciéndose de los citados importes, el costo computable de S/. 70 933 651,32 y S/. 36 726 963,44.
- En aplicación de la Norma VIII se tiene que en los proyectos de escisión, las partes manifestaron que en octubre de 1998 se fundó la recurrente como una empresa del grupo Interbank, cuyo objeto sería encargarse de la construcción de una nueva sede, infiriéndose que una vez concluida la edificación tenía la obligación de transferir el bien a Interbank, y afectar esta operación con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.
- Precisa que el costo computable ha sido determinado excluyendo del valor contable, el Impuesto General a las Ventas de las adquisiciones vinculadas a la construcción, el cual debió ser empleado como crédito fiscal y no como costo.

Que adicionalmente, de la revisión de los Anexos N° 02 a las Resolución de Determinación N° 022-003-0003050 (fojas 736 a 738), N° 022-003-0003055 (fojas 723 a 725) y N° 022-003-0003057 (fojas 636 a 638), se aprecia que en éstos se recoge como motivos determinantes del reparo al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, aquellos detallados en el resultado del Requerimiento N° 0222050004670, anteriormente mencionados.

Que de conformidad con el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentran gravadas con dicho impuesto, entre otros, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de éstos.

Que el inciso c) del artículo 2° de la mencionada ley establece que no está gravada con el citado impuesto, la transferencia de bienes que se realiza como consecuencia de la reorganización de empresas.

Que el inciso e) del artículo 3° define como constructor a cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella.

Que de otro lado, su artículo 69° dispone que el Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, según la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 064-2000-EF; tratándose de lo previsto por el citado inciso e) del artículo 3°, se presumía la habitualidad, cuando el enajenante realizara la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un periodo de doce meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble, precisándose que de realizarse en un solo contrato la venta de dos o más inmuebles se entendería que la primera transferencia era la del inmueble de menor valor, y que no se aplicaría esta regla y siempre se encontraría gravada con dicho impuesto, la transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados total o parcialmente, para efecto de su enajenación.

Que conforme con el numeral 7 del artículo 2° de la norma reglamentaria mencionada, según la modificación dispuesta por el referido decreto supremo, se entiende por reorganización de empresas a la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas que regulan el Impuesto a la Renta y al traspaso en una sola operación a un único adquirente, del total de activos y pasivos de

f      A      5      /



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

empresas unipersonales y de sociedades irregulares que no hayan adquirido tal condición por incurrir en las causales de los numerales 5 ó 6 del artículo 423° de la Ley Nº 26887, con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la cual estaban destinados.

Que el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF prescribía que el tributo gravaba a las rentas provenientes del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que proviniesen de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; y las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes del este capítulo (Capítulo I).

Que de acuerdo con el artículo 3° de la anotada ley, constituían rentas gravadas, entre otros, los resultados provenientes de la enajenación de inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

Que según el artículo 5° de la mencionada norma, se entendía por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmitiera el dominio a título oneroso.

Que por su parte, el artículo 103° de la aludida ley, señalaba que la reorganización de sociedades o empresas se configuraría únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que estableciera su reglamento.

Que el inciso c) del artículo 65° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, disponía que constituía un supuesto de reorganización de sociedades, la reorganización por escisión bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 367° de la Ley General de Sociedades.

Que de otro lado, el artículo 367° de la Ley General de Sociedades, Ley Nº 26887, establece que por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por dicha ley, pudiendo adoptar entre otras formas, la segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez, siendo que la sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente, y los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, en su caso.

Que el artículo 369° de la citada norma, prescribe que se entiende por bloque patrimonial a un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida; el conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida; y a un fondo empresarial.

Que de acuerdo a los artículos 371° y 372°, el directorio de cada una de las sociedades que participan en la escisión aprueba, con el voto favorable de la mayoría absoluta de sus miembros, el texto del proyecto de escisión, el cual contendrá entre otros, la forma propuesta para la escisión y la función de cada sociedad participante; la explicación del proyecto de escisión, sus principales aspectos jurídicos y económicos, los criterios de valorización empleados y la determinación de la relación de canje entre las respectivas acciones o participaciones de las sociedades que participan en la escisión; la relación de los elementos del activo y del pasivo, en su caso, que correspondan a cada uno de los bloques patrimoniales resultantes de la escisión; la relación del reparto, entre los accionistas o socios de la sociedad escindida, de las acciones o participaciones a ser emitidas por las sociedades beneficiarias; el capital social y las acciones o participaciones por emitirse por las nuevas sociedades, en su caso, o la variación del monto del capital de la sociedad o sociedades beneficiarias, si lo hubiere.

