

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



**LA NOCIÓN DE ARTIFICIOSO E IMPROPIO EN LA CLÁUSULA
ANTIELUSIVA GENERAL PERUANA**

Tesis para obtener el título profesional de Abogado

que presenta:

Jeff Anders Riveros Vélez

Asesor:

Luis Alberto Durán Rojo

Lima, marzo 2024

Informe de Similitud

Yo, **Luis Alberto Durán Rojo**, docente de la **Facultad de Derecho** de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor de la tesis titulada:

La Noción de Artificio e Impropio en la Cláusula Antielusiva General Peruana

Del autor:

Jeff Anders Riveros Vélez

Dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de **33%**. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el **29/02/2024**.
- He revisado con detalle dicho reporte y confirmo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio alguno.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: Lima, 16 de mayo del 2024.

Apellidos y nombres del asesor:	
DURÁN ROJO LUIS ALBERTO	
DNI: 09552537	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6200-6887	

Dedicado a mi padre,
eterno ejemplo de vida.



RESUMEN

La investigación se destina a realizar un estudio doctrinario y jurisprudencial, además de un ejercicio de derecho comparado con la finalidad de entender, interpretar y aplicar la Cláusula Antielusiva General (“CAG”), contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, específicamente, respecto a las nociones de artificioso o impropio descritas en el inciso a) de la mencionada norma.

A pesar de que la literatura peruana sobre el tema es vasta; por el contrario, la jurisprudencia cuenta con un desarrollo relevante, debido principalmente a la suspensión de la aplicación de la CAG. No obstante, aun con la gran cantidad de textos sobre la CAG, la importación por parte de la doctrina peruana de nociones utilizadas en España para entender nuestra CAG no resultan muy útiles, dada las dificultades que dichos conceptos padecen en la jurisprudencia española y porque importa, además, muchas discusiones inconclusas. Si bien en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no se aprecia un caso de aplicación de la CAG peruana, se vislumbran algunos elementos que podrían ser tomados en cuenta para entender el fenómeno elusivo y que puedan servir de guía para posibles interpretaciones y aplicación de esta norma. Sin embargo, dichos casos no han sido abordados mediante la aplicación de la CAG, sino que se ha recurrido, erróneamente, a las figuras de calificación del hecho imponible y simulación.

La conclusión es que se debe entender la textura abierta e indefinida de los conceptos de artificioso e impropio, no solo por su naturaleza de concepto jurídico indeterminado; sino por la naturaleza misma de la CAG que pretende ser un instrumento flexible que pueda ser aplicado a una gran variedad de situaciones elusivas que, en otras latitudes, se pueden combatir con estándares judiciales (caso Estados Unidos) o legales (caso España y Argentina).

ÍNDICE

ÍNDICE	2
INTRODUCCIÓN	3
PRIMER CAPÍTULO: ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA	6
1.1. EL PÉNDULO EN LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL EN EL PERÚ	6
1.1.1. Antigua Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano.....	6
1.1.2. Interpretación económica y sus críticas	13
1.1.3. Introducción de la primera Cláusula Antielusiva General en el Perú.....	24
1.1.4. Principales críticas hacia la CAG: sobre su inconstitucionalidad	32
1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA	39
1.2.1. Algunos apuntes metodológicos	39
1.2.2. Principios constitucionales subyacentes a la CAG.....	46
1.2.3. Sobre la constitucionalidad de la CAG.....	58
1.3. SOFT LAW Y DERECHO TRIBUTARIO EN MATERIA DE ELUSIÓN TRIBUTARIA	62
1.3.1. Concepto de soft law.....	62
1.3.2. Sobre la noción de agresive tax planning	65
1.3.3. Sobre la utilidad de los conceptos de elusión tributaria, economía de opción y planificación fiscal agresiva.....	77
SEGUNDO CAPÍTULO: REFLEXIONES DEL DERECHO COMPARADO Y LA NORMA XVI PERUANA	81
2.1. UN ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO: INSTRUMENTOS DEL COMMON LAW Y CIVIL LAW DE LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA	81
2.1.1. Sobre la utilización del derecho comparado.....	81
2.1.2. Instrumentos del common law: Estados Unidos	89
2.1.3. Instrumentos del civil law	102
2.2. LA NORMA XVI PERUANA	129
2.2.1. Calificación del hecho imponible y simulación	129
2.2.2. El inciso a) de la Norma XVI y consideraciones sobre lo “artificioso o impropio”	134

TERCER CAPÍTULO: ESTUDIO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL	154
3.1. JURISPRUDENCIA PREVIA A LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	154
3.2. JURISPRUDENCIA DE CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y SIMULACIÓN	165
3.2.1. Resolución N° 00590-2-2003	165
3.2.2. Resolución N° 04100-4-2007	168
3.2.3. Resolución N° 03052-5-2020	169
3.2.4. Resolución N° 1274-1-2010	171
3.2.5. Resolución N° 05637-4-2002	172
3.2.6. Resolución N° 01770-1-2019	174
3.3. JURISPRUDENCIA SOBRE ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA QUE NO SE APLICÓ LA CAG VIGENTE	176
3.3.1. Resolución N° 622-2-2000	176
3.3.2. Resolución N° 10923-8-2011	178
3.3.3. Resolución N° 07857-5-2019	181
3.3.4. Resolución N° 1886-9-2020	183
3.3.5. Resolución N° 04968-1-2020	185
CONCLUSIONES	189
BIBLIOGRAFÍA	194

INTRODUCCIÓN

Según estudios de “*Tax Justice Network*”, el mundo ha perdido cerca de USD 483 billones de los cuales USD 312 billones corresponde a elusión tributaria empresarial. La situación se torna alarmante en el contexto de excesivo gasto e inversión pública en salud, a propósito del COVID-19 y las exhaustivas campañas de vacunación en el mundo. Incluso con las exorbitantes sumas que se pagaron por las vacunas, los impuestos perdidos en un solo año debido al abuso fiscal transfronterizo habrían cubierto el coste de la vacunación de toda la población mundial más de tres veces¹.

¹ Sobre el particular, revisar el informe de “Estado de la Justicia Fiscal 2021” preparado por Tax Justice Network.

Es deber de los Estados crear los instrumentos que se destinen al control de la elusión fiscal, para reducir su impacto y mejorar la progresividad del sistema impositivo, lo cual, evidentemente, conlleva a políticas que trascienden fronteras y la soberanía estatal. A pesar de que el problema de la elusión fiscal no se deba exclusivamente a un fenómeno enmarcado dentro de las reglas aplicables a un solo Estado, ello no es óbice para que cada país se preocupe en aproximarse a este fenómeno para cerrar cualquier intento de deterioro de la base imponible tributaria.

El sinuoso camino de la lucha contra la elusión fiscal en el país ha tenido diversos capítulos que alternan entre avances y retrocesos. Desde 1996 existió una preocupación del legislador peruano por crear un instrumento que cierre la puerta a la elusión fiscal; sin embargo, en diversas oportunidades también se ha cerrado dicha puerta, modificando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y suspendiendo la aplicación de la CAG contenida en la Norma XVI.

En el presente trabajo se analizará el denominado “primer test” de la CAG para determinar su correcta interpretación, aplicación y entendimiento, pues la larga suspensión de su aplicación ha hecho pasar desapercibida esta disposición que ahora, con posterioridad al Decreto Supremo No. 145-2019-EF, es plenamente aplicable, pero con poco desarrollo y atención por parte de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

En el primer capítulo se realizará un breve repaso sobre los antecedentes normativos de la actual CAG peruana con la finalidad de encontrar elementos que pudieran servir para entender e interpretarla. Para ello se realizará principalmente una revisión de los cambios legislativos de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, su prematuro cuestionamiento y posterior modificación, mediante comentarios de distintos sectores del país, apoyado por la doctrina peruana.

De igual manera, cuando se incorporó a la Norma XVI al ordenamiento jurídico peruano también existieron críticas, principalmente de la doctrina, que dudaban de la constitucionalidad de la norma, vinculándolo con posibles afectaciones y

vulneraciones a los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. Asimismo, se realizan aproximaciones desde el soft law y, en especial, del concepto de aggressive tax planning con la finalidad de descartar el uso de este tipo de nociones y documentos que provienen de discusiones de otras latitudes, con contextos distintos. Por último, definimos lo que a nuestro parecer debe entenderse por elusión tributaria, simplificando el panorama sobre la gran cantidad de definiciones que existe sobre el particular

El segundo capítulo se destina a un estudio de derecho comparado, eligiendo debidamente las legislaciones que representaron una importante fuente de inspiración para la CAG peruana. En ese sentido, se revisarán las principales doctrinas y criterios jurisprudenciales de Estados Unidos, la experiencia de Argentina y la CAG española. Se realizará un principal énfasis en la jurisprudencia, a nivel judicial, de cada uno de estos países.

Luego, se desarrollará propiamente la Norma XVI en base a lo establecido por la doctrina nacional, realizándose un desarrollo de la calificación del hecho imponible, la simulación y, posteriormente, la CAG peruana. Se puede evidenciar en la CAG peruana una importación de conceptos del derecho civil español, a través de la lectura de los autores españoles que desarrollan su propia CAG, que ponen un gran énfasis en la relevancia de la causa típica como elemento determinante en un caso de elusión tributaria. Cuando las partes acuerden un negocio jurídico cuya causa o finalidad no se condice con lo que el legislador ha establecido en el tipo contractual, dicho acto es artificioso o impropio, y por ende, objeto de aplicación de la CAG. Por lo tanto, lo más resaltante es que ha procedido a importar nociones de la doctrina española que tampoco estaban claras ni exentas de críticas, importando también las inconsistencias de los autores y la jurisprudencia de dicho país.

Sin embargo, estas posiciones desconocen los avances de la doctrina civil en la noción de causa, desplazando a la causa típica por la causa concreta. Asimismo, la definición de los conceptos de artificio o impropio limitan el alcance de la CAG, cuya naturaleza es de una norma con un supuesto de hecho abierto. De esta manera, lo que se busca en este segundo capítulo es entender que dicho

concepto es jurídicamente indeterminado, y que existen formas de dotarlo de contenido, principalmente mediante la casuística.

En el tercer y último capítulo, se desarrolla un estudio de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en distintas etapas, tanto previa al Código Tributario actual, como durante la vigencia de la Norma VIII, y, posteriormente, ya con la actual Norma XVI. Si bien se pueden constatar casos de elusión que podrían haber sido abordados por la CAG, existe un distanciamiento del uso de la CAG peruana para la resolución de estas controversias, ya que se acudieron a las nociones de simulación y calificación del hecho imponible para evitar su aplicación. No existe ni un solo caso de aplicación de la CAG que pudiera servir de parámetro o antecedente directo para entender las nociones de artificio o impropio.

PRIMER CAPÍTULO: ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

1.1. EL PÉNDULO EN LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL EN EL PERÚ

1.1.1. Antigua Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano

La presencia normativa legal de disposiciones que luchan directamente contra la elusión tributaria del país comienza con un primer intento de “norma antielusiva general” establecido en el Decreto Legislativo N° 816 (nuestro actual Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF), a través de la Norma VIII que regula la interpretación de las normas en materia tributaria. En ese sentido, la antigua Norma VIII tenía el siguiente tenor:

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

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT 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.

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

Lo resaltante de dicha disposición se encuentra en su segundo párrafo. Se trataría de una norma cuyo destino y finalidad es combatir la elusión fiscal en aquellos casos en los que el contribuyente adopta actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras que no son autorizadas u ofrecidas por el derecho privado. De esta manera, no se considerará la “forma” u operación adoptada por el contribuyente, sino aquella “situación económica real”.

En la edición de El Peruano del Decreto Legislativo N° 816 se anexó un cuadro comparativo que explica las modificaciones al Código Tributario que se derogaba y que fueron aprobadas por el Decreto Legislativo N° 773. En la página 4 del cuadro, indica Hernández, se fundamenta la incorporación del segundo párrafo de la Norma VIII en los términos siguientes:

Esta norma establece la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo. Mediante esta norma se aplicará la teoría del develamiento para los grupos económicos que implica el desconocimiento de las individuales (sic) jurídicas cuando éstas se utilicen fraudulentamente (Hernández, 2006, p. 12).

¿Cuál fue la impresión y comentarios de los autores que escribieron en su momento sobre esta novedosa norma?

García Novoa opina que la antigua Norma VIII tenía como finalidad introducir en el ordenamiento jurídico peruano una cláusula de *substance over form* (primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas); por lo tanto, una cláusula antielusiva general que permitía a la Administración Tributaria desconocer los negocios jurídicos utilizados y adoptados por los contribuyentes cuando estos fuesen inadecuados al fin perseguido, tuviesen como propósito la elusión del pago de tributos (2006, p. 62). Sin embargo, a su modo de ver, no hay duda de que dicha disposición intentaba incorporar la interpretación económica como mecanismo de lucha contra la elusión fiscal (García Novoa, 2006, p. 64).

Así, sostiene que la Norma VIII no puede catalogarse como la auténtica cláusula antielusiva general, dado que el elemento que habilita a la Administración a desconocer los efectos tributarios de una transacción es la configuración de un supuesto de anomalía negocial, entendiéndose por ello, un fraude a la ley, abuso del derecho o la ausencia de un motivo económico válido. Sin embargo, no descarta que la Norma VIII tenga una finalidad antielusiva, dado que otorga la potestad (aunque inherente) de calificar los hechos imponibles, determinando su verdadera naturaleza.

Al mismo entendimiento llega Bravo Cucci quién indica que García Novoa advierte una criticable introducción del método de interpretación económica como lucha contra la elusión fiscal, lo cual supone una contravención al derecho a la libertad de contratación y los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica (2013, p. 69).

Por otro lado, atendiendo a un sector de la doctrina peruana indica que la Norma VIII sería aplicable a una variedad de situaciones, tales como las indicadas a continuación (Picón, 2002, pp.101-102):

- Planeamiento de la estructura comercial establecida por los contribuyentes.
- Comparación de figura y resultado obtenido por los contribuyentes vs. El hecho gravado o no beneficiado.
- Determinación de presunto perjuicio fiscal.
- Probanza de la manipulación de la estructura comercial.
- Determinación de la verdadera naturaleza jurídica del negocio.

Como se puede ver, la Norma VIII a juicio de este último autor, puede ser aplicable a una multiplicidad de situaciones, como la calificación del hecho imponible y el propio planeamiento tributario, es decir, en el arreglo de las transacciones realizadas por el contribuyente a efectos de reducir su imposición tributaria. Esta posición genera más interrogantes que respuestas debido a que no se tiene un claro contorno de los alcances y ámbito de aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Otros autores, como es el caso de Terrones, tampoco concluyen respecto a la naturaleza de la Norma VIII, dando lineamientos generales respecto a la problemática de otorgar una potestad irrestricta o muy amplia a la Administración Tributaria. De esta manera, Terrones opina lo siguiente:

Por lo tanto, no estamos frente a una facultad irrestricta que posea el ente administrador de los tributos (la SUNAT, en el caso del Perú) para decidir sobre la forma jurídica que, a juicio de aquél, "debió" adoptar el administrado (deudor tributario), sino más bien de la capacidad que se reconoce al intérprete de la norma para abstraerse y dejar de lado el ropaje jurídico empleado por las partes únicamente cuando la consecuencia producida en la realidad no responda a la consecuencia que el Derecho admite para el negocio jurídico escogido por las partes o, dicho de otro modo, cuando la finalidad que ha previsto el Derecho para una determinada figura jurídica no resulta coincidente con el fin querido por las partes; en cuyo caso, es que recién se preferirá la realidad económica a la forma jurídica, determinándose finalmente el supuesto normativo en el que la operación realizada encuadraría.

(...)

En este sentido, considero que el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no puede haberse concebido como una pote(s)tad que ha sido otorgada a la SUNAT sin límites en su ejercicio y aplicación, pues la "apreciación económica de los hechos" o "interpretación económica de las normas tributarias", sea cual fuere nuestra postura al respecto, únicamente debe partir de evaluar si el hecho fáctico que está siendo objeto de verificación y/o fiscalización es el que efectivamente figura descrito -con todas sus características- en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria, dando origen -recién entonces- al nacimiento del hecho imponible (2005, p. 111-112).

La citada autora no concluye respecto a que, si la Norma VIII se trata en efecto de la regulación de la interpretación económica en el ordenamiento jurídico peruano o de si se trata de una auténtica norma antielusiva general destinada a combatir el fraude de ley, y que sea constitucionalmente válida a la luz de los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.

No obstante, Terrones comparte la posición de Rubio respecto a que si la forma adoptada (se entiende que es el negocio jurídico celebrado) es adecuada a la relación económica que subyace a la misma, esta forma debe respetarse y no establecerse un hecho imponible allí donde no lo hay (2005, p.113), confirmando la prohibición de la interpretación extensiva y de la analogía.

Así, esta "consideración económica" no se encuentra en el plano interpretativo de las normas tributarias, sino en una posición axiomática de la interpretación² (p. 89, 2003). Se trataría entonces de una toma de postura del intérprete respecto al método a elegir, pero no se encuentra en el plano mismo de la aplicación del derecho. Es decir, no constituye un auténtico método de interpretación.

² Marcial Rubio se refiere a "axiomática" en el sentido de que sustenta todo el proceso de interpretación a realizar, debido a que existe un ejercicio valorativo, conductual e intereses propios del intérprete (2003, p. 83).

Pantigoso sostiene que el primer párrafo de la Norma VIII contenía una apreciación o calificación económica de los hechos imposables. El sentido que debió darse a esta norma es que permite hacer referencia a la naturaleza jurídica final de los negocios cuyos límites están expuestos por ley que recoge la hipótesis de incidencia y no al llamado del sustrato económico o naturaleza económica (1996, p. 62-63).

Zavaleta tiene una opinión precisa al afirmar que la Norma VIII no contenía una norma antielusiva general y que no otorgaba a la Administración Tributaria la habilitación legal necesaria para desconocer las formas jurídicas de los actos realizados, a excepción de la simulación (2011, p. 156- 157). Sin embargo, también es de la opinión respecto a que la antigua Norma VIII regulaba la figura del fraude de ley (2011, p. 145), contradiciéndose al afirmar luego que el mencionado artículo no contiene una norma general anti fraude o antiabuso en materia de derecho fiscal.

Por último, Chávez Gonzales sostiene que nuestro Código Tributario no recoge la denominada “interpretación económica” en la Norma VIII. Este método de interpretación tiene su origen en la corrección de abusos de los contribuyentes que evadían caer en el ámbito de aplicación de la ley tributaria. De ahí proviene el carácter excepcional de este método de interpretación que llevó a cometer excesos por parte de la Administración, generando inseguridad jurídica en el tratamiento tributario de las operaciones de los contribuyentes (2003, p. 207).

Asimismo, este autor señala que es la ley lo que determina el hecho imponible gravado, conforme al artículo 2 del Código Tributario, y no el acto económico realizado en sí. La Norma VIII prohíbe la interpretación económica en tanto autoriza la utilización de todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, pero que no se permite la utilización de métodos extrajurídicos como el criterio económico.

Por lo tanto, desde el punto de vista de Chavez Gonzales, la Norma VIII prohíbe la interpretación económica, por lo que se entiende que no estaría regulándola,

en tanto se establece que solo se pueden interpretar normas jurídicas tributarias aplicando los métodos de interpretación admitidos por el derecho (literal, histórico, ratio-legis, entre otros).

Para Eusebio Gonzáles, la Norma VIII tiene como propósito combatir el fraude de ley, pero su propia finalidad viene a ser inviable porque dicha disposición prohíbe la interpretación extensiva; y, para descartar los efectos tributarios de las formas adoptadas por los contribuyentes y ahondar en la realidad económica, se debe interpretar extensivamente el supuesto de hecho establecido en la norma (2006, p. 397).

Ahora bien, en opinión de Bravo, difiriendo de la posición de García Novoa respecto a la incorporación de un método de interpretación económico, esta Norma VIII no otorgaba una facultad exorbitante a la Administración Tributaria, ni permitía la interpretación económica a pesar de su desafortunada redacción. A su juicio, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario estableció la calificación del hecho imponible, la cual se caracteriza por ser una interpretación de hechos a efectos de determinar si procede su subsunción a los supuestos de la norma (2013, p. 70).

Como se puede advertir, no existe un claro consenso respecto al entendimiento de la Norma VIII. Al parecer hay una tendencia de tratar de asimilarlo a la interpretación económica, pero ninguno de los citados autores es concluyente al respecto. Tampoco existe una claridad respecto a si la antigua Norma VIII era una cláusula antielusiva general, o más bien regulaba aspectos de la calificación del hecho imponible o un instrumento para abordar la simulación.

En mi opinión, las críticas al “método de interpretación económico” o “criterio económico” son acertadas, si es que la antigua Norma VIII hubiera regulado un método de interpretación no jurídico. Cuestión distinta sería que la interpretación bajo el método de ratio legis lleve al intérprete a considerar que la finalidad de una determinada disposición normativa persiga un sustrato económico común o que subyace al hecho imponible regulado; o, que la Norma VIII haya sido configurada en el ordenamiento como una auténtica regla antielusiva,

cumpliendo finalidades similares al de la actual CAG peruana. Este es el camino que ha seguido la jurisprudencia argentina, que, con una disposición prácticamente idéntica³, ha combatido supuestos de elusión tributaria sin mayores inconvenientes, aunque evidentemente no ausente de críticas.

1.1.2. Interpretación económica y sus críticas

El desarrollo conceptual de la interpretación económica se remonta a la “apreciación de la realidad económica”, en un pronunciamiento del 16 de julio de 1919 de la Corte Alemana en lo Fiscal, en la cual Enno Becker, funcionario de la Dirección Impositiva del Ministerio de Economía Alemán redacta la Reich Abgaben Ordnung⁴ y estableció en su artículo 4 lo siguiente: “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias” (Delgado, 2004, p. 319).

Según Kruse, este método interpretativo que proponía Becker se basaba en que la noción de capacidad contributiva se contesta solo con puntos de vista económicos. De esta manera, las leyes impositivas tributarias vinculan el deber a las existencias económicas por lo que resulta consecuente que su interpretación se haga considerando la existencia económica en torno a la variedad de posibilidades configurativas económicas (Magasich, 2016, p. 214).

Bajo este entendimiento, Ferreiro Lapatza afirma, citando a Combarros, que el fundamento teórico de este método persigue la finalidad de tratar igual con el mismo impuesto lo económicamente igual, lo que llevaría al intérprete a trascender la norma positiva aplicable al caso concreto para buscar este tratamiento igual de situaciones económicas similares (1999, p. 141).

Ferreiro Lapatza afirma que estas ideas fueron acogidas también en Italia por parte de la escuela liderada por Griziotti y que se denomina la teoría de la “interpretación funcional”. La esencia de esta doctrina es que los términos

³ Con la excepción que nuestra antigua Norma VIII aludía a los “deudores tributarios” y no “contribuyentes”, y se utilizó el término “adoptadas” en vez de “inadecuadas”.

⁴ Se trata de la Ordenanza Tributaria Imperial Alemana – RAO.

jurídicos no tienen un sentido único, común a todas las ramas del derecho, sino que varía según la función que desempeñen en la rama del derecho que se trate (1999, p. 142). El citado autor prosigue en su desarrollo de la siguiente manera:

Pues bien, la consideración de esta función dentro del Derecho tributario (atendiendo a todos los elementos del fenómeno financiero que distingue Griziotti: políticos, económico, jurídico y técnico) puede llevar al gravamen de actos o negocios jurídicos no contenidos en el hecho imponible, porque los términos jurídicos empleados en esta definición no remiten al concepto jurídico correspondiente, sino a la realidad social que constituye la base de dichos conceptos (1999, p. 142).

La idea, entonces, es que detrás del razonamiento de estos autores existe una preocupación por centrarse en un sustrato subyacente en los hechos imposables regulados en el ordenamiento. Ambos son esfuerzos por alcanzar la finalidad última de la norma tributaria, solo que Enno Becker centró su atención en lo económico y Griziotti fue más allá: considerando elementos también políticos o sociológicos, entre otros.

Por otro lado, en Argentina, uno de los principales autores que desarrollaron la noción de la consideración económica fue Dino Jarach. Este autor considera que la consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales (Ferreiro, 1999, p. 395). De hecho, las normas para el referido autor siempre se interpretan jurídicamente⁵, el matiz adicional en el derecho tributario se encuentra en que los presupuestos normativos contienen hechos cuya naturaleza es económica, de ahí la relevancia de tomarlo en cuenta (considerar lo económico del hecho) al momento de interpretar.

⁵ Según afirma Dino Jarach, la “consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrados en las normas materiales” (1999, p. 365).

El desarrollo de este método de interpretación por parte de Dino Jarach tuvo como principal fundamento conceptual a las ya desarrolladas ideas de Benvenuto Griziotti respecto al concepto de capacidad contributiva y de la presencia de este como causa del tributo. Para Jarach, los presupuestos de hecho de los impuestos (lo que él denomina hecho imponible) tienen naturaleza económica. La causa del tributo es aquella circunstancia o criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse el presupuesto de hecho derive la obligación tributaria (Jarach, 1982, p. 99).

Lo fundamental en la legislación tributaria es que en cada acto realizado por el contribuyente pueda identificarse el nacimiento de la deuda impositiva con, por ejemplo, el fenómeno de la venta en cuanto descubre en la transmisión de riqueza la manifestación de una capacidad para soportar la carga impositiva (Magasich, 2016, p. 216).

Otra postura metodológica es la del propio Griziotti, la cual fue denominada “interpretación funcional” de las leyes tributarias, la cual consistió en descubrir la causa de la imposición y la función de los impuestos para que puedan ser rectamente aplicadas (Sainz de Bujanda, 1991, p. 66).

Alberto Tarsitano señala, en concordancia con lo señalado anteriormente, que la tesis de la realidad económica vincula al intérprete del derecho a la situación económica real sobre los efectos producidos por actos jurídicos y contratos. Por lo tanto, es legítimo entender que la voluntad normativa es que los hechos jurídicos similares y otras figuras sean comprendidas, atribuyéndose el mismo o análogo resultado económico (2008, p. 866). En suma, se trata de un método de interpretación del derecho en el que se desconoce la literalidad de la norma escrita por hacer valer el contenido económico subyacente a las relaciones económicas/jurídicas a las que les sea aplicable una norma tributaria.

Por lo tanto, con la admisión de la capacidad contributiva como núcleo del tributo (o su causa), el presupuesto de la obligación queda instalado en los aspectos económicos que subyacen a la descripción del tipo, con lo cual la obligación nace cuando acontezca el resultado económico y las formas pasan a la irrelevancia,

logrando la efectividad del gravamen a todos los que se encuentren en igual capacidad económica y evitando la elusión fiscal por medio de resquicios formales (Magasich, 2016, p. 216).

No obstante, la consideración económica padece de algunas críticas fundamentales que descartan su posibilidad para que sean aplicados en la normativa peruana, así como su etiqueta de un auténtico método de interpretación del derecho: (i) el entendimiento de la interpretación jurídica y de la capacidad contributiva; y, la (ii) vulneración el principio de legalidad y reserva de ley.

1.1.2.1. El objeto de la interpretación

La interpretación es un fenómeno principalmente lingüístico que consiste en la atribución de significado⁶ a una determinada disposición normativa (refiriéndome al texto legal, a efectos de lo que nos concierne). Por lo tanto, se trata de un fenómeno que pertenece a la esfera de la hermenéutica de textos, al lenguaje y asignación de significados (Aarnio, 2016, p. 129).

Siguiendo lo indicado por Giovanni Tarello (2018, p. 68):

(...) las actividades de aprehensión de un derecho objetivo, que se llaman habitualmente de “interpretación del derecho” o de “interpretación de la ley” en el más extensivo significado a un documento legislativo o al conjunto de los documentos legislativos, sino que incluyen operaciones complejas: a) la identificación de un segmento del discurso legislativo, mediante descomposición y recomposición de los documentos con referencia a una “sistemática”, susceptible de ser interpretado como expresivo de la así llamada “norma del caso”; b) la atribución a este segmento del discurso legislativo de un significado, decidiendo el valor a dar a los vocablos indefinidos contenidos en sus enunciados, con referencia al lenguaje

⁶ En ese sentido, nos referimos a la concepción subjetiva de la interpretación, ya que el intérprete o lector atribuye el significado, sin que el texto u objeto de interpretación tenga uno asignado *per se*.

ordinario; c) la resolución de antinomias o conflictos entre leyes, con referencia a modos de concebir el derecho y a ideologías relativas a su coherencia; d) la integración de la ley, y la búsqueda eventual de nuevas normas reguladoras del caso, con referencia a modos de concebir el derecho como completo o incompleto, y a ideologías sobre los modos de integración de las leyes y la búsqueda de derecho extralegislativo⁷.

La interpretación es una actividad transversal a todo el derecho, y su ejercicio es el mismo. Sin embargo, esta similitud conceptual no supone que todas las disposiciones del ordenamiento deben interpretarse bajo los mismos métodos de interpretación, los cuales varían en función al objeto. En otras palabras, los negocios jurídicos, los tratados, las disposiciones con rango de ley y la Constitución tienen distintos métodos, principios y técnicas de interpretación.

La interpretación implica una decisión o elección de diversas alternativas semánticas y jurídicamente posibles (Aarnio, 2016, p. 104); y ello es posible porque la elección del método de interpretación presupone un ejercicio consciente de plasmar, en el ejercicio interpretativo, una serie de elementos que pertenecen a la subjetividad (criterios).

A pesar de ello, tratándose de la interpretación de disposiciones⁸ legales tributarias, estas no tienen distinción respecto a los métodos y principios que son utilizados para interpretar el resto de las normas del ordenamiento jurídico de rango legal como las disposiciones normativas civiles, laborales o administrativas, lo cual es reconocido tanto por la antigua y actual Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

⁷ El profesor Tarello, ex decano de la Facultad de Derecho de la Universidad de Génova fue un gran exponente de la filosofía analítica del derecho y considerado como positivista metodológico; sin embargo, a pesar de nuestras premisas metodológicas, consideramos bastante ilustrativo la cita a Tarello para explicar los aspectos técnicos de la interpretación normativa.

⁸ Es conveniente resaltar que existe una distinción entre disposición y norma. Lo primero hace referencia al texto mismo, o conjunto de signos lingüísticos que componen oraciones en un determinado lenguaje. Lo segundo es producto de la interpretación, la norma es el mandato que se extrae del texto.

Nuestro Código Tributario, en ese sentido, rechaza antiguas consideraciones especiales a la interpretación en materia tributaria que se concretaban, según Ferreiro Lapatza, en las máximas *in dubio pro fisco* o en la contraria, *in dubio contra fisco*, las cuales inclinaban la balanza hacia el fisco o el contribuyente de forma automática y, ciertamente, injustificada, siempre que se considere que los métodos de interpretación en todo el ordenamiento son los mismos⁹.

Ahora bien, un método de interpretación que toma en cuenta el sustrato económico ensancha, inevitablemente, el ámbito de aplicación de una disposición tributaria, ya que la interpretación desborda lo establecido en ella, y no por causas estrictamente jurídicas, sino fácticas o fenomenológicas, llegando incluso a establecer aplicaciones analógicas de las normas que establecen tributos con el pretexto de perseguir un “sustrato económico subyacente”.

Asimismo, autores como Tarsitano critican la utilización de la noción de capacidad contributiva como fundamento de dicho método de interpretación. La “capacidad económica” originalmente concebida para fundamentar la causa del tributo se transforma en capacidad contributiva, lo cual reconduce el hecho a uno de naturaleza estrictamente jurídica, que debe ser analizado desde dicho campo, y no en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma.

1.1.2.2. Crítica del principio de reserva de ley

Existe otro *impasse* que impide el acogimiento de la interpretación económica de las disposiciones tributarias y se trata del impacto en los principios de legalidad y reserva de ley. Sobre el desarrollo conceptual de ambos términos existen

⁹ A excepción de aquellas áreas en las que existen métodos especiales como la interpretación de la constitución, negocios jurídicos, tratados internacionales, entre otros.

tantas definiciones como autores, algunos asimilando ambos conceptos como uno solo¹⁰, y otros, realizando una diferencia importante¹¹.

Sin embargo, y tratándose de principios constitucionales regulados explícitamente en el artículo 74 de nuestra Constitución Política, resulta de suma importancia revisar lo establecido por nuestro Tribunal Constitucional con la finalidad de definir ambos principios y posteriormente identificar cuál sería la crítica a la interpretación económica.

Una definición del principio de reserva de ley y legalidad no puede ir de espaldas al desarrollo jurisprudencial de nuestro Tribunal Constitucional¹², mas aun cuando este último transforma distintos conceptos utilizados por el derecho tributario, alcanzando nuevos significados, y cuya interpretación y aplicación no se mantiene rígida en el tiempo. Ahora bien, el propio Tribunal Constitucional ha variado su postura a lo largo de su jurisprudencia. En el fundamento 5 de la sentencia contenida en el Expediente N° 323-2001-AA/TC, el máximo intérprete de la Constitución estableció lo siguiente:

El artículo 74° de la Constitución establece que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo; que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y, que no surten efecto las normas tributarias dictadas en contravención de lo que establece dicho artículo. Asimismo, la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario dispone que sólo por ley o decreto legislativo se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota. Por lo tanto, el establecimiento de la alícuota del Impuesto Selectivo al

¹⁰ Por ejemplo, dentro de la postura en la cual se asimila la noción de reserva de ley al interior del principio de legalidad tenemos a Eva Andrés Aucejo, en: (2013). Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria. Marcial Pons. Madrid, p. 112-114.

¹¹ Sobre el particular, véase KRESALJA, Baldo y OCHOA, César (2012). El régimen económico de la Constitución de 1993. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, p. 216.

¹² Más aun teniendo en cuenta que el Tribunal Fiscal ha establecido en reiterada jurisprudencia que la interpretación del Tribunal Constitucional es vinculante respecto a las normas tributarias aplicables a un caso. A manera de ejemplo, en la Resolución N° 13633-5-2010 se establece que la jurisprudencia del TC constituye fuente de derecho vinculante también a los órganos administrativos.

Consumo a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo N.º 095-96-EF vulnera el principio de legalidad o de reserva de la ley, contemplado en el precitado artículo de la Constitución.

Como se puede apreciar de la cita precedente, trata ambos términos como similares o idénticos, sin establecer una distinción conceptual a pesar de que el artículo 74 de la Constitución los menciona de forma separada. Posteriormente, con la Sentencia del Expediente N° 0042-2004-AI/TC, se desarrolla un matiz conceptual entre ambos principios:

9. (...)

A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. **Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes;** el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

Es tal sentido, cabe afirmar que "mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora".

10. En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional

que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley. A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation"; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de leyes también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos. (El resaltado es nuestro).

De la cita anterior se desprende que existe una diferencia conceptual en ambos principios. El de legalidad responde a la sujeción de los poderes públicos al ordenamiento jurídico, empezando por la Constitución, por principio de jerarquía y al ser la regla de reconocimiento del sistema, y el de reserva de ley que responde a que la Constitución fija determinados instrumentos normativos a través de los cuales se puede legislar en materia tributaria. Así, en el entendido de que existe una reserva normativa al Poder Ejecutivo en materia de aranceles de aduanas y tasas, y sumado a la interpretación del caso *British American Tobacco* (Expediente N° 2762-2002-AA/TC) se debería reinterpretar la noción de este principio hacia una relativización (reserva de ley relativa), en tanto el Poder Ejecutivo tiene cierta potestad de regular aspectos como la alícuota, siempre que la norma de rango legal establezca ciertos parámetros; y, porque se permite la regulación de la materia tributaria por instrumentos que no son la ley, en un sentido estricto y literal del término.

En ese sentido, resulta coherente reinterpretar la noción de reserva de ley hacia una "reserva de normatividad", en tanto la Constitución y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional establecen que la reserva no corresponde exclusivamente a "leyes", entendidas como aquellos instrumentos normativos

que emite el Congreso de la República, sino que otros poderes del Estado como el Ejecutivo tienen una auténtica potestad tributaria originaria.

Teniendo en cuenta el desarrollo anterior, la interpretación económica ignora el hecho de que la hipótesis de incidencia se regula normativamente, y se recubre del principio de reserva de ley, que establece un “cerco” por medio del cual solo las normas cuya jerarquía establece la Constitución pueden establecer los aspectos esenciales del tributo. Por lo tanto, esta “interpretación” habilita a la Administración Tributaria poder desconocer la aplicación de dichos principios con la finalidad de combatir prácticas elusivas, ensanchando la hipótesis de incidencia a supuestos no contemplados en ella.

Sainz de Bujanda critica esta teoría en su falta de metodología jurídica lo que implica una verdadera huida del Derecho (1966, p. 216). El hecho imponible tiene una naturaleza jurídica ya que solo la ley eleva un determinado supuesto de hecho con la finalidad de que genere una obligación tributaria. En palabras del citado autor: “la obligación tributaria nace, por voluntad de la ley, cuando se produce el hecho imponible, y no cuando se produce la relación económica que el legislador haya tenido en cuenta al configurar el hecho imponible” (Sainz de Bujanda, 1966, p. 597).

De esta manera, cuando se crea una norma tributaria se recoge un hecho que fenomenológicamente puede ser una actividad económica como la celebración de un acuerdo entre partes (contrato), la obtención de una indemnización o cualquier otro y se transforma en una realidad jurídica que existe solo porque el hecho descrito (originalmente un hecho fáctico sin relevancia jurídica) se encuentra regulado en una disposición normativa, otorgándole la categoría de hecho imponible o hecho jurídicamente relevante (susceptible de generar consecuencias jurídicas).

Báez Moreno afirma que este tipo de interpretación entrega facultades “omnímodas” al intérprete al permitirle salir del presupuesto de hecho normativo que está interpretando para acudir de forma directa a la realidad económica subyacente, ignorando el texto de la disposición normativa, para disminuir o

extender los supuestos a situaciones mucho más allá de sus significados (Magasich, 2016, p. 217).

Como consecuencia de lo anterior, existe una dosis incompatible de incertidumbre en el tratamiento tributario de las operaciones a juicio de Ferreiro Lapatza, quebrantando el principio de seguridad jurídica (1999, p. 141).

Las críticas a la constitucionalidad de la antigua Norma VIII no se hicieron esperar, y la respuesta a nivel legislativo llegó el 9 de agosto de 1996 mediante la aprobación, por parte del Congreso de la República, del Proyecto de Ley N° 01614, el mismo que modificó el segundo párrafo de dicha norma que establece la denominada “interpretación económica”. De esta manera, el 22 de setiembre de 1996 se publica la Ley N° 26663, la cual elimina definitivamente la segunda oración del segundo párrafo, marcando el final de un primer intento por combatir la elusión tributaria y el fraude de ley mediante instrumentos de rango legal.

Norma VIII original, antes de la modificación por la Ley N° 26663	Norma VIII modificada por la Ley N° 26663
<p><i>Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.</i></p> <p><i>Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente 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</i></p>	<p><i>Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.</i></p> <p><i>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.</i></p>

<p><i>estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.</i></p> <p><i>En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.</i></p>	<p><i>En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.</i></p>
--	--

1.1.3. Introducción de la primera Cláusula Antielusiva General en el Perú

La Norma Antielusiva General nace de una delegación de facultades al Poder Ejecutivo mediante la Ley N° 29884, “Ley que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros”. Entre las materias que versa la delegación de facultades, se puede apreciar en el literal b) del numeral 1 del artículo 2 que se faculta al Poder Ejecutivo modificar el Código Tributario, en relación a lo siguiente:

1. Modificar el Código Tributario a fin de perfeccionar el marco vigente que permita mejorar la competitividad del país y elevar los niveles de recaudación, en relación con las siguientes materias:

(...)

b) Modificaciones que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas y complementar las reglas de responsabilidad tributaria, con criterio de razonabilidad, preservando la seguridad jurídica.

Como se puede apreciar en el Diario de Debates de la Segunda Legislatura Ordinaria de 2011, el ex congresista de la República, el señor Salazar Miranda, indica lo siguiente respecto a la Ley N° 26663 y lo que habría motivado el otorgamiento de facultades de la Ley N° 29884:

Si nosotros nos atenemos al Decreto Legislativo 816, de 21 de abril de 1996, podemos ver que también se había otorgado a la SUNAT esa facultad de interpretar la ley. Ello motivó que mediante Ley 26663, originada

en un proyecto de ley del congresista Ricardo Marcenaro – quien fundamentó el grave peligro que constituía dejar a la Sunat la consideración de un hecho punible sobre la base de una interpretación económica -, se derogara la parte referida al otorgamiento de esas facultades a la Sunat.

De esta manera, y finalmente, el 18 de julio de 2012 se publicó el Decreto Legislativo N° 1121 que incorpora la actual Norma XVI, norma que establece la CAG.

Sin entrar en extenso detalle, la Norma XVI no solo establece la denominada CAG en el ordenamiento peruano. Su incorporación mediante el citado Decreto Legislativo trajo también modificaciones a la Norma VIII, los cuales resumimos a continuación:

LEY N° 26663	DECRETO LEGISLATIVO N° 1121 (actual Norma VIII)
<p>Norma VIII.-</p> <p>Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.</p> <p>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.</p> <p>En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.</p>	<p>Norma VIII.-</p> <p>Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.</p> <p>En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.</p>

Como se puede apreciar del cuadro elaborado, el segundo párrafo que regula la “determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible”¹³ ha sido trasladado al primer párrafo de la nueva Norma XVI que incorpora el Decreto Legislativo N° 1121, la cual tiene la siguiente redacción:

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.

¹³ Como veremos más adelante, se trata de la calificación del hecho imponible.

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

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

La incorporación de la CAG en el país siguió una tendencia desarrollada mucho antes en la región de regular este tipo de instrumentos para combatir la elusión tributaria. Entre los países que la regulan en América Latina, tenemos Argentina¹⁴, Bolivia¹⁵, Colombia¹⁶, Costa Rica¹⁷, Chile¹⁸, Ecuador¹⁹ y Uruguay²⁰, entre otros.

Mediante la incorporación de una CAG se pretende disminuir las consecuencias negativas de la permisión de la elusión fiscal en un sistema tributario. La Administración Tributaria de Sudáfrica resume bien dichas consecuencias en los términos siguientes:

The harms caused by impermissible tax avoidance are varied and pervasive. They include short-term revenue loss, growing disrespect for the tax system and the law, increasingly complex legislation, the uneconomic allocation of resources, an unfair shifting of the tax burden, and a weakening of the ability of Parliament and the National Treasury to set and implement economic policy (Duff, 2009, p. 486).

¹⁴ Artículo 2 de la Ley 11.683.

¹⁵ Numeral II del artículo 8 del Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley N° 2492.

¹⁶ Artículo 869 del Estatuto Tributario de Colombia.

¹⁷ Artículo 8 de la Ley 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

¹⁸ Artículo 4 BIS y Artículo 4 TER del Código Tributario, aprobado por el Decreto Ley N° 830.

¹⁹ Artículo 17 del Código Tributario, aprobado por Resolución 9.

²⁰ Artículo 6 del Decreto Ley N° 14.306.

A estos efectos negativos se suma el impacto de la economía digital y las nuevas formas de generación de riqueza que prescinde de la localización física de la misma. La proliferación de las denominadas “termitas fiscales”²¹ supone un reto que todos los Estados deben asumir en la medida de sus posibilidades ante la reducción de los ingresos tributarios, ya sea mediante la creación de instrumentos de derecho interno como las CAG o por medidas multilaterales destinados a exterminarlas.

