

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal N°
07577-8-2014: ¿Fusión por beneficios tributarios? Un
acercamiento hacía la simulación para obtener beneficios
tributarios

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado
que presenta:

Adrian Tuesta Pasamar

ASESORA:
Alexa Adriazola Burga


Lima, 2024

Informe de Similitud

Yo, ADRIAZOLA BURGA, STEPHANIE ALEXA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado **“Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal N°07577-8-2014: ¿Fusión por beneficios tributarios? Un acercamiento hacia la simulación para obtener beneficios tributarios”**, del autor(a) TUESTA PASAMAR, ADRIAN, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 24%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 09/07/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 10 de julio del 2024

ADRIAZOLA BURGA, STEPHANIE ALEXA	
DNI: 45008773	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-4655-8512	

RESUMEN

¿Cuáles son los parámetros que existían en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario a fines de 1990 e inicios del siglo XXI? ¿La SUNAT podría calificar la realidad económica de los actos de los contribuyentes para aplicar un hecho imponible? En el marco de la RTF N° 07577-8-2014 la administración tributaria calificó de simulada una fusión, por considerar que únicamente buscaba un beneficio tributario otorgado por la Ley N° 26283. Una aproximación preliminar sería que SUNAT no podía argumentar fraude a la ley, por lo que utilizó la herramienta a su alcance para cuestionar la reorganización corporativa. No obstante, no pudo demostrar con solidez lo anterior.

Se buscará responder si efectivamente hubo una simulación, y si es que habían otras herramientas jurídicas que se podrían haber aplicado al caso, aplicando el el fraude de ley como principio general del derecho. Si bien es cierto, hay autores que respaldan la postura, lo propuesto es que no existía un abuso de derecho y se utilizaron mecanismos legales válidos en el momento del caso. Asimismo, se agrega un aporte de cómo se hubiera resuelto el caso materia del informe bajo la existencia de la Norma XVI como norma antielusiva y los mayores requisitos societarios bajo la Ley General de Sociedades N° 26877, en contraposición a la negativa de aplicar el fraude de ley en dicho momento determinado.

Palabras clave

Fusiones, simulación, fraude de ley, Norma VIII, elusión

ABSTRACT

What were the parameters of Norm VIII of the Preliminary Title of the Tax Code at the end of the 1990s and the beginning of the 21st century? Could SUNAT evaluate the economic substance of taxpayers' actions to apply a taxable event? In the context of RTF N° 07577-8-2014, the tax administration characterized a merger as simulated, on the grounds that it was aimed solely at obtaining a tax benefit granted by Law N° 26283. A preliminary approach suggests that SUNAT could not invoke fraud against the law, thus utilizing the available tool to challenge the corporate reorganization. However, it failed to demonstrate this assertion robustly.

This report aims to determine whether there was indeed a simulation and whether other legal mechanisms could have been applied to the case, invoking fraud against the law as a general legal principle. While some scholars support this position, the proposal asserts that there was no abuse of rights and that valid legal mechanisms were employed at the time of the case. Furthermore, the report provides an analysis of how the case would have been resolved under the existence of Norm XVI as an anti-avoidance provision and the more stringent corporate requirements under the General Corporations Law N° 26877, as opposed to the rejection of applying fraud against the law at that particular time.

Keywords

Mergers, Simulation, Fraud against the law, Norm VIII, Tax avoidance

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1 Justificación de la elección de la resolución	5
1.2 Presentación del caso	6
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES.....	8
2.1 Antecedentes	8
2.2 Hechos relevantes del caso.....	9
2.3 Posiciones del contribuyente, de SUNAT y del Tribunal.....	13
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	16
3.1 Problema principal.....	16
3.2 Problemas secundarios	17
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	18
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	18
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	19
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS.....	21
5.1 Problema principal.....	21
5.2 Primer problema secundario.....	26
5.3 Segundo problema secundario.....	31
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	33
BIBLIOGRAFÍA.....	34
ANEXOS	35

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	Expediente del Tribunal Fiscal 1682-2007 / Resolución del Tribunal Fiscal N° 07577-8-2014
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Impuesto a la Renta (tributario) Fusiones (societario/corporativo)
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	<ul style="list-style-type: none"> • Resolución de Intendencia N° 0260140018854/SUNAT de 30 de noviembre de 2006 • Resolución de Determinación N° 012- 003-0001354. • Resolución de Multa N° 012-002- 0001721
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Soldadoras Andinas S.A.
DEMANDADO/DENUNCIADO	Intendencia Regional de Lima de SUNAT
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Tribunal Fiscal
TERCEROS	
OTROS	<i>[En este rubro, el/la estudiante puede tener en consideración cualquier otro dato que considere importante o que le genere duda, a fin de abordarlo con el/la asesor/a.]</i>

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

La elección de la presente resolución se fundamenta en la relevancia de los temas abordados. La fusión simulada, la aplicación de la Norma VIII, son temas con contenidos debatidos y profundos, incluso hasta la fecha con la aparición de la Norma XVI. Respecto a la fusión, hay un problema jurídico entre calificarla como simulación al amparo de lo dispuesto por la Norma VIII que permitía observar la realidad económica para imputar el impuesto que estaba siendo ocultado; o bien si podría considerarse fraude de ley, puesto que se utilizaría una norma para obtener un beneficio ilegítimo. Importa también, observar los requisitos societarios del momento para entender cuándo se encontraba en el escenario de una fusión correcta y de acuerdo a derecho.

Este caso específico trata sobre una fusión empresarial, que la SUNAT calificó como simulada con el fin de obtener un beneficio tributario. En dicha argumentación, diversos elementos sugieren que la postura de la Administración podría ser válida, puesto que podría pensarse que hubo una revaluación del activo previo a la fusión y ello generó la depreciación excesiva de activos y una menor renta imponible. Entendiendo el contexto, SUNAT actuó por fundamentar de manera débil que la fusión se trataba de una simulación. Si bien es cierto era la herramienta legal que tenía a su disposición, podría haberse argumentado una figura de abuso de derecho. O, en su defecto, entender que no hubo ni simulación, ni fraude, y simplemente se utilizó una figura válida del ordenamiento a su favor.

Los puntos señalados anteriormente, tanto tributarios como corporativos, confieren una complejidad notable a la resolución, haciéndola un objeto de estudio jurídico de importancia. Hasta el día de hoy se sigue debatiendo respecto de la Norma VIII, hasta la creación de la Norma XVI, y la elusión tributaria.

1.2 Presentación del caso

El caso se centra en una fusión de una empresa absorbente y una absorbida. La fusión se materializa en la empresa absorbente, la empresa absorbida revaluó sus activos previo a la fusión, al amparo de la Ley N° 26283 y sus ampliaciones. SUNAT, por su parte, cuestiona la legitimidad de esta fusión, argumentando que la empresa absorbente no se encontraba operativa y tenía un capital social considerablemente inferior al de la absorbida. Además, critica la revaluación hecha por la empresa absorbida, debido a que al revaluar ello tuvo un impacto en la depreciación de los años subsecuentes, por lo que hubo una disminución en la renta imponible del contribuyente.

Para fundamentar la ilegitimidad de la fusión, se ampara en la Norma VIII vigente al momento de la fusión, que la facultaba a omitir el hecho jurídico utilizado y analizar la realidad económica para sustraer de ella el hecho imponible. Concluye en su análisis que la fusión era simulada, que fue realizada con el único propósito de obtener un beneficio tributario. Por lo tanto, no debe aplicarse la exoneración ni la posibilidad de revaluación bajo la ley señalada anteriormente, por lo que debió pagar un mayor impuesto.

El problema principal consiste en determinar si en el caso se encuentra una fusión real o simulada. Como primer problema secundario, es si existiría la posibilidad de argumentar un fraude de ley y abuso de derecho en el contexto de los hechos. Por último, el segundo problema secundario es analizar el caso bajo una perspectiva actual, en la que se cuenta con la Norma XVI como norma antielusiva general.

La postura defendida en este informe es que la fusión es real. Independientemente de los cuestionamientos interpuestos por SUNAT, nunca se pudo demostrar el hecho simulado que ocultaba el hecho real. La simulación argumentada tiene como hecho simulado la fusión y como hecho real u oculto la obtención de un beneficio tributario. No obstante, dicho hecho real u oculto no

es más que una consecuencia natural de la fusión. La fusión cumplía con los requisitos de la ley señalada, así como los requisitos societarios exigidos por la Ley General de Sociedades contenida en el Decreto Supremo N° 003-85-JUS (en adelante LGS). Incluso, fue inscrita en los Registros Públicos sin mayor inconveniente. Por lo que encontramos que SUNAT no debió actuar bajo dicho precepto.