Que el artículo 378° de la referida norma indica que la escisión entra en vigencia en la fecha fijada en el acuerdo en que se aprueba el proyecto de escisión conforme con lo dispuesto en el artículo 376°, no obstante sin perjuicio de su inmediata entrada en vigencia, la escisión está supeditada a la inscripción de la escritura pública en el Registro y en las partidas correspondientes a todas las sociedades participantes, siendo que la inscripción de la escisión produce la extinción de la sociedad escindida, cuando éste sea el caso.

f      A      6      /



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

Que según el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 02538-1-2004, mediante la escisión se segrega un bloque patrimonial compuesto de determinados activos que conforman una unidad económica, con el principal objetivo que la empresa que los reciba continúe con la actividad para la que éstos se utilizaban en la transferente, es decir, que continuarán siendo explotados por aquélla, en una suerte de continuidad económica y jurídica de la parte que fue transferida.

Que conforme refiere la Resolución N° 00258-3-2005, lo establecido en la resolución citada en el considerando precedente, tiene su correlato doctrinario, fuente del derecho tributario según la Norma III del Código Tributario, según el cual en el caso de escisiones la transmisión de derechos y obligaciones va implícita, afectando también a los de naturaleza tributaria, lo que no necesitaría ampararse en un precepto especial, planteándose que en este tipo de reorganización de empresas se produce la continuidad de dichas empresas bajo formas jurídicas distintas, no siendo difícil extender a la escisión, aún a la parcial, la condición de operación económicamente neutra, que asimismo, el principio de continuidad que supone el proceso de escisión, es recogido por el artículo 378° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, al indicar con relación a la entrada en vigencia de los acuerdos de escisión, que a partir de esa fecha las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no.

Que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, modificado por la Ley N° 26663, establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que al respecto, este Tribunal en su Resolución N° 06686-4-2004 ha dejado establecido que la citada Norma VIII que recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Que en esta resolución se indica que el artículo 367° de la Ley General de Sociedades anteriormente citado comprende a la denominada escisión propia o total, como a la impropia o parcial en la cual la sociedad escidente no se extingue y mantiene en su poder una de las porciones patrimoniales en que se fracciona la escidente; siendo el hecho económico que subyace a esta figura jurídica, la segregación de un bloque patrimonial de una sociedad (unidad económica), la división de actividades y la respectiva explotación del patrimonio así independizado, con la consiguiente recepción de acciones o participaciones correspondientes a la sociedad que se constituye o ya constituida - esto es a la unidad económica existente o que se crea - que recibe el bloque patrimonial, y el ajuste de capital para la empresa escidente; y que a efecto de calificar si desde su perspectiva económica una escisión parcial llevada a cabo califica como real o no, y en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, correspondería verificar que se haya producido: (a) el traspaso patrimonial y la recepción del mismo por la empresa escisionaria, (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

Que asimismo, este Tribunal mediante Resolución N° 590-2-2003, señaló que la norma antes glosada incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponderables ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en tal sentido, y conforme con lo señalado por esta instancia en las Resoluciones N° 04773-4-2006 y 04774-4-2006, el criterio de la calificación económica de los hechos recogidos en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

Que así, este Tribunal en diversas resoluciones como la N° 622-2-2000 y N° 5468, ha emitido pronunciamiento respecto de diversos casos sobre discordancia entre fondo y forma, la primera referida a un caso en el que el contrato celebrado por las partes era uno según el cual una de ellas se obligaba a transferirle a la otra, a título oneroso, pavos vivos (operación exonerada del pago al Impuesto General a las Ventas), pero adicionalmente como "promoción" ofrecía también el servicio de matanza, eviscerado y congelado (operación gravada con el referido Impuesto), el Tribunal Fiscal estimó que si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados que es la que debe prevalecer, procediendo a confirmar la apelada; y la segunda en el caso de una compañía que celebraba con sus clientes contratos de arrendamiento pero que, sin embargo, al término de los mismos emitía el comprobante de pago respectivo y transfería los bienes, este Tribunal resolvió que los llamados contratos de arrendamiento constituían en realidad ventas a plazos.