La utilización de la CAG o estándares jurisprudenciales para combatir la elusión tributaria por parte de los Estados de la región no es un hecho aislado ni reciente en la comunidad internacional (Sotelo, 2012, p. 26), ni mucho menos, como se evidencia del cuadro anterior, aislado de la tendencia en nuestra región. Sin embargo, es evidente que cada norma antielusiva general de cada legislación tiene un estilo particular en su redacción y desarrollo jurisprudencial propio.

A pesar de la tendencia marcada en nuestra región de regular la CAG como instrumento antielusivo, en nuestro ordenamiento jurídico, la CAG obtuvo una rápida respuesta del Poder Legislativo para frenar su aplicación y que cumpla sus fines de combatir la elusión tributaria, lo cual también fue impulsado por diversas opiniones de especialistas en la materia y gremios empresariales.

Alguna de las críticas se vinculó con la falta de definición de la noción de elusión lo cual otorgaría a la Administración Tributaria con mucha discrecionalidad para determinar en contenido o significado de los términos, como artificiosidad e impropiedad.

En esa línea, Jorge Bravo indicó respecto a la noción de elusión que “todo parece apuntar a que lo hará en un sentido amplio, abarcando en general cualquier

²¹ Se trata de un término acuñado por Vito Tanzi. Véase: V Tanzi, “Globalization and the Work of Fiscal Termites” IMF Working Paper, WP/00/181 (November 2000). En esta investigación, el autor identifica hasta 8 terminas fiscales, entre las cuales tenemos el comercio electrónico, el uso del dinero electrónico, transacciones entre partes vinculadas, paraísos fiscales y creación de empresas offshore, *hedge funds*, inhabilidad de gravar el capital altamente movable, incremento de actividades desarrolladas en el extranjero por individuos capacitados, entre otras.

planeamiento tributario. Lo que no tomó en cuenta el Ejecutivo al incorporar esa norma, es que en el Perú existe la obligación de contribuir, pero no existe el deber de elegir la alternativa de negocios que genera una mayor obligación tributaria” (2012). Esto ocasionaría una gran inseguridad jurídica debido al amplio alcance.

Silvia Cachay, en una entrevista al diario El Comercio el 10 de agosto de 2012, indicó que, al no incluirse una definición de elusión, se establece que SUNAT sea la encargada, a su discreción, determinar cuando existe elusión, llevando a una inseguridad jurídica.

Por otro lado, Jorge von Wedemeyer, presidente de la Cámara de Comercio de Lima, indicó en el año 2014 que “la norma lesiona la seguridad jurídica y es extremadamente peligrosa por su abierta discrecionalidad que puede convertirse en arbitrariedad”. Esto le restaría la predictibilidad a la aplicación del derecho tributario, debido a que la norma es poco clara e impredecible.

Asimismo, entre las razones para derogar la Norma XVI, tenemos las siguientes:

- Vulnera los principios de legalidad y seguridad jurídica.
- Su redacción es deliberadamente ambigua.
- Excede las facultades delegadas por el Congreso al Poder Ejecutivo.
- Vulnera el derecho constitucional de la persona "Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni impedido de hacer lo que la ley no prohíbe".
- Es una norma conflictiva, judicializará los reclamos tributarios.
- Vulnera la Norma VIII del mismo Código, que prohíbe – en vía de interpretación- extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley.
- El contribuyente queda expuesto a denuncia por presunción de fraude o delito tributario.
- Pone en riesgo las inversiones y el desarrollo del país, entre otros.

Los comentarios y críticas fueron acogidas por el Congreso de la República y finalmente se cristalizaron en la Ley N° 30230 del 14 de julio de 2014 que frena la facultad de la SUNAT de aplicar la Norma XVI, estableciendo lo siguiente en el artículo 8:

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

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

En los diarios de debate que corresponden al Periodo Legislativo 2013-2014, publicado el 3 de julio de 2014, Valle Ramírez indicó lo siguiente respecto a la suspensión de la Cláusula Antielusiva:

La suspensión de la aplicación de la norma decimosexta del título preliminar del Código Tributario a hechos exteriores a la vigencia del Decreto Legislativo 1121, para efectos de la seguridad jurídica respecto a los mecanismos aplicables por la Sunat en sus fiscalizaciones tributarias, al respecto se debe considerar que disposiciones de este tipo requieren preparación de los funcionarios de la Sunat para su adecuada implementación.

En ese mismo sentido, diversos congresistas²² indicaron que la Norma XVI trae consigo incertidumbre e inseguridad a los contribuyentes, aún más si queda a discrecionalidad de la Administración Tributaria determinar su contenido en su aplicación.

En este contexto, algunos autores afirman que se realizaron intervenciones de gremios opositores a la CAG que sometieron su aplicación a la creación de parámetros de fondo y forma, de manera tal que, en los siguientes cuatro años del Gobierno de Ollanta Humala, no se realizó ninguna aprobación. En el gobierno siguiente de Pedro Pablo Kuczynski, el ministro de Economía Thorne, indicó en setiembre de 2016 que el Gobierno derogaría la Norma XVI (Grupo de Justicia Fiscal, 2020, p. 8).

Los cuestionamientos doctrinales hacia la CAG no son propios de Perú. En España también se ha visto una serie de argumentos esbozados para evitar su regulación en la Ley General Tributaria española. Palao Taboada observó en 1998 cómo en España:

la ideología dominante en el momento presente en nuestro país, y, en general, en los que pertenecen a nuestro ámbito cultural y político, no es propicia a la utilización de esta figura. Asistimos, en efecto, a un auge del liberalismo y del individualismo y a un correlativo retroceso de las ideologías potenciadoras de lo comunitario y estatal. Los empresarios, cuyo prestigio social es creciente, reclaman libertad para sus negocios. El mercado, glorificado como máximo rector de la actividad económica y social, exige seguridad jurídica; ésta se erige, en consecuencia, en principio supremo del ordenamiento: sólo valdrán las limitaciones de la autonomía de la voluntad expresa y taxativamente previstas en las leyes; se recortan paralelamente las facultades de la Administración. (...) En suma no soplan buenos vientos para figuras como el fraude a la ley” (2022, p.147).

²² Como es el caso de Spadaro Philipps, Chacón de Vettori y Galarreta Velarde.

Como cualquier política pública, la legislación tributaria es objeto de discusión y preocupación por distintos sectores en el ámbito económico y político, permeándose cuestiones no solo meramente técnicas, sino ideológicas²³ de parte de distintos actores privados y públicos.

1.1.4. Principales críticas hacia la CAG: sobre su inconstitucionalidad

Las principales críticas a la CAG como norma vienen de su supuesta inconstitucionalidad, debido a que entraría en fricción directa con una serie de principios constitucionales, entre los cuales tenemos el principio de reserva de ley y el principio de seguridad jurídica.

De forma acertada, Zuzunaga y Malherbe resumen las críticas a la constitucionalidad de la CAG peruana en los términos siguientes:

En conclusión, para nosotros, la CAG resiente el principio de reserva de ley y el de seguridad jurídica. Sin embargo, ese resentimiento ocasionado por preferir el combate al abuso del derecho y el principio de capacidad contributiva, principios también constitucionales, no lleva a su inconstitucionalidad, siempre que la afectación sea minimizada por una cláusula que tenga las siguientes características: (i) que sea precisa, en la medida de lo posible y con las limitaciones de su carácter de concepto jurídico indeterminado; (ii) que la carga de la prueba recaiga en la Administración Tributaria; y, (iii) que se adopte un eficiente procedimiento garantista (2018, p. 67-68).

En ese sentido, pasamos a exponer las principales críticas a la CAG a la luz de los precitados principios constitucionales.

1.1.4.1. Vulneración del principio de reserva de ley

²³ Para tener un mayor contexto del particular, ver: Durand, Francisco (2017). *Juegos de poder. Política tributaria y lobby en el Perú, 2011-2017*. Oxfam.

El principio de reserva de ley se consagra como uno de los principios rectores del ejercicio de la potestad tributaria, consagrado en el artículo 74 de nuestra Constitución, así como una garantía para el ciudadano peruano respecto al instrumento idóneo para la creación y regulación de la materia tributaria.

El principio de reserva de ley es definido como aquel principio que delimita el instrumento idóneo por medio del cual se regula la materia tributaria. Se trata de un cerco que impide que el legislador (ya sea el Poder Ejecutivo o Legislativo) pueda crear, modificar, derogar o regule con normas de un rango inferior a la ley. Sin embargo, es importante recalcar que el primer párrafo del artículo 74 de la Constitución habilita la regulación de aranceles y tasas mediante Decreto Supremo.

Sobre la definición del principio de reserva, hemos indicado en el apartado 1.1.2 anterior que la reserva de ley ha reinterpretado este principio hacia una relativización respecto al instrumento idóneo para regular la materia tributaria.

Así, el principio de reserva de ley, debe ser entendido como un principio de “normatividad” debido a que la materia tributaria debe ser regulada en cada caso por el órgano competente (Sevillano, 2019, p. 118), a través de la norma pertinente y de esta manera, respetar la distribución de la potestad tributaria.

Ahora bien, respecto a la vulneración del principio de reserva de ley, la aplicación de la CAG generaría un “ensanchamiento” (Zuzunaga, 2013, p. 35) de hechos imposables en el ordenamiento peruano, aplicando disposiciones tributarias a supuestos que originalmente, en una situación sin CAG, no podrían ser aplicables sin quebrantar el mencionado principio.

Esta situación generaría que se apliquen consecuencias tributarias a hechos no contemplados de forma explícita por la norma tributaria, quebrantando el principio de reserva de ley, en tanto el supuesto de hecho se ve “alterado” por aplicación de la norma antielusiva general.

Concretamente, la CAG introduciría conceptos jurídicos no determinados de forma taxativa y precisa en la legislación tributaria con la finalidad de atribuir consecuencias jurídico-tributarias, como por ejemplo el gravamen o tratamiento tributario de alguna operación económico contractual del contribuyente, a través de la aplicación de una norma.

Estas consecuencias jurídicas “distintas” a las consecuencias previstas taxativamente por la norma tributaria de rango legal sería establecida por la propia Administración Tributaria. Por lo tanto, la SUNAT contaría con una facultad discrecional para “regular aspectos esenciales en materia tributaria”, debido a que aplicaría consecuencias no previstas por el supuesto de hecho normativo, desde un punto de vista literal.

Esta crítica se acentúa por autores que afirman que la CAG vendría ser una norma que “completa hechos imponible”, estirando los alcances normales que podría tener alguna hipótesis de incidencia. También se afirma que cuando existen supuestos de elusión no se cumple el hecho imponible y es por ello que se requiere de una CAG que corrija este efecto.

Falcón y Tella, cuando abordó la antigua CAG española (artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963) planteó una disyuntiva entre si el hecho imponible o se realiza o no se realiza, y si fuera lo segundo, entonces se trata de un supuesto de economía de opción (Palao, 2022, p. 147).

En Perú, tenemos por ejemplo la opinión de Zuzunaga que es claro al retratar esta discusión:

En este punto, sí digo que hay una diferencia porque respecto de lo que yo considero que es el evitamiento -que es la no ocurrencia del hecho imponible- que es justamente lo que, lleva a la necesidad de una cláusula antielusiva que permita a la Administración Tributaria reconducir los efectos de esa figura en donde ya no importa si la causa del evitamiento fue fraude de ley, simulación en la causa o un negocio indirecto. Lo que interesa ante la figura sospechosa para que sea combatida es que, objetivamente, la

actuación del contribuyente no apruebe los dos test que ha definido la ley. Es allí donde ya se abren dos posiciones a nivel interno en el Perú y a nivel internacional, una la que sustenta que no hubo hecho imponible y la otra que dice que siempre hubo pero que estuvo enmascarado o disfrazado (2012, p. 410).

Estas perspectivas reducen la discusión a la realización o no del hecho imponible, lo cual presupone un punto de vista formalista de la norma tributaria y su aplicación. Detrás de estas afirmaciones se esconde una preocupación respecto a si los supuestos de fraude de ley configuran lagunas en el derecho, siendo que la CAG “cubre” o suple dichas deficiencias, llegando a gravar hechos que no estaban tipificados en la norma.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no se presenta en los casos de elusión bajo la CAG un presupuesto claro para el uso de la analogía, y es que no existe una laguna. La norma tributaria existe, y es precisamente cuya aplicación se ve impedida por el artificio o la elusión. Por el contrario, los supuestos de elusión son combatidos no con métodos de integración sino con la aplicación de la CAG, respetando las normas procedimentales pertinentes. De esta manera, y siguiendo con el desarrollo de la propia norma, la SUNAT se encuentra habilitada a aplicar “la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso”.

1.1.4.2. Vulneración al principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica nace como garantía necesaria del respeto de los derechos humanos y de la libertad que era necesitada por los franceses en el Siglo XVIII tras los acontecimientos de la Revolución Francesa (López, 2011, p. 123).

Según el citado autor, en este contexto se realiza la importancia de la vinculación del derecho con el poder, con la finalidad de que el gobierno de turno no expida de forma despótica las leyes que le convengan en cualquier situación o momento

dado o también denominado “Lex Rex”, término que era utilizado para expresar que el rey era la ley en sí misma.

La Declaración de Derechos se consagró como una inconformidad de la población con las actuaciones judiciales enmarcadas en la incertidumbre generada hacia los súbditos, quienes no entendían ni conocían lo permitido o prohibido por las leyes (López, 2011, p. 126).

El principio de seguridad jurídica es un principio implícito en la Constitución que ha sido reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En efecto, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00010-2014-PI/TC, citando otros criterios como los contenidos en las Sentencia del Expediente N° 0001-0003-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha indicado que se trata de un principio implícito, en los términos siguientes:

El Tribunal tiene dicho que la seguridad jurídica es un principio consustancial al Estado constitucional de derecho que proyecta sus efectos sobre todo el ordenamiento jurídico. Aunque no exista un reconocimiento expreso, el Tribunal ha destacado que su rango constitucional se deriva de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como el párrafo a) del inciso 24) del artículo 2° de la Constitución (“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”), y otras de alcance más específico, como la que expresa el párrafo f) del inciso 24) del artículo 2° (“Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”), o el inciso 3) del artículo 139° de la Ley Fundamental (“Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación” (STC 0016-2002-AI/TC, Fund. N°4). Mediante dicho principio se asegura a todos los individuos una expectativa razonablemente fundada sobre cómo actuarán

los poderes públicos y, en general, los individuos al desarrollarse e interactuar en la vida comunitaria.

En esa misma línea, la seguridad jurídica también ha sido desarrollada conceptualmente por la Sentencia del Expediente N° 00016-2002-AI/TC, en la cual se afirma que:

(...) es un principio consustancial al Estado constitucional de derecho, implícitamente reconocido en la Constitución. Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad.

Como se puede advertir, este principio tiene un reconocimiento debido a que existe una cláusula abierta de derechos fundamentales en nuestra Constitución, prevista en el artículo 3, y también se desprende, según el desarrollo jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de una serie de artículos de la Constitución, los cuales han sido interpretados a la luz de los métodos constitucionales como el de unidad y concordancia práctica²⁴.

Sobre el artículo 3 de la Constitución y de su interpretación por parte del Tribunal Constitucional, se ha afirmado que la Constitución prevé la individualización de “nuevos” derechos en función de la aplicación de la teoría de los derechos innominados (Expediente N° 00008-2003-AI/TC) y que cuyo reconocimiento corre por cuenta de los jueces y el propio TC (Expediente N° 03052-2009-PA/TC).

De hecho, esta crítica en función al principio de seguridad jurídica fue la misma que se elaboró para cuestionar la antigua Norma VIII que se destinó para el

²⁴ Respecto al desarrollo de estos principios y métodos de interpretación constitucional, véase la Sentencia recaída en el Expediente N° 05854-2005-AA del Tribunal Constitucional.

combate del fraude de ley tributario en el país, por unos cuantos meses de 1996, lo cual es advertido por Zuzunaga y Malherbe:

En efecto, la exposición de motivos de la Ley N° 26663 señaló que “Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituyen por ello la garantía contra la arbitrariedad.

Por lo tanto, como una manifestación de la vulneración del principio de seguridad jurídica generado por la incorporación de la CAG en el ordenamiento peruano se revela en la falta de línea divisoria entre la economía de opción (lo permitido por el ordenamiento) y la elusión tributaria, en tanto se deja su definición a una fórmula genérica no determinada ni precisada legislativamente.

1.1.4.3. Vulneración a la libertad contractual y autonomía privada

Las críticas vinculadas a la vulneración a la libertad contractual y la autonomía privada no son propias ni únicas de la norma antielusiva. La demanda de inconstitucionalidad contra el Impuesto a las Transacciones Financieras también contuvo, entre sus argumentos, una supuesta vulneración a la libertad contractual, como lo precisan los siguientes fundamentos de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC:

5. Los demandantes argumentan que la norma impugnada afecta el derecho a la libertad de contratar, ya que sus artículos 3°, 4°, 5° y 6° vulneran la autonomía privada porque ordenan que el pago de ciertas sumas de dinero se efectúe mediante la forma que sanciona esta norma, es decir, “a través de medios de pago previstos por el legislador y no por los contratantes”. Asimismo, aducen que el artículo 5° obliga a

las partes a concluir o celebrar un contrato con una entidad del sistema financiero para que esta los provea del medio de pago necesario para cumplir con el pago de su obligación, lo que supone un vaciamiento del contenido de dicha libertad, dado que la única opción impuesta por la ley es la de acudir a contratar con una empresa financiera

La autonomía privada (o autonomía de la voluntad) es la aptitud de las personas de poder crear y configurar reglamentación de intereses o acuerdos contractuales que permitan satisfacer determinadas necesidades. Se trata de un concepto incorporado en el derecho a la libre contratación en términos del Tribunal Constitucional y configura la base del mismo (Expediente N° 02175-2009-PA/TC).

A nivel de la Constitución, encontramos un reconocimiento expreso de la autonomía privada o libertad contractual como un principio y derecho reconocido expresamente en el inciso 14 del artículo 2 y el artículo 62. Este derecho incluye no solo la libertad de elegir con quién celebrar contratos (libertad de contratar y no contratar), sino también de elegir los términos, condiciones o cláusulas que regirán el acuerdo entre partes.

La afectación a este derecho fundamental subyace en que se restringe la posibilidad del contribuyente a poder ordenar, configurar y realizar los contratos que considere pertinentes para conseguir sus fines, tal cual como lo indica la propia definición de autonomía privada. Esta restricción se materializa en la posibilidad de la Administración Tributaria de reparar cualquier ventaja fiscal obtenida por el ejercicio de la autonomía privada y despojarlo de cualquier efecto tributario, descartando la operación para reconfigurarla hacia el hecho imponible supuestamente eludido.

1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

1.2.1. Algunos apuntes metodológicos

Es importante recalcar que estos principios constitucionales alcanzan una relevancia fundamental en el paradigma del Estado Constitucional de Derecho. Ya es una idea difundida que la Constitución no es un trozo de papel o un mero documento político con directrices programáticas que sirve como especie de guía respecto a la dirección en que debe encaminarse la sociedad (Gascón y García, 2003, p. 21).

Por el contrario, se trata de una auténtica norma jurídica con eficacia directa en el ordenamiento jurídico en su conjunto; y, además, por cuanto procede de una fuente con legitimidad cualificada (poder constituyente) se trata de la norma más alta, por lo que todas las normas de rango legal, o inferiores, encuentran justificada su validez por su compatibilidad axiológica y jurídica con ella.

Sin embargo, los ideales de la Constitución como una auténtica norma jurídica no siempre han imperado en el pensamiento jurídico moderno. El denominado Estado de derecho o Estado liberal de derecho en términos de Zagrebelsky, se caracterizó por remitir “a la primacía de la ley frente a la Administración, la jurisdicción y los ciudadanos. El Estado liberal de derecho era un Estado legislativo que se afirmaba a sí mismo a través del principio de legalidad” (2008, p. 24).

De igual manera, Sánchez Agesta indica respecto al Estado de derecho que se trata de

“aquel en que se ha producido un equilibrio entre el impulso del poder y de la libertad (de la acción política subjetiva), y el orden regulador del Derecho (orden político institucionalizado); esto es, aquel en que el Derecho positivo encarna de una forma satisfactoria los valores de justicia y seguridad que son función del Derecho y encuentra en estos valores la fuerza necesaria para contener el poder y la libertad” (1986, p. 131).

La ley, dentro de este contexto, se manifestaba como una expresión de la centralización del poder político y una liberación de las ataduras de la antigua monarquía y absolutismo.

Gascón y García resumen las principales características y efectos de un Estado de Derecho en los siguientes términos:

Por ello el Estado de derecho se configura como Estado legislativo, y más que de principio de legalidad en sentido amplio, cabe hablar de imperio de la ley en sentido estricto: de un lado, las Constituciones terminaron siendo meras cartas políticas y los proclamados derechos constitucionales sólo tendrían eficacia jurídica en la medida en que la ley los reconociera y con el alcance que la ley les diera, de manera que no constituirían un límite a la legislación; de otro, el consagrado principio de separación de poderes no supuso la articulación de un sistema de frenos y contrapesos recíprocos, sino simple y llanamente la subordinación al legislativo de los otros poderes. En suma, el Estado de derecho se desarrolla en Europa como Estado legislativo de derecho, y significa (sólo) la sumisión de la Administración y del Juez a la ley, que, por cuanto norma general y abstracta y expresión de la voluntad general, es también garantía de justicia (Gascón y García, 2003, pp. 16 - 17).

La constitución, bajo este pensamiento, se trató de un conjunto de principios, invocaciones a valores genéricos, programas y directivas, expresados comúnmente en compromisos puramente verbales, lo cual fue también reforzado por Schmitt quien creyó que la palabra norma terminaría perdiendo todo valor y resultaría inútil si es que se le denomina como a tal a dicho conjunto de principios (Zagrebelsky y Marcenó, 2018, p. 84).

Sin embargo, luego de la segunda guerra mundial se realizó un giro conceptual respecto al entendimiento de la constitución, su relevancia y preponderancia en el ordenamiento, este fenómeno es denominado “constitucionalización del derecho”.

La constitucionalización del derecho es un fenómeno complejo que ha transformado la manera de concebir y aplicar el Derecho. Es importante resaltar que este fenómeno es una cuestión de grados y no de todo o nada (Aguiló, p.

14) y que en algunos ordenamientos jurídicos ha sido mejor plasmado que en otros, y los factores que lo caracterizan se encontraran presentes en mayor o menor medida.

Esta transición de un Estado de Derecho a un Estado Constitucional solo ha sido posible a partir de dos procesos sucesivos, explicados por Landa Arroyo (2018: pp. 27-28):

El primero de ellos tiene lugar cuando los derechos públicos subjetivos del Estado liberal se transforman en derechos fundamentales e incorporan valores, principios constitucionales y derechos socioeconómicos en el Estado social de derecho, a partir de la segunda posguerra (...).

Por su parte, el segundo proceso surge cuando la Constitución se legitima como norma democrática suprema con carácter vinculante para los ciudadanos y los poderes públicos, en la medida que tienen el deber de cumplirla y defenderla.

Las consecuencias de este cambio ya han sido bastante estudiadas y no pretendo desarrollar exhaustivamente cada una de las aristas que conforman el cambio de paradigma del Estado de Derecho al Estado Constitucional; sin embargo, Aguiló Regla resume en buena cuenta cuáles son dichos cambios y cuáles son los esquemas conceptuales básicos que configuran al postpositivismo como una superación del positivismo (2007):

- Del modelo de reglas al modelo de principios y reglas.
- Del modelo de relaciones lógicas al modelo de relaciones lógicas y relaciones de justificación.
- De la correlatividad entre derechos y deberes a la prioridad justificativa de los derechos.
- Del modelo de subsunción al modelo de subsunción y ponderación.
- De los juicios formales de las normas a la distinción entre validez formal y validez material de las normas.

- De la distinción de casos “regulados y no regulados” a la distinción de casos fáciles y difíciles.

Según lo indicado anteriormente, cada una de estos esquemas conceptuales contiene un extenso desarrollo; no obstante, para efectos del presente trabajo, lo más resaltante es que la Constitución se trata como una auténtica norma jurídica, con efectos vinculantes y de aplicación práctica²⁵. Asimismo, se ensalza la supremacía de la Constitución como la norma de mayor jerarquía, lo cual es reconocido por el artículo 51, la cual establece:

Artículo 51.- Supremacía de la Constitución

La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

Este principio también tiene un desarrollo en la doctrina constitucional bajo el principio de constitucionalidad esbozado en las Sentencias recaídas bajo los Expediente N° 1230-2002-HC/TC y N° 0005-2003-AI/TC, respectivamente:

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional debe recordar que, en todo ordenamiento que cuenta con una Constitución rígida y, por tanto, donde ella es la fuente suprema, todas las leyes y disposiciones reglamentarias, a fin de ser válidamente aplicadas, deben necesariamente ser interpretadas “desde” y “conforme” con la Constitución”.

Las normas constitucionales poseen supremacía donde cualquier otras del sistema, por lo que cuando estas les oponen formal o materialmente, se preferirá aplicar las primeras. Como acota Manuel García Pelayo: “Todo deriva de la Constitución y todo ha de legitimarse por su concordancia directa o indirecta con la Constitución”.

²⁵ Mediante la interpretación con los métodos del derecho constitucional y la “concretización”.

Esto configura el texto constitucional como una auténtica regla de reconocimiento²⁶ que dota de validez material al resto del sistema jurídico, teniendo diversas funciones, tales como:

(i) otorga unidad al ordenamiento (pues todas sus normas pertenecen al mismo conjunto normativo porque su validez descansa en un mismo fundamento último), (ii) fundamenta la obligatoriedad de cada una de las normas que pertenecen a dicho ordenamiento jurídico, (iii) permite individualizar cada ordenamiento jurídico (distinguiendo cada ordenamiento de cualquier otro basado en una regla de reconocimiento distinta), y iv) dota de certeza al derecho en cuanto a la identificación de sus fuentes y normas” (Morales, 2018, p. 77).

Dentro de este contexto de relevancia de la Constitución, tenemos que el derecho tributario no es ajeno a esta transformación, sino que se constitucionaliza en conjunto con todas las ramas del derecho. La tributación sirve como nexo indisoluble de la realización material de los derechos fundamentales, como la salud, educación, infraestructura y prestación de servicios públicos.

Cuando se reconoce al texto constitucional como el de mayor jerarquía, se envía un claro mensaje al legislador sobre el respeto y observancia que debe tener de los principios constitucionales que regulan la potestad tributaria. Asimismo, no se admiten acciones de ciudadanos o decisiones de la Administración Pública o Tributaria que puedan ser tomadas sin tener en cuenta los parámetros constitucionales.

De esta manera, tenemos que el artículo 74 de la Constitución establecen los principios que regulan la potestad tributaria o la facultad de crear, modificar y suprimir tributos, la misma que guarda relación con la soberanía que caracteriza a cada Estado respecto a otros (Sevillano, 2019, p. 100).

²⁶ Se trata de un concepto desarrollado por H.L.A Hart el cual explica la relación de validez y jerarquía que existen en el sistema jurídico, siendo que la Constitución especifica los criterios para determinar si una norma pertenece a un sistema jurídico.

Los principios son definidos como normas que expresan valores superiores de un ordenamiento jurídico o de un sector del mismo. Se tratan de obligaciones que persiguen determinados fines y que son reflejos de una forma de vida. Lo característico es que dichas directrices tienen una formulación abierta tanto en sus condiciones de aplicación como el modelo de conducta prescrito en ella (Atienza y Ruiz Manero, 2007, p. 10).

Otra característica fundamental de estos principios es que utilizan fórmulas de conceptos jurídicos indeterminados, esto es, que no tienen una definición concisa en la legislación ni en la constitución, pero el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Constitucional “concretiza” el contenido de estos principios aplicados a distintos casos, lo cual termina por delinearlos “constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente” (Sentencia recaída en el Expediente N° 033-2004 AI/TC).

El cumplimiento de estos principios por parte del Estado dota de validez a cualquier instrumento tributario creado en virtud de la potestad tributaria y marca los parámetros del reconocimiento de dichas normas jurídico-tributarias como pertenecientes al sistema tributario, y cuentan también con una utilidad interpretativa de las normas legales-tributarias que caigan en su ámbito de aplicación.

Asimismo, no solo se trata de auténticas limitaciones al poder tributario, sino también se configuran como garantías para los contribuyentes y ciudadanos. Como lo indican García Figueroa y Gascón Abellán, “existe una Constitución democrática que establece auténticos límites jurídicos al poder para la garantía de las libertades y derechos de los individuos y que tiene, por ello, carácter normativo” (2003, pp. 16-17).

Dada la relevancia de los principios constitucionales y debido a que se configuran como conceptos jurídicos indeterminados, es necesario analizar y revisar la

jurisprudencia del Tribunal Constitucional como un presupuesto lógico del desarrollo del presente apartado. Por lo tanto, la jurisprudencia del TC tiene una prioridad sobre cualquier doctrina nacional o internacional, debido a la legitimidad que tiene dicho órgano constitucional para interpretar la Constitución, según el primer artículo de su Ley Orgánica, Ley N° 28301, la misma que establece que “El Tribunal Constitucional es el órgano supremo de interpretación y control de la constitucionalidad. Es autónomo e independiente de los demás órganos constitucionales. Se encuentra sometido sólo a la Constitución y a su Ley Orgánica”.

Asimismo, como lo indica el profesor Francisco Escribano:

Es nuestra opinión que hoy es imposible construir un concepto de Derecho Financiero, ni explicar de forma coherente sus cimientos fundamentales, de espaldas a las decisiones del Tribunal Constitucional.

Mas no sólo porque esas pueden llegar a expulsar del ordenamiento las normas inconstitucionales, sino, sobre todo, porque de su estudio convendrá procurar un programa, es decir, un modo de analizar el Derecho Financiero cualitativamente diferenciado. La integración del análisis jurisprudencial en la elaboración dogmática del Derecho Financiero supondrá un cambio cualitativo que exigirá además salir de la dogmática al uso y abrir los horizontes de una forma específica de especulación (...) (2019, p. 376).

Por lo expuesto, considero que la revisión de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no puede ser ajena a la presente investigación, y constituye un eje fundamental en la interpretación y aplicación de normas e instituciones en materia tributaria.

1.2.2. Principios constitucionales subyacentes a la CAG

Entre los principios que existen que sustentan la CAG tenemos el deber de contribuir y la prohibición del fraude de ley (o abuso del derecho en términos de nuestra Constitución).

1.2.2.1. Principio del deber de contribuir

Se trata de un principio implícito en nuestra Constitución y con desarrollo jurisprudencial por parte de nuestro Tribunal Constitucional. Si bien es cierto que en la Constitución actual no tiene regulación expresa, en el artículo 72 de la Constitución de 1979 se reconoció explícitamente que “Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria”. Por otro lado, el artículo 77 estableció que “Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponde y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

A pesar de la ausencia de regulación literal de deberes, como ocurrió en la Constitución de 1979, autores como Durán Rojo que han estudiado sobre la configuración de la noción del deber de contribuir en el Perú, con el tránsito de la idea del Estado Social y Democrático de Derecho a la formación del Estado Constitucional se reconoce que el texto constitucional es una norma jurídica vinculante y no un mero programa o directriz. De esta manera, Durán Rojo afirma lo siguiente:

Por ello, resulta claro que los deberes constitucionales son comportamientos cuya exigencia proviene directamente de una norma constitucional y están destinados a facilitar su cumplimiento, pudiendo ser aplicables incluso al ciudadano concreto. En buena medida, este enfoque reconoce que los deberes y obligaciones vendrían a ser dos especies de un género común, que es la norma jurídica (2007, p. 4)

Estos deberes no necesitarían ningún nivel mayor de configuración o regulación a nivel de legal o reglamentario debido a que el solo reconocimiento de la

Constitución como auténtica norma jurídica, les otorga la obligatoriedad de cumplimiento.

En este contexto, el Tribunal Constitucional ha contribuido a moldear el concepto y aplicación del deber de contribuir en el ordenamiento peruano, generando un cambio en el entendimiento de estos principios.

En primer lugar, el Tribunal Constitucional ha desarrollado los contornos y límites a los derechos fundamentales de origen liberal como la propiedad y el derecho a contratar. Así, en la Sentencia recaída en el Expediente No. 048-2004-PI/TC, sobre el proceso de inconstitucionalidad de la Regalía Minera, el Tribunal Constitucional ha afirmado que:

Ni la propiedad ni la autonomía privada son irrestrictas per se del constitucionalismo contemporáneo. Lo importante es que dichos derechos se interpreten a la luz de las cláusulas del Estado Social y Democrático de Derecho; de lo contrario, otros bienes constitucionales igualmente valiosos tendrían el riesgo de diferirse. Sólo de este modo puede considerarse superado el viejo y equívoco postulado del mercado per se virtuoso y el Estado per se mínimo, para ser reemplazado por un nuevo paradigma cuyo enunciado es: "tanto mercado como sea posible y tanto Estado como sea necesario".

De esta manera, el Tribunal Constitucional acepta la intromisión a diversos derechos fundamentales como la propiedad, sosteniendo que dichas afectaciones son razonables y permisibles cuando "tengan por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa", según la Sentencia recaída en el Expediente No. 004-2004-AI/TC.

Sin embargo, el concepto de deber de contribuir no aparecería explícitamente en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional hasta la Sentencia del Expediente No. 2727-2002-AA/TC, en la que reconoce en el fundamento 9 que existen fines

constitucionalmente valiosos y legítimos detrás de la creación de un tributo, en los términos siguientes:

En segundo lugar, es menester enfatizar que, detrás de la creación de un impuesto como el IEAN, existe la presunción, *juris tantum*, de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos. Con la recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo.

Por lo tanto, los derechos fundamentales que entren en fricción con la creación de nuevos tributos como el derecho fundamental a la propiedad debe encontrar su límite o su carácter de no absolutos frente al “deber de contribuir con los gastos públicos (que) constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional en la Sentencia del Expediente No. 004-2004-AI/TC indica respecto al vínculo entre todo tributo y el deber de contribuir:

A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución).

De igual manera, en la Sentencia del Expediente No. 1203-2008-PA/TC, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente respecto al deber de contribuir, configurándola como una obligación de contenido social:

(...) son reglas de orden público tributario que todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar

general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social.

De esta manera, en sentencias más recientes el Tribunal Constitucional ha afirmado que el deber de contribuir puede restringir razonablemente el derecho de propiedad de aquellos particulares que revelen notoria capacidad económica (Expediente No. 03525-2021-PA/TC). Así, el concepto ha sido ensanchado para sustentar no solo las obligaciones o deberes de colaboración con la administración tributaria, sino también la obligación sustancial misma o el cumplimiento del pago del tributo.

Todo el desarrollo de las distintas obligaciones que tienen como fundamento el deber de contribuir encuentra como límite la capacidad contributiva, configurándose como un derecho fundamental como contrapartida al cumplimiento de estos deberes (Durán, 2007, p. 7). De hecho, en la Sentencia recaída en el Expediente No. 033-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional indicó que el principio de capacidad contributiva “tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar”.

Entonces, el Estado no es más un monarca que impone un gravamen a su antojo, sino que su potestad tributaria se ve delineado en una relación con el contribuyente/ciudadano por el principio de deber de contribuir, siendo que ambos se someten a las normas jurídicas a través del principio de legalidad. El ciudadano contribuye para el soporte de los gastos públicos (derecho tributario), el Estado obtiene dichos recursos y realiza diversas prestaciones mediante el gasto público para satisfacer las necesidades de los ciudadanos (instrumentalizando el derecho administrativo), para así cumplir con los fines de la Constitución y los proyectos de vida, creando un círculo virtuoso.

Como manifestación concreta del principio de deber de contribuir tenemos aquellos deberes de configuración legal que son de obligatorio cumplimiento,

pero son distintos a la obligación tributaria o al cumplimiento del pago del tributo en sí. Se tratan de deberes que coadyuvan a la concreción de determinados fines constitucionalmente legítimos, como mejorar la eficiencia del sistema impositivo, recaudación, entre otros. Como ejemplo de dichos deberes tenemos el régimen de detracciones²⁷ y percepciones²⁸.

Este principio también encuentra asidero en el derecho comparado, concretamente en el caso español, en el cual existe una disposición expresa de su Constitución en el numeral 1 del artículo 31 establece que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

El Tribunal Constitucional español ha dejado establecida en su jurisprudencia que el deber de contribuir no es una mera declaración programática sino un auténtico mandato jurídico que vincula a los poderes públicos y a los ciudadanos con arreglo al principio de capacidad contributiva (Duran, 2007, p. 8).

A manera de ejemplo, tenemos la Sentencia N° 45/1989 se ha establecido lo siguiente:

(...) hay un derecho fundamental de cada uno de los miembros a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica. Por tanto, existe el deber de pagar el Impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidas por la ley, pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad.

En Argentina, Alberto Tarsitano señala que el deber de contribuir se inserta en una relación jurídica que define el poder tributario dentro de los límites constitucionales, con sujeción a la ley que lo consume, y desde la perspectiva de la capacidad contributiva (2021, p. 14).

²⁷ Texto Único Ordenado por el Decreto Legislativo N° 940.

²⁸ El régimen ha sido aprobado mediante la Ley N° 29173.

Por lo tanto, la Norma Antielusiva General evita que se atente contra la progresividad del sistema impositivo tributario, debido a que se reduce el tributo por pagar o se acceden a beneficios que no hubieran sido posibles sin la instrumentalización del derecho privado para la generación de esquemas abusivos. Así, cada contribuyente cumple con el deber de contribuir a las cargas fiscales del Estado con arreglo a la capacidad contributiva y al principio de igualdad, debido a que no se generan diferencias injustificadas por el arreglo abusivo de las transacciones.

De esta manera, el deber de contribuir se configura como uno de los principios constitucionales que son materializados y defendidos por la CAG, y que, por lo tanto, se convierte en el principio subyacente que afianza su constitucionalidad.

1.2.2.2. Prohibición del abuso del derecho y el fraude de ley

En nuestra Constitución no existe una disposición específica o expresa que mencione una prohibición del fraude de ley, solo existe una mención en el artículo 103 de la Constitución a la prohibición del abuso del derecho. Sin embargo, siguiendo con nuestra metodología de trabajo, tenemos que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha interpretado que en el mencionado artículo 103 también se entiende que existe una prohibición al fraude de ley²⁹.

En un caso (Sentencia del Expediente N° 05296-2007-AA/TC) en el que se cuestiona un proceso de cumplimiento en la que se termina beneficiando a una persona que carecía de requisitos para obtener los ingresos pensionarios correspondientes a un Teniente General PNP, el Tribunal Constitucional indica que la Constitución no ampara el fraude:

²⁹ No realizaré una extensiva labor de definir doctrinariamente la noción de fraude de ley en materia tributaria. Nos parece ilustrativa la definición adoptada por Eusebio Gonzales en la que afirma que un supuesto de fraude de ley admite el respeto formal a una norma de cobertura, y, al mismo tiempo, vulnera el espíritu o ratio legis de otra disposición normativa (norma defraudada) (2006, p. 389). De esta manera, el citado autor también afirma que lo central en el fenómeno del fraude de ley es en la obtención de los mismos resultados económicos que la norma eludida se proponía gravar o favorecer, apoyándose en algún precepto con finalidad diferente.

¿Será posible que la Justicia Constitucional, permanezca indiferente ante una situación de tal naturaleza y que por consiguiente, se concluya por convalidar un resultado abiertamente contrapuesto a los propios valores que con certeza predica la Constitución? Este Colegiado considera que de ninguna manera, por cuanto la Justicia a nombre de la Constitución, no se ha hecho para justificar los abusos ni mucho menos para amparar el fraude. No otra cosa es lo que ha ocurrido con el proceso de cumplimiento del que aquí se dé cuenta.

La indicada Sentencia cita como fundamento de la prohibición del fraude de ley el artículo 103 de la Constitución, y cierra su argumentación indicando que los “derechos, en otras palabras, no pueden utilizarse de una forma ilegítima, (...) sino de manera acorde con lo representan los objetivos de realización del individuo empero de manera compatible con los valores del propio ordenamiento”.

Esto resulta evidente debido a que la Constitución no podría amparar el fraude de ley que implica una vulneración a los principios subyacentes de distintas normas jurídicas, incluso ante su falta de previsión expresa en el texto constitucional. Como el ejemplo con más desarrollo en la doctrina jurisprudencial tenemos el principio de primacía de la realidad en materia laboral y tributario.

El principio de primacía de la realidad se destina a combatir las prácticas contractuales (o el uso de la autonomía privada) llevadas a cabo con la finalidad de no cumplir con la normativa laboral. En ese sentido, tenemos la Sentencia del Expediente No. 05859-2009-PA/TC:

5. El recurrir al tipo de contrato laboral a plazo determinado por obra o servicio específico cuando se ejecutan en realidad actividades propias de las labores regulares de la entidad empleadora resulta ser una medida que contraviene las disposiciones y principios laborales que protegen la estabilidad laboral (artículo 2, inciso 15 de la Constitución) y tutelan al trabajador del despido arbitrario (artículo 27). El Decreto

Supremo No. 003-97-TR - Ley de Productividad y Competitividad Laboral- es un dispositivo que, de manera excepcional y sólo en las modalidades tipificadas, confiere al empleador el poder de convocar a trabajadores por un plazo determinado (ya sea predeterminado o condicionado al término de una obra o servicio). **Es por su carácter excepcional que no puede utilizarse este dispositivo para burlar el mandato de protección y estabilidad laboral, pues de lo contrario, se estaría utilizando una regla como cubierta para violar principios constitucionales, lo cual configura un fraude de ley.**

6. Estas conductas, muy comunes entre los empleadores, no pueden ser avaladas por el Derecho. La proscripción genérica, que tiene como punto de partida la figura del abuso del derecho, es categórica desde el análisis constitucional: la Constitución no ampara el abuso del derecho, afirmación que se encuentra en el párrafo final del artículo 103 de la Constitución. La figura del abuso del derecho, así como la del fraude de ley (la prohibición de ambas) tienen la propiedad de lograr combatir el formalismo que sirve de cubierta para transgredir el orden jurídico constitucional. Mientras que en el abuso del derecho se presenta un conflicto entre, por un lado, las reglas que confieren atributos al titular de un derecho subjetivo, y por otro, los principios que sirven de razones últimas para su ejercicio; **el fraude de ley es la contraposición entre una regla que confiere un poder y un principio, que como tal, es de cumplimiento imperativo** [ATIENZA, Manuel y Juan RUIZ MANERO. Ilícitos atípicos. Segunda edición, Trotta, 2006, pp. 58 y ss; 74 y ss]. Por lo que, frente a ambos supuestos, no basta que una conducta sea compatible con una regla de derecho, sino que se exige que dicha conducta no contravenga un principio. Resaltando la preeminencia de los principios, la Constitución niega validez a todo acto contrario a su contenido principista, pese a que encuentre sustento prima facie en una regla (el resaltado es nuestro).