Respecto del primer problema secundario, se puede decir que argumentar fraude de ley y abuso de derecho en el contexto del caso, podría haber sido una forma más acertada de intentar cuestionar la fusión. Mediante principios generales, que son transversales a todo el derecho, podría haber sido cuestionada la fusión. Ahí, se encuentra la figura de utilizar una ley para evitar las consecuencias de otra. Es decir, revaluar el activo y fusionarse con el único propósito de pagar un menor impuesto a la renta. No obstante, la postura sobre este punto es que la norma no exige mayores requisitos que los contemplados.

Puede parecer una postura legalista, pero una ley que otorga un beneficio tributario y se encuentra en el ordenamiento en dicho momento era una alternativa válida para reorganizarse. La ley fue otorgada para dar beneficios tributarios a las reorganizaciones, sin exigir ni cuestionar la motivación detrás de esta. En todo caso, cabría cuestionar la norma en sí misma, que no será materia de este informe.

Sobre el segundo problema secundario y la resolución del caso en la actualidad, y entendiendo que una ley como la utilizada en el caso no sería factible a día de hoy, se tiene que la Norma XVI faculta a la administración para encontrar el rigor y verdadera naturaleza del hecho imponible. Esto es, tomar en cuenta los actos y realidad económica de los hechos, así como detectar supuestos de elusión tributaria. Asimismo, la Ley N° 26887 (en adelante Nueva LGS) exige mayores requisitos, tales como el proyecto de fusión, que debe contener aspectos jurídicos y económicos y justificaciones. Entonces, podría, bajo el contexto actual, considerarse que la fusión dada en este caso es una elusión y, por lo tanto, no se debe aceptar la revaluación del activo y se debe pagar un mayor impuesto a la renta.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1 Antecedentes

El contexto del caso se sitúa en los años 1995, en la que se da la ocurrencia de los hechos; y hasta el 2014, año en el que se emite la Resolución N° 07577-8-2014 (en adelante RTF) por parte del Tribunal Fiscal (en adelante Tribunal). En dicho periodo de tiempo, han habido cambios sustanciales y discusiones sobre la elusión tributaria, el fraude de ley, el abuso de derecho y otros conceptos concatenados.

En esta situación es que ocurre la fusión del presente caso, en el marco de la Ley N° 26283 y sus ampliaciones y reglamentaciones. Uno de los reparos que hace SUNAT sobre dicha fusión es que fue simulada. Ampara su fundamentación en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (en adelante CT) vigente a la fecha de la fusión. Dicha Norma VIII facultaba a la Administración Tributaria a omitir una forma jurídica adoptada por el contribuyente y extraer de la realidad económica el hecho imponible.

En consecuencia, en el ordenamiento jurídico de ese entonces se permitía fundamentar que puede existir una realidad aparente que podría ocultar un hecho real. Es decir, una fusión simula el acto real buscado. Las herramientas legales de ese entonces limitan, pues, la indagación de la administración. No hay alcances normativos que permitan una actuación mayor, hasta la aparición tardía de la Norma XVI.

Entonces, la SUNAT actuó bajo las herramientas que tenía a su disposición, aunque de manera defectuosa. Se invirtieron recursos en fundamentar una simulación, cuando no se pudo determinar el hecho real u oculto. SUNAT señala que el hecho simulado fue la fusión y que el hecho real fue la obtención del

beneficio tributario. No obstante, se desprende del caso que la obtención del beneficio tributario es la consecuencia de la fusión, y no un hecho real y uno simulado.

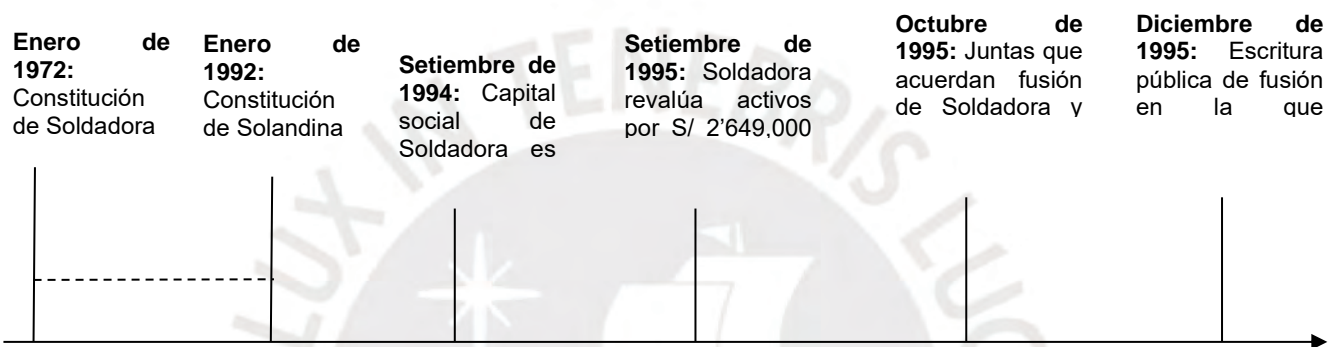
2.2 Hechos relevantes del caso

Los hechos relevantes del caso, habiendo revisado la RTF correspondiente y también contrastando fuentes de acceso público, tales como las partidas registrales de los actores involucrados, son los siguientes:

1. El 12 de enero de 1973 se inscribe en los Registros Públicos la constitución de la empresa Soldadoras Andinas S.A. (en adelante Soldadora).
2. El 17 de enero de 1992: Escritura pública de constitución de Solandinas Industrial S.A. (en adelante Solandina), con un capital social de S/. 1 000,00 y un total de 1 000 acciones, cuyo objeto social era la fabricación de soldaduras eléctricas, cargadores de batería y de otros equipos electromecánicos, la comercialización de sus productos, entre otros.
3. Desde la constitución de Soldadora hasta 1994 se realizaron diversos aumentos de capital. Como consta en la Ficha N° 2888 del Registro de Personas Jurídicas de Lima. Mediante escritura pública del 16 de setiembre de 1994 se aumentó el capital a S/ 1'167,000.00 soles.
4. Por Junta General Extraordinaria de Soldadora del 20 de setiembre de 1995, se aumentó el capital como consecuencia de una revaluación voluntaria de su activo por un monto de S/ 2'649,000.00 (que consta en su Libro Diario de setiembre de 1995 y fue realizado al amparo de la Ley N° 26283 y el DS 120-94-EF). Por ende, su capital social resultante ascendía a la suma de S/ 3'816,000.00 soles.
5. El 1 de octubre de 1995 se celebraron las juntas de accionistas de Solandina y Soldadora, para aprobar la fusión de las dos empresas.

6. El 1 de diciembre de 1995 se eleva a Escritura Pública un aumento de capital de Solandina a la nueva suma de S/ 4,000.00. Asimismo, también se encontraba en dicha escritura la fusión por incorporación en la que Soldadora, con un capital social de S/. 3 816 000,00 y sociedad preexistente a Solandina con S/. 4 000 de capital social, se disuelve sin liquidarse y se fusiona con la segunda.