Que asimismo en la Resolución N° 6983-5-2006, se sostuvo que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia.

Que finalmente, en la Resolución N° 01274-1-2010 se ha señalado que se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, considere que un contrato celebrado con un no domiciliado no constituía uno de asistencia técnica, como pretendía atribuirle el contribuyente, atendiendo a que si bien se pretendió dar a los servicios prestados a la empresa no domiciliada la apariencia de servicios de "asistencia técnica" (exonerados del Impuesto General a las Ventas), a través de la suscripción de diversos contratos que respaldasen su posición, de las prestaciones efectivamente realizadas, se verificó que sus servicios no implicaban en realidad la entrega de información especializada, sino que involucraban el manejo, a nombre de la no domiciliada, de sus negocios y operaciones, participación en la gestión de los contratos suscritos por ésta y negociación a su nombre, es decir, realizaba labores de intermediación y/o representación, que incluían la entrega de información especializada, a cambio de lo cual recibía una contraprestación mensual.

Que obra en autos (fojas 14 a 27), el proyecto de escisión de junio de 2001 en el cual se explica como antecedentes (3.3.1.2.1) que en octubre de 1996 se fundó la recurrente, como empresa del grupo Interbank, cuyo objeto principal sería encargarse de la construcción de la nueva sede principal del Banco Internacional del Perú S.A.A. (Interbank), así como a todo tipo de actividades vinculadas al negocio inmobiliario e industria de la construcción, y que como tal se encontraba construyendo desde 1997, el Proyecto Nueva Sede Interbank; que el grupo Interbank ha decidido la escisión del Banco Internacional del Perú – Interbank y la recurrente, debido a que de esta manera se lograría conservar el nivel de contingentes que mantiene esta última, dentro de los límites vigentes de la Ley General del Sistema Financiero y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros para el otorgamiento de créditos a empresas vinculadas, y que Interbank era el principal acreedor de la recurrente al 31 de mayo de 2001 (3.3.1.2.2.); que la valorización del bloque patrimonial materia del aporte fue realizada por un tasador público independiente bajo el criterio del costo de la construcción mas el ajuste por inflación, teniendo en cuenta que al tratarse de empresas vinculadas los valores considerados eran aquellos anotados en libros; que asimismo señala que Interbank no emitiría ni entregaría acciones debido a que el valor del bloque patrimonial a transferir era 0,00 (activos y pasivos por similar monto) y por tanto no había incremento ni reducción de capital, ni fecha de registro ni canje de acciones derivado del proceso de escisión.

Que asimismo, en el proyecto de escisión de diciembre de 2001 (fojas 1 a 13) se expone similares hechos y fundamentos, tales como que al 30 de noviembre de 2001, Interbank era el principal acreedor de la recurrente y que el valor del bloque patrimonial segregado y transferido estaba compuesto por activos y pasivos de similar monto.

Que en la escritura pública de escisión parcial de 28 de octubre de 2002 (fojas 49 a 60) se dejó constancia de la aprobación del proyecto de escisión por la junta universal de accionistas de la recurrente de 27 de junio de 2001, en razón a la cual se transfirieron los activos consistentes en inmuebles (Sección I, seis pisos, torre B, 8 282,53 m2; sección II, auditorio, torre A, 843,97m2; y Sección III, pisos 19 y 20 Torre A, 1 429,76 m2) y pasivos consistentes en cuentas por pagar de la recurrente frente a Interbank por

 8



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

S/. 80 919 063,80, importe equivalente al de los bienes transferidos; que además se indicó que el valor neto del bloque patrimonial era S/. 0.00 y por tanto la recurrente no modificaría su capital social ni sus estatutos, e Interbank no emitiría acciones a favor de los accionistas de aquella; y que la fecha de entrada en vigencia de la escisión societaria sería el 1 de julio de 2001, oportunidad en la que, para todo efecto legal, se consideraría transferido automáticamente en propiedad y en un único acto a favor de Interbank el bloque patrimonial escindido.