Con un desarrollo conceptual similar, tenemos la Sentencia recaída en el Expediente No. 00018-2009-AI/TC en la que se cita también a Atienza y Ruiz

Manero para definir la noción de fraude de ley, entendida como “una conducta que aparentemente es conforme a una norma (a la llamada norma cobertura), pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas o al ordenamiento jurídico en su conjunto (norma defraudada)”.

Tomando las ideas de Atienza y Ruiz Manero, autores citados por el Tribunal Constitucional, el fraude de ley es una expresión que designa una propiedad valorativa; los supuestos de "fraude de ley", son casos de "laguna axiológica" en el nivel de las reglas; y el análisis adecuado de la figura exige partir de que la dimensión regulativa del Derecho está compuesta por dos niveles, el de las reglas y el de los principios (2000, p. 67).

Por lo tanto, detrás de la idea del fraude de ley se encuentra la posibilidad de servirse de normas jurídicas para lograr con ellas finalidades que no son las previstas por el derecho (Atienza y Ruiz Manero, 2000, p. 68). De ahí que los mencionados autores reconozcan la existencia de dos planos paralelos: el de las reglas y principios. Estas ideas son también recogidas por Taveira quién señala que se justifica los casos de aplicación de la norma antielusiva general cuando se considere que se ha configurado un ilícito atípico en un determinado caso, dado que existe una conducta calificada como fraude de ley (2008, p. 165).

Resulta evidente que el reconocimiento del fraude de ley implica el entendimiento de que existen principios subyacentes en distintas disposiciones normativas, y que la vulneración a dichos principios debe generar una respuesta al ordenamiento jurídico.

De hecho, el efecto de irradiación constitucional genera que las normas de rango de ley puedan ser consideradas como derrotables, en tanto su aplicación puede ser revisada y analizada por vulnerar algún principio constitucional, incluso subyacente a dicha norma. Esto por supuesto presupone la razón práctica de cada juez en decidir inaplicar una regla por encontrarse vulnerando un principio.

En el ámbito tributario tenemos una sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00001-2019-AI/TC. En dicha sentencia el TC hace un

análisis si la naturaleza de la norma cuestionada (Decreto Legislativo N° 1419) es en realidad un Impuesto Selectivo al Consumo a las máquinas tragamonedas debido a que se establece un gravamen en función del ingreso neto mensual. El máximo intérprete es crítico con el hecho de que la estructura de este ISC prescinde del consumo como parte de su aspecto material, pagándose el impuesto independientemente de si la máquina es utilizada o no. Sobre el particular, el TC sostiene lo siguiente:

33. La aplicación a este caso del principio de primacía de la realidad, según el cual hay que estar a la naturaleza de las cosas y no a la palabra con la que se les designa; y del principio de realidad económica tributaria, recogido en la Norma VIII del Código Tributario, llevan a la conclusión de que el decreto cuestionado no establece un impuesto selectivo al consumo, sino uno a los ingresos y pérdidas del operador de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Por este motivo, dicho decreto también ha excedido los límites de la ley habilitante, Ley 30823, vulnerando así el artículo 104 de la Constitución

Se puede apreciar en el citado caso cómo se rechaza la formalidad o literalidad de la norma para prescindir de ello y pronunciarse sobre su constitucionalidad más allá del nomen juris adoptado.

En materia tributaria, la noción de fraude de ley no ha tenido mucho desarrollo en nuestra legislación como detallaremos más adelante; sin embargo, en la doctrina española encontramos definiciones que considero relevantes. Ferreiro Lapatza indica que un determinado resultado tributario favorable puede ser alcanzado por otros medios jurídicos que tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en menor medida que aquellos medios jurídicos normales o usuales (1999, p. 144).

Palao Taboada advierte la existencia de un “rodeo” a una norma o principio que veta los efectos fiscales pretendidos y una norma jurídica que prima facie otorga legitimidad a las operaciones realizadas (2020, p. 47). Cabe recalcar que este

autor hace un importante apunte respecto a que resulta innecesario el requisito de identificar una norma de cobertura y una norma defraudada.

Esto nos parece pertinente porque muchas veces la norma de cobertura es un acuerdo privado de naturaleza civil o mercantil, y que pueden ser producto de la autonomía privada, sin que exista realmente una norma que los regule concretamente (un contrato atípico, por ejemplo) o dos contratos coligados que reciban algún nombre en la práctica comercial como el *Leveraged Buyout* o formas de contrato asociativo como el *Joint Venture*.

En conclusión, el principio de prohibición del fraude de ley es el principio constitucional que subyace a la CAG y fundamenta su regulación en nuestro ordenamiento, debido a que se destina a corregir cualquier tratamiento tributario favorable obtenido por la utilización de un esquema o arreglo contractual abusivo, siempre y cuando se cumpla con los supuestos normativos que presuponen la aplicación de la CAG. Sin embargo, y como se demuestra de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la aplicación de la CAG no es la única manifestación del fraude de ley.

Tanto el Impuesto Temporal a los Activos Netos y el Impuesto a las Transacciones Financieras, tienen entre uno de sus fines, establecer un gravamen que sirva para detectar el fraude y evasión tributario. En el caso del ITAN, el TC ha establecido que los impuestos al patrimonio son índices de capacidad contributiva y que por medio de estos es posible acceder a la información de las fuentes de riqueza de cada contribuyente (Expediente N° 00639-2007-AA/TC).

De igual manera, para el caso del ITF, en la Sentencia del Expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, el Tribunal Constitucional afirma que la detección del fraude tributario y la formalización de las operaciones económicas son los principales objetivos de la bancarización impulsados por la Ley N° 28194:

40. Dichos fines son los que pretenden ser alcanzados por los numerales 1, 2 y primer párrafo del numeral 3 del artículo 17° de la norma cuestionada,

en tanto permiten que, como consecuencia de la imposición del ITF, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), competente en la materia, **tenga acceso a determinada información garantizada por el secreto bancario, con el propósito de que, manteniendo la información en reserva, se aboque a la fiscalización y detección del fraude tributario** (el resaltado es nuestro).

Por último, como puede verse no es novedad de que existan tributos o instituciones tributarias que encuentren su fundamento constitucional en la lucha contra el fraude de ley. Por el contrario, el derecho tributario cumple con diversas finalidades que exceden el mero fin recaudatorio, siempre que se persigan fines constitucionalmente legítimos y se respeten los principios que regulan la potestad tributaria.

1.2.3. Sobre la constitucionalidad de la CAG.

Llegados a este punto, hemos visto como se han esbozado cuestionamientos a la constitucionalidad de la CAG argumentando vulneraciones a principios como el de reserva de ley, seguridad jurídica y autonomía privada (o libertad contractual).

Por lo tanto, ¿la CAG representa una primacía de la lucha del fraude de ley sobre estas supuestas vulneraciones a otros principios constitucionales?

En realidad, este aparente conflicto no es algo propio de la CAG. Diversas normas jurídicas son mandatos que se destinan a prescribir determinadas conductas como obligatorias, restringiendo el ámbito de la libertad individual de los seres humanos.

El tributo puede ser visto como una limitación al derecho de propiedad en tanto detrae parte de la riqueza generada por los ciudadanos en favor del Estado. Sin embargo, el tributo es también un presupuesto y condición necesaria para la realización del derecho de propiedad y de las libertades individuales. Esto porque cada derecho tiene un costo para que pueda ser materialmente exigible y viable,

no existe una “apropiación originaria” o un estado de naturaleza en el cual los individuos sean propietarios al margen de la intervención del Estado en la protección de dichas titularidades (Sunstein y Holmes, 2012, p. 17). Sin la existencia de un marco normativo con funcionarios que hagan respetar el derecho a la propiedad, su consagración en la Constitución sería letra vacía.

Por supuesto, todo lo anterior se entiende dentro de un sistema tributario que respete los principios constitucionales que regulan la potestad tributaria, debido a que ello le otorga legitimidad al cobro tributario.

La reflexión de los autores que cuestionan la constitucionalidad de la CAG es importante para cuestionarse sobre la tensión, vulneración o resentimiento de las normas jurídico-tributarias con los principios constitucionales.

En línea con lo anterior, esta aparente fricción con principios constitucionales es advertida por Godoi (citado por Palao Taboada), quién indica lo siguiente:

Los autores que sostienen esta línea argumental (el formalismo extremo) afirman que la seguridad jurídica, el principio de legalidad tributaria y la prohibición de tributación por analogía – todos de fondo constitucional – no permiten que tengan aplicación en la dinámica de la imposición tributaria técnicas como el abuso del derecho o el fraude a la ley, figuras que, además se han desarrollado en el terreno privado y son dogmáticamente incompatibles con el contexto del Derecho tributario (2021, p. 173-174).

Ello ha ocasionado que ciertos autores se rasguen las vestiduras afirmando que la CAG desconoce dichos principios constitucionales, a lo cual Palao Taboada indica que dichos principios se matizan y ponderan en atención a otros valores constitucionales, como lo son la justicia tributaria y la igualdad ante la ley, y el propio principio del Estado de derecho que exige que las normas tributarias no sean burladas (2021, p. 174).

De ahí que menoscabar la relevancia del fraude de ley reduciendo su discusión a la realización o no realización del hecho imponible y la economía de opción, e

indicar que los supuestos de fraude de ley constituyen situaciones lícitas, entraña un reduccionismo inaceptable (Palao Taboada, 2021, p. 148). En lo esencial de una conducta que configura como fraude de ley se encuentra en eludir mediante procedimientos, actos, o generando situaciones que la Constitución no podría permitir, debido a que constituye una infracción a sus principios y valores.

En suma a lo anterior, sobre las discusiones sobre la realización o no del hecho imponible, Sotelo es de la opinión que la CAG peruana no completa hechos imponibles y no se trata de un agregado o complemento que hace el Código Tributario al resto de leyes tributarias como la del Impuesto a la Renta o del Impuesto General a las Ventas (Liu, Sotelo y Zuzunaga, 2012, p. 401).

Existe una visión sumamente formalista para abordar esta discusión, lo cual conlleva a afirmar que la CAG completa hechos imponibles, presuponiendo que no se cumplieron. No obstante, esta visión pierde de vista el quid del asunto: no se trata de si se realiza o no el hecho imponible, sino que existe un ardid, un artificio realizado por el contribuyente, de forma consciente y deliberada, que evita que, desde dicha perspectiva formal, el hecho imponible se concrete, pero se trasgrede los principios constitucionales al configurarse un supuesto de fraude, lo cual es inadmisibles para nuestro ordenamiento. La CAG corrige dicho efecto y atribuye los efectos de la norma defraudada, ignorando el artificio y aplicando los efectos del hecho imponible eludido.

No obstante, creemos que el conflicto entre principios constitucionales es inherente a cualquier disposición normativa, sin que exista una particular consideración con la CAG. Cada norma nueva en el ordenamiento representa una ponderación de valores ex ante realizada por el legislador. Por lo tanto, el conflicto constitucional es solo aparente, siempre que entendamos que la CAG es una norma cuya validez se encuentra avalada por la regla de reconocimiento, y por el uso de los métodos de interpretación constitucionales como el de unidad de la Constitución, concordancia práctica, entre otros.

A todo lo anterior se suma el hecho de que los cuestionamientos sobre la inconstitucionalidad de la CAG no tienen en cuenta que los países de la región

cuentan con una norma antielusiva o instrumento similar desde hace varios años, y teniendo principios constitucionales que compartimos como la defensa de la seguridad jurídica, legalidad y libertad contractual.

El principio de la prohibición del fraude de ley también ha sido adoptado en el continente europeo, dado que admitirlo sería inconcebible para la justicia de la Comunidad Europea. En un caso ante las autoridades danesas respecto al registro de una sucursal, la Corte Europea de Justicia enfatizó en lo siguiente:

Nevertheless, the ECJ emphasized that this conclusion does not preclude Member States from adopting any appropriate measure for preventing or penalizing fraud, either in relation to the company itself or in relation to its members. This can be considered an application of the general principle *fraus omnia corrumpit*: even in the absence of a circumvention qualifying as an abuse of rights on the basis of the Court's narrower conception of the prohibition of abuse, the general rule that "fraud vitiates everything" remains applicable (Lenaerts, 2010, p. 1133).

De hecho, en los países del Civil Law la doctrina del abuso del derecho es un importante concepto que tiene, según Prebble, diversos nombres tales como *fraus legis*, *Rechtmissbrauch*, and *abus de droit* (2008, p. 3).

Por otro lado, el cuestionamiento vinculado a la seguridad jurídica pierde de vista que este principio trata de un valor general del ordenamiento jurídico que debe aspirarse a realizar en la mayor medida de lo posible, dentro del entendimiento de un derecho que debe ser evolutivo y adaptable a las nuevas formas de gravamen (Taboada, 2021, p. 74). Tampoco vemos una característica singular o propia de la CAG el hecho de que exista incertidumbre en la aplicación. Absolutamente todas las normas del derecho tributario (y de otras ramas) presuponen un proceso de interpretación para obtener el mandato previsto en las mismas.

La interpretación es siempre una decisión que implica una elección (del método de interpretación), pero también es una elección entre dos o más alternativas

semántica y jurídicamente posibles (Aarnio, 2016, p. 104). Por lo tanto, al ser esto último una característica intrínseca de la aplicación del derecho, no vemos ningún peligro o resentimiento al principio de seguridad jurídica, dado que nos movemos dentro del margen de permisión de dicho principio.

Con cada acto de creación e innovación normativa, el derecho cambia, friccionando en alguna medida con la seguridad jurídica debido a que ahí donde existió un determinado tratamiento, se ha establecido una nueva obligación, o un cambio de comportamiento o nuevas exigencias. Este argumento no es suficiente para evitar la innovación del derecho, ya que el principio de seguridad jurídica no defiende una “sensación psicológica” de seguridad de cada uno de los ciudadanos en general. Se trata de un principio que debe ser cumplido y optimizado en la medida de lo posible.

Por el contrario, la interpretación se encuentra guiada por criterios generales de interpretación que sientan al intérprete en un marco global propio de interpretación jurídica, asumiendo criterios con diversas ponderaciones. Por ello, cada intérprete pone un punto de partida y traza una dirección distinta a la de otro intérprete. Los criterios, entonces, son concepciones sobre cómo debe ser realizada la interpretación, y existen de diversos tipos como el axiológico, teleológico, tecnicista y sociológico (Rubio, 2015, p. 235-236).

La propia elección del método de interpretación es subjetiva, y dicha lógica se aplica a cualquier disposición normativa del ordenamiento jurídico peruano, siendo la Norma XVI, por su puesto, parte de él.

1.3. SOFT LAW Y DERECHO TRIBUTARIO EN MATERIA DE ELUSIÓN TRIBUTARIA

1.3.1. Concepto de soft law

Varios autores atribuyen a Arnold McNair, jurista británico y primer presidente de la Corte Europea de Derechos Humanos, la utilización del término *soft law* por

primera vez para referirse a los “principios operativos abstractos” que eran usados en la interpretación judicial (Duran, 2014, p. 77). Sobre los orígenes del término, Durán Rojo afirma, citando a Cárdenas:

(...) lo que McNair consideraba como “Soft” era la amplia abstracción que caracteriza a algunos de los principios de derecho cuya aplicación directa en la resolución de determinada situación eran bastante difícil de sostener o incluso de aceptar en términos jurídicos.

En esta perspectiva, el Soft Law, en términos de McNair sería lo que más recientemente es considerado como los “Principios” del Derecho Internacional Público: de modo que no parece que el citado autor “(...) pretendiese establecer una distinción entre el derecho y el “no derecho”, ni entre instrumentos vinculantes y los simplemente recomendatorios, ni entre instrumentos jurídicos y no jurídicos.

Desde esta primera conceptualización del *soft law*, actualmente se vincula este concepto con aquellos parámetros, directrices y prácticas que no son normativamente vinculantes. Como lo indica Schwarcz:

Although not well-defined, soft law generally refers to non-state rules that may be aspirational or reflect best practices but are not yet legally enforceable. For this reason, soft law sometimes is called non-state law. It contrasts with standard, or “hard”, law, which is legally enforceable. The shift to soft law responds, at least in part, to the growing difficulty of adopting international treaties (2020, p. 2472).

En ese mismo sentido, Vega García sostiene que el soft law

(...) incluiría aquellos instrumentos jurídicamente no vinculantes (contrastando fundamentalmente con los tratados y las normas consuetudinarias) como recomendaciones de organizaciones internacionales, códigos de conducta, directrices, declaraciones de conferencias interestatales, resoluciones de la Asamblea General de las

Naciones Unidas, así como los estándares emitidos por asociaciones profesionales (2014, p.31).

Efectivamente, consideramos que la noción de soft law debe encarnar aquel instrumento no vinculante pero que sirve de inspiración para la formación de disposiciones normativas o “hard law”. Coincidimos con la posición de Durán Rojo respecto a que la noción de soft law debe contener los siguientes elementos:

- a) Todo instrumento con pretensión jurídica pero sin fuerza vinculante aunque no carente de efectos jurídicos o al menos de cierta relevancia jurídica
- b) Instrumento que puede ser producido por entidades superestatales o paraestatales, y en ese sentido tiene algún nivel de raigambre internacional.

Es importante que no debe reducirse el ámbito del soft law a los instrumentos emitidas por organizaciones internacionales como el Banco Mundial, la OCDE, el Fondo Monetario Internacional, entre otros, sino que los Estados o autoridades que gozan de competencia para la emisión de normas también producen instrumentos de soft law. Así, Aguiló Regla indica que

Se trata de un Derecho que confía más en la negociación, el diálogo, la facilitación, la aceptación y la persuasión que en la coacción. Si tenemos clara esta idea, es fácil percatarse que hay dos grandes “fuentes” para generar normativa soft. Una es que el órgano que genera la normativa no tenga capacidad de imposición. Es el caso de muchas resoluciones, instrucciones o recomendaciones de múltiples organismos internacionales como la OCDE, la Organización Mundial del Comercio, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, etc. Toda esa normativa es “jurídica” en algún sentido diferente a como son jurídicas las leyes y los tratados internacionales. En términos de identificación del Derecho podríamos hablar aquí, tal vez, de grados de juridicidad. La otra gran fuente de normativa soft no tiene que ver con el órgano del que proviene la normativa

en cuestión. El órgano que la dicta tiene todos los atributos normativos necesarios para imponerse pero, por las razones que sea, renuncia a (o se siente impotente para) hacerlo. Se limita a orientar o facilitar. Un ejemplo claro de soft law en este sentido lo representa el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (2015, p. 1064).

En el mismo sentido, indica que el soft law es un instrumento no vinculante jurídicamente destinado para influir en el ordenamiento jurídico (pretensión normativa) y sin que existan mecanismos que hagan cumplir su contenido. Esto le da una ventaja crucial para ser un instrumento flexible sujeto a discusión y a acuerdos, los cuales no someterán a los Estados.

En materia tributaria, el soft law ha permeado en el derecho interno peruano en distintas manifestaciones, como el uso de la contabilidad para interpretar fuentes normativas como el devengo, como inspiración legislativa para la regulación de la regla de subcapitalización establecida en el inciso a) del artículo 37 de la LIR, el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, las reglas de establecimiento permanente, entre otros ejemplos.

1.3.2. Sobre la noción de aggressive tax planning

Este término es empleado hasta en dos ocasiones en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 145-2019-EF. Entre los fundamentos que soportan la inclusión de disposiciones como la CAG peruana, tenemos referencias a los trabajos de la OCDE del 2015 (Plan de Acción 12 contra la Erosión de las Bases Imponibles y el traslado de beneficios³⁰). Se utiliza el concepto para hacer referencia a diversas prácticas o mecanismos abusivos que implican un riesgo fiscal para países como Perú. Asimismo, continúa que en el Perú y se ha reportado diversas inconductas, mecanismos o esquemas que involucran la explotación anómala y abusiva de determinadas reglas, trayendo ventajas y

³⁰ Base Erosion and Profit Shifting o “BEPS” por sus siglas en inglés.

ahorros no previstos por el ordenamiento jurídico, dentro del marco del Estado Constitucional de Derecho.

De hecho, existe una cita a un trabajo del Fondo Monetario Internacional respecto a un reporte para el G20, en el cual se reconoce que las CAG son instrumentos idóneos y eficaces para reducir la planificación fiscal agresiva, debido a que su sola previsión cambia el comportamiento de los contribuyentes para que adopten posiciones fiscales más conservadoras, lo cual parece indicar que se trata de una noción a tomar en consideración cuando abordamos problemáticas respecto a la CAG peruana.

Precisamente, ¿implicaría esta mención alguna pista sobre el entendimiento de los conceptos de artificioso o impropio en nuestra legislación o en la configuración de un supuesto de elusión que deba ser abordado por la CAG peruana?

En el presente siglo ha quedado al descubierto, mediante diversos escándalos tributarios vinculados a los denominados “leaks” o filtraciones de información, cómo muchos individuos de alto patrimonio han evitado el pago de los impuestos en sus respectivas jurisdicciones. Contra la opacidad de la información y el difícil acceso a la misma por las regulaciones del secreto bancario en distintas jurisdicciones, se ha dado a conocer al mundo entero las fuertes cantidades de dinero que se deja de recaudar y que incluso financian actividades para el lavado de dinero y terrorismo.

Así, tenemos distintos escándalos de filtración de información tributaria, entre las cuales se pueden destacar los Swiss Leaks la lista de Falciani³¹, Lux leaks, Panama Papers del 2016 y Pandora Papers del 2021.

A manera de ejemplo, respecto a este último caso, se trata del trabajo conjunto de diversos periodistas ha puesto al descubierto los secretos financieros de 35

³¹ Se trata de la filtración de información de prácticas de evasión fiscal en Suiza de la filial del Banco HSBC. La filtración estuvo fue realizada por Hervé Falciani, ingeniero de sistemas y extrabajador de dicho banco.

actuales y antiguos líderes mundiales, más de 330 políticos y funcionarios públicos en 91 jurisdicciones, a través de la filtración de millones de documentos.

Entre los *hidden treasures* revelados por estos documentos tenemos lo siguiente (ICIJ, 2021):

- *“A \$22 million chateau in the French Riviera – replete with a cinema and two swimming pools – purchased through offshore companies by the Czech Republic’s populist prime minister, a billionaire who has railed against the corruption of economic and political elites.*
- *More than \$13 million tucked in a secrecy-shaded trust in the Great Plains of the United States by a scion of one of Guatemala’s most powerful families, a dynasty that controls a soap and lipsticks conglomerate that’s been accused of harming workers and the earth.*
- *Three beachfront mansions in Malibu purchased through three offshore companies for \$68 million by the King of Jordan in the years after Jordanians filled the streets during Arab Spring to protest joblessness and corruption”.*

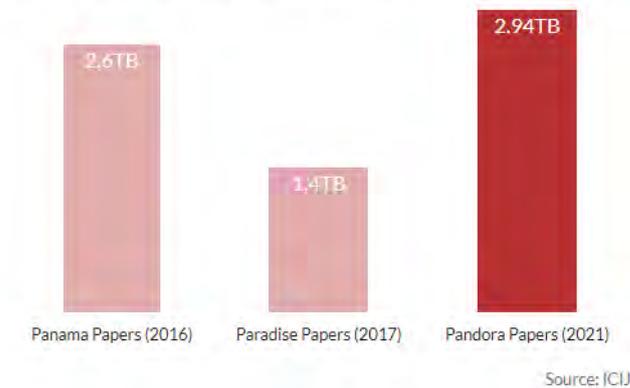
Esta filtración de información fue posible gracias a la colaboración de periodistas de diversos medios como The Washington Post, the BBC, The Guardian, Radio France, Oštro (Croacia), the Indian Express, The Standard (Zimbabue), Le Desk (Marruecos) and Diario El Universo (Ecuador).

Realizando un comparativo entre la cantidad de archivos y documentos que se filtraron (en peso de archivos medido en terabytes), Pandora Papers sitúa en la cima, como se puede apreciar en este gráfico de la ICIJ³² (2021):

³² International Consortium of Investigative Journalists.

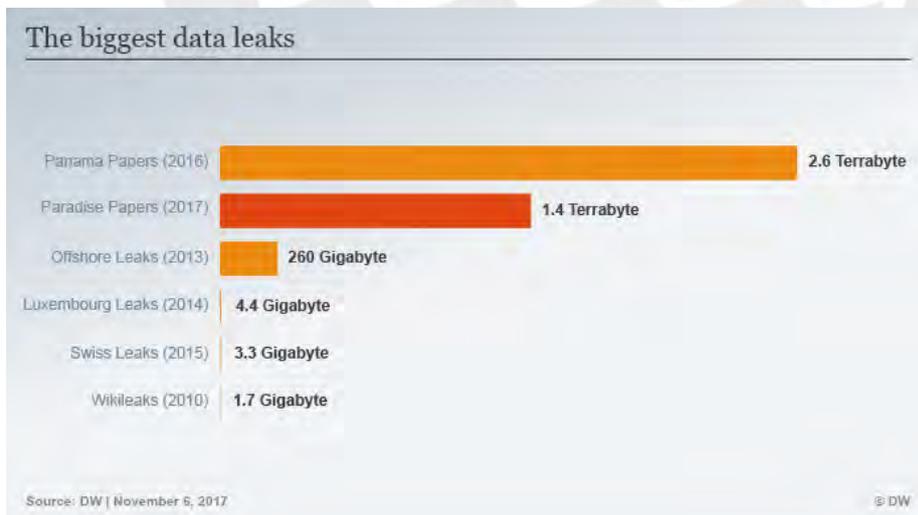
How big is the Pandora Papers leak?

The Pandora Papers dataset is bigger than any previous leak investigated by ICIJ, when measured in terabytes.



La información contiene más de 11 mil archivos de 14 fuentes de información, principalmente de documentos, imágenes, correos electrónicos, hojas de cálculo, entre otros (BBC, 2021).

En comparación con el resto de leaks de información tributaria, el siguiente gráfico elaborado el año 2017 por Deutsche Welle (DW) ilustra la magnitud de cada una de las filtraciones desde el año 2010 hasta Paradise Papers.



Al margen del descubrimiento de estos documentos en los años recientes, el nacimiento de la planificación tributaria y el “profit shifting” es tan antiguo como la creación misma de las normas tributarias. Por ejemplo, en el caso de Estados Unidos, la creación del “corporate tax” vino atada a las diferentes maneras de

“rodear” la aplicación del tributo. Gabriel Zucman y Emmanuel Saez señalan sobre la creación de la industria de la elusión tributaria:

The first dent occurred in the late 1960s and early 1970s, in the context of rising inflation and declining corporate profits. In the 1950s and up to the late 1960s, with virtually no competition from Europe or Japan, US corporations were highly profitable. This started to change in 1969 and 1970, when the US economy entered a recession as the government increased taxes to close the budget deficits of the Vietnam War and the Federal Reserve tightened interest rates to fight inflation. The decline in profitability continued with the Oil Shock of 1973 which led to a severe recession and the large increase in interest rates during the 1970s. Because interest is tax deductible, high interest payments reduce the tax base and hence corporate tax revenue.

These macroeconomic effects were followed, in the late 1970s and in the first half of the 1980s, by the birth of the corporate tax-dodging industry — at the same time the tax-sheltering industry swelled, and in the same ideological context (2019, p. 76).

La cuestión ideológica es permeable a las ideas de legitimidad del profit shifting. Con la caída del muro de Berlín, la idea del libre mercado se apoderó del mundo político-económico y la nueva generación de líderes empresariales y ejecutivos se adoctrinaron de la idea o modelo de “shareholder-is-king” en 1980, copando el reinado de las corporaciones multinacionales de Estados Unidos (Zucman y Saez, 2019, p. 77).

Por el lado Europeo, la OCDE en un reporte de 1998 denominado “Harmful tax competition. An Emerging Global Issue”, advierte de los peligros de la competencia fiscal perniciosa entre los Estados al interior del G7 ocasionados por la Globalización y la proliferación de empresas multinacionales:

Finally, globalization is creating new challenges in the field of tax policy. Tax schemes aimed at attracting financial and other geographically mobile

activities can create harmful tax competition between States, carrying risks of distorting trade and investment and could lead to erosion of national tax bases. We strongly urge the OECD to vigorously pursue its work in this field, aimed at establishing a multilateral approach under which countries could operate individually and collectively to limit the extent of these practices. We Will follow closely the progress soon work by the OECD, which is due to produce a report by 1998.

Este problema surge debido a que el derecho tributario es un fenómeno principalmente estatal, y cada jurisdicción regula su sistema tributario de forma conveniente a sus intereses, creando disparidades en el tratamiento tributario de las operaciones, la tasa o alícuota aplicable y las regulaciones de transparencia fiscal (revelación de información y levantamiento del secreto bancario).

De esta manera, diversos países en el mundo (paraísos fiscales) “ofertan” o “venden” su sistema tributario al mundo, tal cual como cualquier bien o servicio, ofreciendo menores gravámenes y, en general, una alternativa atractiva para empresas multinacionales, que con la firma de documentos legales (notariales, registrales, entre otros), trasladan su domicilio a dichos países ofertantes. Esta problemática es bien descrita por Clemente Checa en los términos siguientes:

(...) cada vez proliferan más, inducidas por ciertos Estado que, aprovechándose del citado fenómeno de la globalización económica y la subsiguiente desaparición de las barreras a la libre circulación transfronteriza de producciones y capitales, no han dudado en establecer medidas tributarias tendentes a crear en su territorio un clima fiscal favorable, para lograr atraer inversiones del exterior y localización de actividades económicas, lo que ha generado que los Estado se conviertan en competidores, para conseguir el mayor número de contribuyentes y traer hacia su propio territorio un número importante de empresas (2019, p. 14)

Los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones se vuelven “freeriders” en sus jurisdicciones reales, debido a que se benefician del gasto público y de la provisión de servicios públicos e infraestructura, a cambio de no pagar impuestos

en dicho país, sino en paraísos fiscales. Entre los efectos perjudiciales a los Estados, tenemos los siguientes (OCDE, 1998, p. 16):

- Distorsión financiera e indirecta del flujo real de inversiones.
- Socavamiento de la integridad y justicia de las estructuras tributarias.
- Desalentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.
- Reconfigurar el nivel y la combinación deseada de impuestos y gasto público.
- Causar traslados indeseados de parte de la carga tributaria a bases imponibles menos movibles como el trabajo, propiedad y consumo; y,
- Incrementar el costo administrativo y de cumplimiento de la carga tributaria por parte de las autoridades y contribuyentes.

Como respuesta a esta problemática, la OCDE y el G20 realizan diversos trabajos entre los cuales se destaca el presentado en julio de 2013 destinado a contrarrestar el fenómeno BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) llevado a cabo por las multinacionales.

Todo este panorama ha generado malestar en la población, protestas y conciencia ciudadana sobre la relevancia del respeto de la progresividad de los sistemas tributarios del mundo. El fracaso del “Rule of Law” tributario queda al descubierto con la falta de coherencia entre el gravamen de las personas de alto patrimonio que utilizan artificios legales y el ciudadano de a pie.

Es en este contexto en el que distintas entidades empiezan a criticar lo denominado como “*aggressive tax planning*”. Más allá del abundante desarrollo del concepto en distintas partes del mundo, lo que nos importa es determinar si su contenido es relevante para ser considerado en el análisis de la CAG peruana o, en general, respecto a la lucha contra el fraude de ley tributario.

Sobre una primera aproximación en el Perú tenemos a Zuzunaga que indica que la planificación fiscal agresiva dibuja una situación en la que:

(i) involucra una posición tributaria favorable al contribuyente, sustentable jurídicamente, pero que es inesperada o no deseada por el legislador, ocasionando un uso indebido del sistema tributario, en el entendido que se aprovecha al sistema para adquirir resultados que no fueron queridos por el legislador; o que (ii) involucra una posición tributaria favorable al contribuyente y no revelada a la administración, por cuanto respecto de ella existe incertidumbre – zona gris – sobre si la posición adoptada es conforme a ley (2019, 20).

El mencionado autor concluye lo siguiente:

(...) queda claro que el concepto de planificación fiscal agresiva postulado por OCDE no debe ser considerado para el análisis jurídico de la CAG peruana, toda vez que: (i) no está claro su contenido y al no estarlo que sea parte del *soft law*; (ii) de estarlo, éste sería el postulado por el grupo de trabajo de la OCDE que habría sido incorporado por la Acción 12 BEPS como parte del *soft law*; (iii) de ser parte del *soft law* tampoco tendría relevancia jurídica en el Perú, salvo el de ser considerado como una suerte de doctrina autorizada.

Walker Villanueva sitúa a la planificación fiscal agresiva en el contexto del abuso de tratados a nivel de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) y afirma que no se trata de un concepto jurídico destinado a combatir estructuras elusivas, sino lagunas y la diversidad de normas que otorgan oportunidades de arbitraje fiscal (2022, p. 15). También da atisbos de que se trataría de una noción moralizante y que aborda un problema ético, como se puede apreciar en la cita siguiente:

La planificación fiscal agresiva no se identifica con la elusión. Las estructuras de planificación calificadas como agresivas son posibles debido a la falta de armonización de las normas tributarias en el mundo, lo que permite a las multinacionales organizar el pago de sus impuestos usando los vacíos o falta de coherencia entre las normas de distintos Estados (p. 20, 2022).

Una revisión a la literatura del tema en base a los trabajos de Calderón Carreño y Piantavigna se concluye que la noción de Planificación Fiscal Agresiva (en adelante, “PFA”) es confusa o tiene diversos significados poco claros.

En un primer momento, dentro de un contexto en el que el modelo de fiscalizaciones unilaterales fracasa debido a que existen transacciones entre multinacionales y que son de carácter complejo, la PFA se vinculaba con el grado de transparencia fiscal y colaboración que tenían dichos contribuyentes con las autoridades tributarias, con la finalidad de que revelen su estrategia fiscal.

Esto debido a que los instrumentos con los que contaban las administraciones tributarias eran insuficientes, se requería de la colaboración entre Estados o con los contribuyentes fiscalizados. Por lo tanto, la PFA es un concepto que surge dentro del contexto de una relación cooperativa, y se emplea para determinar si el contribuyente se encuentra dentro o fuera de dicha relación (Calderón, 2016, p. 15).

La Administración Tributaria de Australia (ATO por Australian Taxation Office) viene tomando la expresión “aggressive tax planning” para referirse a las operaciones de las que se derivan importantes ventajas fiscales y que se mueven en la “zona gris” o de las que resultan efectos que no coinciden totalmente con los que inspirarlos las leyes aplicadas.

No obstante, no nos encontraríamos ante una CAG proveniente del soft law, sino que se trata de un principio que contribuye al entendimiento del nuevo modelo de la fiscalidad desde el plano regulatorio, esto es, a orientar la legislación de los Estados a la hora de configurar sus normas internas.

Otra utilidad del concepto subyace en que deslegitimaría a todo aquel esquema de planificación que operen en la denominada “zona gris” o área de incertidumbre sobre la legalidad del arreglo contractual elegido que incrementa su riesgo.

Por el lado de la OCDE, el concepto se definió originalmente según los siguientes contornos:

- Una planificación que implica adoptar una posición fiscal que posee fundamento o defensa formalmente legal pero que tienen consecuencias imprevistas y no deseadas sobre la recaudación tributaria.
- Una planificación que implique adoptar una posición fiscal favorable para el contribuyente sin revelar abiertamente a la Administración la existencia de un cierto grado de incertidumbre sobre si los aspectos significativos de la declaración tributaria resultan conformes a la ley o no.

La OCDE también entendió que la noción de PFA adquiriría relevancia en el marco del modelo cooperativo. Sin embargo, la adopción de estos modelos no evita que se generen diferencias entre el entendimiento e interpretación de la Administración Tributaria sobre las operaciones de los contribuyentes y el entendimiento de estos mismos.

Los matices realizados por los trabajos de la OCDE al concepto de PFA lo configuran como una “pseudo-categoría” instrumental para estrechar el concepto y posibilidades de planificación fiscal legítima a través de una fórmula “para-legal”, ya que no se modifica el concepto de elusión ni se reconfiguran las cláusulas antiabuso, sino que a través de vías alternativas a dichas cláusulas – como los programas de cumplimiento tributario cooperativo o buena gobernanza fiscal – se introducen limitaciones significativas a la planificación fiscal legítima y se articulan sanciones impropias en caso de inobservancia de tal difusa barrera.

La Comisión Europea no se queda atrás y también tiene un desarrollo sobre lo que se entiende por PFA. Se trata de un concepto amplio que engloba las operaciones, negocios, estructuras o esquemas complejos que generan una ventaja fiscal, pero tienen una escasa sustancia económica. La ventaja fiscal obtenida no es consistente con la finalidad de la normativa tributaria aplicada (tax shelter), y el resultado puede llevar a la doble no imposición o la explotación del arbitraje de tipos impositivos en relación con los Estados miembros o países terceros.

En comparativa, según Calderón Carreño, la OCDE estaría utilizando un concepto más limitado o estricto, sin incluir los montajes artificiales con pura finalidad fiscal y que carecen de realidad económica. Sin embargo, no existe un único matiz en la definición sino varios en los diversos trabajos de la OCDE en los que se ha empleado dicho término.

Por el lado de la Comisión Europea, se ha querido potenciar y extender un concepto de elusión fiscal para dar cobertura al conjunto de artificial BEPS behaviours que no encajan en el concepto legal de abuso.

De esta manera, mientras el concepto de abuso del derecho ha sido reconocido y regulado normativamente, el concepto de PFA se vincula generalmente a instrumentos de soft law, como uno de formación vaga.

Ahora bien, concretamente en el concepto de PFA se ha incluido diversas formas en las que se puede reconocer, tales como:

(...) making tax-sensitive adjustments to the transfer prices used to record transactions between related parties; corporate reorganizations designed to relocate corporate residence to attractive tax jurisdictions; and the careful timing of income repatriation to reduce the cost of home-country taxation of foreign income. These forms are developing according to a pattern which can be static or dynamic as follows:

- the “static” form (...), consists of the exploitation of legal discrepancies among national tax systems.
- the “dynamic” feature implies the introduction of new rules to detect and discover the degree of aggressiveness, which is particularly problematic currently since some taxpayers (MNEs in particular) are often oligopolies managing unique features and not yet fully appreciated values” (Piantavigna, 2017, p. 62).

Como se puede ver, se identifica a la PFA con una serie de comportamientos expresados usualmente en transacciones realizados por contribuyentes (principalmente individuos de alto patrimonio o empresas multinacionales), sin que pueda ser identificado con el abuso del derecho (o fraude de ley), pero compartiendo el mismo propósito de reducir o eliminar la carga tributaria (Piantavigna, 2017, p. 71). Sin embargo, a juicio de Piantavigna existe una confusión y sobreposición de ambos términos para usarlos de forma intercambiable, a manera de sinónimos. Esto es alimentado por la propia OCDE y la Comisión Europea³³.

De hecho, tampoco existe algún documento, guía o reporte de la OCDE que sirva de “termómetro” para establecer cuando la planificación se vuelve “agresiva”. De hecho no provee de una clara definición de sus alcances para forzar a las diversas legislaciones de países adheridos a la OCDE para reducir las oportunidades de planificación tributaria (Piantavigna, 2018, p. 95).

Como se puede ver, no existe un consenso en el concepto de PFA y ha sido utilizado por distintos organismos internacionales más que todo para el sustento de sus políticas fiscales, con la finalidad de obtener aprobación y etiquetar a las posibles actuaciones de los contribuyentes que conlleven a un riesgo fiscal de elusión. Esto genera que exista una “moralización” de la tributación internacional y los contribuyentes que generan estos esquemas riesgosos sean cuestionados por la opinión pública y la de los Estados.

Estas discusiones en nuestra opinión no suman en nuestro ámbito interno en el cual opera la CAG peruana, por lo que no corresponde importar alguna de dichas categorías a efectos de analizar nuestra legislación. La moralización del plano internacional no debería afectar cómo se entiende la CAG peruana, ni debe trasladarse al plano constitucional, el cual presupone la soberanía estatal como presupuesto claro. El profesor Durán es de la misma opinión cuando diferencia

³³ OCDE: “potentially aggressive or abusive tax avoidance schemes”; “[g]eneral or other specific anti-avoidance rules prohibit “aggressive” tax avoidance”; “potentially aggressive or abusive international tax planning strategies”. Comisión Europea: “Member States can use these possibilities to avoid abusive tax planning” (Piantavigna, 2017, p. 78).

los planos en los cuales la moral puede tener cierta influencia, siendo que la CAG peruana se mueve no dentro de lo ético sino en el ámbito constitucional y los valores de la constitución:

La tercera cuestión, arista o movimiento de radar es el enfoque del neoconstitucionalismo. El problema no es de la norma, ni es un problema de moral, porque el problema de moral no es un problema constitucional, es así que las personas tienen el derecho de pensar y evaluar las cuestiones que hacen según su propia moral que puede ser kantiana aristotélica o sus actitudes inmorales, no obstante esto no tiene que estar bajo la esfera del Derecho. Pero, además, se sostiene que no es posible discutir si algo es una planificación fiscal riesgosa o no riesgosa en el ámbito internacional porque el tributo es un concepto de origen nacional basado en la idea de soberanía estatal, por lo tanto, lo que uno elude o no, es una norma nacional que es la que configura el tributo de un Estado. Por lo tanto, discutir la deslocalización de actividades, la deslocalización de bases imponibles a nivel internacional solo puede ser sostenible desde una moral económica o desde una moral no jurídica (2016, p. 317).

Con lo anterior, no estamos negando la dimensión moral o ética que deben tener los abogados asesores en temas vinculados a planificaciones fiscales que puedan conllevar a un resultado elusivo. Lo que queremos decir es que los instrumentos de soft law no podrían extrapolarse en una discusión técnica sobre la aplicación de la CAG, salvo que exista alguna habilitación normativa, o sea de alguna manera recogida por la jurisprudencia.

1.3.3. Sobre la utilidad de los conceptos de elusión tributaria, economía de opción y planificación fiscal agresiva

Existen ríos de tinta sobre la definición de estos conceptos y todos los esfuerzos apuntan a separar el ámbito del ejercicio de la libertad privada y la economía de opción. No pretendo realizar una síntesis de las distintas definiciones y autores, lo relevante es demostrar que existen definiciones doctrinales sobre lo que se debe entender por elusión tributaria y economía de opción, y cómo estas

interactúan con las definiciones normativas establecidas por la CAG peruana y sus parámetros de fondo y forma.

Sobre la definición de economía de opción, tenemos por ejemplo a Ferreiro Lapatza quién señala que por dicho término se entiende la elección entre dos hechos que tienen consecuencias fiscales diferentes y resultados equivalentes con el motivo fundamental o único de ahorrar impuestos o de no pagarlos (2010, p. 209-210).

La economía de opción se constituye cuando existe más de un camino por donde transitar o más de una estructura jurídica por donde discurrir, debiendo optar por una u otra por razones exclusivamente tributarias (Zuzunaga y Malherbe, 2018, p. 32).

Existen también desarrollos a nivel de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como es el caso de la Resolución N° 07114-1-2004:

(...) toda vez que no puede ser aceptado desde un punto de vista estrictamente jurídico, que los contribuyentes están obligados, 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

Respecto a la definición de elusión, la Primera Resolución de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario indican:

Primera. La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

Asimismo, Eduardo Sotelo señala que por “elusión tributaria se refiere, normalmente, al fenómeno que consiste en evitar la realización del presupuesto de hecho de las normas tributarias utilizando una forma o configuración jurídica que no corresponde con la finalidad perseguida por esta” (2012, p. 24).