Para ilustrar mejor, se ha elaborado una línea de tiempo representativa

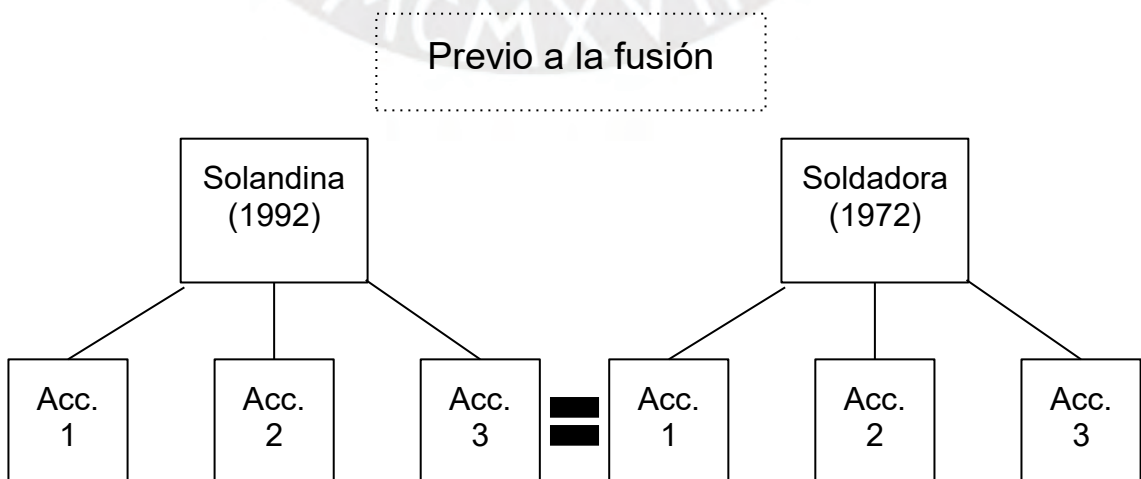


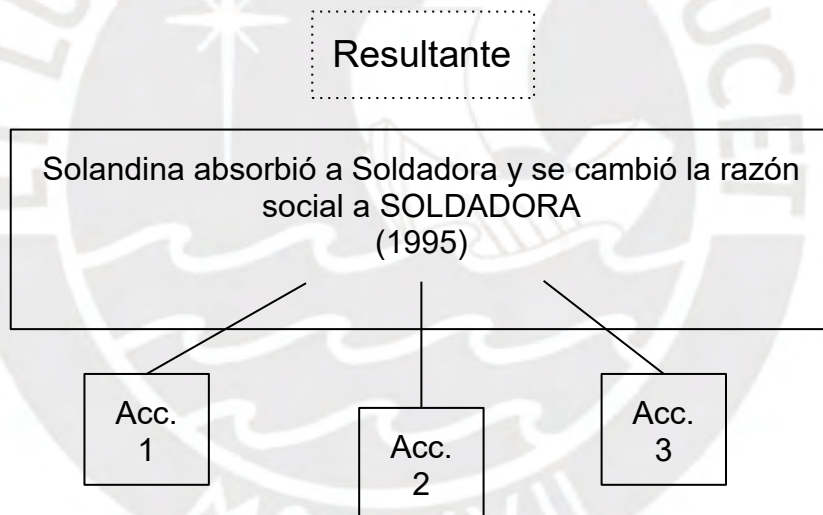
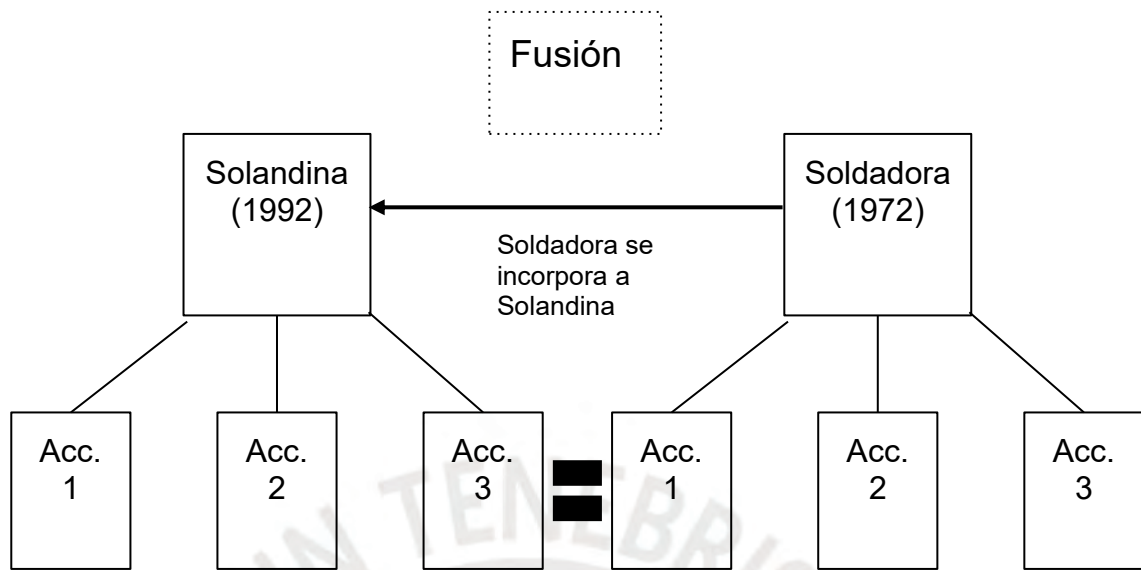
de los hechos hasta aquí señalados y gráficos para ilustrar cómo se dio la fusión:

Gráfico 1 - Línea de tiempo de los hechos RTF N° 07577-8-2014:

Elaboración propia, 2024

Gráfico 2 - ¿Cómo operó la fusión?:





Nuevo capital social: S/ 3'816,000 (Soldadora) + S/ 4,000 (Solandina) = S/ 3'820,000

Elaboración propia, 2024

7. El 11 de agosto de 2003: Mediante Carta N° 030011073420-01 SUNAT y el Requerimiento 3610 N° 00170747, la Administración inició a Soldadora un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, según Orden de Fiscalización N° 030011073420.
8. Se efectuaron reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, por concepto de exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley N° 26283. Se consideró que la fusión era simulada y que buscaba únicamente obtener el beneficio tributario contenido en la Ley N° 26283. Ello, en razón de que Soldadora, previo a la fusión, revaluó sus activos, teniendo esto un impacto en su depreciación en los ejercicios posteriores. A mayor valor del activo, mayor valor de depreciación. Lo anterior generó una disminución en el saldo a favor de la recurrente por dicho ejercicio y la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0001354 y Multa N° 012-002-0001721 por parte de SUNAT.

La materia controvertida consiste en encontrar las razones jurídicas que motivaron el caso resuelto mediante RTF N° 07577-8-2014, en atención a las alegaciones de la simulación de la fusión por parte de SUNAT y por consiguiente que no se debió tener en cuenta el beneficio tributario para el cálculo de una mayor depreciación de activos y por consiguiente menor pago del impuesto a la renta.

Ello, en atención a la Resolución de Intendencia N° 0260140018854/SUNAT de 30 de noviembre de 2006, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0001354, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, y al Resolución de Multa N° 012-002-0001721, emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

2.3 Posiciones del contribuyente, de SUNAT y del Tribunal

El contribuyente argumenta que la documentación que fue entregada y que era relevante no fue merituada por SUNAT. Que la administración desconoce los efectos de la fusión por el hecho de que las empresas fusionadas contaban con los mismos accionistas, razón que no es impedimento para reorganizarse societariamente ni que el acto sea simulado. La fusión se realizó con la finalidad de concentrar y unir capitales, concentrar esfuerzos en una única empresa y obtener mayor productividad.

Además, sostiene que la administración en ningún momento ha podido demostrar que la fusión fuera simulada o inexistente, por lo que no existen pruebas para cuestionar la fusión por absorción que fue realizada. Por lo tanto, no puede desconocer el mayor valor atribuido a los activos depreciados. No se ha analizado si efectivamente la fusión tuvo como consecuencia el fortalecimiento patrimonial.

También, agrega que la fusión no fue únicamente con el objetivo de obtener el beneficio tributario contenido en la Ley N° 26283. Que luego de la fusión, su patrimonio aumentó y que los bancos le permitieron refinanciar deudas, obtener nuevos préstamos, entre otros. En suma, que no existió ningún impedimento legal para realizar la fusión.

Por último, manifiesta que la Norma VIII del CT sólo es aplicable en caso de simulación relativa, conforme lo indicado en la Resolución del Tribunal N° 0590-2-2003. En el caso no ha sucedido una simulación relativa, pues no hay una operación real y otra aparente. La operación fue única.

Por su parte, SUNAT argumenta que aplicando la Norma VIII pudo determinar la inexistencia de la fusión adoptada por el contribuyente que buscó obtener los beneficios tributarios de la Ley N° 26283. Indica que aparentemente existían dos empresas constituidas, sin embargo, la empresa absorbente no tenía operaciones antes de la fusión. Además, no contaba con ningún activo fijo. Incluso, la absorbente modificó su razón social a la de la absorbida. Es decir, acabó siendo la misma empresa.

Agrega que los acuerdos de fusión se dieron en la misma fecha y por las mismas personas. Representaban los intereses de un mismo grupo económico. Cuestionó que el capital de Solandina (absorbente) era significativamente menor al de Soldadora (absorbida) y que era esta la que tenía activos fijos. Por lo tanto, solo Soldadora podría haber realizado la revaluación. Agrega a ello que las empresas se reorganizaron para obtener el beneficio tributario, que permitió que se incrementara la deducción por depreciación de activos revaluados y disminuir su utilidad. El objetivo siempre fue no afectar a Soldadora con el impuesto a la renta de la ganancia derivada de la revaluación del activo.

Por su parte, el Tribunal empieza su fundamentación teniendo atención al marco normativo relevante, que ya ha sido señalado anteriormente. Acto seguido, hace referencia a la Escritura Pública de Constitución de Solandina de fecha 17 de enero de 1992, con los detalles que se han señalado en los hechos del caso. Asimismo, señala erróneamente que Solandinas fue la que revaluó su activo. De la búsqueda realizada en Registros Públicos, quien revaluó el activo fue Soldadora (Hecho 4). Señala que al amparo de la Ley N° 26283 y el Decreto Supremo N° 120-94-EF se revaluó voluntariamente el activo fijo y luego capitalizó dicho importe, previo a la fusión.