Que de manera similar, en la escritura pública de escisión parcial de 13 de octubre de 2003 (fojas 32 a 43) se refiere que en junta general de accionistas de 26 de diciembre de 2001 se aprobó el proyecto de escisión en virtud al cual Interbank absorbía de la recurrente un bloque patrimonial con valor neto de S/. 0,00, debido a que éste se encontraba constituido por un activo consistente en un inmueble de nueve pisos que conformaban la torre A, las zonas comunes correspondientes a las secciones del referido bien, y una cuenta por cobrar valorizados en US\$ 12 165 232,50 o S/. 41 897 060,73; y un pasivo constituido por una deuda de igual monto que mantenía la recurrente con Interbank; y que la fecha de entrada en vigencia sería el 31 de diciembre de 2001, momento en que se consideraría transferido en propiedad, el bloque patrimonial escindido a favor de Interbank<sup>1</sup>.

Que de acuerdo a las normas citadas y a los criterios expuestos previamente por este Tribunal se tiene que la Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponible ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado.

Que de este modo, para efecto de analizar si, desde esta perspectiva de la realidad económica subyacente, una escisión parcial llevada a cabo cumpliendo todas las formalidades de ley, califica como real o no, este colegiado ha manifestado que es menester verificar si se han dado de manera concurrente, los siguientes elementos: (a) el traspaso patrimonial y su recepción por la empresa escisionaria, (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

Que siguiendo este razonamiento, se tiene como elementos que conceden la tipicidad a la figura jurídica de la escisión parcial, y que por ende la diferencia de otros actos jurídicos -tales como la simple enajenación de activos, o el pago de una deuda en especie por ejemplo- que el negocio realizado se oriente a mantener una solución de continuidad a la actividad que, en virtud al bloque patrimonial que transfiere, venía desarrollando el escidente; y que como consecuencia del proceso de reorganización societaria, resulta ser ahora materia de explotación por la sociedad escindida; en la que subyace la idea de una empresa en marcha, donde resalta su permanencia de funcionamiento.

Que adicionalmente, debe tenerse en cuenta que, en virtud a esta forma de reorganización societaria, los socios de la sociedad escidente, lo son también de la sociedad escindida, quien entrega acciones o títulos, a cambio de aquellos correspondientes a la escidente que redujo su capital y transfirió el bloque patrimonial a favor de la otra.

Que al respecto se verifica de autos que en el presente caso no se ha producido ninguna de las circunstancias descritas en los dos considerandos precedentes, siendo por el contrario que, tal como la propia recurrente admite, el proceso de reorganización obedeció a la necesidad de Interbank de dar cumplimiento a las normas a las que se encontraba sujeto, por tener la condición de institución bancaria; siendo además que tampoco puede considerarse que el objeto de la escisión se orientó a que Interbank prosiguiera con las actividades vinculadas al negocio inmobiliario e industria de la construcción, que eran la actividad principal de la recurrente.

<sup>1</sup> Es del caso mencionar que corre a fojas 293 a 316 la escritura pública de escisión parcial de 24 de julio de 2003 que manifiesta que en la junta universal de accionistas de la recurrente de 26 de diciembre de 2001 se adoptaron los respectivos acuerdos de escisión, los cuales fueron inexactamente transcritos en la correspondiente acta en lo que se refiere a la identificación de los activos y pasivos que conformaban el bloque patrimonial materia de la operación, lo que ocasionó la ratificación de dichos acuerdos por una nueva junta realizada el 31 de marzo de 2003, el que sería considerado para todo efecto registral.

f                9





# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

Que en este sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ~~considere~~ que para efecto tributario, las escisiones parciales llevadas a cabo por la recurrente con Interbank durante el ejercicio 2001, no constituyan en rigor una reorganización societaria, y por ende no les resultaba de aplicación el régimen de excepción contenido en las normas que regulaban el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta.