Alberto Tarsitano indica que la elusión tributaria es un “comportamiento ilícito del obligado tributario, que incumple la ley por medio de negocios jurídicos cuya causa típica demuestra que ha verificado el hecho imponible” (2021, p. 8).

En adición, el citado autor indica que la elusión siempre involucra un comportamiento que obtiene un resultado que la norma jurídica tributaria pretendió alcanzar, pero el déficit en la técnica legislativa y la sujeción al principio de reserva de ley ha permitido que el contribuyente, en abuso de la ley tributaria, lo evite con figuras negociales alternativas (2007, p. 28).

Zuzunaga afirma que la elusión se entiende como el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica. Se trata de una conducta reprochable pues viola los valores y principios de un sistema tributario justo (2013, p. 25).

La vulneración de la causa típica que Zuzunaga menciona, hace referencia a los valores y finalidades previstas por un determinado tipo negocial o contractual que el legislador (o el ordenamiento jurídico) han previsto como dignas de su protección.

Por otro lado, la elusión puede ser descrita como *contriving transactions typically but not necessarily artificial in nature, to reduce tax that would otherwise be payable according to what appears to be the policy of the taxing provision in question* (Prebble, R y Prebble J, 2010, p. 22). Así, los citados autores concluyen que cuando un contribuyente realiza elusión tributaria, se explotan reglas que fueron diseñadas para reducir la injusticia en el sistema tributario o se utiliza las estructuras legales existentes en maneras que la legislación, si hubiera tenido en cuenta dichas actuaciones del contribuyente, no habría aprobado (Prebble, R y Prebble J, 2010, p. 24).

Respecto a las diversas posturas que definen la elusión, Bravo Cucci resume alguna de estas en los siguientes términos:

Mientras que hay autores que entienden que la elusión tributaria equivale a lograr el ahorro tributario a través de negocios anómalos (fraude a la ley, simulación, negocios indirectos), otros consideran que la elusión se identifica con cualquier tipo de ahorro, inclusive aquellos alcanzados a través de las denominadas economías de opción o la propia abstención de realizar el hecho gravable,, existiendo una tercera postura que identifica a la elusión con el delito tributario (evasión tributaria). Se distingue inclusive la elusión lícita de la elusión ilícita así como entre la evasión legal y la ilegal. Como se advierte fácilmente, hay doctrina para interpretar en todos los sentidos posibles, lo que genera gran incertidumbre e inseguridad jurídica, de la mano del tremendo caos terminológico que gira en torno a tan aparente simple expresión (2013, p. 75).

Una aproximación al concepto de elusión desde la postura de Palao Taboada la identifica con evitar la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria de gravamen utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración jurídica que no se corresponde con la finalidad perseguida por ésta (2021, p. 153).

Por lo tanto, la pregunta que queda todavía pendiente es si todos estos esfuerzos son útiles y si se tratan de discusiones fructíferas que lleven a alguna conclusión que impacte en el entendimiento de la CAG. Por supuesto que se aprecia la contribución que cada autor pueda hacer desde su concepción de este fenómeno. Sin embargo, actualmente contamos con una definición normativa de lo que se entiende por elusión y economía de opción, por ejemplo, en el inciso i) del artículo 2 se define a este último como a la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la Norma XVI.

Esta definición delimita ambas caras de la moneda, dado que elusión será todo aquel acto, hecho, transacción u operación que caiga dentro del ámbito de aplicación de CAG. Por lo tanto, la elusión definida por la aplicación de ambos literales del tercer párrafo de la Norma XVI genera que todos aquellos actos que no pasen el denominado “doble test” serían en principio actos de autonomía privada permitidos por el ordenamiento jurídico tributario, a los cuales se le atribuirán los efectos que correspondan. Las nociones doctrinales de elusión y lo desarrollado a nivel de soft law como el concepto de planificación fiscal agresiva, no afecta, a mi parecer, al entendimiento, interpretación y aplicación de la CAG peruana, incluso siendo el concepto de PFA utilizado y citado en la propia Exposición de Motivos de los parámetros de fondo y forma, hasta en dos ocasiones.

SEGUNDO CAPÍTULO: REFLEXIONES DEL DERECHO COMPARADO Y LA NORMA XVI PERUANA

2.1. UN ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO: INSTRUMENTOS DEL COMMON LAW Y CIVIL LAW DE LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

2.1.1. Sobre la utilización del derecho comparado

En los ordenamientos tributarios de los países que pertenecen al common law, también se sitúa dentro del concepto de cláusula general algunas figuras en las que las fuentes normativas pueden tener naturaleza judicial, en adición al derecho escrito. La lucha contra la elusión fiscal se lleva a cabo mediante la aplicación jurisprudencial de ciertos principios que, desde una perspectiva empírica, producen unos efectos similares a los derivados del uso de una cláusula general; sin embargo, no podemos decir que en los regímenes fiscales de estos Estados exista una normativa general antielusión (Cruz y Bahía, 2010, p. 4).

Es importante recalcar que la no existencia de una CAG en los países del common law y el uso de doctrinas jurisprudenciales que combatan la elusión no impide el desarrollo y producción legislativa de una CAG. Es decir, la alternativa de combatir el fraude de ley tributario con doctrinas jurisprudenciales no excluye, la existencia de CAGs reguladas, fieles al estilo de los países del civil law, como en los casos de Australia, Canadá y Reino Unido.

Las legislaciones de la familia del common law también admiten al derecho escrito en conjunto con la doctrina jurisprudencial antiabuso desarrollada en dichos países. Las CAG tienen una larga tradición³⁴ y han sido introducidas en Australia en 1915, Estados Unidos, Sudáfrica, y, más recientemente, en el Reino Unido en el año 2013³⁵.

De ahí que autores como el profesor Graeme S. Cooper afirmen que a pesar de que las diferencias sean evidentes en las fuentes de la autoridad de la producción de una determinada norma antiabuso, ambos tipos de regímenes cuentan con un gran número de similitudes sorprendentes (2017, p. 26).

Por el lado del civil law, existen ejemplos de pronunciamientos judiciales en ordenamientos jurídicos que ya cuentan con una CAG de derecho interno vigente. Por ejemplo, tenemos que la Corte de Casación italiana introdujo una doctrina antiabuso a pesar de contar con una CAG³⁶, atribuyéndose el

³⁴ SUTER, Christoph. "The Rise of general anti-avoidance rules in taxation". En: *Financier Worldwide Magazine* 13, diciembre 2017, pág. 4.

³⁵ A pesar de un vasto desarrollo jurisprudencial, el Finance Act 2013 introdujo, en su apartado 5, una *General anti-abuse rule*.

³⁶ La CAG italiana fue introducida en 1997 por el artículo 37-bis del decreto 600 de 1973, el cual establece, resumidamente, lo siguiente:

a) *Article 37-bis (1) states the basic requirements of tax avoidance by providing that: 'Tax Authorities have the power to disregard for tax purposes acts, facts and legal arrangements, also in their functional connection, lacking a valid business purpose, aimed at by-passing rights and duties provided for by tax rules, and at obtaining tax reductions or tax reimbursements which would not be legally available';*

b) *Article 37-bis (2) provides that 'Tax Authorities have the power to disallow tax benefits achieved through the acts, facts and legal arrangements mentioned at (1), by applying taxes in accordance with the tax rules which were thereby avoided';*

c) *Article 37-bis (3) provides that Article 37-bis (1) and (2) are applied upon the condition that, within the taxpayer's behaviour, one or more transactions expressly listed by same*

(3) are carried out;
d) *Article 37-bis (4) – (8) provide procedural rules for assessments based on Article 37-bis.*

desconocimiento de las formas adoptadas por los contribuyentes para combatir el abuso del derecho por parte de los privados³⁷.

La posición de la Corte de Casación nace de una interpretación del artículo 53 de la Constitución Italiana que regula lo que en términos peruanos sería el deber de contribuir y la capacidad contributiva. La citada disposición establece lo siguiente: “all taxpayers must contribute to public expenditures in accordance with their ability to pay”.

Con el desarrollo interpretativo de este artículo, se ha desarrollado una especie de cajón de sastre en el cual diversas transacciones caen dentro del ámbito de lo que se considera abuso tributario, desde un análisis caso por caso. La textura abierta permite la aplicación de este principio a un ilimitado rango de situaciones.

Por lo tanto, cuando hablamos de tradiciones jurídicas y de que cada una de estas cuentan con instrumentos antielusivos, no debemos entenderlos como compartimentos estancos o inamovibles; por el contrario, cada política fiscal de los países de ambas tradiciones ven conveniente regular la CAG en el derecho positivo, y los jueces de cada país pueden crear doctrinas antiabuso, incluso en sistemas jurídicos del civil law.

De esta manera, se está generando una “difuminación” (Ruiz Almendral, 2006, p. 20) de las tradicionales diferencias entre el derecho continental y el common law.

En opinión de Weisbach, la diferencia real entre ambos instrumentos sería la descrita a continuación:

The only real difference between these common law tax doctrines and anti-abuse rules (other than the detailed specifics of their applicability) is that, instead of being developed by the courts, anti-abuse rules are incorporated

³⁷ GARBARINO, Carlos. “The development of a judicial anti-abuse principle in Italy”. En: British Tax Review, 2009, pag. 186.

directly into the regulation or statute, thereby eliminating the statutory (or regulatory) interpretation question (2013, p. 861).

El citado autor concluye que se puede asumir que, en ambos casos, el contenido esencial de dichos instrumentos termina siendo el mismo. En otras palabras, las reglas y estándares difieren en que meramente solo se afecta el nivel de incertidumbre respecto a las normas que los individuos tendrán que enfrentar cuando realicen sus transacciones, además de los costos de producción y *enforcement* que suponen las normas (Weisbach, 1999, p. 866).

Por otro lado, otros autores como García Novoa afirman que las diferencias entre ambas tradiciones jurídicas recaen en el enfoque dado por parte de las normas antielusivas. Para las jurisdicciones del modelo del Derecho continental o del civil law:

en tanto se utiliza un negocio con vulneraciones de las exigencias de causa típica o con abuso de las formas (sistemas no causalistas) se hace por motivos exclusivamente tributarios, los instrumentos de lucha contra la elusión parten de las patologías negociales previstas en el ordenamiento privado; en concreto, de los supuestos de vulneración de las exigencias de causa típica o negocios anómalos (2004, p. 277).

Por otro lado, en los sistemas del Common law, “la lucha contra la elusión gira en torno a la idea de *tax driven transaction*; el ordenamiento fiscal se siente legitimado para excluir los negocios realizados por motivos exclusivamente fiscales y sin el aval de un “motivo económico válido” (business purpose text) o una razón empresarial legítima” (García, 2004, p. 278).

Sin embargo, no podemos perder de vista que en los países pertenecientes al Common Law, la tarea de delimitar y establecer la línea que divide lo aceptable legalmente hacia la elusión corresponde a los jueces. El abuso del impuesto a la renta se diferencia de otros incumplimientos tributarios, en el common law, en que su legitimidad es determinada ex post o cuando el caso es judicializado (Blank y Staudt, 2012, p. 9).

En las líneas siguientes daremos un breve repaso por las distintas doctrinas antiabuso e instrumentos de lucha contra la elusión fiscal en los países del common law (Estados Unidos y Reino Unido) y revisaremos dos casos influyentes y relevantes para el desarrollo de la CAG peruana como lo son las legislaciones del civil law de Argentina y España.

El propósito no es realizar una extensiva labor de investigación en derecho comparado, sino en presentar un panorama general de algunos pocos países que utilizan distintos estándares y medidas antiabuso, con la finalidad de entender dichos contextos y ver su utilidad en el entendimiento de nuestra propia CAG. Sin embargo, es relevante tomar atención que todo ejercicio de derecho comparado debe atender a los denominados “legal formants” de los países en cuestión, esto es, revisión de distintas fuentes de derecho e información que resulta pertinente para en análisis de una determinada institución comparada como lo es la CAG.

La finalidad del derecho comparado y de esta sección del trabajo es adquirir conocimiento de las diferentes normas, reglas e instituciones que es susceptible de comparar en otros ordenamientos jurídicos (Sacco, 1991, p. 4). Esto es importante porque la CAG peruana no es una invención del legislador que no tenga precedentes en el mundo. Esto último ya ha sido desmentido dado que solo en nuestra región, Perú ha sido de los últimos países en adoptar una CAG.

Como veremos existe una larga tradición de diversos países en el desarrollo de instrumentos que combaten la elusión o el fraude de ley, y nuestra inexperiencia en este tema nos obliga a recurrir al derecho comparado con la finalidad no de traer las discusiones de dichos países y sacarlas de su contexto para incorporar aquellos defectos en nuestro ordenamiento, sino por el contrario, llegar a un genuino entendimiento de cómo esta institución es aplicada y reflexionar sobre el rumbo interpretativo que debe tener nuestra CAG.

Para ello, veremos cómo especialmente en el common law existen diversos términos o nombres atribuidos a las doctrinas jurisprudenciales las cuales no

cuentan con una traducción exacta a una institución símil en nuestro derecho, por ejemplo, la doctrina norteamericana de sham transaction o economic substance doctrine. Para el tratamiento de estos conceptos en inglés, es importante atender a lo que algunos estudiosos del derecho comparado como Sacco, advierte respecto a las “traducciones automáticas” de estos.

Rodolfo Sacco advierte esta situación en las traducciones que se realizan usualmente sobre otras instituciones comparadas:

When a scholar translates he cannot use a word without questioning every aspect of its definition. If he cannot refer to a definition provided explicitly or implicitly by the legislator or the case law, he must decide how to guarantee that the word he adopts in the translation corresponds to that in the original. He may adopt either of two approaches:
First he may prefer not to translate (...)
Second, he may create a special neologism in his own language (...).

Por lo tanto, a efectos de este trabajo, no se realizará una traducción de estos conceptos, sino que se explicaran las principales características de cada uno de ellos y se realizará un esfuerzo por utilizar alguna expresión símil en nuestro ordenamiento proveniente de una tradición jurídica distinta. De esta manera, evitamos realizar traducciones imprecisas o incorrectas y respetamos las diferencias existentes entre los instrumentos del civil law y common law.

Las legislaciones que revisaremos a efectos del presente trabajo serán particularmente tres. Tenemos por el lado del common law la jurisprudencia y principios antiabuso de Estados Unidos, debido a su gran importancia en el mundo y a su gran historia en su aplicación; y, dos del Civil Law, dada la afinidad que nuestro sistema tiene con esta tradición, entre las que escogimos a España y Argentina. Las CAGs elegidas para el presente trabajo son fuentes de inspiración directa en nuestra norma antielusiva por algunas cuestiones relevantes:

- (i) En el caso de España, nuestra CAG utiliza terminología que es utilizada en el artículo 15 de la Ley General Tributaria del año 2003, como la presencia de dos circunstancias concurrentes que definen el fenómeno elusivo: la artificiosidad o impropiedad de la transacción y, que de la utilización de dichos actos no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes. Existe un especial énfasis en esta legislación dado que, como veremos más adelante, diversos autores han tomado prestado las definiciones doctrinales de autores españoles para entender e interpretar el inciso a) de la Norma XVI.
- (ii) Por el lado de la norma antiabuso argentina que data de 1978 (artículo 2 de la Ley N° 11.683), se puede apreciar prácticamente una redacción idéntica a la de nuestra antigua Norma VIII, la misma que fue modificada para eliminar toda referencia a prescindir de la forma adoptada por los contribuyentes para considerar la situación económica real. Esta referencia a la CAG argentina nos va a permitir comprender los antecedentes normativos de la CAG peruana y evidenciar cómo, a través de los tribunales, se puede aplicar y hacer funcionar una disposición antielusiva general, al margen de cualquier deficiencia técnica o crítica que se le pueda hacer.
- (iii) En tercer lugar, estos textos normativos (CAG española y argentina, y doctrina antiabuso de Estados Unidos) han sido utilizados y citados por la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1121 como referencia y auténticas fuentes de inspiración normativa para nuestra CAG.
- (iv) Por otro lado, la doctrina antiabuso de Estados Unidos ha sido un punto de inflexión en la lucha contra la elusión, y otras legislaciones la toman en cuenta en el diseño de sus normas o en la justificación de las mismas, a pesar de tratarse de un elemento del common law³⁸.

³⁸ Tal es el caso italiano que ha empleado el término “valid business purpose” en la redacción de su CAG de 1997. En efecto, el artículo 37-bis del Decreto 600 habilita a la administración tributaria descartar para efectos tributarios las transacciones realizadas por los

Asimismo, la jurisprudencia nos parece relevante a efectos de tener ejemplos reales de la configuración de los supuestos de elusión y la solución a la que los tribunales han llegado, ante la poca o escasa jurisprudencia nacional.

Estos instrumentos enfatizan en distintos puntos o cuestiones que consideran esenciales y de suma importancia a efecto de identificar estas transacciones en fraude de ley. A esto refiere la Exposición de Motivos, en los términos siguientes:

Dependiendo de la tradición legal y la familia jurídica a la que pertenece cada Estado, los criterios que se han decantando con el transcurso de los años alrededor de las figuras elusivas y el fraude de ley tributaria se han convertido en una técnica que permite distinguir las transacciones elusivas de aquellas que son simples economías de opción. Esta técnica suele, entonces, manejar los criterios siguientes:

1. La artificialidad de las configuraciones o formalizaciones jurídicas;
2. La inexistencia de un motivo distinto del tributario que sirva para explicar o justificar la elección de las formas jurídicas adoptadas; y,
3. La vulneración que la aceptación del esquema montado por el contribuyente produciría en la consecución de los fines constitucionales del tributo, materializados sea en lo que algunos llaman el espíritu o la teleología de la ley tributaria.

Y son precisamente estos elementos los que la CAG peruana ha tenido en cuenta a efectos de ser regulada en el ordenamiento peruano. La propia Exposición de Motivos hace referencia al uso de las CAG locales como fuentes de referencia, en la página 11 de la mencionada Exposición de Motivos se indica que:

En efecto, la experiencia local ha demostrado que una multiplicidad de configuraciones privadas o societarias son utilizadas por algunos deudores

contribuyentes si se cumplen los requisitos de dicho artículo, y es entre dichos requisitos en el que se hace referencia a la existencia de un propósito económico válido.

tributarios para eludir los alcances de los mandatos de las normas tributarias. Por ejemplo, se han dado casos en que con el fin único o preponderante de obtener una ventaja tributaria deudores tributarios recurren a la figura societaria de la reorganización carente de otro efecto económico relevante distinto del tributario.

A continuación, haremos un breve repaso por algunas legislaciones que fueron fuente de inspiración para nuestra CAG.

2.1.2. Instrumentos del common law: Estados Unidos

Estados Unidos es el único caso estudiado en la presente investigación que no cuenta con una norma antielusiva general regulada desde el derecho positivo; sin embargo, cuenta con diversos pronunciamientos judiciales que han delineado los contornos respecto a las transacciones que calificarían como elusivas, y, por tanto, cuyos efectos tributarios deben ser inaplicables.

La histórica decisión en el caso *Gregory v Helvering*³⁹ inicia un desarrollo jurisprudencial en el que se enfatiza el propósito legislativo de la norma tributaria para invalidar los efectos tributarios de una transacción del contribuyente, a pesar del cumplimiento literal de lo establecido en la norma (1924 Revenue Act).

El caso trató de una propietaria de una empresa (United Mortgage Corporation) que tenía a su vez acciones en otra (Monitor Securities Corporation). En 1928 se decidió la enajenación de esta segunda empresa; sin embargo, no se realizó una enajenación directa de la misma. Para este propósito, la señora Gregory constituye una empresa denominada Averill Corporation. Luego, United Mortgage Corporation (parent) transfirió las acciones de Monitor Securities Corporation a Averill. Días después, Averill fue liquidada, y la accionista recibió las acciones de Monitor como activo exclusivo de Averill, libre de impuestos y bajo un esquema de reorganización empresarial.

³⁹ *Gregory v Helvering* (1934) 69 F 2d 809 (2d Cir); *aff'd* (1935) 293 US 465.

El caso fue resuelto por la Cámara de Apelaciones y la Corte Suprema se acogió a la argumentación y razonamiento del Juez de apelación, Learned Hand, establecimiento lo siguiente:

Putting aside, then, the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business purpose or corporate purpose—a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner ... the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.

Se concluye entonces que la reorganización societaria llevada a cabo al amparo del artículo 112 (g) del Revenue Act de 1928 que no tuvo ningún propósito negocial. Por el contrario, la figura societaria recogida legalmente ha sido utilizado como fachada para realizar una venta de acciones. Este arreglo contractual es sin duda vacío de todo contenido negocial, por lo que la “forma” (reorganización) llevada a cabo por el contribuyente debe ser descartada, atendiendo a la sustancia de la operación (una venta de acciones gravada con el Income Tax de aquella época).

De esta manera, las Cortes estadounidenses empezaron combatir y cuestionar las transacciones presentadas por el contribuyente en base a un principio más amplio y general denominado *substance over form*, el cual analiza el motivo válido o propósito comercial (Tarsitano, 2021, p. 357).

El caso Gregory v Helvering generó que posteriormente diversas decisiones judiciales se fundamenten en la distinción entre la forma exhibida por el contribuyente y la sustancia de la operación misma. El quid del asunto para atribuir los efectos tributarios de las normas se encuentra en la sustancia o el

propósito económico/empresarial de las mismas. La complejidad misma de la economía y las necesidades del mercado, generaron que nuevas figuras peligrosamente elusivas aparecieran, respecto de las cuales las Cortes de Estados Unidos elaboraron diversas sub-doctrinas que emanan del principio amplio y general denominado *substance over form* desarrollado varios años atrás desde la incorporación del impuesto a la renta federal de 1913.

Otro caso similar lo encontramos en *Higgins v. Smith*, en el cual se determinó si era deducible una pérdida generada por la venta de acciones a una sociedad de la que el contribuyente era dueño, ejerciendo un control total sobre la dirección (Tarsitano, 2021, p. 363). La empresa fue constituida para efectos de obtener la ventaja tributaria que consistió en beneficiarse de una pérdida a través de una transferencia realizada por el señor Smith a favor de su empresa que controlaba al 100%. De esta manera, el contribuyente canceló una deuda que contrajo con su empresa y la canceló con la venta de acciones.

En este caso, la Corte explicó que “[t]he Government may look at actualities and upon determination that the form employed for doing business or carrying out the challenged tax event is unreal or a sham may sustain or disregard the effect of the fiction”⁴⁰.

De esta manera, la Corte descarta la forma empleada por el contribuyente, debido a que no debe sujetar su interpretación a dicha forma, por el contrario, puede analizar la realidad subyacente y determinar la aplicación de los efectos tributarios que correspondan a los objetivos tenidos en la mira por la norma impositiva.

Un último caso paradigmático de la aplicación de este principio general y amplio de *substance over form* lo tenemos en *Commissioner v. Court Holding Co.*⁴¹ En el presente caso, una pareja de esposos constituyó una empresa con un edificio de departamentos como único activo. La empresa constituida inició negociaciones para la venta de su único activo (el departamento). Para concretar

⁴⁰ 308 US 473, 477, 84 L. Ed. 406, 60 S. Ct. 355, 1940

⁴¹ 324 U.S. 331, 334 (1945)

la operación, se realizó una liquidación de la misma y el bien pasó a propiedad de los dos accionistas, concretando la negociación mediante la venta directa del bien inmueble con la misma persona con la que la empresa había iniciado negociaciones. Este artificio fue realizado con la finalidad de distribuir el bien como si se tratase de un dividendo, lo cual, en 1940, no hacía que Court Holding reconociese una ganancia de capital.

La Corte Suprema de Estados Unidos resolvió el caso indicando lo siguiente:

On the basis of these findings, the Tax Court was justified in attributing the gain from the sale to respondent corporation. The incidence of taxation depends upon the substance of a transaction. The tax consequences which arise from gains from a sale of property are not finally to be determined solely by the means employed to transfer legal title. Rather, the transaction must be viewed as a whole, and each step, from the commencement of negotiations to the consummation of the sale, is relevant. A sale by one person cannot be transformed for tax purposes into a sale by another by using the latter as a conduit through which to pass title. To permit the true nature of a transaction to be disguised by mere formalisms, which exist solely to alter tax liabilities, would seriously impair the effective administration of the tax policies of Congress.

Por lo tanto, al igual que los dos casos anteriores, aquí también se descartaron los efectos tributarios que serían aplicables a la liquidación de la sociedad y la posterior transferencia del inmueble, para atender a la sustancia de la operación y la consecuencia tributarias que derivaría de la misma. Todos los actos llevados a cabo por el contribuyente deben analizarse para descubrir la verdadera naturaleza de la transacción, descartando todo tipo de formalismos. De esta manera, se aplicó el gravamen tributario a la empresa bajo la sección 22 del *Internal Revenue Code*.

A pesar de las decisiones de la Corte Suprema estadounidense que parecen decantarse por un determinante cuestionamiento a las figuras elusivas, no se descarta la existencia de una economía de opción (en nuestros términos) o la

posibilidad de que los contribuyentes efectúen sus arreglos contractuales de forma que puedan mitigar o reducir el impacto tributario⁴².

Sin embargo, también surgieron una serie de doctrinas antielusivas⁴³ destinadas a desconocer la economía de opción del contribuyente siempre que se presente ciertos requisitos o supuestos desarrollados jurisprudencialmente. Entre las mencionadas doctrinas tenemos las siguientes:

- *Business purpose test*.
- *Economic substance doctrine*.
- *Step transaction doctrine*. Esta doctrina tiene hasta tres desarrollos jurisprudenciales distintos:
 - o *Binding commitment test*.
 - o *Interdependence test*.
 - o *End result test*
- *Sham transaction*.

El principio de sustancia sobre forma es, según Ward, una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años 30 del siglo pasado, y que a pesar de que es propio del *common law*, su trascendencia es tal que ha impactado en el desarrollo de técnicas antielusivas propias de países del civil law como Francia y Alemania (García Novoa, 2004, p. 207).

Business purpose test.- El Desarrollo de esta doctrina jurisprudencial no es uniforme en todas las cortes y pueden ser visto de forma conjunta, separada y holísticamente con la doctrina de la sustancia económica, de la cual hablaremos posteriormente.

⁴² La frase exacta de la Corte Suprema en el citado caso Gregory v. Helvering fue la siguiente: "The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted".

⁴³ Es importante resaltar que no estamos afirmando que las doctrinas sean separadas unas de otras o perfectamente distintas e identificables. Por el contrario, muchas de estas son complementarias y tienen relaciones simbióticas. La clasificación propuesta solo tiene fines de representar la riqueza del desarrollo de las doctrinas jurisprudenciales antiabuso en Estados Unidos.

Se atribuye el desarrollo de esta doctrina jurisprudencial antiabuso al emblemático caso Gregory v Helvering, el cual ya ha sido desarrollado y es tomado en cuenta como la piedra angular del principio de substance over form. El Juez Learned Hand, quién también vio el caso Helvering, expresó en el caso Gilbert v. Commissioner⁴⁴ que “(...) no podemos suponer que es parte de la norma (tributaria) proporcionar una vía de escape de las obligaciones que la propia norma establece”.

Otro caso en el que se presenta el desarrollo de esta doctrina es en Brooke v. United States, (Ninth Court), en el cual el juez estableció que una transferencia con el solo propósito para eludir tributos no puede ser reconocida.

Esta doctrina tiene dos consecuencias principales. En primer lugar, se habilita a una recalificación de las operaciones que son llevadas a cabo por el contribuyente por carecer de fines empresariales o comerciales que sean autónomos o “business purpose”, y porque dichas operaciones son artificiosas, inadecuadas para el fin económico perseguido salvo por el ahorro tributario o la aplicación de una norma tributaria favorable (Ruiz, 2006, p. 87).

En segundo lugar, esta doctrina se trata de una variante o modalidad de interpretación teleológica de las normas tributarias. De esta manera se habilita una recalificación de una serie de operaciones (Ruiz, 2006, p. 88), con bastante amplitud y generalidad, lo cual resulta ventajoso para mitigar las prácticas elusivas o de fraude de ley desarrolladas por los contribuyentes, y combatidas por parte de la Administración Tributaria y los jueces que aplican la norma tributaria.

Economic substance doctrine.- La doctrina de la sustancia económica es una doctrina especializada en la aplicación del principio de sustancia sobre forma y tiene por finalidad prevenir el fenómeno elusivo por medio de ignorar ciertas transacciones. Cuando es aplicable, la doctrina permite al gobierno no tener en cuenta los efectos tributarios derivados de las transacciones y rechazar los

⁴⁴ Caso *Gilbert v. Commissioner*, 248 F.2d 399, 411 (2d Cir. 1957)

beneficios tributarios alcanzados al margen del cumplimiento formal de las normas tributarias (Sancilio, 2013, p. 143).

La Corte Suprema inicia un desarrollo de esta doctrina, diferenciándola del caso *Gregory v. Helvering* aunque basándose argumentativamente en él, en *Knetsch v. United States*⁴⁵. Este caso trató de una compañía de seguros que vendió a Knetsch unos bonos de ahorro que pagaban un determinado interés anual de 2.5%. Knetsch paga una parte del precio de venta de los bonos y por el resto firmó notas de préstamo a una tasa del 3.5%. El interés del préstamo debía ser pagado por anticipado, y el actor pagó los intereses de todo el año. Se estableció un valor para los bonos al finalizar el primer año y la posibilidad de que el actor pudiera solicitar un préstamo por la diferencia entre el valor de lo adeudado y el valor estimado para los bonos de cualquier momento. Knetsch utilizó la opción y pidió un préstamo, pagando intereses por anticipado y, posteriormente, declarando dichos intereses como gasto deducible (Tarsitano, 2021, p. 364).

La Corte Suprema concluye que la transacción no creaba una deuda que pueda sustentar una deducción tributaria, debido a que no se advierte ninguna sustancia económica más allá a la sola deducción. De esta manera, se entiende que el contribuyente generó un esquema artificial con el objetivo de un tratamiento tributario ventajoso que consistió en “crear” una deducción.

Otro caso en el que desarrolla la doctrina de la sustancia económica, lo tenemos en *Frank Lyon Co. v. United States*⁴⁶ de 1978. En este caso la Corte Suprema describe la doctrina empleada, indicando lo siguiente:

“(...) there is a genuine multiple-party transaction with economic substance which is compelled or encourage by business or regulatory realities, is imbued with tax-avoidance features that have meaningless labels attached, the Government should honor the allocation of rights and duties effectuated by the parties”

⁴⁵ 364 U.S. 361 (1960).

⁴⁶ 435 U.S. 561 (1978).

En este fallo, desde una perspectiva negativa o de defensa de los contribuyentes, la Corte ha determinado que existió razones corporativas o de negocio y regulatorias que permiten establecer una sustancia económica real de la operación, siendo que las ventajas tributarias alcanzadas no tienen relevancia o no afecta la realidad subyacente de las operaciones. Por el contrario, el Gobierno debe proteger la asignación de derechos y deberes entre las partes.

Podemos concluir que bajo este estándar jurisprudencial, se deberá respetar los arreglos contractuales de los contribuyentes a efectos de acceder a un tratamiento fiscal favorable, si se cumple con lo siguiente: (i) que la empresa tenga propósitos no tributarios en realizar las transacciones; y, (ii) si la transacción resulta en una mejora en la posición económica relevante aparte de la reducción de la carga tributaria (Blank y Staudt, 2012, p. 9-10).

Step transaction doctrine.- Cuando se aplica la doctrina del *step transaction*⁴⁷, se permite a la Corte ver una serie de transacciones relacionadas como una sola operación para efectos tributarios y descartar los efectos tributarios independientes que sean aplicables a las transacciones (pasos) intermedios, individualmente considerados.

Se trata, como ya hemos adelantado, de una manifestación del principio amplio de substance over form. Como lo indica la Quinta Corte de Apelaciones (5th Circuit) “the step transaction doctrine is a corollary of the general tax principle that the incidence of taxation depends upon the substance of a transaction rather than its form”⁴⁸.

De esta manera, todos los pasos son relevantes, desde el comienzo de las negociaciones hasta la consumación de la venta⁴⁹. Sin embargo, no existe un desarrollo unívoco de la aplicación de esta doctrina ni se ha previsto el detalle

⁴⁷ La doctrina del *step transaction* puede ser traducida como “transacción por pasos”, aunque en nuestra tradición jurídica no son más que negocios jurídicos coligados. Sin embargo, para evitar un uso inadecuado del derecho comparado o una traducción errada, no realizaremos traducción alguna para dicha doctrina.

⁴⁸ *Indus, Ins. Co. v. United States*, 702 F.2d 1234, 1244 (5th Cir. 1983).

⁴⁹ 324 U.S. 331, 334 (1945): “transaction must be viewed as a whole, and each step, from the commencement of negotiations to the consummation of the sale, is relevant”.

de los pasos para aplicarla, y generalmente las Cortes inferiores han creado varias formulaciones (Sancilio, 2013, p. 149).

En el caso *Stobbie Creek Investments, L.L.C v. United States*, los pasivos contingentes y activos de un tipo de empresa (partnership) eran tratados de forma distinta para efectos tributarios, posibilitando la creación de pérdidas artificiales.

Por lo tanto, el contribuyente creó esta empresa con la finalidad de inflar la base imponible de sus acciones en una empresa (Therma-Tru) y reducir la ganancia de capital producto de la enajenación de dichas acciones.

La Corte Federal del Circuito resume la estrategia desarrollada por el contribuyente de la siguiente forma: “calling for contributions to a partnership, followed by distribution of the partnership’s assets to the taxpayers. This goal was accomplished througuh a sequence of six steps, carried out in a particular order to ensure the taxpayers received the desired tax benefit”.

Los pasos pueden resumirse en los siguientes (Sancilio, 2013, p.149):

1. Una Limited Liability Partnership invierte en una opción, vendiendo la opción corta y comprando la opción larga en la misma moneda extranjera.
2. Constituir una partnership que tiene el activo que será finalmente vendido.
3. Se aporta la opción al partnership, lo cual incrementa la base imponible tributaria de la misma por el costo de la opción larga, pero no disminuye la base imponible por el monto de la obligación bajo la opción corta.
4. Se reconoce una ganancia o pérdida tributaria por el ejercicio de las opciones o dejando que estas se venzan.
5. Se disuelve y liquida el partnership, y se transfieren los activos al contribuyente, causando que la base imponible del activo se eleve.
6. Se venden los activos

Luego de determinar los pasos, la aplicación correcta de esta doctrina hace que descartemos los efectos tributarios de los pasos del medio y solo se atribuyan los efectos de una venta de activos, evitando que se reduzca la base imponible de la ganancia de capital.

Ahora bien, generalmente los desarrollos distintos de la doctrina del step transaction se basan en determinar cuál es el proceder para indicar cuándo una serie de transacciones debe ser considerada como una única operación, para lo cual existen otras tres subdoctrinas: *binding commitment*, *interdependence test* y *end result*.

Estos tests no son mutuamente excluyentes, ni tampoco interdependientes. Son aplicados de forma indistinta, de manera tal que, si se satisface con alguno, nos encontramos ante un caso en el que se pueda aplicar la doctrina del step transaction.

La prueba de compromiso vinculante (*binding commitment test*) es un desarrollo de la doctrina que atiende a las obligaciones formales para completar una serie de pasos y deriva de un caso: *Commissioner v. Gordon*.

En este caso, una empresa denominada *Pacific Telephone & Telegraph Co.* (*Pacific*) era la propietaria de todas las acciones de *Northwest*. En 1961, *Pacific* distribuyó a sus accionistas los derechos para comprar alrededor del 57% de las acciones de *Northwest* por un valor menor al de mercado. Sin embargo, esta transacción se dividió en dos ofertas separadas.

Los accionistas de *Pacific* compraron las acciones de *Northwest* en la primera distribución y tributaron por la diferencia entre el precio que pagaron y el precio de mercado de las acciones.

Los accionistas buscaron la aplicación de una disposición que excluye la ganancia de los ingresos si es que la empresa distribuidora distribuye las acciones de una compañía controlada. Por lo tanto, se planeó la distribución del remanente de las acciones cuando se concrete la primera venta. La Corte

rechazó la división en dos ventas y le atribuyó los efectos tributarios correspondientes a una sola transferencia (en la primera oferta).

El Examen de Interdependencia (Interdependence Test) atiende a las relaciones entre la serie de transacciones o pasos. Un ejemplo de la aplicación de este test lo podemos ver en Security Industrial Insurance Co⁵⁰.

En este caso, una empresa de seguros de vida adquirió dos empresas competidoras, pero no a través de una operación de fusiones o adquisiciones, sino que la transacción se realizó como una reorganización societaria.

La Administración Tributaria de Estados Unidos (Internal Revenue Service) cuestionó la operación argumentando lo siguiente:

“(...) the original purchases of [the acquired companies], the transfers of their assets through [the holding company] to [the acquirer], and their ultimate dissolutions were merely intermediate steps in [the acquirer’s] preconceived plans to acquire the[ir] assets . . . for cash”.

En opinión de la Corte, existe una relación simbiótica entre los pasos de la transacción, y cada paso de la cadena de transacciones te lleva de forma inexorable al siguiente. Por lo tanto, rechazó la posición del adquirente y aplicó el test de interdependencia para rechazar las ventajas reclamadas.

El Test de Resultados Finales (End Result) analiza la relación entre los pasos y el propósito del contribuyente o el resultado perseguido. Un caso que evidencia la aplicación de esta doctrina la tenemos en Security Industrial Insurance⁵¹.

En un caso similar al descrito en Security Industrial Insurance Co., la Corte concluyó que las maniobras legales no pueden ocultar el hecho de que el resultado querido de cada uno de las transacciones era la adquisición de los activos de la compañía. De esta manera se aplica el test de resultados finales

⁵⁰ 702 F. 2d at 1246-47.

⁵¹ 702 F.2d at 1246.

para amalgamar todos los pasos de las transacciones e inaplicar las ventajas tributarias derivadas.

Sham transaction doctrine.- La doctrina denominada *Sham*⁵² *transaction* habilita a la Corte a rechazar las ventajas tributarias reclamadas por el contribuyente si es que se determina que las transacciones que habilitan a ello nunca ocurrieron (Blank y Staudt, 2012, p. 9).

Algunos autores también atribuyen el desarrollo de esta doctrina al caso Gregory v. Helvering, debido a la calificación que se realiza a la reorganización societaria, la misma que fue motivada y guiada exclusivamente por motivos fiscales (tax driven transaction), y que la sentencia de dicho caso la califica como un artificio (*artificiality*) (García, 2004, p. 362).

Los esquemas que constituyen *sham* son aquellos que crean una apariencia de una transacción legítima con la finalidad de obtener un tratamiento tributario beneficioso (Boni-Saenz y Kress, 2016, p. 6). Otra definición es de aquellas transacciones que crean una ilusión que existe en los documentos pero no tienen ninguna consecuencia tangible con la finalidad de crear un escudo fiscal o algún otro beneficio.

El caso Higgins v. Smith⁵³, la corte establece que “(t)he Government may look at actualities and upon determination that the form employed for doing business or carrying out the challenged tax event is unreal or a sham may sustain or disregard the effect of the fiction”.

Como se puede ver, también existe una dependencia de la sustancia económica en la teoría del sham transaction. Esto se explica en el hecho de que esta doctrina también es antiabuso y pretende combatir la elusión tributaria, lo cual es distinto en nuestro ordenamiento jurídico, en el cual la simulación se combate

⁵² Sham puede ser definido como falso o simulado. Se trata de aquellas transacciones que generan una apariencia. Para nuestro derecho podrían ser las denominadas simulaciones del negocio jurídico.

⁵³ 308 U.S. 473, 477 (1940).

directamente mediante las facultades de determinación y calificación del hecho imponible que son inherentes a la Administración Tributaria. Por esto último, no existe necesidad de invocar la CAG o iniciar un procedimiento para su aplicación, a pesar de que, en los casos de simulación, de hecho, existe una finalidad subjetiva de eludir por parte del contribuyente.

Como colofón, es importante recalcar de nuevo que estas doctrinas no son estáticas ni separadas o escindibles completamente una de otras. Todas siguen un desarrollo por parte de la jurisprudencia que es dispar y no unidireccional, por lo que existe una gran cantidad de incertidumbre en el uso de estas y una gran dificultad de diferenciar sus distintas versiones, especialmente en el *step transaction*. Esto de hecho es advertido por Joshua Blank y Nancy Staudt, en los términos siguientes:

As tax lawyers and scholars have commented for generations, the courts often apply their anti-abuse standards in unpredictable ways. Some commentators have focused on the vagueness of elements of particular standards, such as the business purpose requirement, arguing that as a result of their breadth, they “apply to everything and nothing”. Others have focused more closely on the difficulty of distinguishing the standards, such as by defining how the different versions of the step-transaction doctrine are different from one another. And many commentators have highlighted cases that involve similar facts, but that result in different judicial outcomes. Regardless of the specific criticism levied, all of these commentators agree that the possible application of one or more judicial anti-abuse standards introduces uncertainty into the practice of corporate tax planning (2012, p. 11).

La incertidumbre por los distintos estándares jurisprudenciales o doctrinas y criterios para aplicarlos dificulta su estudio y la práctica del derecho tributario, y de la planificación tributaria corporativa. Sin embargo, esta dificultad no es argumente lo suficientemente fuerte como para cruzar los brazos ante el fenómeno de la elusión fiscal y no aplicarlos ante transacciones que conlleven a un efecto perjudicial para el fisco.

2.1.3. Instrumentos del civil law

2.1.3.1. La experiencia de la CAG en Argentina

Para el siguiente apartado se realizará un estudio de la jurisprudencia que aplica la norma antielusiva argentina, con especial énfasis en el trabajo del profesor Tarsitano, denominado “La elusión fiscal”.

Desde el año 1946, el artículo 2 de la Ley 11.683 mantiene una redacción que habilita a la calificación del hecho imponible y contiene una cláusula antielusiva general, en los términos siguientes:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

La primera parte del artículo hace referencia a lo que se denomina como la calificación del hecho imponible o, en términos de la normativa argentina, a la calificación de los actos, situaciones y relaciones económicas verificados por el contribuyente.

La calificación es un fenómeno jurídico intrínsecamente unido a la interpretación jurídica e implica un juicio acerca de la adecuación de una realidad fáctica y

concreta al presupuesto de hecho diseñado por la norma jurídica (Tarsitano, 2021, p. 138).

Entonces, para calificar una compraventa como tal, primero debemos atender e interpretar las disposiciones normativas vinculadas a la compraventa. Con el entendimiento del tipo contractual, extraemos las normas jurídicas que nos otorgan los elementos indispensables con los que debe contar un negocio jurídico para que sea calificado como compraventa, realizando una subsunción.

Por lo tanto, no está de más recalcar que el fenómeno de la interpretación y la calificación son de naturaleza jurídica, esto es, contienen sus propios métodos, y difieren en el objeto de su análisis, debido a que la interpretación se refiere a disposiciones normativas, y la calificación a hechos o actos (negocios jurídicos principalmente) llevados a cabo por el contribuyente.

De esta manera, se descarta el tipo contractual que es presentado o nominado⁵⁴ por parte del contribuyente, y se atribuyen efectos tributarios que corresponden al contrato que ha sido establecido luego de la calificación, captando la verdadera naturaleza económica o jurídica de la transacción.