Hace referencia a la Escritura Pública de fecha 1 de diciembre de 1995 (Hecho 6). Asimismo, hace referencia a las juntas realizadas el 1 de octubre de 1995 (Hecho 5). En ambas menciones señala el contenido de lo anterior: i) los accionistas que participaron, ii) el aumento de capital aprobado, iii) cómo operó la fusión (revisar gráficos y línea de tiempo de la sección 2.1). Asimismo, señala que la administración invocó la Norma VIII y aplicó el criterio de realidad económica, concluyendo que la reorganización fue un acto simulado para obtener los beneficios tributarios señalados anteriormente.

El Tribunal agrega como referencia su resolución N° 06686-4-2004 en la que señala que la Norma VIII otorga a la administración la posibilidad de verificar actos con atención a la realidad económica de estos para establecer si se encuentran en el supuesto de la norma, y por lo tanto, constituyen hechos imposables. Hace un desarrollo respecto de dicha resolución, señalando el

concepto de fraude a la ley y concluyendo que dicho supuesto no se encuentra comprendido dentro de los alcances del criterio de calificación económica de la Norma VIII. Por lo tanto, cabe aplicar a los “actos no reales” la calificación de “simulados” en los que habría un acto aparente, no real, que impide la aplicación de la norma.

Citando la RTF de este caso: “el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de estos la realización de actos simulados”.

Agrega que, bajo la Resolución N° 06983-5-2006 del mismo Tribunal, para que la administración prescinda de la apariencia creada por la simulación, debe probar de manera fehaciente la existencia de esta. Dicha resolución señalada, citando a Ferreiro Lapatza, señala que la administración ha de destruir la apariencia creada y demostrar que el negocio simulado es inexistente por carecer uno de los elementos esenciales: sujeto, objeto y causa, agregando que en la simulación relativa debe probar la existencia del negocio simulado.

Según el Tribunal, SUNAT acude tanto al fraude a la ley, cuando indica que las empresas usaron la fusión con la finalidad de obtener el beneficio tributario; y también a la simulación de la operación, al señalar que a pesar de la existencia de la Escritura Pública, la empresa absorbida es la que continua existiendo y funcionando.

Sobre todo lo anterior, concluye que: “la figura de fraude a la ley no se encuentra recogida en el texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario aplicable al caso de autos, por lo que el cuestionamiento de la Administración en cuanto a la finalidad perseguida por las empresas fusionadas carece de sustento legal”.

Luego, desarrolla que la LGS permitía la fusión por absorción y que el acuerdo de fusión debe constar en escritura pública, insertar balances generales y las

modificaciones estatutarias resultantes, así como las acciones a ser entregadas. El hecho económico de la fusión por absorción es el traspaso patrimonial de la absorbida a la absorbente, unir y explotar el patrimonio unificado.

Entonces, a efectos de calificar la realidad de la fusión, la Norma VIII permitiría verificar: i) el traspaso patrimonial, ii) unión de actividades, iii) el aumento de capital y iv) la entrega de acciones correspondientes. Que todo lo anterior se verifica de la Escritura Pública del 1 de diciembre de 1995. Que hayan participado los mismos accionistas solo evidencia que pertenecían a un mismo económico, no existiendo simulación y no habiendo impedimento legal para ello.

Finalmente, concluye señalando que “únicamente establecieron como requisitos para el acogimiento a los beneficios que concedían, la existencia de una reorganización de sociedades (fusión o escisión de personas jurídicas) y la capitalización del excedente en caso de la revaluación voluntaria de activos, sin condicionamientos adicionales”. Atendiendo a todo lo anterior, no se ha podido demostrar simulación alguna, por lo que se levanta el reparo.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1 Problema principal

¿La fusión por absorción de Solandina y Soldadora es una simulación en el contexto de su realización?

En este análisis se desarrollarán conceptos generales de simulación, enfocado en la simulación relativa. También, es importante señalar el contexto de la Norma VIII del CT y desarrollar el marco que le había dado el Tribunal a la facultad de la administración respecto de la realidad económica.

3.2 Problemas secundarios

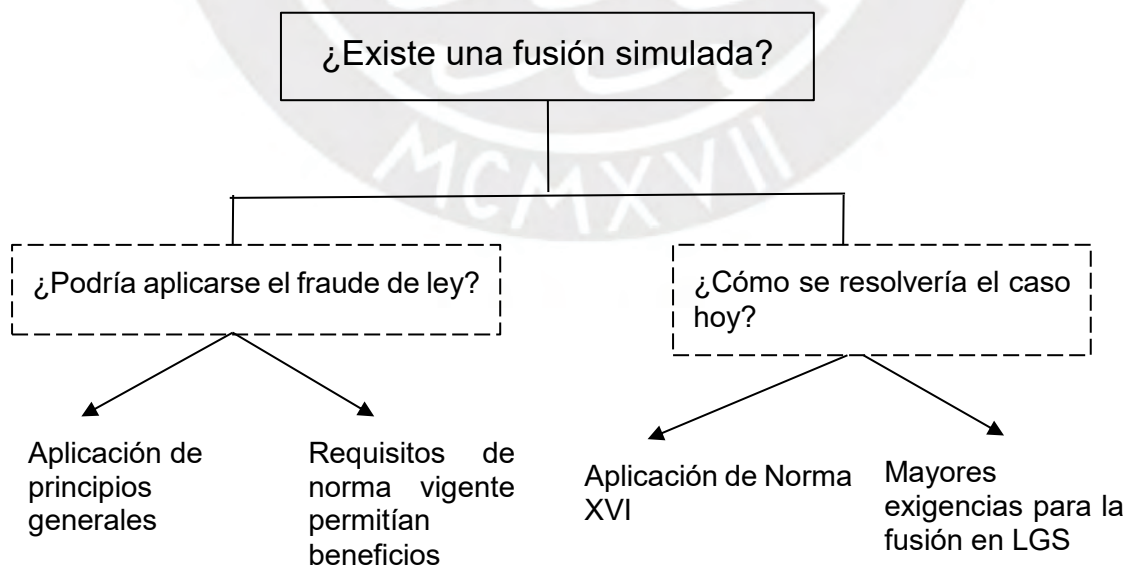
¿Podría haberse interpretado el concepto de fraude de ley aplicando principios generales del derecho para el caso de la fusión?

Atendiendo a que la postura desarrollada en el informe es la inexistencia de una simulación, cabe atender si es que la administración pudo haber sustentado la figura del fraude o si el Tribunal fue limitado respecto de su entendimiento sobre dicho aspecto.

¿Cómo se hubiera resuelto el caso en el contexto actual con la existencia de la Norma XVI y la regulación específica en la Nueva LGS?

Entendemos aquí, que la existencia de una norma antielusiva general aporta mayores alcances a la SUNAT para evaluar la estructura de los actos jurídicos y determinar si se está tratando de eludir una norma. Asimismo, los requisitos societarios para las fusiones son más exigentes que en la anterior LGS. Por lo que, aplicando estas dos normas, podemos concluir que lo realizado podría encajar en una estructura elusiva.

Gráfico 3: Problemas jurídicos de la RTF N° 07577-8-2014:



Elaboración propia, 2024

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

La posición presentada en este informe es que la fusión fue real. A pesar de los cuestionamientos de SUNAT, no se logró demostrar la simulación que ocultaría la realidad. Se argumenta que la simulación considera la fusión como el acto aparente y la obtención de un beneficio tributario como el acto oculto. el cuestionamiento desarrollado es confuso, pues confunde la simulación, al señalar que la fusión fue simulada. Como se podrá ver, no hay amparo legal que sustente tal afirmación.

Además, se incluye el principio de fraude de ley al mencionar que se utilizó la figura legal de la fusión (permitida por el ordenamiento) para obtener un beneficio tributario contenido en la Ley N° 26283, de manera ilegítima. El Tribunal ya ha señalado que los alcances de la Norma VIII no incluyen dicho principio. Por tanto, este beneficio tributario es una consecuencia natural de la fusión y no un hecho oculto o fraudulento. La fusión cumplió con los requisitos legales y societarios según la LGS y fue registrada sin problemas. Por tanto, SUNAT no debió actuar bajo ese supuesto.

Respecto al primer problema secundario, se tiene que alegar fraude de ley y abuso de derecho hubiera sido una estrategia más adecuada para cuestionar la fusión, utilizando principios generales que son transversales en todo el derecho. Esto implica usar una ley para evitar las consecuencias de otra. En el caso concreto, utilizar las leyes existentes para reevaluar un activo y fusionarse, obteniendo un beneficio tributario y eludiendo el cumplimiento del pago del impuesto a la renta que hubiera correspondido sin que la revaluación impactara en la depreciación. Sin embargo, la norma no exigía más requisitos que los previstos, y una ley que otorgaba beneficios tributarios era una opción válida en ese momento para reorganizarse. Cuestionar la norma en sí no es materia de este informe.