Que por el contrario, las enajenaciones realizadas se encontraban gravadas con el Impuesto General a las Ventas, y como consecuencia de ello procedía reconocer, como en efecto lo realizó la Administración, un crédito fiscal respecto de las adquisiciones realizadas por la recurrente para efecto de la construcción de los inmuebles materia de las transacciones; debiendo al respecto acotarse, que la propia recurrente refirió en el procedimiento de fiscalización (foja 461 a 467) que bajo el supuesto de considerar a la operación como una transferencia de activos gravada, la base imponible debía ser de S/. 70 933 651,32 y S/. 36 726 963,44, excluyendo las sumas de S/. 9 985 412,48 y S/. 5 142 055, 38, que debían reconocidas como un crédito fiscal y ser excluidas del costo de los bienes.

Que en atención a lo expuesto, corresponde confirmar la procedencia del reparo practicado sobre el Impuesto General a las Ventas, y de la apelada en este extremo.

Que de otro lado, respecto del Impuesto a la Renta, se tiene que la Administración ha considerado como ingreso gravable a la diferencia entre el importe de los pasivos materia de transferencia, que corresponde al ingreso total de cada una de las enajenaciones (escisiones parciales) y su costo computable, al cual se le ha restado el Impuesto General a las Ventas inicialmente cargado al costo, procediendo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69° de la norma que regula éste último tributo; y gravando la renta neta así obtenida y considerándolo además este cálculo, para la cuantificación del pago a cuenta de julio de 2001 (intereses); actuación que se encuentra ajustada a ley, y en consecuencia debe confirmarse este reparo y la apelada en este extremo.

Que si bien resulta un tema incontrovertible que los contribuyentes posean el derecho de elegir y concretar sus operaciones, empleando a este efecto, las figuras jurídicas que juzguen más idóneas, dicha potestad debe ser considerada bajo criterios de razonabilidad y partiendo de la premisa que los instrumentos contractuales que puedan emplear, guarden relación con el fin que se pretende alcanzar, siendo en todo caso que –como ya se ha manifestado- la Administración se encuentra legalmente facultada a dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Que al respecto, en la Resolución N° 07114-1-2004, este Tribunal manifestó que resultaba erróneo que la Administración aplicara en determinada forma las normas tributarias con la única justificación de que el contribuyente ha disminuido su "carga imponible tributaria"; al ser inaceptable desde un punto de vista estrictamente jurídico, que este se encuentre obligado, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria.

Que dicha afirmación debe ser entendida en el contexto del caso materia de la mencionada resolución, en la que se había establecido que, a diferencia de lo alegado por la Administración, el proceso de reorganización (fusión) realizado fue un hecho real que no fue llevado a cabo con el solo propósito de disminuir la carga tributaria, concluyéndose que la contribuyente se había constituido para desarrollar operaciones económicas efectivas y no simplemente con la finalidad de absorber por fusión a una empresa que revaloraría sus activos antes de producirse dicha fusión.

Que finalmente, el hecho que la Administración haya aludido como uno de sus argumentos, a la aplicación de reglas de subcapitalización, no desvirtúa ni contradice el sustento ni la procedencia del reparo practicado.

Que las Resoluciones de Multa N° 022-002-0003435, N° 022-002-0003436 y N° 022-002-0003438 han sido giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y sobre la base de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0003050, N° 022-003-0003055 y N° 022-003-0003056, respecto del Impuesto General a las Ventas de julio y diciembre de 2001 e Impuesto a la Renta de julio de 2001, cuya procedencia ha sido analizada

f A 10



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

precedentemente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de los presentes valores.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó el 10 de mayo de 2011 con la sola presencia de ésta, según la Constancia de Informe Oral N° 0486-2011-EF/TF que obra a foja 1011.

Con los vocales Pinto de Aliaga, Ramírez Mío e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shiota

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140007596/SUNAT de 28 de setiembre de 2007.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

  
PINTO DE ALIAGA  
VOCAL PRESIDENTE

  
DE POMAR-SHIOTA  
VOCAL

  
RAMÍREZ MÍO  
VOCAL

  
Flores Pinto  
Secretario Relator  
DPSH/FP/schl