Un caso ilustrativo sobre la aplicación de la calificación del hecho imponible lo podemos ver en el caso Eurotur⁵⁵ en el cual se analizó la naturaleza jurídica de un contrato de servicios según el cual una de las partes se comprometió a realizar una serie de tareas rurales a cambio de devolver a la otra una suma de dinero invertida en dichos trabajos junto con un interés. El financiamiento de la actividad con el dinero implicaba un beneficio tributario para la parte inversora, en virtud de una antigua norma que buscaba promover la actividad y desarrollo de áreas rurales del interior que se veían afectadas por falta de lluvias.

⁵⁴ Nos referimos al nomen iuris contractual que es exteriorizado por el contribuyente a terceros, incluyendo la Administración Tributaria.

⁵⁵ Resolución CSJN, 4/5/95, "Eurotur SRL s/recurso de apelación" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

La Corte Suprema indicó que “más allá del *nomen iuris* o de la apariencia que las partes hayan dado al contrato procurando adaptarlo a las exigencias de la ley, es evidente que este constituye un mero préstamo de dinero a cambio de su posterior devolución en valores actualizados más un interés” (Tarsitano, 2021, p. 214).

Por lo tanto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación califica que el acuerdo llegado por el contribuyente es un contrato de mutuo, teniendo en cuenta los elementos que configuran a dicho acuerdo (interpretando la normativa civil) y atribuyendo los efectos fiscales derivados de la recalificación realizada, inaplicando los beneficios.

La segunda parte del artículo 2 de la Ley 11.683 contiene lo que se denomina una auténtica cláusula antielusiva general. Esta norma marca la línea que separa la economía de opción y lo “permitido” desde el punto de vista de la CAG y lo prohibido, es decir, lo que cae en el ámbito de la elusión tributaria.

Se presupone que cada contribuyente tiene un ámbito de desenvolvimiento que es otorgado por el derecho civil/privado para el arreglo de sus negocios jurídicos como crean conveniente, siempre que se respeten los límites a la autonomía privada. Cada negocio jurídico tiene una causa típica, la cual refiere a la finalidad otorgada por el ordenamiento que hace merecedor al negocio jurídico de protección por parte del derecho.

Según Tarsitano, el desajuste entre negocio y resultado económico conduce al fraude de ley cuando se lesiona la causa típica de tal negocio, y demuestra que la norma de cobertura es desplazada por la norma defraudada que se intentó evitar. Con ello, se trasgrede el fin de la norma tributaria que está asociada a la norma defraudada.

La posición doctrinaria de Tarsitano nos lleva a firmar que la intención que mueve o motiva al contribuyente no se corresponde con la causa típica de “la forma adoptada” o del negocio jurídico empleado.

La metodología correcta para identificar esta falta de correspondencia o desajuste toma como punto de partida la calificación civil del negocio jurídico, esto es, en palabras de Tarsitano:

“Se aprecia un solapamiento de las normas tributarias y las normas privadas, pues a la forma jurídica inadecuada de cobertura le corresponde también una norma tributaria de cobertura (la que concede un trato fiscal favorable) y a la forma jurídica adecuada (la principal evitada) también le corresponde una norma tributaria principal evitada, que emerge fruto de la calificación”.

De esta manera, las “formas jurídicas inadecuadas” (norma de cobertura civil) debe ser reemplazadas por las formas jurídicas adecuadas (norma principal civil evitada) que sería la que considera la situación económica real, y es sobre ellas las que se aplica la ley tributaria (Tarsitano, 2021, p. 152).

Sobre la jurisprudencia de la Corte Suprema de Argentina que aplica la norma antielusiva general, tenemos un caso en el que se desestimó la personería jurídica de una sociedad para efectos fiscales (Caso Cobo de Ramos Mejía del 6 de diciembre de 1961). La discusión de fondo fue si es que la cesión de acciones de una sociedad encubre o no una venta de bienes, con la intención de disminuir los impuestos.

Los hechos, resumidos por el profesor Tarsitano, son los siguientes:

- a) Se constituye una sociedad de responsabilidad limitada integrada por el padre, esposa e hijas en 1936 con el objetivo de administrar y vender los lotes, quintas y chacras.
- b) El padre fue el aportante principal y falleció en 1943.
- c) Antes de fallecer, el causante cedió bajo la forma de venta, las acciones a sus hijas.
- d) El fisco argentino exigió la liquidación del impuesto sucesorio sobre la totalidad de los bienes originarios, por considerar que la sociedad

constituida fue una simple forma de efectuar negocios y que no alteró las relaciones económicas entre el causante y los herederos.

La Corte Suprema de Argentina le da la razón al fisco argentino por mayoría, mediante un fallo bastante rico, como pasamos a reproducir a continuación:

12) (...) Que es claro que la legitimidad del principio de la realidad económica, podría ser analizada con sujeción a los arts. 31 y 67, inc. 11 de la Const. Nacional, si su aplicación a los casos concretos determinara anulación, alteración o desvirtuación de instituciones de derecho común. Pero, de acuerdo con las constancias del expediente, parece claro que ello no acontece en la especie, porque: el fallo impugnado no niega la existencia de la sociedad como tal, no la declara nula o simulada, limitándose a establecer que no debe ser considerada a los efectos fiscales; esto es, a los efectos de la liquidación del mencionado gravamen (...)

13) (...) De ellas se desprende que la aplicación en el caso del principio de la realidad económica no ha significado otra cosa que la realización de una liquidación impositiva conforme a la realización de una liquidación impositiva conforme a la legislación provincial, independientemente de la existencia de la sociedad formada por el causante y sus herederos forzosos.

14) (...) Es preciso advertir, en efecto, que las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes (...) Mientras entre estos dos ámbitos no exista superposición ni colisión, es decir, siempre que lo resuelto con arreglo a las normas fiscales no afecte la vida o la actuación de las figuras de derecho privado en la órbita que a estas les es propia, y se limite tan solo a asegurar, verbigracia, una liquidación impositiva ajustada al resultado económico obtenido, aunque para esto deba prescindirse de la forma jurídica adoptada – como en la especie sucede, fs. 31 – no parece dudoso que las cuestiones que con motivo de ello puedan suscitarse no autorizan a alegar violación de los arts. 31 y 67, inc. 11, de la Const. Nacional.

La diferencia es importante y vale la pena recalcar. Las instituciones tributarias que habilitan a la Administración Tributaria a combatir el fraude de ley no las faculta para declarar simulaciones o para descartar los efectos de los actos del contribuyente con un alcance general y vinculante para cualquier juez. El alcance es mucho más limitado: solo se descartarán los efectos tributarios.

De esta manera se separan los planos judiciales y administrativos, siendo que solo un juez podrá determinar si un negocio jurídico es simulado, nulo, inoponible, extrapolando sus efectos a otras ramas del ordenamiento. Lo contrario podría entenderse como si la administración se atribuyese una facultad plena del Poder Judicial, lo cual es inadmisibles para un sistema de separación de poderes.

Sobre el desarrollo propiamente del artículo 2 de la Ley 11.683, la realidad económica conlleva a la Administración (y al juez en este caso) que la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible debe hacerse atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen. Para llegar a ello y establecer la cabal intención del contribuyente, se debe atribuir preeminencia a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a dicha realidad económica⁵⁶.

Un caso más contemporáneo delinea los contornos de la aplicación de dicha norma, conocido como Molinos Río de la Plata⁵⁷, el cual consagra la aplicación de la CAG argentina en el ámbito del abuso de tratados. Una empresa argentina decide aportar las acciones que tenía en dos empresas controladas en Perú y en Uruguay a una empresa chilena (Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A.).

⁵⁶ CSJN, 27/12/1996, caso "Autolatina Argentina SA (TF 12463-I) c/DGI", considerando 13.

⁵⁷ El caso Molinos Río de la Plata s/recurso de apelación del TFN, Sala D, del 14 de agosto de 2013.

El régimen de la empresa chilena solo grava rentas de fuente chilena, por lo tanto, los dividendos que provengan de Uruguay y Perú no tributarán en Chile. Por otro lado, por aplicación del CDI suscrito entre Chile y Argentina, se asigna la potestad de gravar los dividendos al estado de Chile como el país de la fuente; y, por ende, los dividendos regresaban a Argentina libres de cualquier tipo de gravamen. Cabe recalcar que antes de la aportación de las acciones, se tributaba en Argentina debido a que los dividendos de las empresas de Uruguay y Perú se consolidaban en una empresa argentina.

La Cámara Nacional de Apelaciones de Argentina advierte que no existía ninguna relación comercial real entre la empresa chilena y las generadoras de renta, por lo que la operación fue realizada con la única finalidad de no tributar. Por supuesto que el fallo es muy rico, en materia de tributación internacional, y se desarrollan nociones como “beneficiario efectivo”, interpretación de tratados y referencias a la Convención de Viena para llegar a descartar los efectos tributarios aplicables a las operaciones del contribuyente; sin embargo, es importante resaltar, para efectos del presente trabajo, dos acotaciones puntuales sobre la aplicación del artículo 2 de la Ley 11.683 a este caso de elusión.

En primer lugar, el Tribunal advierte que el artículo 2 de la Ley 11.683 permite rescindir de la estructura jurídica de un acto para adecuarlo a la intención económica y efectiva del contribuyente, como mecanismo ante conductas elusivas. Asimismo, se acepta que la interpretación se apoya en dicho artículo 2, cuando el Tribunal sostiene:

En otro orden, podría considerarse que echar mano de los conceptos enunciados implicaría una interpretación del Convenio desde la perspectiva de la realidad económica (art. 2 de la ley 11.683). Si bien no ha de negarse la primacía de los tratados firmados por Argentina respecto de su derecho interno, la superior posición jerárquica de aquellos necesariamente implica un nivel de ordenamiento jurídico interno que se encuentre "por debajo" de ellos y, por tanto, que sea aplicable en subsidio o bien para asistir al intérprete, haya o no remisión directa al mismo en el Convenio. Es decir, y como en el caso de autos, si el principio de la realidad económica

coadyuvara a la interpretación del Convenio en los términos del art. 31, primer párrafo, de la Convención de Viena, no resultaría lógico ni conforme a derecho negarse dogmáticamente a su aplicabilidad.

(...). En dicha medida puede considerarse que el art. 2 de nuestra ley de rito fiscal permite al intérprete juzgar la verdadera intención económica de las partes, esto es, valiéndose para el análisis de aquellos principios y conceptos de validez internacional, pues en nada contradicen ni alteran disposiciones expresas o tácitas del Convenio.

Llegados a este punto, no fue nuestro propósito, en el presente apartado, esbozar una conceptualización precisa sobre la aplicación de la CAG en argentina debido a que ello llevaría a revisar muchos más fallos de la Corte Suprema y del Tribunal Fiscal de la Nación, así como otros autores.

Nuestro propósito, mas bien, es de demostrar como la jurisprudencia de este país ha puesto a trabajar a su CAG, a pesar de que pueda recibir los mismos cuestionamientos como ocurrió en nuestro caso con la Norma VIII, y en menor medida en España con la antigua CAG de la Ley General Tributaria.

La relevancia de una Administración Tributaria atenta y observadora ha sido determinante para que esta disposición pueda ser aplicada efectivamente, con todos los cuestionamientos técnicos y jurídicos que se le pueda reclamar⁵⁸. A esto se le suma que los tribunales de argentina no han escatimado en generar doctrina jurisprudencial que intente delinear los contornos de la planificación fiscal hacia la elusión tributaria, utilizando diversos conceptos y técnicas.

⁵⁸ Resulta oportuno traer a colación el caso de la CAG de Nueva Zelanda que tuvo un rico desarrollo jurisprudencial para su aplicación. La norma antielusiva general más antigua que se tenga registro se remonta a 1878 en Nueva Zelanda, específicamente hablamos de la Sección 62 de la norma "Land Tax Act", la misma que ha permanecido en el tiempo con pocos cambios. Las soluciones a su deficiencia que ha permitido su vigencia (algo similar, aunque en menor medida con Argentina) han venido de parte de la jurisprudencia que la ha aplicado, reconociendo que, por encima de cualquier crítica a la técnica legislativa, existe una situación de fraude de ley tributario que no es admisible por el ordenamiento, cuestión que no se intentó en el país.

El profesor Tarsitano concluye que lo que se pone de manifiesto es un uso teleológico del principio de realidad económica. Sin embargo, estos fallos no llegan a configurar una doctrina sobre los presupuestos y alcances de dicho principio (2021, p. 199).

Sin embargo, las definiciones que Tarsitano utiliza para caracterizar el fenómeno elusivo y, el ámbito de aplicación de la CAG argentina no se ven acogidos o reproducidos por parte de la jurisprudencia.

Al margen de toda discusión teórica sobre la aplicación de la CAG Argentina y la poca sistematización o coherencia de los razonamientos de la jurisprudencia de dicho país, lo destacable del caso argentino es cómo los tribunales han sacado adelante la aplicación de una norma tan antigua para aplicarla a situaciones actuales con relativa efectividad. A esta tarea se le suma la dificultad que existe por las diversas críticas que recibe esta norma, como ocurrió en el caso peruano, con una redacción idéntica.

2.1.3.2. La CAG española

Un antecedente directo de la actual CAG española la encontramos en la Ley General Tributaria de 1963 en la que se había regulado la figura del fraude de ley tributario. El artículo 24 de la LGT de 1963 establecía lo siguiente:

Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

Esta norma estuvo sujeta a diversas críticas en su momento. Entre los cuestionamientos más fuertes tenemos que el numeral 1 de dicho artículo habría tomado como presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria un hecho *equivalente*, lo cual no se subsumía directamente del hecho imponible. Por lo tanto, estaría extendiendo los límites de la norma reguladora del hecho imponible, lo que no se consigue con una técnica puramente interpretativa (García, 2004, p. 281).

Por lo tanto, afirma García Novoa que el artículo 24 de la LGT de 1963 estableció un instrumento de integración analógica. En concreto, la técnica detrás de esta norma consistiría en descartar la aplicación de la norma que contempla el acto, hecho o negocio realizado, aplicando la norma que contempla el hecho eludido más allá del sentido de sus palabras, lo que supone una “extensión analógica” (2004, p. 283).

Esta disposición normativa recibió diversos cuestionamientos debido a su dificultosa aplicación que exigía, según el artículo 24 de su texto legal, la prueba del componente subjetivo (Tarsitano, 2021, p. 339).

A pesar de las críticas, autores como Palao Taboada afirman que las verdaderas causas de la inaplicación o el fracaso del artículo 24 de la Ley General Tributaria subyacen en la falta de voluntad de aplicarla por parte de la Administración, como dicho autor afirma (2021, p. 155):

Este desinterés ha causado un enorme perjuicio a la lucha contra la elusión fiscal en nuestro país, sobre todo al impedir que los problemas de la aplicación del citado precepto llegasen a los Tribunales y, en consecuencia, que se formase una doctrina jurisprudencial en la que se fuesen configurando grupos de casos mediante los cuales se acotase el ámbito de indeterminación de la norma y, por tanto, se restringiese hasta límites aceptables la inseguridad jurídica que les propia.

El actual texto de la CAG española se encuentra en el artículo 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003 o LGT) establecido bajo el título de “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria” y en los términos siguientes:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente o considerados en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

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

La Exposición de Motivos de la LGT indica que en la parte referida a la “interpretación, calificación e integración de las normas tributarias” que se establece la regulación del fraude de ley, pero mediante la regulación de una nueva figura que pretende constituirse como una renovada forma de combatir este fenómeno tributario (fraude).

El término “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” hace referencia al fenómeno elusivo, por lo que las características de un acto o negocio “conflictivo” se compone de los dos elementos establecidos en los incisos a) y b) de la norma antielusiva española.

Muy al margen de la discusión sobre la ilicitud y la sanción aplicable a los contribuyentes que realicen negocios jurídicos que eludan la ley tributaria o que caigan dentro del ámbito de aplicación de la CAG, lo cierto, desde el punto de vista de García Novoa, es que las circunstancias que determinan la aplicación del “conflicto” en el título de “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, solo expresan la anomalía del negocio y, en su caso, la evitación indebida de la realización del hecho imponible, del negocio normal o usual, pero no que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito.

Diversos autores españoles hacen la distinción entre el fraude a la ley que busca combatir la CAG española y la simulación. El negocio jurídico simulado es aquel negocio que tiene “una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de como aparece” (Ferrara, 1961, p. 43). Esta definición engloba a la simulación absoluta y relativa, y, aunque no sea objeto del presente apartado definir los contornos de cada una de estas variantes, lo cierto es que son utilizadas para crear situaciones de fraude de ley tributario, lo cual lo asemeja a la elusión que intenta combatir la CAG.

Esta afirmación es compartida por Palao Taboada quién indica que

La distinción entre la elusión y simulación es demasiado confusa para hacer depender de ella las graves consecuencias que lleva aparejadas. En primer lugar, en el orden procedimental la no exigencia para la simulación del procedimiento declarativo especial mantenido para el “conflicto” por la nueva Ley General Tributaria, lo cual, aparte de introducir un elemento de distorsión en la utilización de ambas figuras, plantea problemas en el caso de que los Tribunales decidan modificar la calificación originaria como simulación por la de “conflicto”, como se ha visto en la reciente jurisprudencia penal (2021, p. 180).

Sin embargo, lo que sí es diferenciable son los ámbitos de aplicación de la CAG y el instrumento idóneo para combatir los fenómenos elusivos dentro del “doble test”, y; por otro lado, los instrumentos utilizados por la Administración Tributaria

para lidiar con la simulación del negocio jurídico o la calificación del hecho imponible.

De hecho, los fenómenos de simulación del negocio jurídico son comprendidos por el artículo 16 de la LGT, el cual establece:

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Como lo precisa García Novoa, la administración tributaria española se encuentra autorizada y facultada para poder establecer la existencia de simulación o no, atribuyendo los efectos tributarios que subyacen al negocio jurídico disimulado o quitarle los efectos a un negocio jurídico inexistente:

(...) la Administración podrá apreciar la existencia de simulación a la hora de interpretar la norma y de proceder a calificar cualquier hecho del mundo real que pueda tener la condición de presupuesto de hecho de una obligación tributaria. La potestad de declarar la simulación se inserta en la más amplia función de calificación dentro de las competencias que se conceden a la Administración para “aplicar el tributo”. Esas funciones se delimitan atendiendo a una de las manifestaciones del privilegio de autotutela: la Administración acreedora está facultada para determinar la existencia y cuantía de su crédito y eso se hace a través del procedimiento de gestión, entendido en su sentido más amplio (2004, p. 14).

De igual manera, la calificación del hecho imponible se encuentra prevista en el artículo 13 de la LGT, la misma que establece que las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado,

cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar su validez.

Por lo tanto, es claro que la Administración, en su tarea de determinar la obligación tributaria según los parámetros del principio de capacidad contributiva, igualdad y verdad material, procederá a descartar los negocios jurídicos simulados para no atribuirle efectos tributarios o aplicarle aquellos que corresponden a la realidad fáctica; y, por otro lado, procederá a realizar la calificación de los negocios jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes conforme a su realidad fáctica y no a la nominación atribuida por las partes.

Asimismo, las aguas sobre la cuestión de la simulación no discurren por la interpretación de una norma antielusiva general, ni de la “sustancia económica” de la operación, sino que se trata de una cuestión fáctica o, de hecho, lo cual plantea problemáticas en torno a la prueba.

Por su parte, la CAG centra su discusión y aplicación en el fenómeno elusivo, cuando la forma no es coherente con la sustancia. Pero hablar de forma y sustancia no es más que la comprobación de los requisitos para la aplicación de la CAG, siendo que los efectos tributarios favorables atribuidas a la “forma” adoptada por el contribuyente es descartada, para atribuirle los efectos derivados de la “sustancia” de la operación.

En ese sentido, la CAG se identifica como aquel instrumento destinado a combatir la elusión tributaria⁵⁹. ¿Cómo lo realiza? Mediante el desarrollo y aplicación de un “doble test”, según un término acuñado por la doctrina española (García Novoa). La CAG española utiliza términos que nos son familiares respecto a la nuestra, como lo indicado en los incisos a) y b) y que corresponden al llamado “doble test”, en palabras de García Novoa:

⁵⁹ No estamos afirmando que una simulación no pueda tener una finalidad de fraude a la ley o elusiva. El evidente ánimo de crear una apariencia en la simulación forma parte intrínseca de la figura; sin embargo, para efectos del concepto de elusión que manejamos entendiéndose como aquel fenómeno que pretende combatir la CAG, la simulación no entraría en dicho concepto.

Por tanto, el presupuesto de conflicto se define a partir de la combinación de los test en los actos o negocios; por un lado, el negocio persigue unos efectos jurídicos que, normalmente, se alcanzan con otro negocio jurídico, lo que supone la inadecuación objetiva de los fines perseguidos a los efectos civiles y mercantiles típicos. Este control será el que se efectuará en especial respecto a los actos o negocios típicos, y se completará con la verificación de que la impropiedad se efectúa para evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria (2004, p. 376-377).

La artificiosidad o impropiedad de los actos y que de ellos no se configuren efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal, son dos requisitos clave que tienen ambas CAG para que se configure un supuesto de elusión que suponga el rechazo de las formas adoptadas para efectos tributarios.

Esto nos lleva a una importante interrogante: ¿puede la CAG española y su interpretación o desarrollo doctrinario y jurisprudencial ser un parámetro relevante para aplicar nuestra CAG? ¿Son las definiciones de estos conceptos jurídicos indeterminados desarrolladas en España a las que debemos prestar atención?

Entrando ya en materia, la CAG española presenta un “doble test” que deberá ser interpretado por parte de la Administración Tributaria española para descartar los efectos tributarios beneficiosos o ventajas fiscales obtenidas de las operaciones que se subsuman a dicho test. Estos test reciben distintos nombres como test de idoneidad, test de propiedad, de propósito comercial, entre otros. Sin embargo, lo cierto es que al margen de la etiqueta que pueda tener, se trata de la aplicación del literal a) y b) de la CAG española o el primer y segundo presupuesto para su aplicación.

Habiendo realizado la anterior aclaración, el primer presupuesto de aplicación es que los actos del contribuyente califiquen como artificiosos o impropios, o el

también denominado juicio o test de propiedad⁶⁰. Cesar García Novoa identifica a estos actos con los denominados negocios jurídicos anómalos.

La inadecuación del negocio jurídico se expresa, entonces, en esa falta de correspondencia del resultado obtenido y del objetivo o finalidad práctica para el que el negocio jurídico ha sido creado, lo cual es establecido por el legislador. Por lo tanto, el denominado juicio de propiedad es un juicio de causa, debido a que se utilizaría, a juicio de García Novoa, la noción de función típica de cada negocio jurídico permite realizar el control de suficiencia de la causa de los negocios llevado a cabo por los particulares (2004, p. 359).

En síntesis, la propiedad o impropiedad del negocio jurídico se determina por medio de una valoración respecto de si su utilización ha sido adecuada para el fin que pretende alcanzar. El ejemplo más evidente de lo anterior es utilizar un negocio jurídico típico como la compraventa para la finalidad que ha sido establecida por el propio ordenamiento, esto es, el intercambio de un bien por un precio en dinero.

Sin embargo, a esta noción de artificiosidad e impropiedad se le añade otros conceptos derivados de la teoría del negocio jurídico que permitirían una mejor comprensión del fenómeno elusivo, otorgándoles una definición que incrementaría la relevancia de la causa del negocio jurídico como concepto que identifica las situaciones de fraude de ley o de aplicación de la CAG.

Zornoza ha indicado que la definición de los términos artificioso e impropio ha generado un interesante debate académico. Al margen de que ambos términos puedan tener significados diferentes o similares, lo cierto es que se atribuye a su definición una conexión con la noción de causa, en el entendimiento que el sistema jurídico contractual español es causalista. Por lo tanto, el concepto de causa ha sido utilizado generalmente para combatir aquellos esquemas contractuales instrumentalizados para obtener beneficios fiscales (2016, p. 6).

⁶⁰ Esta terminología es encontrada en Lopez Tello, J. “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, citado por García Novoa.

Un ejemplo de ello es lo afirmado por Ferreiro Lapatza, quién destaca la importancia de la causa del negocio jurídico en el entendimiento de la impropiedad en la CAG española. Un acto es impropio cuando es inadecuado o menos adecuado que otros actos o negocios que, en nuestra organización social, es usado para conseguir un determinado resultado, lo cual no supone una ausencia de causa típica de negocio jurídico (Lapatza, 2010, p. 214).

La artificiosidad, por su lado, alude a la importancia fundamental de la forma sobre el contenido o la sustancia. Estas dos situaciones descritas impactan contra el derecho que tienen los contribuyentes de realizar sus transacciones como mejor les parezca, para reducir su coste fiscal, lo cual genera el denominado “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria (Lapatza, 2010, p. 214).

Otro autor relevante es Ignacio Calatayud quién sostiene que no toda actividad de los particulares podrá tener un carácter de economía de opción, dado que dichos supuestos se configuran cuando los negocios jurídicos empleados sirvan para los fines económicos típicos para los cuales fueron creados (causa como función económico-social) o se consigan fines económicos relevantes en el caso de los negocios jurídicos atípicos, caso contrario, se configurará un supuesto de elusión fiscal (2004, p. 13). Cuestión fundamental que resalta el autor es que considera que la causa del negocio jurídico es un elemento fiscalizador o de control de los contratos.

Asimismo, Calatayud también resalta la relevancia de la noción de negocio impropio como elemento que configura el supuesto de elusión prescrito en el artículo 15 de la LGT y sostiene que la norma antielusiva entiende que existen negocios típicos que son celebrados para la consecución de resultados que le son “propios”, siendo los impropios aquellos que no conllevan a dicho resultado “propio” del tipo contractual (2004, p. 19).

Llegados a este punto, resulta claro que, para la doctrina española, el concepto de causa es el elemento que permite definir la naturaleza elusiva del negocio jurídico como lo indica García Novoa citando a Torres Taveira:

Así, podría entenderse que cuando se utiliza el negocio para perseguir una función diferente de la que es propia de su causa podríamos hablar de una ausencia de causa y el control de la causa típica en la utilización de un negocio típico puede ser un elemento más en la verificación de si se ha producido una acción elusoria, ya que, como señala Torres Taveira, la ausencia de causa puede considerarse determinante a la hora de localizar una acción elusiva (2004, p. 359).

Para contar con el mejor panorama sobre cómo se viene entendiendo y combatiendo el fenómeno de la elusión tributaria y el fraude de ley en España, a continuación se desarrollarán algunos pronunciamientos judiciales anteriores y después de la nueva CAG española.

Para ello, me basaré en los estudios de Abelardo Delgado Pacheco, titulado “Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea”, y el segundo que es del profesor Florián García Berro, denominado “Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, ambos recogidos también por los trabajos de Palao Taboada en su artículo “En favor de la indispensable claridad y rigor en la relación frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)” y su libro “La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal”.

Entre las conclusiones de esta revisión se puede apreciar que no existe una coherencia y la jurisprudencia resulta conceptualmente confusa, lo cual perjudica a la aplicación de la CAG, evitar el fraude de ley tributario y atenta contra la seguridad jurídica. Esto se debe principalmente a la falta de sistematización de la jurisprudencia, los diversos conceptos que se utilizan para explicar el fenómeno elusivo y para determinar en qué situaciones se presenta el denominado “fraude de ley tributario”.

Cabe recalcar que, a juicio de Delgado Pacheco, el Tribunal Supremo español no se ha pronunciado aun sobre la interpretación del vigente artículo 15 de la LGT que contiene la CAG. Por lo tanto, no existiría jurisprudencia sobre el TEMA.

Por otro lado, la jurisprudencia seleccionada corresponde a distintos periodos, incluyendo durante la vigencia de la norma antielusiva general anterior (artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963).

Entre los principales conceptos que han sido utilizados por la jurisprudencia española (y también por la doctrina) tenemos al negocio jurídico indirecto, anómalo y los negocios jurídicos con ausencia de causa.

Negocio jurídico indirecto.- No son pocas las resoluciones judiciales que han tomado el concepto de negocio indirecto para fundamentar sus decisiones en relación al fraude de ley tributario (principalmente, referido al artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963). En la Sentencia del Tribunal Supremo del 9 de febrero de 2012 (Recurso 4612/2008), se discutió un caso en el que dos cónyuges, propietarios de un inmueble arrendado a terceros inquilinos y accionistas de una Sociedad Anónima en pérdidas, aportaron un derecho usufructo sobre el inmueble a dicha empresa, previamente de realizada su transformación a una sociedad limitada. Por lo tanto, la empresa pasó a facturar las rentas de los arrendamientos a los cónyuges y estos deducen como gasto los ingresos que obtienen por el arrendamiento del bien.

Por su parte, el Tribunal Supremo estableció que correspondía respaldar el criterio de la Administración Tributaria española, en tanto la operación sí configuraba como un negocio indirecto:

En la de 17 de febrero de 2011 nos hemos detenido en una mayor precisión del concepto de negocio indirecto, respecto del que dijimos que "(...) puede definirse como aquél en que las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico. En el negocio indirecto es preciso diferenciar entre sus efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado, y los efectos indirectos, que son los realmente queridos por las partes y que obedecen a una intención final o resultado que no podría ser conseguido a través de aquel negocio o contrato típico. En el negocio

indirecto el complejo negocio celebrado resulta ser una simple pantalla jurídica o medio en la consecución de los fines buscados por las partes".

Por eso alcanzábamos la conclusión de que con la categoría de los negocios indirectos "No se trata de desconocer los efectos jurídico-civiles pensados y queridos por las partes, mientras no perjudiquen a terceros, sino más bien de evitar, con un sentido práctico, que esa absoluta libertad de configuración, al menos formal y aparente, del contenido de los negocios jurídicos, pueda, de hecho, desvirtuar la correcta y natural aplicación de la norma tributaria. Con esta interpretación, conciliable con las consecuencias que respecto de la causa establece el art. 1275 del Código Civil, se pretende exclusivamente salvaguardar los intereses generales de la Administración Tributaria, sin tener que recurrir a la figura del fraude de ley, en la que hay una causa típica, si bien el motivo, la intencionalidad, es ir contra el espíritu y finalidad de la ley".

En fin, en la propia sentencia indicábamos que "La calificación del conjunto de operaciones analizadas como un negocio jurídico indirecto que aflora el verdadero negocio pretendido realizada por la sentencia de instancia, es además inamovible puesto que no cabe desconocer la reiterada jurisprudencia de la Sala 1ª de lo Civil de este Tribunal Supremo según la cual la interpretación dada por la Sala sentenciadora de instancia debe prevalecer sobre la particular e interesada del recurrente, a menos que se acredite ser ilógica, contradictoria o vulneradora de algún precepto legal, pues constituye facultad privativa de la misma (...)". En el caso que enjuicamos, ninguna de estas circunstancias concurren en orden a la posibilidad que corriamos lo afirmado por la sentencia recurrida puesto que, por el contrario, la calificación de lo acontecido como negocio indirecto se desprende con clara racionalidad de algunas de sus notas.

Como se desprende de esta cita, no se puede diferenciar si lo que intenta el Tribunal Supremo es utilizar dicha categoría como similar al fraude de ley tributario o de si se trata de una categoría del negocio jurídico distinta que responde a una calificación propia, similar a indicar que se trata de un negocio

jurídico de compraventa o arrendamiento. No queda claro de qué manera un negocio jurídico puede desvirtuar la “correcta y natural aplicación” de la norma tributaria y si ello es lo relevante para calificar a un negocio como fraudulento, aunque parece que el Tribunal rehúye a la utilización de la figura del fraude, y, en su lugar, utiliza la figura del negocio jurídico indirecto. Implícitamente, está diferenciando ambos conceptos sin definir bien sus contornos y del porqué en el caso no se presentaría un supuesto de fraude de ley.

Otro pronunciamiento lo tenemos en la Sentencia del Tribunal Supremo 5410/2013 de fecha 24 de octubre de 2013, en la que se indica que no existe problema en encuadrar en la figura del negocio indirecto las operaciones realizadas en consecución de la elusión fiscal.

En este caso, Excade S.L. podía repartir dividendos. Los socios de dicha empresa decidieron transmitir las participaciones de Excade a otra entidad del mismo grupo y la venta se hizo con precio aplazado a seis años. La venta de las acciones de Excade fue declarada por el obligado tributario como una ganancia patrimonial no sometida a tributación por aplicación de los coeficientes reductores. Como resultado final, los accionistas percibieron dividendos que debieron ser objeto de retención, lo cual no ocurrió en el caso.

En el fundamento Tercero de dicha Sentencia se acude a la figura del negocio jurídico indirecto para identificar el fenómeno elusivo, en los términos siguientes:

Ningún inconveniente existe para encuadrar las operaciones realizadas en la consecución de la elusión fiscal, dentro de la figura del negocio indirecto, y en el que los negocios, los contratos u operaciones típicas resultan ser una simple pantalla jurídica o medios en la consecución de fines buscados por las partes. Como es conocido en el negocio indirecto u oblicuo se invierte la relación normal entre motivo y causa jurídica, el propósito último de los instrumentos pasa a ser aquí causa del negocio, en tanto que la causa típica legal de este negocio se convierte en puro medio para la consecución de aquel fin, lo que nos ha de llevar a significar la falta de virtualidad a los efectos que pretende la parte recurrente en la distinción

que ofrece entre la causa del negocio y la intención o finalidad subjetiva buscada con el mismo.

A nuestro entender la calificación de las operaciones desde el punto de vista tributario resulta acertada, pues se observa que se valen de negocios que desde el punto de vista mercantil son correctos y lícitos, pero con una clara finalidad, que no es la típica de las convenciones acaecidas, sino que el fin que se persigue es distinto de la causa-fin de aquellos; la intención de los esposos con la realización de las operaciones, sólo adquiere sentido en relación a la obtención de unos efectos diversos a los típicos de las operaciones llevadas a cabo, y que se concretan en el ahorro fiscal mediante la elusión de la carga tributaria que conllevaba el pago de los dividendos. La causa-fin de las citadas operaciones se imbrican inescindiblemente con los aspectos subjetivos, descubriendo la verdadera intención perseguida. Objetivamente ningún reparo cabe hacer en cuanto aparentemente la causa típica de las operaciones realizadas coinciden con la forma exteriorizada, pero cuando se descubre cuál es el verdadero fin perseguido, resulta evidente que dicha causa típica se halla vacía de contenido, se acuerdan una serie de operaciones que en puridad sirven para un fin determinado, agrupar el patrimonio familiar en una empresa holding, pero es evidente que a través de las mismas el fin pretendido es bien distinto. Estamos ante un supuesto paradigmático de negocio indirecto en el que la intención de las partes, desnaturaliza la causa finalidad de las operaciones realizadas, existe una la falsa causa-fin de las operaciones realizadas.

En la cita transcrita se aprecia cómo el Tribunal Supremo equipara, de forma implícita, la figura del negocio jurídico indirecto con la simulación dado que denomina como indirectos aquellos acuerdos que no persiguen la finalidad típica del negocio jurídico, evidenciándose que existe otro fin perseguido por las partes, el cual tiene un relevante componente de evitar el gravamen tributario (García, 2018, p. 116).

También existe una equiparación de la figura del negocio indirecto con los negocios en fraude de ley, debido a que en ambas figuras se presentaría la artificiosidad y la ausencia del motivo económico válido, así como la obtención de una ventaja fiscal que no habría sido posible de no usar dicho negocio jurídico (Sentencia del 14 de febrero de 2013, Recurso 1543/2012).

Sin embargo, Florián García Berro nos presenta un caso en el que se utiliza el concepto de negocio jurídico indirecto pero para hacer referencia a una situación distinta a la configuración del fraude de ley tributario. En la Sentencia del 9 de febrero de 2012 (Recurso 4612/2008), el Tribunal rechaza la existencia de fraude de ley y da la razón a la Administración al calificar el supuesto como negocio indirecto. Así, en propias palabras del Tribunal Supremo: “En el caso que enjuicamos, ninguna de estas circunstancias concurrente (se refiere a las que caracterizan el fraude de ley) en orden a la posibilidad que corriamos lo afirmado por la sentencia recurrida puesto que, por el contrario, la calificación de la acontecido como negocio indirecto se desprende con clara racionalidad de algunas de sus notas” (García Berro, 2016, p. 279).

Como se puede ver en estos ejemplos, la figura del fraude de ley sería distinta a la de negocio jurídico indirecto. Sin embargo, en otra jurisprudencia subsume la figura del negocio jurídico indirecto a la idea de elusión tributaria, sin que exista coherencia ni sistematicidad entre los pronunciamientos. Asimismo, la referencia a la causa típica de los negocios jurídicos como elementos que permite identificar al negocio indirecto también se encuentra presente. Todo aquel negocio jurídico que no cumpla su causa típica, se encuentra siendo instrumentalizado para obtener ventajas tributarias indebidas.

Negocio jurídico anómalo.- Otra de las figuras utilizadas por la jurisprudencia española es la del negocio jurídico anómalo. Esta categoría es descrita por De Castro como una “deformación de una figura negocial, querida por quienes lo crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios de la prevista y ordenada por las leyes” (De Castro, 1971, p. 239).

Por lo tanto, en este punto proliferan una serie de conceptos que se asocian al negocio jurídico anómalo, como los negocios jurídicos simulados, en fraude y fiduciarios. Esto es reconocido por el Tribunal Supremo en el Recurso 1543/2012 en la cual se parece adoptar la calificación de anómalo también a los negocios jurídicos indirecto, teniendo una aparente relación “género-especie”:

Por las razones expuestas y porque, en síntesis, no se está, cualesquiera sean sus expresiones literales, ante un contrato de compraventa y otro independiente de depósito, sino ante un contrato atípico y complejo, susceptible de ser calificado, incluso, de negocio indirecto (...).

En la práctica, la línea fronteriza entre los distintos negocios jurídicos anómalos es en gran parte de las ocasiones muy tenue, y a ello debe añadirse que en el caso que resolvemos, la sentencia, que, insistimos, es a la que hay que estar, tras resumir la posición del TEAC en la forma que se ha expuesto, no califica las operaciones antes descritas como simulación (artículo 16 de la Ley 58/2003) y, por otra parte, llega a afirmar que el resultado de la conjunción de la venta de los derechos de suscripción y de su depósito es un negocio jurídico susceptible de calificarse de "indirecto".

No queda muy clara la necesidad de incorporar el concepto de negocio jurídico anómalo para hacer referencia al ya mencionado negocio indirecto. Esta tendencia de incorporar dentro de la noción de negocio jurídico anómalo a distintos otros tipos de negocios también se puede apreciar en la Sentencia del 25 de octubre de 2005 (Recurso de casación 3794/1999), en los términos siguientes:

Es más, cuando esta Sala ha contemplado una indebida por aparente utilización de un negocio o contrato considera que es casi innecesario tratar de subsumir el conjunto operativo llevado a cabo en la categoría de negocio simulado o disimulado, negocio en fraude de Ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y/ so demás especialidades de los negocios jurídicos anómalos (...)

Esta misma tendencia se puede evidenciar también en el Recurso 6683/2000 de fecha 20 de setiembre de 2005 y en la Sentencia del Tribunal Supremo del 22 de junio de 2016 (Recurso 2219/2015), en el cual se indica que se excede los límites de la economía de opción cuando el contribuyente “acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de “negocios jurídicos anómalos”, que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado.

Asimismo, otra de las sentencias que reconoce la existencia de este concepto es el Recurso 6683/2000 de 20 de setiembre de 2005, en la que se rechaza la Casación interpuesta por la administración tributaria española. El Tribunal Supremo menciona una serie de conceptos que describirían el fenómeno elusivo, en los términos siguientes: “En los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez más complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a la necesidad de acudir a los denominados “negocios jurídicos fiduciarios, y en la nueva categoría de “negocios indirectos”, la combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos”.

Por otro lado, es destacable que en un pronunciamiento de la Sentencia del 30 de mayo de 2011 (Recurso 1061/2007) indique que la cláusula general antielusiva del artículo 15 de la LGT comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los negocios indirectos, quedando separada la previsión legal sobre la simulación. De esta manera, las figuras utilizadas por la jurisprudencia tendrían una continuidad en la nueva CAG. Este mismo criterio también ha sido confirmado por la Sentencia del 22 de junio de 2016 (Recurso 1503/2016).

En concordancia con lo anterior, también tenemos la Sentencia de la Sala tercera del 22 de junio de 2016 (Recurso N° 2218/2015), en la que se afirma que las figuras del negocio indirecto y las figuras que se consideran fraude de ley antiguamente se encuentran incluidas y reguladas en el artículo 15.

Luego de la revisión de la jurisprudencia, Palao Taboada concluye, de forma acertada a nuestro parecer, que la Administración tributaria española ha evitado aplicar el artículo 15 de la LGT, y los casos de aplicación directa de la CAG se han desdibujado para ser encausados bajo supuestos de simulación o utilizando figuras negociales a las que hicimos referencia como el negocio anómalo o indirecto, quedando la norma antielusiva sin muchos casos de aplicación (Palao, 2022, p. 285).

En el estudio jurisprudencial reproducido por Palao Taboada también se evidencia el apartamiento del uso de la norma antielusiva general de la LGT para hacer referencia a nociones de carácter moral o subjetivo⁶¹, prescindiendo de la aplicación de normas de derecho positivo. Como el mismo lo afirma, el recurso a la figura del negocio indirecto fue una burda estratagema de la Administración para sustraerse de las consecuencias de la calificación del negocio como fraude de ley (Palao, 2022, p. 264). Concluye el citado autor, que existe una gran confusión a nivel de la jurisprudencia que menoscaba la seguridad jurídica.

A su juicio, una excepción tanto para la confusión que existe en la aplicación de los conceptos regulado en las normas antielusivas, como un ejemplo de aplicación del artículo 15 de la LGT, lo tenemos en el caso Coty Spain (Recurso N° 4075/2013), mediante la Sentencia del Tribunal Supremo del 5 de febrero de 2015. Aquí se realiza un análisis en conjunto de las operaciones llevadas a cabo por el grupo empresarial, dado que de forma individual no sería ilícitas o inusuales. Reproducimos las secciones relevantes de la sentencia a continuación:

Analizadas individualmente las operaciones llevadas a cabo por el grupo COTY SPAIN S.L., ninguna de ellas, aisladamente consideradas, puede calificarse de ilícita y tampoco de insólita o inusual, pues lo que importa en

⁶¹ Esto se puede evidenciar en el caso denominado “Chocolates Hueso” de fecha 18 de marzo de 2008 (Recurso 35/2004). En otra Sentencia como aquella contenida en el Recurso 2553/2015 del 19 de julio de 2016 en la cual se establece que los límites de la autonomía de la voluntad se encuentran definido, entre otras cosas, por la moral.

cuanto a la eventual existencia del fraude de ley es el resultado que con el conjunto de operaciones se ha obtenido.

Sí que concurre, sin embargo, en la reestructuración llevada a cabo la artificiosidad que, como indicio o característica del fraude y diferenciador de la economía de opción, es una referencia constante de nuestros Tribunales.

(...)