Sobre el segundo problema secundario y la resolución del caso en la actualidad, entendiendo que una ley como la utilizada no sería viable hoy en día, la Norma XVI permite a la administración considerar la realidad económica de los hechos y detectar elusión tributaria. Además, la Ley N° 26887 (Nueva LGS) exige mayores requisitos, como el proyecto de fusión con aspectos jurídicos y económicos justificados. Así, en el contexto actual, la fusión podría considerarse una elusión, rechazando la revaluación del activo y requiriendo un mayor impuesto a la renta.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

Respecto del fallo, cabe destacar diversos aspectos. Como aproximación inicial, la postura es estar de acuerdo en el sentido de la resolución. Es decir, que la simulación no fue probada. También, agregar que la Ley N° 26283 no exigía mayores requisitos, por lo que otorgaba los beneficios tributarios correspondientes a las fusiones. En atención a ello, no se habría configurado un fraude de ley.

No obstante lo anterior, hay diversas críticas que se le pueden realizar a la RTF. En primer lugar, hay graves errores al momento de desarrollar los hechos por parte del Tribunal. Como ejemplo, no señala que la revaluación del activo la realizó Soldadora, aunque por contexto y por una nota al pie de página se concluye que sí. Al momento de desarrollar parte de la argumentación, se remite a dos resoluciones del propio Tribunal, cuando sería más relevante partir de un desarrollo en base a los conceptos contenidos en el caso, referirse a las normas, y más que citar resoluciones, podría haber fundamentado en base a 4 resoluciones las principales conclusiones arribadas respecto a la Norma VIII y la simulación.

En línea con lo anterior, hay una grave ausencia de referencias a sentencias del Tribunal Constitucional sobre la materia, específicamente en lo referido al fraude de ley. Entendiendo que es una instancia administrativa, no se solicita un extenso análisis constitucional, pero es preocupante que dentro de un Estado

Constitucional, no se tenga en cuenta la jurisprudencia de uno de los intérpretes de la Constitución. En suma, hay una deficiente estructura argumentativa que es de ser criticada y desarrollada en el análisis.



V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1 Problema principal

El problema principal sobre el que se fundamenta el caso es el siguiente: ¿La fusión por absorción de Solandina y Soldadora es una simulación en el contexto de su realización?

Debido a la complejidad jurídica y conceptual que requiere el análisis, hay que partir de una base conceptual de qué es la simulación, cuáles eran los alcances de la Norma VIII al momento de suceder la fusión del caso. Asimismo, hay que hacer una construcción normativa y jurisprudencial de ambos elementos, para analizar el sentido del fallo y dar respuesta a la pregunta señalada en el párrafo anterior.

Para contextualizar, es relevante señalar el aporte de Eusebio Gonzalez. En su trabajo, desarrolla que en los tribunales administrativos iberoamericanos, en el que encontramos al Tribunal Fiscal de Perú, se tiene presente la sustancia o realidad económica de los actos del contribuyente para que estos sean valorados para efectos tributarios (2009, p. 127). Entonces, existe un primer elemento que da a entender la importancia de la realidad económica del acto para aceptar o no los efectos tributarios que puedan surgir de este.

Gonzalez continúa su desarrollo incorporando una idea pertinente para el contexto del caso bajo análisis en el presente informe. Señala la existencia de una tensión entre el ciudadano y sus actos y la administración y sus valoraciones. Por el lado del ciudadano, se encuentra la interpretación jurídica y su conducta, buscando esta pagar el menor impuesto posible en el marco legal. Por parte de la administración se busca defender el interés público. Por parte de los tribunales, optimizar dichos intereses (2009, p. 128).

Ambos desarrollos permiten formar una primera idea. Existen mecanismos legales que pueden favorecer al contribuyente, y tratará de usarlos a su favor. Existe un interés público a ser protegido por la administración. Por su parte los tribunales buscan resolver dicha tensión. Pero para analizar dichos hechos y estructuras legalmente permitidas, no se puede dejar inobservado el hecho de la realidad económica del acto en cuestión. ¿Cuál es la razón subsecuente que se obtiene al estructurar operaciones de determinada manera? No obstante ello, pareciera que estas ideas apuntan en el sentido más amplio hacia el fraude de ley, que se desarrollará en el primer problema secundario.

No obstante ello, se puede extraer del caso bajo análisis una intencionalidad económica para la fusión: obtener un beneficio tributario dispuesto en la Ley N° 26283. Independientemente de dicha realidad, ¿importaría la intencionalidad económica? ¿Bajo qué parámetros podía actuar SUNAT al momento de calificar una operación?

El sustento legal que tenía la administración¹ en dicho momento era la Norma VIII del CT aprobado por Decreto Legislativo N° 816. Al momento de realizar la fiscalización en el año 2003, el tenor era el siguiente:

“NORMA VIII.- INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

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, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

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”.

A razón de que la norma requiere de contenido, se debe tomar de referencia el desarrollo de la exposición de motivos de la norma. Esta señala que el fraude a la ley no se incluía en los alcances de la Norma VIII. Como señala Araoz (2006):

“(…) 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 aplica la teoría del develamiento para los grupos económicos que implica el desconocimiento de las individualidades jurídicas cuando éstas se utilicen fraudulentamente.” (como se cita en Chu, 2018, p. 218)

Entonces, el sentido inicial de la Norma VIII si incorporaba un concepto de operaciones fraudulentas. No obstante, luego de su modificatoria en setiembre de 1996, se retiró dicha potestad.

Como se puede comprobar en la Resolución N° 6686-4-2004, con fecha 8 de setiembre de 2004, el Tribunal señaló que la modificación del segundo párrafo de la Norma VIII, que fue incorporada en la Ley N° 26663, es una demostración de que las posibilidades que tiene la Administración para dilucidar el hecho imponible con base a la realidad o intención económica utilizada por las partes al participar en ciertos actos, que era la correspondiente a la figura del fraude de ley, resulta ser una situación no querida por el legislador y un supuesto no regulado en el texto actual de la mencionada norma (p. 11). Por lo tanto, en el origen de la Norma VIII, durante 5 meses, si hubo la posibilidad de utilizar el fraude de ley. Hecho que fue modificado, restringiendo la intención económica del acto analizado por SUNAT.

Entonces, si la administración no puede argumentar fraude de ley, ¿qué alcance le brindaba la modificación de la Norma VIII? En base a la doctrina y jurisprudencia revisada, la administración debía utilizar la figura de simulación.

¿Qué es la simulación? Según Francisco Ferrara, la simulación es la manifestación de una voluntad que no es la real, que se da de manera consciente y con conveniencia de las partes para producir un engaño sobre un acto que no existe y que es diferente del que realmente se ha llevado a cabo (1961, p.60). Entonces, respecto de la simulación, existe una declaración de voluntades que se da mediante un acto que produce un engaño, pues este no es el real o existente. Hay una voluntad de ocultar la verdadera manifestación a través del acto jurídico, pues la verdadera finalidad no se encuentra en dicho acto.

Entonces, podemos concluir de manera inicial que existe un acto que busca aparentar otra situación diferente a la real con el propósito de eludir obligaciones legales que corresponderían.

Tal es así, que como señala Chu:

“(…) podemos concluir que al amparo de la Norma VIII luego de su modificación de setiembre de 1996, la SUNAT únicamente se encontraba legitimada a negar los efectos de los actos de un contribuyente en caso exista incongruencia manifiesta respecto de los negocios económicos efectivamente realizados. Esta patología ocurre naturalmente en la simulación, ya que existe un acto aparente, no real y que no tiene ninguna otra función más que evitar la verificación de un hecho imponible. Nótese la gran diferencia con la descripción del fraude a la ley, pues en este caso se habla de una “incongruencia manifiesta” entre los negocios económicos y los actos realizados por el contribuyente (Tribunal Fiscal 2004: 11)” (2018, p. 221)

Consideramos que, en el caso, aplicar un criterio de simulación absoluta se aproxima a un hecho fraudulento, que es materia de análisis del primer problema secundario. Asimismo, el Tribunal ha desarrollado que la Norma VIII del CT no incluye la figura del fraude para la determinación del hecho imponible (RTF N° 06686-4-2004).

Citando al Tribunal en la Resolución N° 06686-4-2004: “(...) que el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario” (2004, p. 14).

Además, el argumento de SUNAT parte de un error de concepto básico. Inicia argumentando que el propósito de la fusión fue conseguir el beneficio tributario. Para obtener dicho objetivo, hizo una fusión simulada, no real. No obstante, dicha argumentación se asemeja más al fraude de la ley o simulación absoluta. Esto, pues el centro de atención es el beneficio consumado. No puede sustentar un hecho aparente y otro hecho real que haya sido configurado.

Entonces, habiendo señalado que la Norma VIII no ampara el fraude de ley, corresponde centrarse en la simulación relativa para evaluar el caso. Primero, hay que entender qué es lo que quiso cuestionar la administración. Hay que dividir, pues, sus argumentos:

1. Fusión simulada
2. Obtención del beneficio tributario.

Sobre el primer argumento, SUNAT señala que la empresa absorbente no realizó operaciones o actividad económica previo a la fusión. Además, que las personas involucradas en la fusión eran las mismas, que la fusión fue acordada en las mismas fechas, y que la sociedad que continuó operando fue en realidad la absorbida. Sobre estos presupuestos, y tomando en consideración la simulación relativa, procedemos a analizar el punto 1.

¿Qué es la simulación relativa? Es la existencia de un hecho aparente que busca dar una apariencia de legitimidad a un segundo acto oculto o real. Entonces, se tiene que para argumentar una postura de simulación relativa deben existir 2 actos. El acto aparente y el acto real. Como se desprende de los hechos del caso, SUNAT se dedica a cuestionar la fusión por la forma en que se dió, no obstante, no puede probar la existencia del hecho real u oculto.

En el entendimiento de que el hecho oculto o real sea la obtención del beneficio tributario, pues argumenta la administración que ese fue el hecho real o buscado, también hay una equivocación evidente. La obtención del beneficio tributario al amparo de la Ley N° 26283 no es más que la mera consecuencia de la reorganización societaria (fusión). No puede entenderse como un hecho jurídico la consecuencia de una norma.

El concepto de beneficio tributario en el análisis de simulación carece de relevancia, pues, como ya se ha señalado, es una consecuencia y no un hecho o acto realizado. Por todo lo anterior, es de considerarse que bajo el análisis de la simulación, la fusión se realizó de conformidad con la normativa vigente, no hubo demostración de un hecho aparente y uno simulado. Estando conforme con lo resuelto por el Tribunal en este caso.

5.2 Primer problema secundario

Atendiendo que, desde la argumentación de la existencia de una simulación, esta no ha sido probada, se encuentra un problema jurídico subyacente: ¿podría haberse interpretado el concepto de fraude de ley aplicando principios generales del derecho para el caso de la fusión?

Para autores como Durán, a partir de bases constitucionales y del Código Civil, se puede extraer que nuestro ordenamiento jurídico no ampara el fraude de ley. Bajo una argumentación de fraude de ley, debemos entender a este como el mecanismo de utilizar una norma vigente del ordenamiento con el propósito de eludir la consecuencia de otra norma que hubiera sido aplicada sin la existencia de dicho mecanismo. En otras palabras y en el contexto del caso, es que las empresas se fusionaron realmente, al amparo de la Ley N° 26283 que otorgaba beneficios tributarios, para evitar un mayor pago respecto del impuesto a la renta (norma evitada).

Entonces, para tener un sustento doctrinario, hay que partir de lo dicho por Durán en relación con la posibilidad de aplicar el fraude de ley sin contar con una norma antielusiva general:

“No es novedad la existencia de principios del derecho que, sin regulación expresa en la Constitución, son valores defendidos por el Estado constitucional de derecho, y con la prohibición del fraude de ley ocurre lo mismo. El artículo 103 de nuestra Constitución dispone que la carta magna no ampara el abuso del derecho” (2023, p. 300)

¿Qué dice el artículo 103 de la Constitución? Que no se ampara en la ley las conductas que infrinjan la Constitución y que se ejecuten contra la voluntad de esta. En jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a manera de referencia el Expediente N° 05859-2009-PA/TC, se ha señalado que el abuso de derecho está completamente prohibido, en línea con el artículo de la Constitución nombrado en la primera línea. La prohibición del fraude y del abuso busca desplazar la interpretación excesivamente formal que se utiliza para defraudar el orden constitucional.

Con lo anterior desarrollado, ¿qué sucede en el caso concreto? Aparentemente y como primera aproximación, existe una norma tributaria que va a gravar la renta de una de las empresas. Para evitar su aplicación, la empresa se fusiona realmente con otra de su mismo grupo económico, con la finalidad de obtener un beneficio tributario por la norma de cobertura (Ley N° 26283) y pagar menos impuesto a la renta, como correspondería en aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta. Estructuralmente, el caso se asemeja mucho a uno de fraude, y, como se ha podido observar, se podría haber argumentado desde principios generales y no solo desde la Norma VIII. Sin embargo, aunque parezca posible, la postura aquí defendida es que no hubo un abuso o fraude.

En contraposición a la postura sobre el fraude por aplicación de principios, otros autores señalan que existe una Norma Antielusiva con la existencia de la Norma XVI, y no antes. Por lo que hacer un análisis de elusión sin dicha norma, atentaría contra el principio reserva de ley. Incluso, algunos señalan que la propia Norma XVI, que incluye preceptos de elusión, abuso y fraude, puede generar tensiones a nivel constitucional.

En efecto, Zuzunaga desarrolla una postura en la que el principio de reserva de ley se ve afectado por una norma antielusiva general. Ello no implica su inconstitucionalidad, pero se preferiría una norma garantista que incluya precisión y el peso de la carga de la prueba en SUNAT (2013, p. 58). Presentada esta idea, entendiendo que se pueden ver afectados otros principios, como el de seguridad jurídica, aun teniendo como referencia una cláusula antielusiva general, mayor aún será la tensión si ni siquiera se tiene esta como referencia.

En el contexto del caso presentado, se tiene una norma vigente que señala que las personas jurídicas que se reorganicen, se encuentran exentas del pago del impuesto a la renta. Para ello, si es que se revalúa el activo, deben capitalizarlo previo a la fusión. Entonces, por dicha norma, se permite la revaluación de activos sin efectos tributarios e incluso permite que, posteriormente, esta revaluación tenga un impacto en la depreciación. Haciendo una lectura de dicha disposición legislativa, y atendiendo a la poca longitud de la norma, se entiende que no hay exigencias mayores para obtener el beneficio que reorganizarse corporativamente, como es el caso de la fusión, descuidando de las razones subyacentes a dichos casos.

Es decir, no era relevante para la norma el motivo por el cual las empresas se reorganizaban. La norma buscaba otorgarles beneficios por el hecho de que suceda. ¿Y qué otro requisito existía? Que se cumplan con las formalidades comprendidas en la LGS del momento.

De acuerdo con la LGS del momento, los requisitos que se necesitaban para la fusión por absorción eran los siguientes:

1. Constar en escritura pública

2. Balance general al día anterior de la fusión y al día anterior de la escritura
3. Relación de accionistas
4. Repartición del capital

Por su parte, la Ley N° 26283² otorgaba beneficios tributarios a las reorganizaciones societarias, incluida la fusión. Que, de su primer artículo, el único requisito para acceder a dicho beneficio es la reorganización. De su norma reglamentaria, el DS 120-94-EF, solo exigía como requisitos los incluidos en la norma societaria. No habría, entonces, justificación para sustentar un abuso de derecho o fraude, si el mismo ordenamiento es el que otorgaba la facilidad y posibilidad de reorganizarse y obtener un beneficio.

No hay razonamiento subyacente que sostenga que hay un aprovechamiento ilegítimo, cuando el ordenamiento ponía a disposición dichas normas para ser utilizadas. No debe ser ignorado el contexto en el cual se otorgó dicha norma, posterior al “shock” económico sucedido en el país, con las posteriores consecuencias económicas para las empresas. Para algunas, la única manera de subsistir era mediante el beneficio otorgado por la norma señalada.

Las empresas pueden tener diversas razones por las cuales reorganizarse, en dicho contexto. Ello nace como parte de su libertad contractual. Entonces, los contribuyentes tienen el derecho de acogerse a beneficios acogidos en una norma vigente, dado que no hay mayor limitación para su configuración. No podría sostenerse que una ley, cuyo propósito era otorgar beneficios a las personas jurídicas que se reorganizan por el simple hecho de hacerlo, busca eludir una norma tributaria.

En mérito de la economía de opción:

“Tampoco constituye elusión la denominada economía de opción, entendida como la búsqueda del ahorro tributario a través de las herramientas otorgadas por el propio sistema jurídico, y sin el uso de métodos artificiosos o actos impropios”. (Bravo, 2018, p. 159)

Si las empresas tienen diferentes caminos para planificar su tributación, y se puede elegir el que le otorgue un beneficio tributario que se encuentra vigente en el ordenamiento ¿donde se encontraría la ilegitimidad o prohibición? Por los alcances del presente trabajo, no será materia de análisis la validez o constitucionalidad de la Ley N° 26283, por lo que la asumimos como válida y legítima, y que al existir, las empresas tenían la libertad de acogerse siempre que se cumplieran con las exigencias establecidas en ella.