En orden a una correcta apreciación del fraude de ley no puede simplemente plantearse el juicio de adecuación de cada uno de los actos individualmente considerado, sino que requiere de un enjuiciamiento de mayor perspectiva, que tenga en cuenta la finalidad última perseguida de la concatenación de todos ellos y, además, ha de hacerse caso por caso, atendiendo a las circunstancias concretas concurrentes. Ciertamente es que la constitución del nuevo holding en España es real, como real fue la compra de acciones por éste, el préstamo obtenido de su matriz a tal fin, y los intereses devengados (que no pagados) por éste; es decir, no se ha simulado nada; pero no se ha demostrado que la operativa de la entidad responda a una auténtica lógica empresarial, que redunde en una real mayor eficacia; sí se ha probado en cambio la finalidad de elusión fiscal y precisamente en esto radica la esencia del fraude.

(...)

No puede considerarse como no probado el propósito elusivo de la reestructuración llevada a cabo, porque lo cierto es que, ante la ausencia de cualquier otra motivación económica válida para tal reestructuración, lo único que la justifica es precisamente la reducción de la carga fiscal de las dos sociedades operativas españolas.

El razonamiento es impecable en opinión de Palao Taboada dado que se define la elusión fiscal, y en que consiste la artificiosidad y la ausencia de motivos

económicos válidos en el marco de un caso concreto. Asimismo, se puede apreciar cómo las transacciones deben ser analizadas en conjunto para constatar la existencia de un supuesto de fraude de ley tributario. Tampoco recurre a otros conceptos no regulados normativamente para ilustrar una auténtica operación elusiva, sino mas bien explica una metodología, procedimientos y razones detrás de su aplicación.

2.2. LA NORMA XVI PERUANA

2.2.1. Calificación del hecho imponible y simulación

La calificación del hecho imponible se encuentra regulado por el primer párrafo de la Norma XVI, el mismo que establece que “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realice, persigan o establezcan los deudores tributarios”.

Queda claro que la finalidad detrás de esta norma es que, para otorgar el tratamiento tributario correcto a una operación y por ende aplicar las normas civiles o tributarias pertinentes, el intérprete debe prescindir de aquello que se exterioriza para desentrañar aquello que **efectivamente se realice**.

Lo que se califica, según la norma, vendría ser los actos, situaciones y relaciones económicas llevados a cabo por el contribuyente. Este ejercicio permitiría determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, dado que se podría subsumir el acto recalificado en algún supuesto de hecho normativo (por ejemplo, decidir a qué tipo contractual se refiere el acuerdo adoptado por las partes).

Como concepto, la calificación es aquella confrontación y verificación respecto a si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal en el que se subsume y de encontrar sus rasgos relevantes para su correcto tratamiento jurídico (Betti, 2018, p. 139).

Bajo premisas e ideas similares, Alberto Tarsitano (2008, p. 854-855) afirma que la calificación puede ser definida como:

La incardinación del presupuesto fáctico en la previsión legal se conoce con el nombre de calificación jurídica. En materia tributaria, la calificación adquiere una complejidad específica debido a que el hecho imponible puede ser un estado (patrimonio), una transacción (consumo) o un resultado (renta), cuyo contenido se revela a través del uso de formas jurídicas (actos jurídicos). Es allí donde el intérprete debe calificar, primero, el acto o negocio jurídico, para luego incorporarlo o no a la ley tributaria.

Este ejercicio presupone, en primer lugar, la interpretación del objeto mismo de la calificación (por ejemplo, un contrato) y otorgarle una calificación o una etiqueta (designar el tipo normativo que corresponda). En este ejercicio, existe también una interpretación a la norma que se pretendería subsumir (el tipo contractual como el contrato de compraventa o permuta) y una interpretación del supuesto de hecho tributario al cual se le pretende subsumir. Es decir, existe una interpretación del contrato para desentrañar su naturaleza con independencia o prescindiendo del nomen juris o tipificación establecida por las partes del mismo.

Este ejercicio de calificación tiene no solo reconocimiento en el derecho tributario, sino que es inherente a la interpretación de cualquier contrato en materia civil. Por ejemplo, el artículo 1531 del Código Civil establece claramente que la calificación del contrato de compraventa o permuta se da de acuerdo con la intención manifiesta de los contratantes, independientemente de la denominación que se le dé. Luego, dicho artículo establece en qué supuestos estaríamos ante una compraventa o permuta, lo cual dependerá del valor del bien y si excede al del dinero, siendo compraventa si el valor del bien es inferior, o permuta si es superior.

La recalificación no es solo una facultad con la que cuenta la Administración Tributaria, sino que es una exigencia que se sustenta en la facultad de determinación y el cumplimiento del principio de verdad material. Mediante la determinación de la obligación tributaria, la Administración verifica la realización

del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor, señala la base imponible y cuantía del tributo, según el inciso b) del artículo 59 del Código Tributario.

Al momento en que se verifica la realización del hecho imponible o generador de la obligación tributaria, la Administración debe calificar correctamente los contratos o acuerdos comerciales que lleva a cabo el contribuyente. Si la SUNAT no tuviese la posibilidad de calificar los actos, entonces la facultad de determinación se encontraría mermada y no podría realizar un ejercicio inherente a cualquier actividad interpretativa. Esta facultad de hecho siempre estuvo presente desde la introducción original de la Norma VIII y se ha mantenido, sin suspensiones o limitación alguna. Por lo tanto, como veremos en el tercer capítulo existieron casos de calificación del hecho imponible previos a la regulación establecida en la Norma XVI peruana, como se pueden evidenciar en las Resoluciones N° 05637-4-2002 y N° 05301-4-2002.

Esta exigencia de calificar los actos o contratos celebrados por el contribuyente es también fundamentada por la aplicación del principio de verdad material. Este principio es de plena aplicación en el ámbito tributario. Recordemos que la Norma IX del Código Tributario admite la aplicación de principios del derecho administrativo de forma supletoria, entre los cuales tenemos el principio de verdad material establecido en el numeral 1.11 del artículo IV del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

El principio de verdad material exige a la SUNAT que ajuste su determinación en función a la realidad fáctica, verificando los hechos que presupone a su decisión o determinación y desplegando todas las medidas probatorias que sean admitidas por ley para llegar a ello.

Por el lado de la simulación, esta también se encuentra regulada en la Norma XVI y habilita a la Administración Tributaria a aplicar los efectos de la norma tributaria prescindiendo del negocio jurídico simulado.

La simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (Ferrara, 1961, p. 60).

Messineo describe el fenómeno de la simulación afirmando que existe un contrato que se realiza en apariencia, otorgándole un aspecto de realidad ya que no existe una intención de vinculación efectiva y se le denomina contrato simulado (1952, p. 2).

La simulación presupone una intención de las partes en crear esta apariencia a terceros (acuerdo simulatorio), lo cual es imprescindible para que se configure un supuesto de simulación. Esta institución tiene regulación expresa en nuestro Código Civil y se divide en dos tipos:

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

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

En la simulación absoluta, las partes no han querido vincularse contractualmente, solo se pretende generar una apariencia a terceros. El caso de la simulación relativa es distinto dado que se exterioriza un negocio jurídico que en realidad es una fachada y cubre a otro negocio jurídico, el cual es el realmente querido por las partes.

Nuestra actual Norma XVI no distingue en su ámbito de aplicación que se deba abordar un solo tipo de simulación. Sin embargo, lo que resulta evidente es que la aplicación de los efectos que corresponde al negocio jurídico disimulado solo podría ser respecto de la simulación relativa, dado que en el caso de la

simulación absoluta estamos hablando de un negocio jurídico que no existe, por ende, no existiría ninguna norma tributaria que aplicar⁶².

Ahora bien, ¿es la simulación un supuesto de elusión tributaria? Me parece que Palao Taboada sintetiza muy bien, en un prólogo hecho a la obra del profesor Tarsitano, la diferencia de la simulación con los supuestos regulados bajo el ámbito de aplicación de la CAG:

La segunda técnica alternativa a la aplicación de la cláusula general o doctrina antielusión que se ha utilizado contra la elusión fiscal, es considerar que el negocio mediante el cual se pretende eludir la ley es simulado. Esta afirmación es insostenible si partimos por un lado, de la tesis de que la elusión es en esencia, un fraude a la ley, que es la que nosotros sostenemos y, por otro lado, de un concepto de simulación como la creación de una apariencia falsa, que en la mayoría de los casos que interesan al derecho tributario encubre un negocio distinto (simulación relativa). Bajo estas premisas elusión y simulación son figuras que se encuentran en distintos planos entre los que no hay ningún contacto: mientras que la elusión (fraude a la ley) plantea un problema netamente jurídico de (re)calificación del negocio, la simulación es una cuestión fundamentalmente fáctica, de prueba del acuerdo simulatorio entre las partes. En los negocios en fraude a la ley, se dice, no hay ocultación, todo está a la vista (Tarsitano, 2021, p. XXV).

Ambas figuras, tanto la calificación del hecho imponible como la simulación son figuras cuya detección y aplicación por parte de la SUNAT es permisible debido a similares argumentos: la determinación de la obligación tributaria con arreglo al principio de verdad material.

⁶² Esto ocurre por ejemplo en las denominadas operaciones no reales del IGV (artículo 44 de la Ley del IGV). Aquí se desconoce el crédito fiscal debido a que las operaciones no cuentan con sustento, por lo que al considerarse como inexistentes, ciertamente lo que ha venido afirmando la jurisprudencia es la configuración de una simulación absoluta. Ello debido a que el contribuyente solo pretende generar una apariencia para aprovechar la aplicación de una norma tributaria (generar el crédito fiscal para compensarlo contra el IGV de ventas).

Puede el contribuyente perseguir una finalidad de eludir o evitar la aplicación de una norma tributaria, de pretender la aplicación de algún tratamiento favorable o de engañar a la SUNAT en la obtención de algún beneficio tributario. Sin embargo, el uso de la simulación y la calificación del hecho imponible va por una vía completamente distinta a la de la elusión fiscal que pretende combatir la CAG peruana. Solo es elusión tributaria, normativamente hablando, aquellos fenómenos que se encuentran comprendidos por el ámbito de aplicación de la CAG.

2.2.2. El inciso a) de la Norma XVI y consideraciones sobre lo “artificial o impropio”

2.2.2.1. Definiciones doctrinales y la relevancia “importada” de la causa típica

Las denominadas cláusulas antielusivas generales son normas de presupuesto de hecho abierto, construido de forma amplia y general para que se incluyan situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema (Cruz y Bahía, 2010, p. 4), del cual se implica como consecuencia lógico-jurídica que la Administración Tributaria se encuentre facultada a desconocer el acto elusivo y aplicar las normas tributarias pertinentes que corresponde a la norma que ha sido eludida.

Como hemos evidenciado en el estudio jurisprudencial de la CAG española, desde la entrada en vigencia del artículo 15 de la LGT, no existen casos en los que se desarrolla conceptualmente lo que se entiende por artificiosidad o impropiedad. Sin embargo, de la revisión de la doctrina se podría concluir que la incorporación de nociones civiles como la causa típica es elemental en la definición.

Por el lado de la jurisprudencia, en distintos casos antes de la vigencia de la actual CAG española se ha tratado de combatir el fraude de ley referenciado a nociones civiles sin regulación específica o expresa en las normas tributarias españolas. Esto ha generado una serie de interpretaciones diferentes, no

sistemáticas ni unificadas, incorporando conceptos como el negocio jurídico indirecto, anómalo, la ausencia de causa, entre otros.

La doctrina ha definido la noción de artificiosidad e impropiedad sobre la interpretación de la CAG peruana también haciendo referencia a la doctrina española. Alberto Tarsitano (2014, p. 43) afirma que

(...) la elusión involucra la obtención de un resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo. No obstante, ocurre que cierto déficit legislativo permite que el contribuyente lo evite con figuras negociales alternativas. Es la artificialidad de ese camino alternativo y su falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico los dos elementos que definen la elusión.

De esta manera, Tarsitano (2014, p. 43) afirma que la artificiosidad viene vinculada al camino alternativo que sigue el contribuyente para llegar a un determinado resultado y que existe una falta de correspondencia de la causa de dicho acto con la causa típica de los negocios jurídicos. Estas formas artificiales o impropias también carecen de motivos jurídicos o económicos que no sean fiscales, complementando el primer test con el segundo (inciso b de la Norma XVI).

Zuzunaga en un trabajo del 2013 hace referencia a García Novoa respecto al denominado “juicio de propiedad” lo que implica analizar si el acto o negocio realizado responde a su causa y si es que el uso de dicho acto resulta efectos jurídicos o económicos distintos al ahorro o ventaja tributario, iguales o similares a los que se hubiera obtenido con actos usuales o propios (juicio de relevancia jurídico-económica) (Zuzunaga, 2013, p. 29).

También hace referencia a los ya nombrados negocios jurídicos anómalos, indirectos, impropios y la figura de la simulación de la causa, citando a autores españoles como Ignacio Calatayud y García Novoa, concluyendo que para la norma peruana, un acto es artificioso o impropio cuando persiguen fines que no condicen con su causa típica. No obstante, resulta destacable que Zuzunaga

también hace referencia a los conceptos discutidos en la doctrina y jurisprudencia española analizada en el acápite anterior, tales como los negocios impropios e indirectos, como se puede apreciar en la siguiente cita (Zuzunaga, 2013, p. 33-34):

(...) el tercer párrafo de la nueva Norma XVI ha introducido una verdadera cláusula general antielusiva que otorga una facultad a favor de la Administración Tributaria para desconocer los actos jurídicos realizados por las partes cuando considere que constituyen actos impropios y artificiosos, quedando incorporados en tal expresión las figuras realizadas mediante “negocios impropios”, “negocios indirectos”, “simulación en la causa” y “fraude de ley”; y además que de la utilización de tales actos “(...) resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios”.

De esta manera, afirman de forma expresa que en el inciso a) de la CAG peruana, cuando se alude a “artificioso o impropio” se incluyen figuras que implican una vulneración de la causa a través de los actos impropios, indirectos o con simulación en la causa.

Por otro lado, y bajo un razonamiento similar que incorpora el uso de la causa típica para identificar la artificiosidad o impropiedad del negocio jurídico, Chirinos Sota señala lo siguiente (2018, p. 203):

En la legislación peruana, entonces, podemos afirmar que este primer test exige una evaluación desde la causa misma del acto jurídico (en caso de ser un acto típico) y el objetivo del contribuyente; y en el caso de actos jurídicos atípicos, consideramos que su evaluación merece un análisis desde la función económico-social del acto jurídico y su contraste con el fin del contribuyente. No es una revisión de la intención, de la motivación o de la voluntad del sujeto; se trata de una comparación objetiva entre la causa del acto (típico o atípico) y la finalidad perseguida. En caso no concuerden,

se habrá cumplido el primer requisito para que el acto o conjunto de actos puedan ser calificados como "artificiosos" o "impropios".

Jorge Bravo también asevera que la elusión tributaria supone el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de causa, citando a Heleno Torres (2020, 19). Así, a juicio del citado autor es posible asimilar la elusión a los ahorros patológicos, esto es, a los alcanzados a través de negocios anómalos (Bravo, 2020, p. 23), categoría que también se utiliza en España.

Zuzunaga y Malherbe también resaltan la relevancia de la noción de causa típica al indicar que, al contrario de la economía de opción, la elusión aparece ahí donde las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente no guardan coincidencia absoluta con los fines perseguidos por las partes, lo cual también se contrasta con la causa típica (2018, p. 32).

Miguel Mur sostiene, en el mismo sentido, que la causa del negocio jurídico es fundamental para entender la impropiedad en la aplicación de la CAG. Indica que la economía de opción se diluye ahí donde el negocio no gravado se trata de implementar mediante la deformación de otro negocio, escapando del impuesto y llegando a la esfera de los negocios anómalos, donde la causa es falsa, impropia, vacía, simulada o inexistente (2018, p. 593).

No obstante, el citado autor realiza un esfuerzo por definir lo artificioso e impropio sin recurrir a los términos y definiciones esbozadas por la doctrina española. En primer lugar, no niega la naturaleza indeterminada de los conceptos jurídicos utilizados en el inciso a) de la Norma XVI. De esta manera, conceptualiza lo artificioso de la siguiente manera:

Por tanto, en una elusión los actos o negocios "artificiosos" son básicamente los realizados sin mayor "fin", y que se diseñan para generar alguna ventaja tributaria.

Desde este punto de vista, un acto califica como "artificioso" cuando no cumple un propósito económico específico (business purpose) lo cual está

en línea con los procesos de validación que suelen seguirse en los sistemas anglosajones para confirmar que el objetivo de las operaciones no es fiscal (2018, p. 606).

Por otro lado, respecto al concepto de impropio, Miguel Mur sostiene lo siguiente:

El calificativo "impropio" tiene una connotación similar, aunque es necesario precisar que "impropio" básicamente incluye a los actos o negocios realizados para un "fin" diferente al que fueron concebidos, lo que trae como resultado un abuso en el empleo de tales figuras para aprovechar únicamente alguna ventaja tributaria (2018, p. 606).

Sin embargo, el autor vuelve a reconducir a ambos conceptos para calificarlos dentro de la "órbita de los negocios anómalos", donde la forma adoptada no corresponde con los fines, o, dichos fines no tienen relevancia, quedando reducidos a una formalidad con propósito de ahorro tributario.

Un matiz relevante lo tenemos en el razonamiento de Chávez Gonzales quién prescinde de la noción de causa típica. Por el contrario, indica que, para calificar una operación como legítima, debe basarse en motivos negociales o empresariales y no solo en la intención de reducir la carga tributaria, siendo un control sobre la causa del negocio jurídico, que es mas bien sobre la causa como razón práctica y concreta individual del negocio jurídico (2015, p. 380). Respecto a las nociones de inadecuado o inapropiado, y artificioso, tenemos lo siguiente (2015, p. 389):

Los términos "inadecuado" o "inapropiado" podemos entenderlos como equivalentes ya que se refieren a la norma jurídica elegida mediante el cual el sujeto ha obtenido resultados jurídicos o económicos que no son típicos o apropiados a esa figura lo cual nos conduce a la causa de los tipos contractuales del Derecho Civil.

De otra parte "artificioso" puede entenderse como "atípico" pues se opone a lo natural, y en materia de contratos, a lo que es práctica usual o normal

en el mercado; es decir, se refiere a los contratos atípicos o innominados contruidos por la ingeniería financiera o fiscal cuya causa no corresponde a los tipos contractuales legislados pero tienen resultados económicos equivalentes o idénticos.

La posición no es del todo clara, dado que primero sostiene que la teoría de la causa aplicable es la concreta, aquella que otorga eficacia y protección por parte del ordenamiento a los programas contractuales que satisfacen necesidades de los individuos, las cuales pueden diferir de la causa típica; y, por otro lado, luego afirma que la artificiosidad se entiende como “atípico”, es decir, lo artificioso viene a ser aquellos acuerdos contractuales cuya causa no corresponde a un tipo contractual legislado, con lo cual en realidad termina haciendo esta ya conocida equivalencia entre artificioso = atípico.

Otra aproximación la tienen autores como José Del Pozo, quién afirma que las CAG no requieren de una expresa definición o desarrollo conceptual en lo que respecta a las nociones de artificioso o impropio, sino que su redacción de forma amplia permite que puedan ser aplicados a un sinnfín de situaciones (2018, p. 306).

Por otro lado, Loayza Jordán sostiene que la incertidumbre en la aplicación de la CAG es inherente a su naturaleza, dado que se trata de una norma flexible que permite su aplicación a distintas situaciones o casos, enfrentando el fenómeno elusivo. Demandar un estándar o un enunciado perfecto de la CAG resulta una tarea inalcanzable (2018, p. 486).

Ahora bien, ¿son pertinentes las referencias a la causa del negocio jurídico provenientes de la doctrina española?

A nuestro parecer, la incertidumbre no es una cualidad negativa en la CAG regulada en la Norma XVI. Dicha incertidumbre es de hecho su principal ventaja y atractivo debido a que es imposible que un legislador regule todos los aspectos, creaciones y configuraciones de la autonomía privada o libertad contractual

dentro del hecho imponible. Esta idea es fundamental en los estudios de John Prebble, quién concluye sobre el particular lo siguiente:

The uncertainty is not necessarily a negative feature of the general anti-avoidance rule. A degree of uncertainty is necessary for any general anti-avoidance rule to operate as intended. If a general anti-avoidance rule tried to define tax avoidance with absolute certainty, tax avoiders would soon find new strategies that fell outside the definition. It is concrete rules that are most open to avoidance; so a general anti-avoidance rule must indeed be general if it is to catch tax avoidance arrangements and have deterrent value (2008, p. 14).

También concuerdo con autores como Chen quienes sostienen que la CAG es inherentemente flexible para que pueda ser aplicada a una multiplicidad de situaciones, lo cual sigue generando debates en torno a la definición de sus contornos y su respectivo ámbito de aplicación (2018, p. 92).

Considero además que es la jurisprudencia, tanto de los tribunales del Poder Judicial como los administrativos, como el Tribunal Fiscal, los órganos más competentes para determinar caso por caso, cuándo nos encontramos ante un caso de elusión abordado por nuestra CAG. En un ejercicio de *policy transfer* como ocurre en la Norma XVI peruana, no condiciona traer discusiones de otras latitudes, sino que se trata de contextualizar la norma adoptada en un nuevo entorno legal.

Dicho esto, incluso aceptando la referencia a la causa típica, su utilidad es casi nula para entender el fenómeno elusivo, desde mi punto de vista. Para empezar, la causa típica o, causa como función económica-social, es aquella teoría que entiende que la causa del negocio jurídico es merecedora de protección por parte del ordenamiento jurídico y se le otorga efectos debido a que existe un supuesto de hecho normativo (tipo contractual) que prevé dicho negocio jurídico. La causa, entonces, es aquella finalidad que el ordenamiento ha establecido en dicho tipo contractual, sin importar la injerencia o finalidad concreta que tengan las partes del negocio jurídico.

En otras palabras, la causa del contrato de compraventa sería la de intercambiar bien por un precio en dinero. No existe diferencia alguna entre las circunstancias y fines que atribuyen las partes para celebrar dicho acuerdo. Resulta teniendo la misma causa o finalidad el comprar una caja de fósforos o la adquisición de una empresa en el marco de una operación de M&A.

Navarretta es prolija en indicar que la causa como función económico social es una expresión que sintetiza la idea de que el acto de autonomía privada debe superar un fundamento de utilidad económico-social. Es válido el acuerdo celebrado por los particulares si es que se ajusta a uno de los modelos abstractos formulados por el legislador en los tipos contractuales (2003, p. 274). La noción de causa típica sirve de elemento de control de actos de la autonomía privada, este entendimiento es también reflejado por autores españoles como Ignacio Calatayud.

Morales advierte que en esta noción de causa se advierte que valoración y calificación no tendrían ninguna diferencia bajo la teoría de la causa típica, generando una confusión entre causa y tipo contractual (2004, p. 289).

Uno de los problemas de la causa típica para analizar el fenómeno elusivo es la imposibilidad del cuestionamiento de su ilicitud desde la teoría del negocio jurídico (valoración y no calificación). Debido a que la causa es típica y establecida por el ordenamiento, no es posible afirmar que existe un fraude de ley en la norma, lo cual presupone un análisis de la finalidad concreta perseguida por los sujetos envueltos en las operaciones.

Este entendimiento es compartido por Vincenzo Roppo, quién señala que la coligación contractual para crear supuestos de fraude de ley implica el entendimiento o concepción de la causa concreta y no abstracta o típica (2009, p. 384), dado que este último concepto es inútil para entender el fenómeno elusivo (por ejemplo, en el caso de la venta de pavos vivos con el servicio de eviscerado de la Resolución N° 622-2-2000).

En línea a lo anterior, la causa típica tampoco permite entender el fenómeno de los contratos coligados. Ello debido a que no es un elemento que permita un análisis de una operación en conjunto, debido a que no atiende a la finalidad regulada y determinada por las partes, sino que atiende a los negocios jurídicos individualmente considerados, revisando si existe un tipo contractual que regule sus finalidades.

Esto tiene especial relevancia en los denominados negocios jurídicos con coligación concreta, es decir, negocios que individualmente considerados no tienen vinculación, pero son las partes las que los vinculan para poder satisfacer sus intereses (Vasquez, 2013, p. 14). Por ende, la causa concreta sirve de elemento que vincula los contratos y revela una operación económica global.

Este impide el análisis que exige la propia Norma XVI y sus parámetros de fondo y forma establecidos en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF. Cuando en el artículo 6 se establecen las situaciones enunciativas en las que se puede considerar aplicar la norma antielusiva general, se regula que el agente fiscalizador encargado debe atender a los actos, situaciones o relaciones económicas que el contribuyente lleve a cabo (una o más operaciones). En ningún momento se indica que las operaciones deben ser analizadas unitaria o aisladamente. Por el contrario, vemos también en el artículo 7 que entran en el análisis y consideraciones los siguientes elementos:

- a) La manera en la que el acto o actos fueron celebrados.
- b) La forma y substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.
- c) El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.

Supuestos como los abordados como la doctrina del step transaction, de los cuales vimos algunos ejemplos en el apartado anterior, quedarían completamente afuera del ámbito de aplicación de la CAG, debido a que la causa típica poco o nada puede aportar al momento de analizar operaciones en

conjunto. Esto porque ambas transacciones, individualmente consideradas, podrían cumplir con sus respectivas causas típicas.

Ahora bien, siguiendo la lógica de los diversos autores que citan la causa típica como elemento que define la artificiosidad o impropiedad, si se realiza una compraventa de acciones con la única finalidad de eliminar la competencia, existiría una falta de correspondencia entre el resultado obtenido y el objetivo o finalidad práctica para el cual se suscribió el contrato de compraventa (eliminar la competencia, generar sinergias al interior del grupo económico, etc). Es decir, cualquier otra finalidad que no sea la de intercambiar bien por precio estaría automáticamente calificada como “inadecuada”; y, por ende, artificiosa o impropia, volviendo a estos dos términos utilizados por la Norma XVI con un alcance muy amplio y poco preciso para contener al fenómeno elusivo.

La cuestión se complejiza cuando se atienden a negocios jurídicos atípicos, los cuales no cuentan con un tipo contractual asignado por el ordenamiento (como su propio nombre refiere). En estos casos la causa típica no aporte ningún valor de análisis; por ende, teóricamente cualquier negocio jurídico podría considerarse artificioso o impropio, debido a que la finalidad de las partes en su celebración no coincide con la de ningún tipo contractual regulado. Recordemos que los llamados “negocios jurídicos fiduciarios” que, actualmente, son contratos de fideicomiso que cuentan con regulación y aceptación por el ordenamiento y las prácticas del mercado, en algún momento previo a su regulación eran considerados como contratos atípicos.

La perspectiva actual sobre la causa del negocio jurídico se separa de la vertiente “abstracta” para reconducirse a la noción de causa concreta, superando estos inconvenientes y aceptando que los particulares pueden auto reglamentar sus intereses en acuerdos dotados de protección jurídica, cuyos efectos son reconocidos por el ordenamiento en tanto respeten los límites de la autonomía privada. Es por tal motivo que la causa se define y entiende como su función económico-individual o causa concreta. Como bien lo desarrolla Navarretta:

En definitiva, la causa sirve para garantizar que el conjunto de intereses programados por las partes no sea radical y originariamente inidóneo a cualquier funcionamiento que permita una tutela mínima y fundamental de los contratantes. Asimismo, se permite una verificación de la licitud de la causa, asegurando que la función del contrato no se coloque concretamente en contra de las normas imperativas, orden público y buenas costumbres (2003, p. 277).

En igual sentido, Morales Hervías señala lo siguiente respecto al “fin lícito” regulado en el numeral 4 del artículo 219 del Código Civil:

Asimismo, al definir el interés expresamos que es la necesidad de un bien. El fin es la necesidad. La necesidad del acto de autonomía privada es la función económico individual o la finalidad concreta programada o la función concreta del acto en el sentido que el mecanismo programado por las partes debe subsistir no solo “sobre el texto y el contexto”, pero también debe ser desde el inicio idóneo para funcionar y, por lo tanto, a priori no irrealizable. En definitiva, la causa sirve para garantizar que el conjunto de intereses programados por las partes no sea radical y originariamente inidóneo a cualquier funcionamiento, que permite una tutela mínima y fundamental de los contratantes; al mismo tiempo, mediante la verificación sobre la licitud de la causa, se asegura que la función del contrato no se coloque concretamente en contra de las normas imperativas, del orden público y de la buena costumbre (2019, p. 209).

El citado autor resume las principales diferencias entre ambas teorías de la causa de la siguiente manera:

En resumen, las teorías sobre la causa – se arguye – se dividen entre la concepción que la considera como la función económico-social del contrato y por el contrario aquella que la considera como la función económico individual del acuerdo. Particularmente la causa del contrato es propiamente esta funcionalidad del particular contrato a la racionalidad del mercado o la función económico-social que indica la finalidad metajurídica

fundamental y global. perseguida por el negocio, o el fin negocial típico. También se ha expresado que la causa en concreto no es sino la realización de la causa en abstracto en la particular operación contractual (2007, p. 153).

Asimismo, Morales concluye que la causa abstracta empobrece y hace inflexible la consideración del contrato, haciendo estéril la existencia de los elementos del mismo.

Por lo tanto, las perspectivas actuales de la causa del negocio jurídico desplazan el concepto de la causa típica o la función económico-social hacia una causa concreta o función económico-individual. El concepto de causa típica tampoco sería idóneo para analizar la artificiosidad del presunto acto elusivo, porque no ofrece un concepto útil que sea coherente con la naturaleza abierta de la CAG, lo cual no es coherente con los parámetros de fondo establecidos por el Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

2.2.2.2. Conceptos jurídicos indeterminados

Llegados a este punto, ¿es la causa concreta la noción que se encontraría detrás para identificar un acto como artificiosos o impropio? ¿Es posible asignarle un significado preciso que sirva como fórmula para aplicar a casos eventuales y futuros?

Como he venido sosteniendo, los tribunales son los encargados de definir los contornos de la aplicación de la CAG en cada caso que se presente, ello debido a la textura abierta de los términos utilizados, calificados normativamente como conceptos jurídicos indeterminados (“CJI”), lo cual respeta la naturaleza misma de la CAG.

El recurso a los conceptos jurídicos indeterminados puede ser intencional en el sentido que las normas rígidas son inadecuadas para regular situaciones cambiantes y los conceptos indeterminados permiten introducir la necesaria flexibilidad al remitir a una apreciación posterior e individualizada, caso por caso.

Debido a la infinidad de circunstancias y de casos dispares que presentan en la realidad, el legislador no puede regularlo todo con precisión y detalle; para llevar a cabo una regulación con mayor precisión será necesario que el legislador conozca de antemano todos los casos que van a presentarse en el futuro y las peculiaridades desde cada uno de ellos, lo que por razones obvias no es posible.

El ordenamiento se encuentra plagado de este tipo de conceptos y la propia Constitución no es una excepción, principalmente en los derechos fundamentales. El lenguaje constitucional requiere de ser concretado por parte de los jueces, y los CJI aportan una textura abierta susceptible de cambiar y moldearse en el tiempo, de manera que preserva la rigidez constitucional. Por ende, existe siempre un grado aceptable de indeterminación⁶³ en el derecho, lo cual se conecta con la naturaleza dialéctica y argumentativa del derecho (Martínez, 2019, p. 180), acentuado por el Estado Constitucional de Derecho.

La presentación de CJI se puede apreciar en diversa jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como en la definición de interés público (Sentencia del Expediente N° 0090-2004-AA/TC) o en la definición del principio de no

Su ventaja y conveniencia, y los motivos por los cuales los conceptos jurídicos indeterminados son utilizados, son también su principal debilidad, generando una problemática entorno a su aplicación por su vaguedad e imprecisión. Por lo tanto, es una cuestión fuertemente interpretativa dentro del ámbito de la Teoría General del Derecho y existe un margen importante de discrecionalidad en la Administración al momento de su aplicación.

⁶³ Resulta curioso que la indeterminación normativa y la textura abierta de ciertas disposiciones es aceptado incluso por autores como Hart y Kelsen. Como Lopez Medina apunta, el “positivismo contemporáneo le permite a la Corte desprenderse del clasicismo hermenéutico, aceptar la textura abierta de cláusulas constitucionales sumamente indeterminadas y reconocer la cercanía entre derecho y política (...). Para Kelsen y Hart el derecho positivo requiere continuamente de complementación judicial, pero ninguno de los dos parece estar particularmente interesado en explicar cómo los jueces deciden correctamente los casos, a pesar de la indeterminación y apertura de las normas” (2013, p. 446).

Zegarra, citando a Desdentado Daroca, resumen en buena medida las razones detrás del uso de estos conceptos (Zegarra, 2016, p. 701), lo cual coincide con las reflexiones en los párrafos anteriores:

- Se reconoce que el legislador no puede abarcar todos los supuestos posibles con precisión y detalle. Esto presupone que el legislador conozca, de antemano, todos los posibles supuestos que van a presentarse en el futuro y las peculiaridades de cada uno.
- El uso de CJI puede ser intencionado debido a que las normas presentan una rigidez inadecuada para regular las situaciones cambiantes, incorporando una flexibilidad al remitir a una apreciación posterior e individualizada.

El Tribunal Constitucional⁶⁴ ha reconocido la relevancia de los CJI en su jurisprudencia, determinando su contenido, definición, existencia y reconociendo que se debe conceder un margen de apreciación a las autoridades para su correcta aplicación:

La doctrina acepta la existencia de conceptos con contenido y extensión variable; esto es, reconoce la presencia jurídica de conceptos determinables por medio del razonamiento jurídico que, empero, varían de contenido y extensión según el contexto en que se encuentren o vayan a ser utilizados.

Es evidente que los conceptos jurídicos pretenden la representación intelectual de la realidad; es decir, son entidades mentales que se refieren a aspectos o situaciones valiosas y que imprimen calidad jurídica a ciertos contenidos de la vida social.

Los conceptos jurídicos poseen un contenido, en tanto éste implica el conjunto de notas o señas esenciales y particulares que dicha

⁶⁴ Como se puede ver en la Sentencia contenida en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC.

representación intelectual encierra, y una extensión, que determina la cantidad de objetos o situaciones adheridas al concepto.

En ese orden de ideas, el derecho concede un margen de apreciación a una autoridad para determinar el contenido y extensión del concepto aplicable a una situación particular y concreta, siempre que dicha decisión no sea manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde será utilizada.

Resulta evidente que para determinar el contenido de los CJI existe un margen de apreciación por parte de la Administración Tributaria que le permite definir y aplicarlo en cada caso concreto, eliminando la incertidumbre que existe *en abstracto*. A este margen de apreciación se le define como “discrecionalidad” ya que se acepta un componente “volitivo” que proviene del propio ejercicio interpretativo. No es mi propósito explayarme sobre las distintas teorías y desarrollos sobre la discrecionalidad, pero resulta relevante apuntar que el TC distingue entre distintos grados de discrecionalidad, así como su vinculación con diversas materias, y su conexión y fundamento en el interés público⁶⁵.

Precisamente, en el campo que nos ocupa, la discrecionalidad se encuentra limitada por el uso de dos CJI⁶⁶: la noción de artificioso o impropio. Esta sería una de las modalidades de discrecionalidad, según Cassagne, ya que el autor reconoce hasta tres de estas. En palabras de dicho autor, los casos en el que el margen de arbitrio o libertad no se encuentra limitado por CJI y en los cuales el órgano administrativo está habilitado para escoger una solución entre otras posibilidades igualmente justas (discrecionalidad típica) (2010, p. 228).

⁶⁵ Ha quedado demostrado, en el presente estudio, el gran interés del Estado por combatir las prácticas elusivas por medio de disposiciones de esta naturaleza. Asimismo, existe una fundamentación constitucional de la inclusión de la CAG, lo cual se condice con generar una mayor tributación ajustada a parámetros de justicia, igualdad y progresividad.

⁶⁶ Cabe resaltar que existen autores como García de Enterría quienes discrepan de esta asociación. De hecho, consideran que el dotar de contenido a los CJI resulta ser un problema interpretativo y no una concesión de facultades a la Administración. Véase García de Enterría. *La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho administrativo*, Madrid: Aranzadi, 1983, pp. 32-42.

Desde otra perspectiva, la determinación del contenido de un concepto por parte del intérprete por ser vago o indefinido viene a ser la primera acepción de discrecionalidad en sentido débil (Dworkin, 1989, p. 83).

Por otro lado, Lifante sostiene que, el primer sentido de discrecionalidad, se vincula con la idea de libertad en sentido negativo, o discrecionalidad entendida como ausencia de impedimentos para elegir entre distintas alternativas (Lifante citado por Alonso, 2019, p. 128). El origen de esta discrecionalidad es, como ya lo indicamos, la indeterminación del derecho y se circunscribe a un problema de subsunción de un caso a un supuesto de hecho normativo (generalmente y cómo ha de suponerse, un supuesto que contiene CJI).

En este contexto, existen posiciones que intentan explayarse sobre la aplicación de los CJI. Así, se reconoce que existe un núcleo o esencia cuya configuración está compuesta por datos previos e identificables, y un halo que lo rodea y que amplía sus límites de forma que se constituya una zona en la que podría existir duda de si los supuestos fácticos quedan dentro del ámbito de aplicación del CJI (Marín Hernández citado por Zegarra, 2016, p. 705).

De esta manera, tendríamos una zona de certeza o núcleo fijo en la cual no cabe mucha duda sobre la aplicación del CJI, otra zona de incertidumbre o “halo del concepto”, y otra zona de certeza negativa en la que existe seguridad de la exclusión del CJI (Sainz Moreno, 1976, p. 249).

Sin embargo, estas posiciones son poco claras cuando las pretendemos asimilar al “primer test” de la norma antielusiva general debido a que nos conllevaría a un razonamiento circular.

Por ejemplo, cómo se determina una zona de certeza en la aplicación del primer test si precisamente, el problema es determinar caso por caso qué supuestos fácticos podrían subsumirse en la realidad. La situación se complejiza porque el propio Decreto Supremo N° 145-2019-EF que cuenta con un listado de posibles esquemas de elusión comprendidos por la norma antielusiva general, establece claramente que dicha lista es enunciativa y que el fiscalizador puede evaluar la

aplicación de la CAG, por lo que incluso si se configura aquel supuesto contenido en la lista, tampoco se puede concluir con seguridad que nos encontremos ante un caso de elusión. En suma a lo anterior, el artículo 7 exige que se debe tener en cuenta diversos aspectos que no son prescriptivos ni acumulativos.

Tampoco las situaciones descritas en los esquemas de alto riesgo fiscal constituyen “zonas de certeza” para la aplicación de la CAG y la configuración del inciso a) de la Norma XVI. En la introducción de dicho documento se enuncia que se trata de un documento que describe situaciones que pueden implicar un potencial incumplimiento tributario. También refiere a que la SUNAT deberá evaluar caso por caso, en base a razones jurídicas y económicas, la aplicación de la Norma XVI, y que se trata de un documento informativo y no vinculante.

Similares comentarios aplicarían para la “zona de certeza negativa” en tanto las situaciones descritas en los parámetros de fondo y forma, y en los catálogos de esquemas de riesgo fiscal son meramente declarativos e informativos. Mas aun, teniendo en cuenta que en los esquemas de alto riesgo fiscal, no corresponden en su totalidad a casos en los que se debería aplicar la CAG.

Por el contrario, me parece que resulta más fructífero delinear los límites a la discrecionalidad que aplicarían para cualquier CJI. La discreción, dice Dworkin, es como un agujero de una rosquilla: no existe a no ser como el área que deja abierta un círculo de restricciones que la rodea (Dworkin, 1989, p. 84). La discrecionalidad consta de que existen dos términos cuyos alcances no están definidos de forma explícita en el texto. El juzgador deberá atribuir un significado y aplicar dicho término para tratar una determinada operación.

Los límites tradicionalmente impuestos a la discrecionalidad del juzgador serían los que provienen de los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad y proporcionalidad. Sin embargo, Zegarra identifica otros posibles límites a la discrecionalidad, descritos a continuación:

- Interdicción de la arbitrariedad.

El Tribunal Constitucional define la arbitrariedad como el reverso de la justicia y el derecho, aparece como carente de fundamentación objetiva, con lo incongruente y contradictorio que debe servir de base a toda decisión⁶⁷. En este mismo pronunciamiento, el Tribunal Constitucional precisa tres acepciones posibles de este término:

- a) Lo arbitrario entendido como decisión caprichosa, vaga e infundada desde la perspectiva jurídica;
- b) Lo arbitrario entendido como aquella decisión despótica, tiránica y carente de toda fuente de legitimidad; y,
- c) Lo arbitrario como contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.

El principio de interdicción de la arbitrariedad, indica García de Enterría, es un principio constitucional dirigido al centro de los poderes discrecionales (citado por Zegarra, 2006, p. 48), estableciendo una clara diferencia entre lo que es discrecional y arbitrario, o entre lo que es fruto de la mera voluntad o el puro capricho de los administradores y lo que, por el contrario, cuenta con el respaldo -mayor o menor, mejor o peor, es otra cuestión- de una fundamentación que los sostiene.

Para mitigar riesgos de que se configuren estas situaciones, se exige que los actos administrativos se encuentren fundamentados, bajo una motivación o justificación que deberá ser suficiente, evidenciando las razones detrás de la actuación en cuestión. Precisamente, la creación del Comité Revisor y las garantías del procedimiento de aplicación de la Norma XVI vendría a corregir este defecto. En ese sentido, sería inadmisibles que el Tribunal Fiscal aplique la CAG sin una correcta valoración de los medios de prueba presentados tanto por el contribuyente como por la SUNAT. Toda actuación también deberá encontrarse sometida al principio de verdad material.

⁶⁷ Se trata de la Sentencia contenida en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC.

- Racionabilidad y razonabilidad

Zegarra indica que la racionalidad exige la adecuación de las decisiones a determinadas reglas o principios, como la lógica⁶⁸, la coherencia y la consistencia; y, por otro lado, la razonabilidad adquiere importancia como criterio de evaluación de la decisión adoptada, cuando esta decisión es conforme a criterios de razonabilidad práctica (2006, p. 50).

El Tribunal Constitucional ha afirmado que el principio de razonabilidad implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos. Este principio adquiere mayor relevancia en el caso de aquellos supuestos referidos a restringir derechos o, para fines del caso, despojar de las prerrogativas que actúan como garantías funcionales para determinados funcionarios públicos (Sentencia bajo el expediente N° 0006-2003-AI/TC). El TC también sitúa a la razonabilidad como antídoto a la arbitrariedad, en la Sentencia del Expediente N° 0090-2004-AA/TC.

Por último, Rubio Correa indica lo siguiente respecto a la razonabilidad y su desarrollo por parte del TC (2017, pp. 238- 239):

- La razonabilidad se funda en argumentos de carácter objetivo y no subjetivo. No depende de lo que una persona pueda considerar correcto, y tampoco de lo que beneficie a una persona o a un pequeño grupo. Lo razonable es tal solo en el contexto de lo que generalmente acepta como correcto la sociedad o un grupo social específico en su conjunto.

⁶⁸ Entre los distintos principios o “leyes del pensamiento” que existen en la lógica moderna y su lenguaje simbólico, tenemos tres: (i) el principio de identidad por el cual cuando un enunciado es verdadero, entonces es verdadero; (ii) el principio de no contradicción, según el cual ningún enunciado puede ser verdadero y falso; y, (iii) el principio del tercero excluido, según el cual todo enunciado es verdadero o falso, sin que existe la posibilidad de ser ambos al mismo tiempo. Véase: Copi, Irving y Cohen, Carl. Introducción a la lógica. Segunda edición, Limusa, 2016.

- La razonabilidad exige imparcialidad de parte de quién actúa para no beneficiar impropriamente a unos más que a otros, y contar con una justificación técnica cuando la haya.
- También exige que se apliquen las mismas normas y se generen iguales consecuencias en las situaciones análogas.

Como se debe suponer, toda actuación administrativa, incluyendo cualquier decisión e interpretación sujeta a discrecionalidad, se encuentra bajo control judicial, en tanto se constate que se vulnera alguno de los principios constitucionales indicados.

Ahora bien, estos son aspectos fundamentales que se deben tener en cuenta en la aplicación de cualquier CJI y responde a límites que se le puede imponer a cualquier tribunal administrativo o instancia judicial que pretenda aplicarlos (interdicción de la arbitrariedad, debida motivación, entre otros conceptos que pueden provenir del debido proceso y debido procedimiento). No obstante, tampoco aporta información valiosa para entender el fenómeno elusivo desde la aplicación del inciso a) de la Norma XVI.

Existen ciertos indicios en los parámetros de fondo y forma que podrían dar algunas luces sobre la aplicación de los dos incisos de la Norma XVI. Según el artículo 7.1 del Decreto Supremo No. 145-2019-EF, para aplicar lo dispuesto por el cuarto párrafo de la Norma XVI es necesario que se presenten de manera concurrente las circunstancias previstas en los literales a) y b) de su tercer párrafo. Algo concurrente es aquello que se junta, coincide o converge en un mismo lugar o tiempo. Es decir, parece indicar que ambos incisos ocurren al mismo tiempo cuando se presenta un fenómeno elusivo. De esta manera el artificioso o la impropiedad no pueden entenderse sin el inciso b) de la Norma XVI. Esto es, lo artificial o impropio se encuentra en la instrumentalización del derecho de una determinada manera que obtiene una ventaja tributaria que no se obtendría de dicho uso indebido.

Sin perjuicio de lo indicado, la textura abierta de la norma hace que el contenido de ambos conceptos siempre se de en el contexto de un determinado caso, ya

que carece de una definición *in abstracto*. Ello significa que para tener un mejor panorama respecto a su precisión y certidumbre es muy importante recurrir a la jurisprudencia peruana en materia de elusión tributaria.

TERCER CAPÍTULO: ESTUDIO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

3.1. JURISPRUDENCIA PREVIA A LA NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Es común que el legislador importe y realice “trasplantes” de distintas figuras normativas del derecho comparado a nuestra realidad, lo cual no es propio del derecho tributario, sino de cualquier política legislativa en general⁶⁹. El cuidado que compete a los legislador y aplicadores del derecho engloba un estudio detallado de la jurisprudencia comparada y peruana, con la finalidad de encontrar los elementos claves que nos permitan discernir entre un caso elusivo o no.

En el presente capítulo se realiza un estudio exclusivamente de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, con la finalidad de expresar de la forma más detallada posible, conclusiones que nos permitan entender el panorama peruano en relación a la aplicación de la CAG, en especial, respecto a las nociones de artificioso e impropio.

Empezando con el estudio de casos, un ejemplo en el cual se analizan negocios jurídicos coligados lo tenemos en la Resolución N° 04157-1968, en la cual el Tribunal Fiscal analiza dos contratos presentados por el contribuyente: (i) uno de arrendamiento de equipo de maquinarias para la fabricación de agua de cola; y, (ii) un contrato en el que se cede personal que opera dicho equipo a las instalaciones de Pesquera Delfín.

⁶⁹ Un estudio serio del tema lo podemos encontrar en los trabajos del profesor Escobar Rozas, respecto al fideicomiso peruano del 2016, *Tradiciones, trasplantes e ineficiencias: el caso del “fideicomiso peruano”*. *Ius et Veritas* (32), pp. 105 – 138.

La operación fue “recalificada” como un contrato de prestación de servicios puesto que se pagó directamente los jornales al personal obrero destacado que opera la planta industrial para Pesquera Delfin, por ello existe una relación indivisible entre los contratos, lo cual se confirmaría por la rescisión automática del segundo si opera la rescisión del arrendamiento.

En el voto singular del vocal Zárata Polo se describe fielmente el sentido de la decisión del Tribunal Fiscal:

(...) debe presumirse que se trata de un contrato de servicios que la recurrente presta a Pesquera Delfin SA, puesto que de otra manera no se explica que se perciba separadamente además de alquiler de las máquinas o de una planta industrial, una suma de dinero por poner a disposición de Pesquera Delfin SA su personal obrero. Si se reputaron como dos contratos distintos habría que calificar el referente a los obreros igualmente como un contrato de alquiler, lo que sería insólito.

Bajo este razonamiento se procede a aplicar la tasa legal del impuesto de timbres del 5% en vez del 1% solo en calidad de recibos de arrendamiento de máquinas. Como se puede apreciar en este caso, asumiendo que ambos acuerdos hayan sido reales y tengan documentación de sustento, no existe en el caso un problema de calificación o simulación. Por el contrario, sería dos negocios que, de forma aislada, conllevan al gravamen del impuesto de timbres solo respecto del arrendamiento. Sin embargo, la finalidad habría sido eludir la aplicación de la tasa del 5% por tratarse de un servicio, configurándose un caso de elusión fiscal sin la invocación de alguna norma habilitante.

De comprobarse la realidad de ambas transacciones, este caso podría ser un supuesto de elusión tributaria, ya que el beneficio consiste en la aplicación de una tasa reducida que fue obtenido con la realización de dos operaciones. Si ambas operaciones son analizadas individualmente, entonces no se puede llegar a descartar el beneficio obtenido. Es precisamente este un rasgo fundamental de la aplicación de la CAG actual.

No obstante, es más plausible inclinarse por la tesis de la simulación absoluta para este caso. Esto debido a que en el voto singular del Vocal Zárate Polo se advierte que le fue requerido a la recurrente, los supuestos contratos celebrados, los cuales no fueron exhibidos. Esto hace pensar que en realidad se trataría de una simulación absoluta, dado que ambos contratos no llevaron a celebrarse ni habrían tenido algún efecto, sino que fueron una fachada para cubrir una prestación de servicios a la cual le aplicaba una tasa mayor. De hecho, este es el entendimiento al que llega Talledo Mazú sobre este mismo caso, calificándolo como un caso en los que la operación habría sido formalizada para distorsionar otra no oculta, que era la realmente ejecutada (2006, p. 402).

En la Resolución N° 1965-1195, se discute la amortización de una patente industrial adquirida por Compañía Celulósica y Papelera del Norte S.A. mediante supuesto contrato de compraventa suscrito con Pedro Mestres Albert, para lo cual se emitieron letras que no fueron pagadas en efectivo. Posteriormente, se realizó un aumento de capital de parte del recurrente y las acciones emitidas producto de dicho aumento quedaban suscritas por Aspillaga Anderson Hnos. S.A; y, esta empresa entrega las acciones a Pedro Mestres.

Desde la perspectiva de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, la falta de pago o del cumplimiento de la obligación hace que la entrega de la patente industrial configure la operación como un aporte de capital. Si dicha operación califica como un aporte, entonces el contribuyente no podría deducir la amortización vinculada con el uso de la patente, supuestamente adquirida vía compraventa.

En el voto singular del vocal Beyer, se cuestiona la falta de pago de las letras giradas por la supuesta venta de la patente, debido a que fueron anuladas. La anulación de las letras se produjo porque la empresa constituida (Aspillaga Anderson Hnos. S.A) suscribió el íntegro del aumento de capital del contribuyente, pagando S/ 6'000,000 con la deuda que tenía la emisora de acciones por la adquisición de la patente.

Siendo esto así, en realidad no existe una calificación del hecho imponible o simulación. Estaríamos ante un auténtico caso de elusión tributaria, en la cual se recharacteriza la operación para aplicar los efectos tributarios que provienen de un aporte de capital y evitar así la reducción de la base imponible del Impuesto a las utilidades industriales y comerciales a través de una amortización de la patente.

La constatación de la realidad de las operaciones hace que no pueda ser cuestionado por falta de documentos que soporten la transacción (simulación absoluta) o porque se trate de un problema de subsumir un tipo contractual. El contribuyente exhibe una realidad u operación a la que le corresponde un tratamiento tributario favorable, concediendo una deducción.

Es de resaltar cómo la profesora Caller, al hacer referencia a este mismo caso, afirma expresamente que se trata de un caso en el cual, sin existir una CAG regulada, se termina combatiendo un supuesto de elusión tributaria. Asimismo, sostiene que en dicho caso se utilizan negocios jurídicos indirectos para sea aplicable la amortización para efectos de la Ley (2016, p. 324).

Por otro lado, tenemos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1970-05477 en la cual la Administración Tributaria recalifica las operaciones de transferencia de anchoveta que realiza el contribuyente para otorgarle el tratamiento tributario de una venta, siendo gravada con el impuesto de timbres, como se aprecia en la siguiente cita transcrita:

Aunque la contribuyente respalda su planteamiento con numerosos argumentos, en realidad no puede negarse que las operaciones así descritas, son en esencia verdaderas ventas, aunque sujetas a trato recíproco en oportunidades posteriores. Se sostiene que son verdaderas ventas porque la fábrica que adquiere el pescado lo procesa por su cuenta y riesgo, y dispone libremente de la harina y el aceite que producen. Como se vé, son pues ventas efectivas, aunque sujetas a la condición de reciprocidad.

Aquí no se presente un caso de elusión tributaria, en términos actuales como en los descritos en nuestra CAG, sino que se trata de un ejercicio de calificación. La operación es tratada como una venta, debido a que el tipo contractual de compraventa representa la realidad exteriorizada por el contribuyente, conclusión a la que se llega del análisis de las prestaciones.

De igual manera, la resolución del Tribunal Fiscal N° 05468-1970 es el ejemplo perfecto de que no se requiere una regulación expresa de la potestad de la Administración Tributaria para que pueda calificar los negocios jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes, a efectos de determinar aquello que la actual Norma XVI define como “la verdadera naturaleza del hecho imponible”.

En dicho caso, la Administración Tributaria recalificó diversas operaciones llevadas a cabo por el contribuyente (Importaciones Perú S.A.) con sus clientes, los cuales eran contratos de arrendamiento. Estos no se trataron de dichos acuerdos sino de contratos de compraventa a plazos. A dicha conclusión llega el Tribunal Fiscal, bajo el siguiente razonamiento:

(...) conclusión a la que se llega del examen de la forma en que opera la recurrente, del cual resulta que, si bien extiende los mencionados contratos denominados de arrendamiento, una vez que son canceladas las letras correspondientes, otorga una factura por el total pago por el cliente el cual queda en posesión de la máquina

De esta manera, por la naturaleza misma de la operación, la Administración ha descartado la forma adoptada por el contribuyente para aplicar los efectos que derivan de su real naturaleza, la misma a la que se llega recalificando la operación de un contrato de arrendamiento a un contrato de compraventa.

Así, el nomen juris adoptado por el contribuyente de “arrendamiento” no revela la naturaleza económica y jurídica de la operación, en tanto de la realidad fáctica se desprende que las letras pagadas corresponden en realidad a una venta y no un arrendamiento.

Cabe recalcar que el Tribunal Fiscal no es explícito al utilizar conceptos como “calificación” o naturaleza económica y jurídica de la operación. Por el contrario, se trata de una inferencia que considero correcta en base a las conclusiones y el razonamiento seguido por el Tribunal

En la Resolución N° 1984-018317 se trata de determinar si los servicios prestados son susceptibles de encontrarse gravado por el impuesto a los Bienes y Servicios (Decreto Legislativo N° 21497 y su reglamento). Dichas normas gravan las actividades de los fabricantes por cuenta propia y por cuenta de terceros y define el valor de venta como el valor de los envases que se venden con el producto, y demás gastos cuando sean prestados directamente por el mismo fabricante o vendedor. La discusión se centra si el servicio de empaque y embalaje de mercadería de propiedad de terceros forma parte del valor de venta de los bienes (lo que generaría su gravamen).

Se procede a realizar un análisis de la cadena de producción y los servicios que son prestados, de forma separada e individualizada, desdoblado en dos facturas los pagos: una por la confección de los productos y otra por el embolsado y embalado. El Tribunal concluye que no existe relación del servicio de embalaje y empaque de mercadería de propiedad de terceros con el proceso de fabricación, los cuales se realizan de forma independiente y con los materiales proporcionados por el cliente, desestimando las afirmaciones de la Administración.

A juicio de Talledo Mazú, en la operación presentada en este caso se revela un “procedimiento indirecto”, debido a que se celebran dos negocios jurídicos que se complementan, los cuales fueron combinados y se obtuvo un resultado idéntico al que se habría alcanzado si se hubiera convenido que el producto fabricado debía entregarse envasado y empaque (2006, p. 405). Cabe recalcar que para Talledo Mazú, cuando refiere a procedimiento indirecto está haciendo alusión al negocio jurídico simulado, o cuando las partes exteriorizan un negocio jurídico aparente que sirve de fachada, y cuya causa típica no corresponde con la regulación pactada para satisfacer sus intereses (2006, p. 389).

En otro caso (Resolución N° 1984-018464) se muestra la utilización de un criterio de realidad económica predominante para determinar la inclusión en la base imponible del Impuesto al Patrimonio Empresarial de los saldos acreedores de una entidad vinculada a una matriz.

El artículo 15 del Decreto Supremo N° 096-73-EF define como capital asignado para las sucursales el efectivamente traído al país por la principal y el saldo acreedor de la cuenta con dicha principal que aparezca en el balance. Sin embargo, la matriz contaba con una empresa filial cuyas cuentas acreedoras deberían formar parte del Impuesto, a juicio de la Administración Tributaria.

El Tribunal indica que excluir el saldo acreedor de la sucursal, cuando existe una dependencia económica y una vinculación organizativa, no resulta acorde a la realidad económica de las empresas vinculadas a la matriz. De hecho, la creación de la sucursal no afecta la unidad patrimonial de la empresa, debido a la dependencia directa de la casa-matriz. De ahí que el Impuesto refiere a que se entiende por capital de la agencia o sucursal el efectivamente traído al país.

Concluye que la realidad económica, a juicio del Tribunal Fiscal, se esconde tras la forma adoptada por el contribuyente:

Que sostener que ese saldo acreedor está limitado a la cuenta con la principal, excluyéndose por tanto, el saldo acreedor con otras entidades vinculadas económicamente con la principal, tales como sucursales en otros países, subsidiarias, filiales, incorporadas o, en su caso, matrices de la propia principal, sería admitir una utilización indebida de las formas jurídicas con el objeto de disfrazar la realidad económica, a fin de evadir la aplicación del impuesto.

Sobre el particular, Maria Eugenia Caller afirma que en este caso se debate la existencia de “una utilización indebida de las formas jurídicas con el objeto de disfrazar la realidad económica, a fin de evadir la aplicación del impuesto”. De esta manera, concluye indefectiblemente que se trata de un caso en el que se

combate un fenómeno elusivo sin la aplicación, o, sin contar con una CAG regulada en el marco normativo aplicable al caso (2016, p. 324).

Otro caso, pero esta vez bastante explícito en lo que respecta al uso de la calificación del hecho imponible, lo tenemos en la Resolución N° 383-3-1999 del Tribunal Fiscal.

Este caso consistió en omisiones al pago del IGV (periodos de enero a diciembre de 1991) debido a que el contribuyente habría otorgado el tratamiento tributario de la Ley del IGV de una comisión mercantil por venta de vehículos cuando en realidad se trata de una operación de venta de vehículos en consignación, a juicio de la SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Cuando el contribuyente le otorgó el tratamiento de comisión mercantil, dicha operación se encontraba dentro del aspecto material de la hipótesis de incidencia establecida en el inciso b) del artículo 4 del antiguo Reglamento de la Ley del IGV (Decreto Supremo N° 269-91-EF). Sin embargo, el aspecto subjetivo indicaba, en el artículo 9 de la Ley del IGV, que es sujeto del impuesto exclusivamente el propietario del bien, dado que el comisionista solo efectúa la venta por cuenta del tercero.

Por otro lado, si la operación corresponde al de una venta por consignación, los sujetos del impuesto son tanto la persona que vende directamente el bien al cliente final y el propietario que transfiere el bien al primero. El Tribunal Fiscal, esboza las diferencias entre ambas figuras de manera prolija, a nuestro parecer, de la siguiente manera:

Que para efectos de Impuesto General a las Ventas, la distinción entre la operación de venta realizada por un comisionista y aquella efectuada por un consignatario, se determina en consideración a la titularidad o derecho que tenga el intermediario en la conclusión de la operación de venta sobre el bien, objeto de la venta, de tal manera que de ser propietario de este último, se estará ante la transferencia de bienes efectuada por un consignatario, vale decir, por cuenta propia, a diferencia de la transferencia

de bienes efectuada por un comisionista, quien actúa por cuenta de un tercero, al no ser el propietario de bien que transfiere (...)

Ahora bien, ¿por qué sostengo que la operación ha sido recalificada? El modus operandi del contribuyente consistía en cobrar una comisión mercantil por la venta de los vehículos que se calculaba de la siguiente manera:

- La comisión ascendía a la diferencia resultante entre el precio pagado al propietario del vehículo (costo del vehículo que el propietario dejó en consignación) y lo efectivamente cobrado por el contribuyente al comprador del vehículo usado.
- Esta retribución por la venta del vehículo también incluía ingresos por servicios de transferencia e intereses generados por las ventas al crédito de los vehículos.

De forma acertada, el Tribunal sostuvo que se debe atender a la verdadera naturaleza de las operaciones efectuadas, prescindiendo del nombre que las partes le otorguen al contrato y atendiendo a las reales prestaciones efectuadas por las partes. Así, exponemos a continuación el razonamiento del Tribunal Fiscal:

Que de dicha documentación, se verifica que la recurrente recibe vehículos para que sean exhibidos en su establecimiento comercial para su posterior venta y que la recurrente efectúa la venta de los citados vehículos a nombre de los propietarios de estos últimos, desde que, en los recibos de pago por los que recibe el precio de venta de los compradores, deja constancia que dicha suma es recibida con cargo a ser entregada posteriormente al propietario del vehículo vendido, una vez efectuados los descuentos por concepto de la comisión y por los gastos en los que ha incurrido la recurrente en la gestión de la venta;

Que la recurrente actúa en nombre y representación de los propietarios de los vehículos exhibidos en su establecimiento, en ese sentido, las ventas que realiza la recurrente surten efecto directamente en la esfera patrimonial

de tales propietarios, es decir, estos últimos se constituyen en relación obligacional como los deudores de los bienes objeto de la venta; asimismo, adquieren la calidad de acreedores respecto de la retribución pactada, por lo que, se deduce que entre la contribuyente y los propietarios existe una relación de comisión mercantil, en donde la recurrente actúa como comisionista;

Que si bien, en la documentación antes analizada, la contribuyente en algunos casos utiliza el término “consignatario” para referirse a su posición en la relación existente entre ella y los propietarios de los vehículos, cabe precisar que ello no desvirtúa la verdadera naturaleza de las operaciones efectuadas, conforme al principio contractual según el cual “los actos o contratos se entienden según la naturaleza de las prestaciones a las que se obligan las partes, independientemente de la denominación que estas les den”.

Se puede apreciar de la cita transcrita que el Tribunal reconoce que en la calificación de los negocios jurídicos se debe prescindir de la denominación dada por las partes, lo cual constituye piedra angular de cualquier ejercicio de determinación de la deuda tributaria con arreglo al principio de verdad material.

Un ejemplo de calificación lo tenemos en el caso descrito en la Resolución N° 80-5-2000. En este interesante caso, tenemos que la SUNAT prescindió de la forma adoptada por el contribuyente, realizando una calificación jurídica del contrato para gravar una operación bajo el ámbito de aplicación del IGV (venta).

La operación se trató de la entrega de dinero por parte de la empresa contratante a una contratista por concepto de pérdida de un equipo de su propiedad. La operación podía ser gravada por tratarse de una venta afecta al IGV (aplicando el artículo 4 del Decreto Supremo N° 269-91-EF) o, darle el tratamiento de indemnización no gravada con dicho impuesto.

Sin embargo, en el presente caso el Tribunal Fiscal, tomando la misma aproximación, calificó que la operación se trataba del pago de una indemnización

y no una venta, rechazando las afirmaciones y calificación efectuada por la SUNAT.

Podemos apreciar las conclusiones del Tribunal Fiscal en los términos siguientes:

Que como se puede observar, si bien expresamente no se menciona que la empresa contratante entregará un monto de dinero por concepto de indemnización, se desprende que dicha entrega cumple tal función, debido a que está destinado a cubrir el valor del bien deteriorado o perdido, no existiendo la obligación del recurrente de entregar otro bien a cambio de tal monto;

(...)

Que de esta manera, se aprecia que el contrato, la empresa Occidental Petroleum Corporation entrega una suma de dinero a la recurrente para compensar el daño ocasionado por la pérdida de uno de los equipos de la recurrente, lo que constituye una indemnización proveniente de un contrato civil, pro lo que se trata de una operación inafecta, fuera del campo de aplicación de la norma, y de una operación gravada o no gravada;

En este caso, si bien no se llegó a realizar una recalificación debido a que el Tribunal Fiscal terminó confirmando el tratamiento llevado a cabo por el contribuyente, si constituye un ejemplo claro del ejercicio de la facultad de la SUNAT para calificar las operaciones del contribuyente.

Como conclusión de este primer periodo de revisión, tenemos que el fenómeno elusivo no es exclusivo de tiempos modernos, sino que desde la década de los 60 y 70 tenemos casos en el Tribunal Fiscal que podrían haber sido abordados por la actual Norma XVI, ya sea a través de la calificación del hecho imponible o de la CAG. Asimismo, demuestra que el Tribunal Fiscal no necesitaba invocar de ninguna norma para observar las transacciones para efectos de descartar sus efectos tributarios por no constituir operaciones reales, ya sean simuladas o que

su calificación corresponda a un tipo contractual o negocio jurídico distinto. De igual manera, para el caso de las transacciones que sí calificarían como elusión bajo los parámetros actuales de la Norma XVI, se puede apreciar que tampoco se necesitó una norma que habilite a la Administración Tributaria a cuestionar las operaciones presentadas por el contribuyente.

Sin embargo, la jurisprudencia de este periodo, como podría suponerse, no aporta ningún criterio interpretativo claro, directriz, ni tampoco realiza un desarrollo de las bases legales que habrían servido de sustento para cuestionar las operaciones. Tampoco se utiliza ninguna nomenclatura como elusión, fraude a la ley, ni tampoco se hace mención a ninguna de las categorías contractuales desarrollada por los autores españoles que conceptualizan lo artificioso e impropio, como podría ser el negocio jurídico indirecto.

3.2. JURISPRUDENCIA DE CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y SIMULACIÓN

3.2.1. Resolución N° 00590-2-2003

En el caso de la Resolución N° 00590-2-2003, la Administración Tributaria califica como no real, en aplicación del artículo 44 de la Ley del IGV, y para efectos del IGV, la operación de adquisición de oro por parte de la recurrente, cuyo origen sería de lavaderos y artesanales. Por dichas adquisiciones se emitieron comprobantes de pago cuyo crédito fiscal fue utilizado para el IGV de diversos periodos de 1998 y 1999.

Como parte de los fundamentos jurídicos de la decisión del Tribunal, reitera que la Norma VIII 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.

El Tribunal Fiscal coincide con la Administración en que las operaciones de compraventa de oro, sustentado en comprobantes de pago, no correspondían a

su entrega física (falta de identidad entre el comprobante de pago y la transferencia física del oro). Se cuestiona el hecho de que el origen del oro era aluvial y que provenía de lavaderos, lo cual le otorga un alto grado de pureza. Concluye su razonamiento de la siguiente manera:

Que el oro aluvial para lograr el grado de pureza con el cual fue transferido a la recurrente, requería ser previamente refinado, sin embargo, ni sus proveedores directos ni los proveedores de estos, han acreditado que el oro de origen aluvial haya sido refinado, o que en su caso, que el servicio de refinación brindado, guardara relación con el monto de oro transferido, en consecuencia, dichos proveedores no pudieron transferir oro de origen aluvial con alto grado de pureza;

Que la realidad económica expuesta, apreciada con un criterio de razonabilidad, resta certeza a la identidad entre el bien transferido a la recurrente consignado en las facturas emitidas por sus proveedores directos, con el oro que estos pudieron transferir, por lo que en este caso en particular procede la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario;

Que en tal sentido, el develamiento del ropaje jurídico utilizado por la recurrente a través de su documentación, permite la existencia de falta de identidad entre el comprobante de pago y la entrega física del oro, y en consecuencia calificar como no reales a las operaciones materia de autos, desconociendo el crédito fiscal al amparo del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia el saldo a favor del exportador, por lo que procede confirmar las resoluciones apeladas;

Asimismo, en las Resoluciones N° 4773-4-2006 y N° 4774-4-2006 también se discute la simulación de las operaciones de venta y las transferencias de oro entre una empresa y sus proveedores directo. Se cuestiona la realidad de la operación debido a que no existe identidad entre los emisores de los comprobantes de pago y proveedores reales del oro.

En la primera de estas resoluciones, se realiza un trabajo exhaustivo de la Administración Tributaria para realizar cruces de información y revoca la resolución de intendencia respecto al extremo de reparos por operaciones reales en aquellos supuestos en los que SUNAT basa su argumentación únicamente en las manifestaciones obtenidas por los cruces de información realizados, encontrando algunas inconsistencias o contradicciones, sin tener en cuenta una valoración en conjunto del resto de documentos presentados.

De la siguiente manera, el Tribunal Fiscal cuestiona la realidad de las operaciones por no confirmarse la entrega física del bien vendido y el pago del precio:

No obstante, dado que la carga de la prueba de la realización de las citadas operaciones correspondía a la recurrente, mas aún dada la imposibilidad de obtener información del proveedor citado, la recurrente sólo aporta como documentación sustentatoria de dicha operación copia del comprobante de bancos en el que figura el pago efectuado por dicha transacción (folio 15053), carta firmada por el proveedor con la indicación a la recurrente para que el pago de la factura reparada sea efectuada a nombre de Alberto Manrique Romero (folio 15052), así como del citado cheque emitido a la citada persona por el importe de la operación efectuada (folio 15049), no obstante no presenta copias de las guías de remisión o documento alguno que acredite la transferencia efectiva del mineral adquirido del proveedor hacia la recurrente, siendo que de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes no resulta suficiente para acreditar la realidad de una operación de compra venta el pago del precio por tal operación, sino además la entrega física del bien, lo que correspondía acreditar a la recurrente, por lo que corresponde confirmar la apelada en tal extremo.

Por otro lado, en un sentido contrario, en la Resolución No. 4774-4-2006, el Tribunal Fiscal revoca la Resolución de Intendencia No. 0150150000393 emitida por la SUNAT, debido a que el contribuyente habría presentado la información suficiente que prueba la realidad de las operaciones de venta, y que los defectos

en los documentos (guías de remisión) no restan mérito probatorio alguno. De esta manera, el Tribunal Fiscal concluye lo siguiente:

Que al respecto, aplicando el criterio de la realidad económica resulta pertinente establecer, en primer término, cuál es el sustrato económico recogido en la figura legal de la “compra”, a fin de constatar si ésta se produjo en los hechos del caso de autos, y en segundo lugar, si existen o no elementos para concluir en la irrealidad de la operación y por ende en la aplicación del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas;
(...)

Que en tal sentido, de lo expuesto en los considerandos precedentes se aprecia que no existen elementos suficientes que permitan afirmar que la operación de compra de oro respecto con el proveedor Los Rosarios S.A. sea no real o inexistente, habiendo por el contrario acreditado la recurrente con la documentación antes glosada la realización de las citadas operaciones, lo que no ha sido desvirtuado por la Administración, por lo que corresponde revocar la apelada en tal extremo.

3.2.2. Resolución N° 04100-4-2007

En la Resolución N° 04100-4-2007 se afirma que en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo simulación y descubrir la real operación que se encuentre detrás (o que no se encuentre, en caso de la simulación absoluta).

El cuestionamiento se centra en las operaciones de compra del pescado a los armadores pesqueros (realizado por parte de la recurrente), habiendo luego vendido dichos productos a Pesquera Exalmar, actuando como una intermediaria en el ciclo de comercialización. Es dicha intermediación la operación que es calificada como no real por parte de la SUNAT, por lo que no se genera crédito fiscal para efectos del IGV.

Como se desprende del análisis del Tribunal Fiscal, las cuestiones de simulación y operaciones no reales son altamente probatorias, y dependerá del ejercicio de fiscalización y determinación de la SUNAT, los documentos exigidos y si estos fueron debidamente presentados. Así tenemos que el Tribunal Fiscal ha indicado lo siguiente:

Que estando a lo expuesto y siendo que la Administración en el caso de autos no ha requerido a la recurrente a fin que acredite la realidad de las operaciones y presente la documentación sustentatoria correspondiente, corresponde que ésta efectúe las verificaciones pertinentes — incluyendo el cruce de información en caso corresponda - a efecto de verificar debidamente la realidad de las operaciones reparadas, por lo que corresponde revocar la apelada en tal extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto;

(...) la Administración conforme se ha expresado en los considerandos precedentes, únicamente solicitó a la recurrente el sustento de la realización y pago de los comprobantes de pago por las operaciones de compra de anchoveta consignados en los anexos de dichos requerimientos, no así por los servicios de manipuleo y descarga, no habiéndose efectuado alusión alguna a tales servicios en los Requerimientos N°s 00132655 y 001518140, siendo que si bien la única referencia que se hace a tales operaciones (servicios de manipuleo y descarga) es en el Requerimiento N° 00151856, en éste la Administración requirió únicamente la descripción de tales operaciones.

Esta deficiencia en la actuación de SUNAT es advertida por el Tribunal Fiscal, revocando la Resolución de Intendencia debido a la falta de pedido expreso de información, por lo que sus reparos quedaron sin sustento.

3.2.3. Resolución N° 03052-5-2020

En el caso la Administración Tributaria recalifica un préstamo como adelantos por la prestación de un servicio a favor del supuesto prestatario, reparando así

el débito fiscal de los periodos de enero a mayo de 2014, debido a que se considera que dichos ingresos califican como ingresos gravados para el IGV.

El Tribunal Fiscal, citando los criterios contenidos en las Resoluciones N° 00590-2-2003 y N° 10890-3-2016, hace referencia al denominado “criterio de realidad económica” recogido en la Norma VIII del Código Tributario para fundamentar legamente su decisión.

Con dichos fundamentos, el Tribunal afirma, al igual que en los casos anteriores, que se debe atender a los actos realizados y debe tenerse en cuenta las “situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos anteriores, coetáneos y posteriores al contrato”. Con acierto, el Tribunal Fiscal concluye lo siguiente:

Que del análisis de los actuados y tomando en cuenta la naturaleza jurídica de los contratos de mutuo, se tiene que los actos realizados por la recurrente no se condicen con las características propias de este tipo de contratos, pues al haberse establecido desde un principio (en el Acta de Junta General de Accionistas de 2 de enero de 2014 y el contrato de mutuo de 18 de enero de 2014) la compensación de la deuda objeto del préstamo otorgado por el _____ con las acreencias por la prestación de servicios que mantenía pendientes con este último, no se verifica la intención de la recurrente de devolver el dinero transferido en calidad de “préstamo”, apreciándose, por el contrario, que lo que buscaba, al llevar a cabo los actos analizados, era dejar de gravar con el Impuesto General a las Ventas los adelantos recibidos por los servicios prestados al mencionado consorcio

De esta manera, se concluye que el negocio jurídico celebrado no era un préstamo sino pagos adelantados por la prestación de servicios. Asimismo, establece que existieron actos simulados entre las partes, siendo que la realidad jurídica aparente fue la de un préstamo y el negocio jurídico encubierto es la prestación de servicios.

3.2.4. Resolución N° 1274-1-2010

En esta Resolución se discute la naturaleza de un supuesto acuerdo de asistencia técnica, el cual es catalogado por la SUNAT como un servicio de representación a favor de un no domiciliado, lo cual se encontraría gravado con el IGV.

El Tribunal Fiscal concluye que el contrato celebrado no constituye una asistencia técnica, sino que se trata de representar a la no domiciliada en el país, por lo que los servicios prestados no se encontraban comprendidos en el Anexo V de la Ley del IGV, encontrándose gravados con el impuesto, en aplicación del inciso c) del artículo 4 de la Ley.

A esta conclusión se llega con la aplicación de la Norma VIII, la misma que habilita al Tribunal y SUNAT a aplicar los efectos tributarios que correspondan a la realidad de la operación. De esta manera, el Tribunal ha desarrollado lo siguiente:

Que del análisis de la citada documentación se aprecia que la recurrente pretendía 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, no obstante que de las prestaciones efectivamente realizadas, se verifica 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.

Como se puede apreciar, el punto central para determinar si una operación es una asistencia técnica o un servicio es atender a las prestaciones efectivamente realizadas. Las prestaciones de un contrato son los comportamientos

exteriorizados de las partes que evidencian no una asistencia técnica, debido a la falta de entrega y transmisión de la información técnica que constituye un elemento indispensable, sino, por el contrario, un manejo de los negocios y participación de los acuerdos comerciales de la no domiciliada (intermediación y/ representación). De esta manera, para efectos de calificar el real negocio jurídico celebrado por las partes resulta relevante atender a las prestaciones efectivamente realizadas.

3.2.5. Resolución N° 05637-4-2002

En la Resolución N° 05637-4-2002 la discusión entre las partes se centra en la naturaleza del contrato denominado “Convenio de Transferencia de Cartera Vencida bajo la modalidad de cesión de créditos” y que es considerada por la SUNAT como un contrato de servicios de gestión de cobranza.

La consecuencia de calificar dicho acuerdo como servicio conlleva al gravamen del IGV en aplicación del inciso b) del artículo 1 de la Ley. Por el contrario, la “venta de créditos” o no se encuentra gravada, en tanto un crédito no es considerado como un bien mueble, quedando fuera del aspecto material de la Ley del IGV.

El Tribunal Fiscal es explícito al indicar que en aplicación de la Norma VIII del Título preliminar del Código Tributario, la operación es calificada para revelar su real naturaleza, aunque haya sido denominada de otra manera. Entre los argumentos del Tribunal Fiscal para rechazar la forma adoptada por el contribuyente, tenemos el siguiente razonamiento:

De acuerdo con lo expuesto, se observa que en la contabilidad de la recurrente se ha denominado a los montos acotados como “Comisión de Cartera” (servicio) y solo se ha reconocido como costo de adquisición la retribución equivalente al 1% del valor de la cartera.

Asimismo se tiene que al menos una parte de los pagarés emitidos en relación con los créditos cedidos no han sido endosados, como lo reconoce

la recurrente, lo que significaría que no hay transferencia de propiedad de los mismos, sino entrega en cobranza.

De otro lado, se aprecia que el objeto social de la empresa consignado en sus estatutos incluye la prestación de servicios de cobranza judicial y extrajudicial, no mencionándose a las inversiones ni tampoco la posibilidad de realizar otras actividades no previstas expresamente (folio 134).

Debe tenerse en cuenta, además, el tratamiento de aquellos créditos materia del contrato, respecto de los cuales no llega a ejecutarse cobranza alguna. De conformidad con los términos del contrato, en tal situación el monto de la retribución en favor del Banco quedaría en el 1% del valor total nominal de la cartera, lo que significa que el riesgo de incobrabilidad solamente sería asumido por la recurrente hasta dicho monto, mientras que el Banco asumiría el 99% restante.

Si entendemos que la transferencia en propiedad implica que el nuevo propietario ejercerá en adelante los poderes de uso, disfrute, disposición y reivindicación de un bien y que con ella se transfieren los riesgos inherentes al bien, en el presente caso de acuerdo con los términos del contrato materia de autos, si la deuda deviene en incobrable, el riesgo sustancial y relevante lo asume el Banco y no la recurrente, por lo que en la realidad nos encontramos ante una operación que no reviste de todas las características de una transferencia de propiedad de bienes incorporeales, no gravada con el impuesto, sino ante un servicio de cobranza de deudas.

Es resaltante que el Tribunal Fiscal ha atendido no solo a la manera en que se desarrollaron las prestaciones entre las partes en el marco del contrato, sino que ha observado algunos elementos extracontractuales como el giro de negocio de la empresa prestadora del servicio de cobranza, para descartar su idoneidad como adquirente de la cartera de créditos.

Nuevamente, como en casos anteriores, se aprecia una gran fijación del Tribunal Fiscal en cómo se han ejecutado las prestaciones del contrato, al advertir que el

riesgo de la cobranza no era asumido por la “adquirente de la cartera”, sino por la empresa que contrató el servicio de cobranza de las deudas de su titularidad.

3.2.6. Resolución N° 01770-1-2019

En el caso descrito por esta Resolución, el contribuyente celebró un contrato de asociación en participación, en el cual el asociado aportó un conocimiento especializado (*know how*) a favor del asociante que consistió en la prestación de servicios para la realización de una obra. Por otra parte, la Administración Tributaria cuestionó la experiencia del prestador de servicios de construcción, alegó que no se acreditó la entrega efectiva de la contribución del Asociado al negocio del Asociante, y sostuvo que dicha contribución tampoco se encontró valorizada.

Así, en aplicación de la Norma XVI del Código Tributario, la SUNAT sostuvo que el contrato de asociación en participación no tiene dicha naturaleza, por lo que tampoco se puede considerar como participación el importe otorgado por los servicios brindados, ni su deducción como gastos asociados al proyecto inmobiliario.

El Tribunal Fiscal, citando antiguos criterios que interpretaban la Norma VIII del Código Tributario, sostiene que es pertinente revisar los acuerdos adoptados en los contratos y los actos realizados, para determinar si existe discrepancia entre la real operación llevada a cabo, respecto de los negocios civiles realizados por el contribuyente y las demás partes intervinientes en las operaciones, y aplicar las consecuencias impositivas que subyace a la real transacción económica efectuada.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal concluye lo siguiente respecto de la calificación del negocio jurídico como un contrato de asociación en participación:

Que de acuerdo a lo señalado precedentemente el contrato de asociación en participación es aquél por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación

en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución, por lo que no es valorizable, ni tampoco retribuable.

Que por ende al haberse retribuido y determinado un valor a la contribución, como se observa de los informes, valorizaciones y facturas señaladas precedentemente, que iba a realizar el asociado, dicho contrato no califica como un contrato de asociación en participación, teniendo por el contrario la naturaleza de un servicio individualmente retribuido, en ese sentido al no haberse acreditado la contribución o aporte del asociado, no resulta sustentada la entrega como participación del importe de S/ 6 353,168.00, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, confirmándose la apelada en este extremo.

Este se trata de un caso de calificación del hecho imponible, ya que se realiza un análisis que parte de la naturaleza misma del contrato de asociación en participación, debido a que el asociado no recibe, como contraprestación a su aporte, un determinado monto dinerario, sino que se le atribuye un derecho expectatio de participación en las utilidades generadas por la explotación del negocio.

En el presente caso, se contraviene la naturaleza de un contrato de asociación en participación, cuya prestación a favor del asociado consiste en un derecho expectatio de obtener alguna rentabilidad o resultado positivo del devenir del negocio realizado por su contraparte⁷⁰. Por ende, como parte de los elementos típicos del contrato de asociación en participación no tenemos una contribución fija a cambio de una prestación (o servicio), como ocurrió en este caso.

⁷⁰ Según el artículo 440 de la Ley General de Sociedades, Ley No. 26887, el contrato de asociación en participación es "el contrato por el cual una persona, denominada asociante concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución".

3.3. JURISPRUDENCIA SOBRE ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA QUE NO SE APLICÓ LA CAG VIGENTE

3.3.1. Resolución N° 622-2-2000

Se trata de un conocido y clásico caso de elusión⁷¹ en materia tributaria. Se cuestiona la determinación del contribuyente por omisiones al IGV de los periodos de setiembre a diciembre de 1992. La omisión se generaba debido a que la operación consistió en una venta de pavos vivos con un servicio adicional y gratuito que consistió en matar al ave, su eviscerado y posterior congelamiento. La venta del pavo vivo se encontraba exonerado del IGV según el apéndice I de la Ley del IGV (Decreto Legislativo N° 666).

De esta manera, se suscribe el contrato en el cual, formal y literalmente, se consignó que se transfería la propiedad de pavos vivos y se realizaba un servicio adicional gratuito⁷² de eviscerado.

Se concluye que, si bien formalmente se le dio al negocio jurídico una apariencia de una venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, en aplicación de la Norma VIII, se trata en sí de una distorsión de la realidad económica, dado que la venta de pavos beneficiados era la operación que debe prevalecer.

Es de resaltar que, en el voto singular de la vocal Chau Quispe, cita como parte del sustento de su decisión, tres opiniones doctrinarias que desarrollan nociones de elusión tributaria:

A nivel de la doctrina se reconoce también el criterio de la realidad económica, es así como el Doctor Cesar Talledo en el Manual del Código Tributario comentando la Norma VIII del Título Preliminar del Código

⁷¹ Recuerdo en las sesiones con el profesor Rómulo Morales que citaba este mismo caso como un ejemplo de la noción civil de contrato en fraude de ley. El fraude era cometido hacia la norma tributaria, debido a la inaplicación del gravamen del IGV por la realización de dos negocios jurídicos: una venta y una prestación de servicio.

⁷² En realidad, según las declaraciones de la recurrente, si bien no hubo un desembolso en efectivo por este servicio, el “pago” fue con la merma de 5,500 kilos compuesta por distintas partes de los pavos eviscerados, los cuales quedaron en poder del vendedor de las aves.

Tributario señala, “No son raros los casos en que a un hecho (operación, transacción, actividad, etc.) se le procura una forma jurídica con el fin de eludir o atenuar su imposición. A fin de evitar abusos por los contribuyentes a este respecto y como un mecanismo de defensa del ordenamiento jurídico, se acepta en doctrina y en la legislación comparada que la suerte tributaria de la operación se defina en función de su sustrato económico y no de la forma jurídicas que le fue asignada.

De igual forma, en dicho voto singular también se cita a Dino Jarach y a Francisco Pantigoso para describir una situación fraudulenta o elusiva que sería subsumida por parte de la vocal al caso concreto.

Sin embargo, es importante recalcar que los autores no utilizan el término “cláusula antielusiva general”, sino que utilizan la nomenclatura de la Norma VIII, la cual es el “criterio económico” de la calificación de los hechos imponibles.

Resulta claro que este es un caso paradigmático de elusión tributaria debido a que se descartan los efectos tributarios atribuidos a los negocios jurídicos, individualmente considerados, con la finalidad de otorgar el tratamiento de una venta afecta al IGV. Esto último, sin que el Tribunal Fiscal sostenga que se trata de un caso de simulación en el cual se pruebe la inexistencia de alguna de las operaciones. Por el contrario, se trata de acuerdos contractuales efectivamente realizados y queridos por las partes. Por un lado, tienes una venta de pavos vivos, negocio jurídico completamente legítimo desde el derecho civil; y, por otro, un servicio gratuito de eviscerado.

Sin embargo, el “artificio” consiste en celebrar dos negocios jurídicos en vez de una sola venta (de pavos muertos), instrumentalizando el derecho privado con la finalidad de que la venta no se encuentre gravada con el IGV, ya que no tendría ningún sentido económico celebrar dos contratos, de los cuales uno se trata de una operación sin ningún tipo de beneficio económico para la parte prestadora del servicio.