En atención al desarrollo anterior, si la norma permite el beneficio, no hay otro tipo de impedimentos que cumplir con sus requisitos, como ya se determinó también la inexistencia de simulación, se agrega que tampoco habría fraude alguno. Cabe señalar, en atención al cuestionamiento de SUNAT sobre que el resultante de la fusión hizo que la empresa absorbida hubiera sido realmente la que continuaba existiendo y operando, que hay una seria deficiencia al entender la norma societaria.

La fusión por absorción implica que una de las sociedades (absorbida) se disuelve sin liquidarse y se incorpora a la otra sociedad (absorbente). La unificación de patrimonios se consigue, se aumenta el capital correspondiente y los accionistas de las sociedades involucradas ahora forman parte de una única persona jurídica.

Ahora bien, para efectos del caso, es irrelevante si la empresa absorbente hubiera sido, como reclama SUNAT, Soldadora. Ello en atención a ser la empresa de mayor antigüedad y movimiento económico. De haber sido el caso, el resultado hubiera sido el mismo. Soldadora hubiera revaluado su activo, lo hubiera capitalizado y Solandina hubiera sido la absorbida. No cambia nada el orden de quien absorbió a quien, a efectos de determinar una simulación o un fraude, pues el efecto económico sigue siendo el mismo.

² **Artículo 1.** Exonérese de todo tributo, incluidos el Impuesto a la Renta y los derechos de inscripción en los Registros Públicos, la formación y otros actos, contratos y transferencias patrimoniales, derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, ya sean mercantiles, civiles o cooperativas, hasta el 31 de diciembre de 1994 (prorrogado hasta el 31 de diciembre de 1995 por la Ley N° 26416).

5.3 Segundo problema secundario

Por razón de extensión, se analizarán de manera sucinta ideas y presupuestos respecto de la siguiente interrogante: ¿Cómo se hubiera resuelto el caso en el contexto actual con la existencia de la Norma XVI y la regulación específica en la Nueva LGS?

Entendemos aquí, que la existencia de una norma antielusiva general aporta mayores alcances a la SUNAT para evaluar la estructura de los actos jurídicos y determinar si se está tratando de eludir una norma. Asimismo, los requisitos societarios para las fusiones son más exigentes que en la anterior LGS. Por lo que, aplicando estas dos normas, podemos concluir que lo realizado podría encajar en una estructura elusiva.

Atendiendo a la doctrina, y dejando de lado el debate sobre la constitucionalidad de la norma, el sistema garantista y las cláusulas específicas, lo que queremos señalar es que la Norma XVI del Título Preliminar del CT vuelve a incorporar la intención económica, y por consiguiente, la lucha contra el fraude de ley, el abuso de derecho y la elusión tributaria.

“NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

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 (...) 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 (...)

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible (...) SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios”.

En atención a la norma expuesta, SUNAT se encuentra ahora en una mejor situación que cuando dependía de la Norma VIII. Ahora, el alcance es mayor, y siempre y cuando pueda sustentar que el hecho económico real busca una ventaja tributaria ilegítima, podrá desconocer el acto realizado e imponer la tributación que corresponda.

Es relevante añadir, a dicha circunstancia, que los requisitos en la Nueva LGS para las fusiones son más exigentes que en la norma precedente.

Tabla 1 - Comparación de requisitos de fusión entre la antigua y nueva LGS:

DS 003-85-JUS (LGS)	Ley N° 26887 (Nueva LGS)
<ol style="list-style-type: none"> 1. Constar en escritura pública 2. Balance general al día anterior de la fusión y al día anterior de la escritura 3. Relación de accionistas 4. Repartición del capital 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los mismos requisitos de la norma anterior 2. Aprobación de un proyecto de fusión, por el directorio, si no lo hay, por la gerencia 3. Exigencias de contenido del proyecto de fusión, entre las que se encuentran: <ol style="list-style-type: none"> a. Principales aspectos jurídicos y económicos b. Criterios de valorización empleados c. Explicación y forma de la fusión empleada

Elaboración propia, 2024

En suma, teniendo hoy en día una Norma XVI que, más allá de sus cuestionamientos, puede detectar operaciones fraudulentas, sumado a una exigencia mayor en la ley societaria, debido principalmente a la justificación que deberá hacer ante la autoridad tributaria, se tiene un sistema de normas más exigente respecto de los actos y estructuras corporativas, buscando siempre su verdadera intencionalidad. Por lo que, sosteniendo ello, si el caso hubiera sucedido a día de hoy, la fusión si podría haberse considerado como elusiva, pues su único objetivo fue obtener el beneficio tributario de la norma ya señalada. En dicho contexto era posible, en el contexto actual creemos que no.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

1. Habiendo desarrollado la postura sobre la posibilidad de aplicar principios generales del derecho para encontrar la prohibición del abuso de derecho en nuestro ordenamiento jurídico, y por consiguiente la imposibilidad de permitir el fraude de ley; queda señalar que si podría haberse intentado aplicar la línea argumentativa al caso presentado. No obstante, concluimos que dicha estructura podría generar una tensión evidente respecto de los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. Y aun superada dicha tensión, consideramos que en el caso concreto, el ordenamiento permitía obtener el beneficio tributario, a raíz de los requisitos y la existencia de la fusión.
 - a. No obstante, una recomendación valiosa sería la de implementar, a manera de soporte, una argumentación y sustento constitucional, tanto de parte de la SUNAT como por parte del Tribunal Fiscal. Nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho, que irradia a todas las áreas de este. Por lo que no debe haber una ausencia de este en el ámbito tributario.
2. Respecto a la situación jurídica actual, si consideramos que el caso en cuestión podría considerarse como una estructura elusiva, pues el hecho verificado es que la fusión se dio con el único propósito de obtener un beneficio tributario y pagar un menor impuesto a la renta. Las exigencias y el estándar a día de hoy son mayores respecto de los beneficios tributarios y la fusión, incluso con exigencias en el fondo por parte de la norma societaria.
3. Como conclusión final, y respondiendo a la pregunta principal de este informe, queda demostrado que no existió una fusión simulada. La argumentación de SUNAT trató de incorporar una lista de argumentos que giraban alrededor de la simulación de la fusión y el fraude, debido a la intención de obtener el beneficio tributario. Línea argumentativa que no era amparada bajo la Norma VIII. Por la falta de demostración fehaciente de la existencia de una simulación y la argumentación deficiente sobre el fraude a la ley, sumado a que el beneficio era proporcionado por el ordenamiento, no hay mayor reparo en la fusión de Soldadora y Solandina.

BIBLIOGRAFÍA

Bravo, D. (2018). *XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 65, 151-164. <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-65/>

Chu, I. (2018). *XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 65, 211-238. <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-65/>

Decreto Legislativo N° 816 (21 de abril de 1996). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H770790>

Decreto Supremo N° 120-94-EF (21 de setiembre de 1994). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H658837>

Durán Rojo, L., & Riveros Vélez, J. (2023). La norma antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano. En Y. Ostos Espinoza, R. Rojas Oviedo, & H. Plasencia Castro (Eds.), *Homenaje a Felipe Eduardo Lannacone Silva. Temas de derechos tributarios* (pp. 293-326). Fondo Editorial Universidad San Martín de Porres.

Ferrara, F. "La simulación de los negocios jurídicos (actos y contratos)". Sexta Edición, Trad. Rafael Atard y Juan de la Puente, 1961, pág. 60.

González, E., García, C., Barrachina, E., De Barros, E. (2008, 27 al 29 de octubre). *Derecho Tributario. Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero*. I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Lima, Perú.

Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (9 de diciembre de 1997). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H777285>

Ley N° 26283 (13 de enero de 1994). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H761726>

Taveira, H. (2006). DERECHO TRIBUTARIO y AUTONOMÍA PRIVADA (El poder de tributar y la teoría de los negocios jurídicos en la actualidad. Metodología para la interpretación de los hechos tributarios). *CRÓNICA TRIBUTARIA*, 103–134. <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/06-Taveria.pdf>

Zuzunaga del Pino, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la constitución peruana? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (53), 23-66. <https://zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/e6a59-Feb-2013---La-clausula-antielusiva-general,-vulnera-la-constitucion-peruana.pdf>

ANEXOS





Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

EXPEDIENTE N° : 1682-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de junio de 2014

VISTA la apelación interpuesta por

Nº 20106470376, contra la Resolución de Intendencia Nº 0260140018854/SUNAT de 30 de noviembre de 2006, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, y la Resolución de Multa Nº 012-002-0001721, emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente, al amparo de los criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 8227 de 30 de marzo de 1973 y 8261 de 10 de abril de 1973, invoca la nulidad del procedimiento de fiscalización y de la apelada, al no haberse meritado la documentación presentada en dicho procedimiento.