3.3.2. Resolución N° 10923-8-2011

Es importante recalcar que este caso fue judicializado y tuvo una sentencia en la Casación N° 9258-2016 que puso fin a la controversia declarando improcedente la demanda interpuesta por el contribuyente.

El caso puede ser resumido de la siguiente manera (Tarazona, 2014, 64):

- Se constituyó una empresa con objeto social de actividad inmobiliaria y construcción y que tenía por finalidad la construcción de un inmueble a favor de Interbank (su vinculada).
- Interbank financió la operación mediante un préstamo a favor de su vinculada.
- Debido a las regulaciones que aplicaban al Sistema Financiero⁷³ y con la finalidad de reducir el endeudamiento, la Inmobiliaria escindió y segregó un bloque patrimonial conformado por activos (inmuebles) y pasivos por el mismo valor, por lo que el bloque tuvo un valor de S/ 0. El costo computable de los inmuebles asciende a S/ 70'933,651.
- Posteriormente, en diciembre de 2001 se realizó otra escisión segregando otro bloque conformado por inmuebles y pasivos por el mismo valor.
- Como consecuencia de ambas escisiones, no se emitieron acciones ni hubo incremento o reducción de capital.

La SUNAT considera que no se realizó una reorganización societaria, por lo que no aplicó el régimen tributario que corresponde a las reorganizaciones societarias contenido en el artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta. En otras palabras, descartó los efectos derivados de la escisión para otorgar los efectos tributarios que corresponde a otra operación que sí se encontraba gravada: compraventa de bien inmueble.

⁷³ Conforme al artículo 20 de la Ley 26702, los créditos a favor de empresas vinculadas no pueden exceder el 30% del patrimonio efectivo de la empresa.

Por otro lado, no aplicó los efectos tributarios regulados en el literal c) del artículo 2 de la Ley del IGV que indica que las transferencias de bienes que se realicen como consecuencia de la reorganización de empresas (como lo es en caso de escisiones) no se encontrarán gravadas con el IGV. Por el contrario, aplicó los efectos derivados de una enajenación de inmuebles gravada con el IR, cuyo costo computable es el sustentado por la Inmobiliaria y el valor de venta equivalía al de tasación.

El Tribunal Fiscal, en la página 9 de la Resolución, acepta que las escisiones presentan todas las formalidades exigidas por la ley, sin cuestionar algún elemento probatorio o de fehaciencia, y ha establecido que se deben verificar los siguientes elementos para determinar si dichos actos societarios son reales, desde una perspectiva económica:

- Para verificar si una escisión parcial califica como real o no desde su perspectiva económica, se debe verificar que se haya ocurrido: (i) el traspaso patrimonial y la recepción del mismo por la empresa escisionaria; (ii) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de la ya existente; y, (iii) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones correspondientes.
- Entre los elementos que conceden tipicidad a la escisión parcial que lo difieren de una enajenación, tenemos que el negocio realizado se oriente a mantener una solución de continuidad a la actividad que venía desarrollando la escidente; y que, como consecuencia de la reorganización, resulta ser ahora materia de explotación por la sociedad escindida, en la que subyace la idea de empresa en marcha.
- También se debe evidenciar que los accionistas de la escidente son también de la escindida (emisión de acciones).

El Tribunal Fiscal concluye su análisis afirmando lo siguiente:

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.

De esta manera confirma los reparos de la SUNAT sobre la aplicación de la Norma VIII, afirmando que dichas escisiones no constituían una reorganización societaria. Se descartaron los efectos de la reorganización y se atribuyó los efectos tributarios derivados de una compraventa, gravando la operación con el IGV.

De los cuestionamientos del Tribunal, se descarta que el caso aborde una situación probatoria, en la que la controversia gire respecto a los documentos presentados o no presentados, o respecto de la interpretación y calificación de los negocios jurídicos exteriorizados por el contribuyente, ya que afirma que se cumplen todas las formalidades de ley.

El Tribunal Fiscal habla expresamente de la existencia de una discordancia entre el fondo y forma, lo cual se deriva de las Resoluciones N° 622-2-2000 y N° 5468. Es posible identificar algunos elementos que son propios del análisis para determinar si un acto es elusivo o no. Por ejemplo, cuando el Tribunal hace referencia a que la finalidad (u objeto) de la reorganización llevada a cabo por las partes fue la del cumplimiento de la normativa de la SBS por parte de Interbank y no la de dar continuidad a las actividades del negocio inmobiliario, en realidad atiende a un elemento extra normativo.

De esta manera, se analiza propósito económico de la operación (encarnado por la continuidad de las actividades del negocio inmobiliario), lo cual excede a la “supuesta tipicidad” atribuida a la reorganización y a lo establecido por la

normativa aplicable (Ley General de Sociedades), similar al segundo test de la Norma XVI.

Pero sin duda lo más resaltante es bajo qué norma el Tribunal Fiscal descarta los efectos tributarios de la reorganización para atribuir el de una venta, teniendo en cuenta que se trata de un acto real y querido por el contribuyente. En otras palabras, no podría tratarse de un supuesto de simulación, sino de un claro ejemplo de elusión tributaria, combatida actualmente bajo la Norma XVI. Sin embargo, para el Tribunal Fiscal no queda clara dicha diferencia, y aborda el caso como si se tratase de una simulación, en el sentido de que no existió una escisión “real”.

3.3.3. Resolución N° 07857-5-2019

El contribuyente realiza una escisión de un bloque patrimonial conformado por un barco y un permiso de pesca a favor de una persona jurídica. Esta empresa que recibe el bloque posteriormente enajena sus acciones emitidas a favor de otra entidad, gravando la operación con una tasa del 5% por ganancia de capital, y por haberla efectuado personas naturales. De esta manera, se evitó el gravamen con la tasa que aplicaría si la persona jurídica hubiera vendido el bien directamente; y, se consiguió el efecto de una venta de forma indirecta a través de la compra del 100% de las acciones.

El Tribunal Fiscal cita uno de sus criterios contenidos en la Resolución N° 10890-3-2016 desarrollando la aplicación de la actual Norma XVI mediante el desarrollo del “criterio de realidad económica” contenido en la antigua Norma VIII del Título Preliminar. Afirma, al igual que en el criterio de la Resolución 01770-1-2019, que para establecer el negocio realmente llevado a cabo por el contribuyente es necesario atender a la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados para conocer la verdadera operación.

De esta manera, el Tribunal Fiscal concluye lo siguiente:

Que de lo anterior se colige que la supuesta escisión acordada y cuyo valor neto se consideró de S/ 8 000,00, en realidad solo tuvo como objeto la transferencia de propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno" a la empresa ___ la misma que en la misma proporción que la recurrente, era propiedad de los socios.

Que es así que, en el presente caso, el proceso de reorganización efectuado por la recurrente y ___ obedeció únicamente a la necesidad de ___ (empresa de propiedad de ___), de adquirir la propiedad de la embarcación pesquera "Neptunio"; no pudiendo considerarse que el objeto de la escisión se orientó a que ___ prosiguiera con las actividades vinculadas a la explotación de dicha embarcación y que respondía a la actividad principal de la recurrente.

Que en este sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación del primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, considere que para efecto tributario, la escisión parcial llevada a cabo por la recurrente con ___ durante el ejercicio 2010, no constituía en rigor una reorganización societaria seguida de una venta de acciones, gravada con una tasa reducida del 5%, sino la venta de la embarcación pesquera "Neptuno" por los US\$ 18 000 000,00 recibidos en total por los socios de la recurrente, gravada con la tasa del 30%.

El análisis exhaustivo del Tribunal no solo conlleva a analizar los negocios jurídicos en su conjunto, sino también las cláusulas contractuales de las cuales, a su juicio, se desprende que la finalidad de la escisión del bloque patrimonial fue la de transferir la embarcación. Asimismo, se analiza que la constitución de la sociedad se dio en una fecha cercana (dos días después) a la escisión suscrita por acuerdo de Junta General de Accionistas. En adición a lo anterior, el Tribunal Fiscal también atiende a elementos como "el interés" que motivó la compraventa de las acciones de la empresa a la cual fue transferida el bloque patrimonial, que era la transferencia de propiedad de la embarcación pesquera.

De esta manera, el Tribunal Fiscal recalifica la operación, confirmando el criterio de la SUNAT, y procede a aplicar el primer y último párrafo de la Norma XVI para desconocer los efectos tributarios de la reorganización societaria, y atribuir los efectos de una venta.

En ningún momento se descarta la realidad de las operaciones, en encubrimiento de una venta o en qué consiste la supuesta calificación. Por el contrario, a mi parecer se procede a desconocer los efectos de las transacciones reales celebradas, para atribuir los efectos de una venta, camuflando un supuesto de elusión combatido por la CAG peruana con un supuesto de calificación.

De hecho, se puede apreciar en el análisis efectuado por el Tribunal Fiscal algunas de las consideraciones establecidas por el artículo 7 del Decreto Supremo No. 145-2019-EF, como el contenido en el inciso c), el cual indica que se deberá tener en cuenta el tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados. Esto último se puede apreciar en la cercanía temporal que existe en la constitución de la sociedad que recibió el bloque patrimonial y cuyas acciones fueron posteriormente enajenadas.

Así, también toma en cuenta la manera en cómo los actos fueron celebrados y ejecutados, lo cual no tiene que ver con la calificación del hecho imponible ni por el hecho de que la escisión pueda ser tratada como una simulación. Todas las formalidades se encuentran cumplidas por las partes y no existe duda de la realidad de las operaciones.

3.3.4. Resolución N° 1886-9-2020

El caso describe, a juicio del Tribunal Fiscal, un supuesto de calificación del hecho imponible, en tanto la real operación efectuada no fue la de la cancelación de una operación de venta mediante la emisión de una nota de crédito; por el contrario, se trató de una venta de vehículo usado.

El contribuyente importa vehículos y luego los vende a sus clientes. Luego dicho cliente devuelve el vehículo y la empresa vendedora emita una nota de crédito que anula la operación. Sin embargo, no realiza una devolución efectiva del vehículo, ni se registran reclamos por desperfectos del vehículo o requerimientos de ejecución de garantía. Finalmente, la empresa vende el vehículo que le fue devuelto en calidad de usado a otro cliente.

La emisión de la nota de crédito se destinó a la disminución de los ingresos generados para efectos del Impuesto a la Renta y del IGV, por el importe que figura en las notas de crédito. Asimismo, la segunda venta a favor del segundo cliente no tributaría, debido a que se considera como costo computable el costo de adquisición original (que proviene de la importación del vehículo nuevo), generando una pérdida.

Es resaltante como el Tribunal Fiscal descarta que se configure un supuesto de fraude de ley o simulación, sino un caso de determinación de la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas por la recurrente (anulaciones de ventas de vehículos o adquisición de vehículos usados), la misma que consistiría en la compra de vehículos usados.

Resulta relevante que este esquema ha sido calificado como uno de riesgo fiscal por la versión 2 del Catálogo publicado por la SUNAT. En el Esquema 7 denominado “venta y posterior recompra de vehículo bajo apariencia de anulación de dicha venta” se puede apreciar una situación que no difiere de la presentada en la Resolución N° 1886-9-2020.

La propia SUNAT describe, en dicho catálogo, que es crucial establecer si existe un motivo económico válido que sustente la emisión de la nota de crédito por la anulación de la venta del vehículo.

Estas referencias a “motivos económicos válidos” no son, en realidad, elementos que entren a tallar en la calificación del hecho imponible o en la simulación (cuestiones que se vinculan más con la interpretación y subsunción, y con lo fáctico). Una nota de crédito emitida sin motivo económico es completamente

válida desde un plano formal, y solo podría cuestionarse su emisión en caso caiga dentro del ámbito de aplicación de la cláusula antielusiva general. Es aquí donde el análisis debe tomar en cuenta las motivaciones económicas de la emisión de dichas notas de crédito, tomando como fundamento la serie de actos realizados en su conjunto. De hecho, la SUNAT ni el Tribunal nunca niegan la existencia de las notas de crédito, las cuales fueron emitidas correctamente, sino que, viendo la operación en su conjunto, desconoce los efectos tributarios de las mismas, para atribuir los efectos de la compraventa de vehículos usados.

Otro tema de suma importancia es que el Tribunal Fiscal acepta los efectos de las notas de crédito cuando existen razones para la anulación de la venta, como se puede apreciar en el siguiente extracto de la resolución: “En ese sentido, en el caso materia de la Nota de Crédito N° 031-2329, existe un acuerdo que obliga a la recurrente, siendo que además, se encuentra acreditado lo señalado por esta respecto a que mediante ella se “anuló” la operación de venta original, debido a problemas en el vehículo vendido”.

3.3.5. Resolución N° 04968-1-2020

El caso consta de diversos pasos, los cuales serán descritos de la siguiente manera:

- La empresa A desea adquirir acciones de la empresa B, para lo cual realiza un aporte de capital con una prima, cuyos importes fueron de S/ 10, 159,346 y S/ 29,627,232, respectivamente.
- Los accionistas de B no ejercieron su derecho de adquisición preferente.
- El 25 de octubre de 2012, se acordó realizar la capitalización de la prima solo a favor de los accionistas de B (aquellos que ya se encontraban previo al aporte). Por ende, recibieron acciones generados por el aumento de capital.

- La empresa A⁷⁴ renunció a su derecho de suscripción preferente a causa del aumento de capital por capitalización.
- El mismo día de la capitalización, se acordó la reducción del capital de la empresa B y la correspondiente amortización de las acciones de parte de los accionistas (a excepción de A), por un importe de S/ 39,786,579.
- Como consecuencia de lo anterior, la empresa A se configuró como el propietario del 100% de las acciones.

En el presente caso vemos que para la supuesta “adquisición” de acciones realizada por la adquirente, se realizó una inversión directa vía aporte de capital y una prima en la target (la empresa “B”).

Luego de la capitalización de la prima, se redujo el capital en la empresa A y solo se amortizaron las acciones de parte de los accionistas que no eran subsidiarias de la Empresa A. En ese sentido, se le devolvieron las participaciones originales en el capital social de la target que mantuvieron los accionistas no controlados por A.

Para el Tribunal Fiscal, la controversia se centra en determinar si los acuerdos societarios adoptados y ejecutados por el contribuyente y sus accionistas sean considerados como actos simulados pasibles de ser recalificados como una enajenación de acciones, en aplicación de la Norma XVI.

El razonamiento del Tribunal Fiscal que llevó a descartar los efectos atribuidos por todos los actos societarios concatenados para proceder a gravar los actos como si fueran una compraventa es el siguiente:

Que dicho de otro modo, a pesar que estos acuerdos (aumento y reducción del capital social) por su propia naturaleza tienen contenido eminentemente patrimonial ya que repercuten necesariamente en el patrimonio neto de la sociedad, en el caso de autos, el efecto fue neutro. Lo que se observa. es

⁷⁴ Cabe recalcar que previamente la Empresa A era propietaria de B a través de otra empresa domiciliada en el país, por lo que la idea detrás de la operación fue la de adquirir el íntegro de las acciones de B.

que tales operaciones societarias fueron empleadas de manera instrumental, únicamente para conseguir el ingreso de un nuevo accionista a la sociedad y el retiro de dos, con la especial particularidad que el número de acciones del accionista entrante y de los accionistas salientes, es exactamente igual; que los accionistas salientes fueron los únicos beneficiados con el importe total pagado por el accionista entrante como prima de capital, ya que en un primer momento fueron los únicos que obtuvieron acciones producto de su capitalización, a pesar que, por su naturaleza, la prima capitalizada debió beneficiar a todos los accionistas en proporción a su participación en el capital social, y, como segundo momento, mediante la reducción de capital, fueron los únicos que recibieron la "devolución" del valor nominal de la totalidad de sus acciones, lo que en buena cuenta incluyó el importe de la prima pagada por el accionista entrante. Situación que fue posible —formalmente- debido a que los dos accionistas salientes eran los únicos accionistas de la recurrente que no estaban controlados por el accionista entrante, ni tenían vinculación con este, lo que resultó conveniente, no solo para efectos de la renuncia de los accionistas controlados a la suscripción preferente de acciones por la capitalización de la prima, sino también para efectos de lograr un acuerdo unánime que avale la amortización de la totalidad de acciones a valor nominal de los accionistas salientes.

Que en este punto, nótese, que si la prima de capital no hubiere sido capitalizada en favor de dichos accionistas, la reducción del capital social por amortización de acciones a su valor nominal (modalidad empleada en el presente caso) hubiere significado que tales accionistas no reciban beneficios de la sociedad, sino únicamente el valor nominal de las acciones que tenían antes de la capitalización; a diferencia de la operación societaria formalmente realizada, en la que la previa capitalización de la prima en beneficio de ellos y la reducción del capital social respecto del capital social representado por el total de sus acciones, propició que, aun tratándose de una amortización a valor nominal, reciban el íntegro del importe de la prima de capital pagada por el accionista entrante; convirtiéndose, de esa forma, en los únicos actores de este esquema en obtener un beneficio económico

derivado de la prima pagada por este, su capitalización y la reducción del capital social.

(...)

Que lo anterior permite concluir en la existencia de una simulación en lo concerniente a los acuerdos societarios utilizados para el aumento y reducción del capital social de la recurrente, y establecer, coincidiendo con lo determinado por la Administración, que se produjo, realmente, la transferencia de propiedad de las acciones de ___ a través del perfeccionamiento de diversos negocios jurídicos.

En el presente caso vemos como el Tribunal Fiscal afirma que los actos societarios han sido instrumentalizados para obtener una ventaja tributaria que consiste en evitar la aplicación de la tasa del Impuesto a la Renta que correspondería por la enajenación de acciones (30%).

Por otro lado, al igual que en los casos anteriores sobre elusión tributaria, no se ha desconocido la formalidad de las operaciones societarias ni los efectos jurídicos de dichos actos. En efecto, se ha presentado todas las formalidades del aumento de capital, la renuncia del derecho de adquisición preferente y la posterior reducción de capital. Asimismo, se toma en cuenta la forma de celebración de los acuerdos, la cercanía en el tiempo de la celebración de ciertos acuerdos societarios los cuales constituyen elementos a tomar en cuenta que incluso han sido recogidos por los parámetros de fondo y forma de la CAG peruana.

Como colofón de este tercer capítulo, el fenómeno de la elusión tributaria no es propio de tiempo actuales o contemporáneos, sino que se ha presentado a lo largo de la historia de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. No resultó necesaria la invocación de ninguna norma tributaria de rango legal o reglamentario, ni algún principio constitucional para que el Tribunal Fiscal, en base a la interpretación normativa, entendimiento de los esquemas negociales y atendiendo a la ventaja

obtenida, indebidamente, para que se procedan a descartar los efectos tributarios beneficiosos producto de un esquema elusivo⁷⁵.

Los casos de simulación y calificación del hecho imponible son abundantes, y se tratan de controversias con un alto componente probatorio. Esto último consiste en un estándar probatorio similar al de fehaciencia (para la simulación absoluta), sobre todo en casos de operaciones no reales; o, por otra parte, los casos de calificación del hecho imponible se asemejan a los de simulación relativa, dado que, luego de la revisión de los medios probatorios, se constata la existencia de un negocio jurídico distinto del que las partes acordaron.

Los casos de elusión tributaria han sido abordados invocando los párrafos primero y último de la Norma XVI, es decir, como si se tratasen de controversias sobre la calificación del hecho imponible o simulación. Sin embargo, se pueden apreciar diversos elementos que corresponde a un análisis de la aplicación de la CAG, como puede ser la racionalidad o sentido económico de las operaciones, la cercanía en el tiempo de la suscripción de los negocios jurídicos, su instrumentalización para obtener algún tratamiento tributario beneficioso, el cambio de las posiciones jurídicas de los implicados en las transacciones, entre otros aspectos, dando por hecho la efectiva realización de todas las operaciones “recalificadas”.

CONCLUSIONES

1. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario fue duramente criticada por tener una semejanza con la denominada “interpretación económica”, lo cual vulnera el principio constitucional de reserva de ley. Los cuestionamientos conllevaron finalmente a la modificación de la Norma VIII, eliminando la posibilidad de combatir la elusión tributaria pero manteniendo la calificación del hecho imponible y la simulación, como

⁷⁵ Por supuesto, cuando hago referencia “esquema elusivo” sería aquellos actos que podrían ser actualmente cuestionados bajo la aplicación de la CAG, dado que dicho concepto no tuvo una definición en la jurisprudencia revisada anterior a la Norma VIII.

instrumentos habilitados para ser utilizados por la Administración Tributaria.

2. Al igual que la Norma VIII, se criticó duramente la regulación de la Norma XVI, principalmente por la vulneración a diversos principios constitucionales como el de seguridad jurídica, reserva de ley, libertad contractual y autonomía privada. Sin embargo, la CAG peruana contiene principios constitucionales subyacentes que dicha norma pretende proteger, como los principios de deber de contribuir, y la prohibición del abuso del derecho y el fraude de ley.
3. Cada norma nueva en el ordenamiento representa una ponderación de valores ex ante realizada por el legislador. Por lo tanto, el conflicto constitucional es solo aparente y utilizar una ponderación no es necesaria debido a que no existe un roce de principios si entendemos que la CAG es una norma cuya validez se encuentra validada por la regla de reconocimiento, los valores subyacentes que la sustentan y por el uso de los métodos de interpretación como el de unidad de la Constitución, concordancia práctica, entre otros.
4. El soft law, en nuestra opinión, no aporta un relevante valor para el entendimiento de nuestra CAG peruana, especialmente en el ámbito del derecho interno. Por ende, se deberá prescindir de definiciones doctrinarias sobre la elusión tributaria, la economía de opción y el aggressive tax planning, en tanto complejizan el debate. La definición de lo elusivo se encuentra en aquellos fenómenos comprendidos por la CAG; por lo tanto, la pregunta se reconduce a desentrañar el supuesto de hecho normativo previsto en los dos incisos de la Norma XVI.
5. La diferencia tradicional que existe entre los instrumentos utilizados para combatir la elusión por parte de los países que proviene de distintas tradiciones jurídicas (civil law y common law) es que la primera utiliza el derecho escrito y la interpretación, mientras que la segunda utiliza la jurisprudencia desarrollada por las distintas Cortes. Sin embargo, estas

fronteras y diferencias se desdibujan ya que existen casos como en el Reino Unido e Italia en la que se utilizan ambos instrumentos.

6. La jurisprudencia norteamericana ha creado un concepto general de *substance over form* que contiene diversas doctrinas jurisprudenciales que son aplicables a distintos fenómenos elusivos, con particularidades, diferencias y similitudes. La flexibilidad de estas doctrinas ha permitido el combate contra la elusión tributaria, la cual se presenta de diversas formas, como la falta de propósito negocial, negocios jurídicos coligados (step transaction), entre otros que deberían ser abordados en su conjunto por parte de una CAG de derecho civil como la de la Norma XVI
7. El caso argentino nos presenta una CAG que nunca estuvo exenta de críticas, como nuestra antigua Norma VIII; sin embargo, la jurisprudencia ha venido aplicando dicha norma, aunque de forma poco sistemática y coherente, pero con relativa efectividad para cerrarle el paso a la elusión tributaria. Dado que se trata de una norma distinta a la nuestra y a la española, tampoco se aprecia alguna referencia a las nociones de artificio o impropio, ni a los conceptos del derecho civil usados por los autores y jurisprudencia española.
8. El caso español, que cuenta con una CAG similar en su redacción a la Norma XVI, ha tenido mucho desarrollo doctrinario que ha vinculado los conceptos de artificio e impropio a diversas nociones del derecho civil, como los negocios jurídicos anómalos, indirectos, en fraude de ley, entre otras figuras. La jurisprudencia, por su parte, ha seguido un desarrollo similar sin ser coherente con sus pronunciamientos y ha tomado prestadas las mismas nociones desarrolladas por la jurisprudencia para conceptualizar el fenómeno elusivo. Sin embargo, existe poca o nula referencia a la causa típica del contrato, al contrario de la doctrina española.
9. La Norma XVI peruana se compone de dos partes fundamentales. Por un lado, en los párrafos primero y último tenemos la calificación del hecho

imponible y la simulación; y, por otro, tenemos la CAG regulada en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI. Respecto a la calificación del hecho imponible y la simulación, al margen de sus evidentes diferencias conceptuales, ambas figuras presuponen la actuación de la SUNAT con arreglo al principio de verdad material y en cumplimiento de su potestad para determinar la obligación tributaria. Por ende, nunca requirió de una norma expresa que habilite a la SUNAT a ello; y, en adición a lo anterior, constituye una facultad de la que nunca fue despojada ni fue suspendida. Asimismo, la cuestión de identificar las operaciones simuladas o que correspondan a otro tipo contractual son principalmente de probanza de la realidad de las operaciones exhibidas por los contribuyentes.

10. La doctrina peruana ha tomado prestada las referencias a la causa típica del negocio jurídico de los autores españoles para definir el fenómeno elusivo, en lo que respecta a los actos impropios o artificiosos. De igual manera, se ha pretendido importar las mismas nociones de negocio jurídico, como el indirecto, anómalo, entre otras. Estas definiciones no aporten un gran valor para definir conceptos que, por su naturaleza, deben ser indeterminados, lo cual permite su aplicación a distintos supuestos de hecho distintos.
11. Las nociones de artificioso o impropio se identifican más con el cumplimiento del denominado “segundo test”, requisito el cual es concurrente, que, con las definiciones importadas y tomadas prestadas de los autores y la jurisprudencia española, mas aun si tomamos en cuenta las nociones actuales de la causa o fin del negocio jurídico, y el desuso de la causa típica.
12. La aplicación de los conceptos de artificioso e impropio deben limitarse por la teoría desarrollada por el Tribunal Constitucional respecto a la aplicación de los CJI. Por ende, la discrecionalidad o margen de apreciación con el que cuenta la Administración Tributaria debe verse reflejado en la motivación que realice sobre las transacciones que considera elusivas.

13. Los autores que desarrollan las nociones de artificio e impropio en la CAG peruana importan las discusiones teóricas y doctrinarias españolas sin un crítico estudio de la jurisprudencia de dicho país. Esto se ve reflejado en el uso de la causa típica del contrato para determinar si un acuerdo adoptado por el contribuyente aleja su finalidad de la establecida por el legislador; y, de esta manera, se definiría si existe un caso de elusión tributaria. Por otro lado, también se hacen las mismas referencias a los conceptos de negocios jurídicos anómalos, indirectos, en fraude de ley, entre otras figuras.
14. Como conclusión de este primer periodo de revisión, tenemos que el fenómeno elusivo no es exclusivo de tiempos modernos, sino que desde la década de los 60 y 70 tenemos casos en el Tribunal Fiscal que podrían haber sido abordados por la actual Norma XVI, ya sea a través de la calificación del hecho imponible o de la CAG. Asimismo, demuestra que el Tribunal Fiscal no necesitaba invocar de ninguna norma para observar las transacciones para efectos de descartar sus efectos tributarios por no constituir operaciones reales, ya sean simuladas o que su calificación corresponda a un tipo contractual o negocio jurídico distinto. De igual manera, para el caso de las transacciones que sí calificarían como elusión bajo los parámetros actuales de la Norma XVI, se puede apreciar que tampoco se necesitó una norma que habilite a la Administración Tributaria a cuestionar las operaciones presentadas por el contribuyente.
15. Sin embargo, la jurisprudencia de este periodo, como podría suponerse, no aporta ningún criterio interpretativo claro, directriz, ni tampoco realiza un desarrollo de las bases legales que habrían servido de sustento para cuestionar las operaciones. Tampoco se utiliza ninguna nomenclatura como elusión, fraude a la ley, ni tampoco se hace mención de ninguna de las categorías contractuales desarrollada por los autores españoles que conceptualizan lo artificioso e impropio, como podría ser el negocio jurídico indirecto.

16. El Tribunal Fiscal ha identificado, con efectividad y coherencia, los supuestos de calificación del hecho imponible y simulación, tanto en los periodos anteriores a la Norma VIII, como en la vigencia de la CAG (incluyendo los periodos de su suspensión). Sin embargo, existen casos de elusión fiscal que debieron ser abordados por la CAG pero fueron tratados como simulaciones o calificación del hecho imponible, sin discutir ningún aspecto probatorio o de realidad de las operaciones.
17. La historia de la casuística en materia de elusión fiscal en el país es la huida (justificada hasta cierto punto) por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal de la aplicación de la CAG contenida en la Norma XVI, lo cual se ve alimentada por la larga suspensión de dicha norma, así como en la dificultad existente de su interpretación y aplicación a un caso concreto.

BIBLIOGRAFÍA

Libros, artículos académicos, entre otros

AARNIO, Aulis (2016). *Lo racional como razonable. Un tratado sobre la justificación jurídica*. Palestra Editores.

AGUILO, Josep (2007). Positivismo y postpositivismo. Dos paradigmas jurídicos en pocas palabras. *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, (30), pp. 665-675.

AGUILO, Josep (2015). Fuentes del Derecho. En: Eds. Fabra, Jorge, Nuñez, Alvaro. *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho* (pp. 1019 - 1066). Universidad Nacional Autónoma de México.

ATIENZA, Manuel, RUIZ, Juan (2000). *Ilícitos atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Editorial Trotta.

ATIENZA, Manuel, RUIZ, Juan (2007). *Las piezas del Derecho*. Editorial Ariel.

BBC (2021). *Pandora Papers: A simple guide to the Pandora Papers Leak*. <https://www.bbc.com/news/world-58780561>

BETTI, Emilio (2018). *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*. Ara Editores.

BLANK, Joshua, STAUDT, Nancy. Corporate Shams. *New York University Law Review*, (87), pp.1 – 72.

BRAVO, Jorge (2013). Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del IPDT*, (53).

BRAVO, Jorge (2020). *La elusión tributaria*. Instituto Pacífico.

CALATAYUD, Ignacio (2004). Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Hacienda Canaria*.

CALLER, Maria Eugenia, HERNÁNDEZ, Luis y Luis Durán (2016). ¿Cuáles son los límites del planeamiento tributario a la luz de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario? *Temas de Derecho Tributario*, p. 317 – 330.

CASSAGNE, Juan Carlos (2010). *Derecho Administrativo*. Palestra Editores.

CASTRO, Jorge. (2012) “La norma XVI: La calificación, elusión de normas tributarias y simulación atentan contra los derechos de seguridad jurídica y reserva de ley”. *Revista Actualidad Jurídica*, (227).

CHAVEZ, Ángel (2003). La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Derecho y Sociedad*, (20).

CHAVEZ, Ángel (2015). Las cláusulas generales antielusivas en América Latina y los intereses de los contratantes en la causa del contrato. *Revista Advocatus* (31), P. 375 – 397.

CHECA GONZALEZ, Clemente (2019). Crisis de la ley y degeneración del Derecho Tributario: debilitamiento del principio de reserva de Ley. En: GAMBALVA VALERA, BRAVO CUCCI, SAAVEDRA RODRÍGUEZ y PANEZ SOLORZANO. *Derecho Constitucional Tributario*. Legales Ediciones, pp. 7 – 49.

CHEN, Shu-Chien. Predicting the “Unpredictable” General anti-avoidance rule (GAAR) in EU Tax Law. *Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations* (5), pp. 91 – 120.

CHIRINOS, Carlos (2018). Hacia una propuesta de interacción entre la CAG de derecho interno y la CAG de un CDI: urgente reflexión. *Revista del IPDT* (65), pp. 189 – 210.

COOPER, Graeme (2009). The design and structure of GAAR. *Buletin for international Taxation*, pp. 26 – 32.

CRUZ, Ignacio, BAHÍA, Belén (2010). Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT.

DE CASTRO, Federico (1971). *El negocio jurídico*. Editorial Civitas.

DELGADO, Cecilia (2004). El criterio de la realidad económica y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Advocatus*, (10), pp. 317 – 333.

DEUTSCHE WELLE (2017). *The biggest tax evasion data leaks in history*. <https://www.dw.com/en/from-panama-to-paradise-the-biggest-tax-evasion-data-leaks-in-history/a-41277967>

DIEZ SANCHEZ, J. (1992). *El procedimiento administrativo común y la doctrina constitucional*. Editorial Civitas

DEL POZO, José (2018). ¿Es necesario delimitar el alcance de las CAG? Conclusiones a partir de la RTF No. 10923-8-2011. *Revista del IPDT* (65), pp. 265 – 288.

DUFF, David (2009). Tax Avoidance in the 21st Century. *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect*, pp. 477 – 501.

DURAN, Luis (2007). La noción del deber de contribuir. Un estudio introductorio. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Revista Enfoque Constitucional*, p. 1 – 18.

DURAN, Luis (2014). Uso del Soft Law en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. *Revista del IPDT*, (57), pp. 41 - 126.

EL COMERCIO (2012). Entrevista a Jorge Bravo. *El Comercio*, 10 de agosto.

EL COMERCIO (2012). Ejecutivo se excedió al legislar sobre elusión tributaria advierten expertos. *El Comercio*.

<https://archivo.elcomercio.pe/amp/economia/peru/ejecutivo-se-excedio-al-legislar-sobre-elusion-tributaria-advierten-expertos-noticia-1453833>

ESCRIBANO, Francisco (2019). Derecho financiero y tributario: el rol de la jurisprudencia constitucional y del tribunal de justicia de las comunidades europeas. En DE BARROS CARVALHO, Paulo y Daniel YACOLCA ESTARES. *Derecho Constitucional Tributario*. Legales Editores (pp. 373-407).

FERREIRO LAPATZA, José (1999). *Curso de derecho financiero español*. Marcial Pons.

FERREIRO LAPATZA, José (2010). *Instituciones de derecho financiero*. Marcial Pons.

GARCÍA BERRO, Florián (2018). *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Supremo*. Fundación Impuestos y Competitividad.

GARCÍA NOVOA, César (2006). Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. *Revista del IPDT*, (44).

GARCÍA NOVOA, César (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons.

GASCON, Mariana, GARCIA, Alfonso (2003) *La argumentación en el Derecho. Algunas cuestiones fundamentales*. Gaceta Jurídica.

GONZÁLES, Eusebio (2006). A propósito de la Norma VIII del Código Tributario peruano. *Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, pp. 385 - 397.

GRUPO DE JUSTICIA FISCAL (2020). *¿Más estrictos que el resto?* <https://propuestaciudadana.org.pe/publicaciones-gpc/mas-estrictos-que-el-resto-breve-comparacion-de-los-alcances-de-la-clausula-antielusiva-general-en-peru-chile-colombia-y-brasil/>

HERNÁNDEZ, Luis (2006). El principio de legalidad, el segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario y los contratos de arrendamiento financiero celebrados bajo la vigencia del Decreto Legislativo N° 299. *Vectigalia*, (1).

ICIJ (2021). *Offshore havens and hidden riches of world leaders and billionaires exposed in unprecedented leak*. <https://www.ijc.org/investigations/pandora-papers/global-investigation-tax-havens-offshore/>

JARACH, Dino (1982). *El Hecho Imponible*. Abeledo-Perrot.

JARACH, Dino (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Abeledo-Perrot.

LANDA, César (2018). *La Constitucionalización del Derecho. El caso del Perú*. Palestra Editores.

LENAERTS, Annekatrien (2010). The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights: A critical position on its role in a Codified European Contract Law. *European Review of Private Law*, (6), pp. 1121 – 1154.

LIU, Rocío, SOTELO, Eduardo y ZUZUNAGA, Fernando (2012). Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación. *Ius et Veritas* (45), pp. 396 – 419.

LOAYZA, Fernando (2018). ¿Debemos exigirle seguridad jurídica a una Cláusula Antielusiva General (CAG)? Reflexiones sobre las líneas discursivas contrarias a la CAG. *Revista del IPDT* (65), pp. 475 – 492.

LOPEZ, Jose (2011). La consagración del principio de seguridad jurídica como consecuencia de la revolución francesa de 1789. *Revista Prolegómenos – Derechos y Valores*, p. 121 – 134.

MAGASICH, Álvaro (2016). *La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno* [Tesis de Doctorado]. Universitat de Barcelona.

MARTINEZ, José Ignacio (2019). Los conceptos jurídicos indeterminados en el lenguaje constitucional. *UNED Revista de Derecho Político* (105), pp. 163 – 196.

MESSINEO, Francesco (1952). Doctrina general del contrato. Tomo II. *Ediciones Jurídicas Europa-América*.

MORALES, Rómulo (2004). La causa del contrato en la dogmática jurídica. En Escobar, F, León, L, Morales, R, Palacios, E (Eds.). *Negocio jurídico y responsabilidad civil*, p. 285 – 460.

MORALES, Rómulo (2019). *Patologías y remedios del contrato*. Instituto Pacífico.

MORALES, Felix (2018). *La regla del reconocimiento del sistema jurídico peruano*. Fondo Editorial de la PUCP.

MUR, Miguel (2018). La cláusula general antielusiva. Norma XVI del título preliminar del Código Tributario. *Revista del IPDT* (65), pp. 15 – 116.

NAVARRETTA, Emanuela (2003). Causa del contrato. *Diritto Privato, Parte Prima*, pp. 272 – 281.

OCDE (1998). *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>

PALAO TABOADA, Carlos (2020). En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión). *Nueva Fiscalidad*, (2), pp. 23 – 71.

PALAO TABOADA, Carlos (2021). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Civitas.

PANTIGOSO, Francisco (1996). Los alcances del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del IPDT*, (31).

PICÓN, Jorge (2002). Interpretación Económica de las Normas Tributarias Vs. Calificación Económica de los Hechos, Verdades y Mentiras. *Derecho y Sociedad*, (18).

PREBBLE, John (2008). *Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the European Community* (Working Paper Series N° 56). World Bank.

ROPPO, Vincenzo (2009). *El Contrato*. Gaceta Jurídica.

RUBIO, Marcial (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Ara Editores.

RUBIO, Marcial (2015). *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. Fondo Editorial de la PUCP.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1991). *Lecciones de derecho financiero*. Universidad Complutense de Madrid.

SANCHEZ AGESTA, Luis (1986). *Principios de Teoría Política*. Editorial Revista de Derecho Privado.

SANCILIO, Philip (2013). Clarifying (or is it codifying?) The notably abstruse: step transactions, economic substance, and the tax code. *Columbia Law Review* (113), pp. 138 – 180.

SCHWARCZ, Steven (2020). Soft law as Governing Law. *Minnesota Law Review*, (3265), pp. 2471 – 2514.

SEVILLANO, Sandra (2019). *Lecciones de derecho tributario. Principios generales y código tributario*. Fondo Editorial de la PUCP

SUNSTEIN, Cass, HOLMES, Stephen (2012). *El costo de los derechos*. Siglo XXI

SOTELO, Eduardo (2012). Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria. *Revista Análisis Tributario* (296), p. 23 - 28.

TARELLO, Giovanni (2018). *La interpretación de la ley*. Palestra Editores.

TERRONES, Roxana (2005). La interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario”. *Derecho y Sociedad*, (24), pp. 106 – 115. *Derecho y Sociedad* (43), p. 57 – 68.

TARAZONA, Gustavo (2011). En rigor, ¿no constituyen Reorganizaciones Societarias? Los bloques patrimoniales negativos/neutros y la RTF No. 10923-8-2011: Algunas consideraciones y propuestas de cambio.

TARSITANO, Alberto (2008). *Teoría de la interpretación tributaria. El tributo y su aplicación*. Marcial Pons.

TARSITANO, Alberto (2014). La elusión fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Ius et Veritas* (49), p. 40 – 49.

TARSITANO, Alberto (2021). *La Elusión fiscal*. Astrea.

TALLEDO MAZÚ, Cesar (2006). A propósito de la Norma VIII del Código Tributario peruano. *Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, pp. 398 – 409.

TAVEIRA, Helena (2008). *Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*. Marcial Pons

VASQUEZ, Walter (2013). Los contratos coligados en fraude a la ley. Con especial referencia al modelo jurídico italiano. *Cuadernos de trabajo del CICAJ*, pp. 7 – 57.

VEGA, Alberto (2014). *El soft law en la fiscalidad internacional*. [Tesis de Doctorado]. Universitat Pompeu Fabra.

VON WEDEMEYER, Jorge (2014) “Entrevista a Jorge Von Wedemeyer”. En: <https://gestion.pe/economia/ccl-desacuerdo-norma-elusion-tributaria-propuesta-sunat-60453-noticia/>

ZAGREBELSKY, Gustavo, MARCENÓ, Valeria (2018). *Justicia constitucional. Historia, principios e interpretaciones*. Zela.

ZAGREBELSKY, Gustavo (2008). *El derecho dúctil*. Editorial Trotta.

ZAVALETA, Michael (2011). Normas antielusión en materia tributaria. *Derecho Tributario Peruano y Español: Un análisis comparado de problemas comunes*, pp. 127 – 236.

ZEGARRA, Diego (2006). Control judicial de la discrecionalidad administrativa: viejo problema y nuevo excursus (sus alcances en la Doctrina Española). *Revista de Derecho Administrativo* (1), p. 33 – 62.

ZEGARRA, Diego (2016). La utilización de conceptos jurídicos indeterminados en la tipificación de infracciones administrativas: breve aproximación a su estudio. *Libro de ponencias del VII Congreso Nacional de Derecho Administrativo. Hacia un Estado más confiable*, pp. 697 – 711.

ZORNOZA, Juan José, BÁEZ, Andrés (2015). *General Anti-avoidance Rules (GAARs): A key element of tax systems in the Post-BEPS tax world?: Spanish Report*. Working Paper.

ZUCMAN, Gabriel, SAEZ, Emmanuel (2019). *The triumph of injustice: How the rich dodge taxes and how to make them pay*. W. W. Norton & Company.

ZUZUNAGA, Fernando (2013) ¿La cláusula antielusiva general vulnera la constitución peruana?. *Revista del IPDT* (5), pp. 23 – 66.

ZUZUNAGA, Fernando y Jacques Malherbe (2018). La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano. *Revista del IPDT* (65), pp. 15 – 116.

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 323-2001-AA/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 0042-2004-AI/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 2762-2002-AA/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 1230-2002-HC/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 0005-2003-AI/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 0048-2004-PI/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 004-2004-AI/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 033-2004-AI/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 05296-2007-AA/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 05859-2009-PA/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 0018-2009-AI/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 0001-2019-AI/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 00639-2007-AA/TC.

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 00010-2014-PI/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 00016-2002-AI/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 05854-2005-AA

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 00008-2003-AI/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 03052-2009-PA/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 02175-2009-PA/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 0090-2004-AA/TC

Sentencia del Expediente del Tribunal Constitucional N° 0006-2003-AI/TC

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Resolución del Tribunal Fiscal N° 07114-1-2004.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04157-1968,

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1970-05477.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 05468-1970.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1984-018317.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1984-018464.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 383-3-1999.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 4773-4-2006

Resolución del Tribunal Fiscal N° 4774-4-2006

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04100-4-2007

Resolución del Tribunal Fiscal N° 03052-5-2020

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1274-1-2010

Resolución del Tribunal Fiscal N° 05637-4-2002

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01770-1-2019

Resolución del Tribunal Fiscal N° 622-2-2000

Resolución del Tribunal Fiscal N° 10923-8-2011

Resolución del Tribunal Fiscal N° 07857-5-2019

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1886-9-2020

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04968-1-2020