Que señala que la Administración ha desconocido todos los documentos sustentatorios que amparan la deducción de los gastos objetados, a pesar que en la fiscalización cumplió con presentar toda la documentación solicitada, así como su sustento legal, no habiendo la Administración realizado ningún cuestionamiento a ello.

Que refiere que la posición de la Administración pone en riesgo la libertad contractual, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados e incluso las normas tributarias, agregando que es ella la que tiene que demostrar con pruebas objetivas que la documentación presentada no es fehaciente.

Que en cuanto al reparo por exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley Nº 26283, indica que recién a partir del 1 de enero de 1999, con la modificación de la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley Nº 27034, no resultaba deducible como gasto el monto de la depreciación que la Administración objeta, sin embargo, el reparo efectuado corresponde al ejercicio 1998.

Que alega que la Administración desconoce los efectos de su fusión por el hecho de que las empresas fusionadas contaban con los mismos accionistas, pero ello no es impedimento para que dos empresas puedan reorganizarse societariamente, ni tampoco implica que el acto de reorganización sea simulado, más aun si se toma en cuenta que la fusión se realizó con la finalidad de concentrar y unir capitales, tener mayor competitividad, formar alianzas estratégicas, optimizar costos, concentrar esfuerzos en una sola empresa y obtener una mayor productividad.

Que precisa que la Administración en ningún momento ha demostrado que la fusión fuera nula, inexistente, inválida o simulada, por lo que no existe razón, ni prueba, para cuestionar la fusión por absorción y por ende el desconocimiento del mayor valor atribuido a los activos depreciados. Asimismo, agrega que no se ha evaluado si efectivamente se ha fortalecido patrimonialmente con ocasión de la reorganización empresarial, ya que no se analizaron sus estados financieros, su cartera de cuentas por pagar, su situación financiera y su posición frente a acreedores y clientes.

Que afirma que luego de la fusión su patrimonio aumentó, las entidades bancarias le permitieron refinanciar sus deudas, les otorgaron nuevos préstamos y líneas de carta fianza, aumentaron sus ventas, y contó con un mejor capital de trabajo, siendo además que la fusión tampoco fue realizada con la única finalidad de conseguir el beneficio tributario de la Ley Nº 26283.

¹ Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

Que sostiene que no existió ningún impedimento legal para que se realizara la fusión, por lo que el argumento de la Administración en el sentido que la fusión debe tener motivación económica y que las empresas que se fusionan deben tener activos y no pueden tener los mismos accionistas no soporta el análisis técnico y legal.

Que argumenta que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario solo es aplicable en el caso de simulación relativa, conforme se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 0590-2-2003, situación que no se ha presentado en su caso, al no existir una operación real y otra aparente, ya que la operación fue una sola. Además, invoca la aplicación de los criterios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 478-3-97 y 6686-4-2004.

Que agrega que en las fiscalizaciones de los ejercicios anteriores (ejercicio 1995 y períodos mayo de 1997 a mayo 1998) la Administración no cuestionó el gasto por depreciación de los activos revaluados, siendo además que la auditora que llevó a cabo el procedimiento de fiscalización del ejercicio 1995 es la misma que tuvo a su cargo el procedimiento de fiscalización del ejercicio 1998, lo que acredita la existencia de dualidad de criterio, por lo que corresponde que se deje sin efecto el reparo de la Administración.

Que en lo que corresponde al reparo por gastos de honorarios a _____, aduce que la necesidad de contar con canales de distribución serios y confiables e impulsar la venta de sus productos, hizo que suscribiera un contrato de gerencia con _____, ya que esta tiene por objeto social y actividad principal la comercialización y distribución de sus productos, siendo que a fin de cumplir con las obligaciones pactadas en el mencionado contrato se vio obligada a contratar los servicios de la indicada persona, para que ejerciera el cargo de gerente general de _____.

Que señala que el aludido contrato le permitió continuar fabricando y produciendo sus productos, ya que si las ventas de Solandinas Comercial S.A. se mantenían en el tiempo, gracias a la gestión de Emilio Navarro Castañeda, ello la dotaba de seguridad para seguir fabricando y ser competitiva en el mercado. Invoca los criterios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 2411-4-96, 478-3-97, 57-3-2000 y 3714-5-2003.

Que refiere que el hecho que el contrato de gerenciamiento no le hubiese generado ningún ingreso no implica que el gasto no sea deducible, ya que ello significaría negar la existencia de los contratos a título gratuito. Agrega que los pagos que efectuó a _____ se encuentran debidamente sustentados con los recibos por honorarios, los cuales fueron anotados en los libros y registros contables que fueron puestos a disposición de la autoridad tributaria, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que la Administración ha señalado de forma muy general que el gasto cuestionado constituye una liberalidad, lo que implica una falta de motivación, situación que transgrede lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 77º del Código Tributario, el artículo 39º de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el numeral 5 del artículo 139º de la Constitución Política del Perú.

Que alega que en ningún momento asumió gastos por cuenta de un tercero como erróneamente afirma la Administración, siendo que su única finalidad fue continuar con la fabricación y venta de sus productos, situación que se pudo lograr gracias al contrato de gerencia que suscribió con _____ y a la gestión realizada por _____.

Que en cuanto a la resolución de multa impugnada, precisa que resulta aplicable lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 170º del Código Tributario, al existir duplicidad de criterio en la Administración, adicionalmente no ha incurrido en el tipo infractor ya que declaró sus obligaciones, por lo que solicita que se deje sin efecto la sanción impuesta.

Que por su parte, la Administración, en relación con el reparo por exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley Nº 26283, argumenta que, en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, determinó la inexistencia de la forma jurídica adoptada por la recurrente (fusión por absorción), quien pretendió acceder a los beneficios tributarios consignados en la mencionada ley.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

Que afirma que aparentemente existían dos empresas legalmente constituidas, sin embargo, la empresa absorbente no realizó operaciones antes de la fusión, tal y como se aprecia de su Registro de Ventas; siendo además que dicha empresa no contaba con ningún activo fijo, lo que se advierte del Libro de Inventarios y Balances y del Balance cerrado al 30 de setiembre de 2005; del Libro de Planillas Sueldos y del Libro de Salarios se verifica que su único trabajador era su gerente, el que se encontraba de licencia sin goce desde mayo de 1994 hasta diciembre de 1995.

Que sostiene que los acuerdos de organización de la absorbente y la absorbida fueron realizados en la misma fecha y por las mismas personas, puesto que sus accionistas eran los mismos, es decir, representan los intereses de un mismo grupo económico. También agrega que el total de acciones de la absorbente (4 000 acciones) era significativamente menor a las acciones de la absorbida (3 816 000 acciones) y que esta última era la única que tenía activos fijos, por lo que solo ella podría haber realizado la revaluación voluntaria de activos fijos.

Que agrega que las mencionadas empresas realizaron la reorganización por fusión con la única finalidad de obtener un beneficio tributario, lo que permitió que se incrementara la deducción por concepto de depreciación de activos revaluados y se disminuyera la utilidad; es decir, la fusión tuvo como objetivo real no afectar a la empresa absorbida con el Impuesto a la Renta de la ganancia derivada de la revaluación voluntaria de los activos fijos realizada por ella.

Que aduce también que la fusión fue simulada, por cuanto la absorbente no contaba con activos fijos, ni se encontraba operativa al momento de la fusión, siendo que esta absorbió los activos fijos, capital y productividad de la absorbida, la que en la realidad era la que seguía existiendo y operando, tan es así que la absorbente modificó su razón social a la de la absorbida, por lo que no se advierte que la fusión hubiese significado un fortalecimiento empresarial.

Que respecto al reparo de gastos por pago de honorarios a Emilio Navarro Castañeda, señala que dicha persona se desempeñó como gerente de Solandinas Comercial S.A., en representación de la recurrente, sin embargo, dichos gastos no eran necesarios para la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente. Asimismo, precisa que la citada persona también era gerente de la recurrente y se encontraba registrada en su Libro de Planillas de Sueldos, asignándosele un sueldo por dicha labor.

Que refiere que la recurrente no percibió ni provisionó ingresos por su desempeño como gerente general de . siendo que en el contrato de administración celebrado entre ambas no se estableció que esta se obligara a efectuar ningún pago como contraprestación por los servicios de gerencia, por el contrario, se establecía que el gasto por la gerencia debía ser asumido por la recurrente, debido a que que vendía el 60% de producción de la recurrente.

Que indica que en el supuesto que hubiese comercializado los productos de la recurrente, lo que hubiese correspondido era el pago de comisiones y no que la recurrente asumiera un gasto que no era necesario para la generación de su renta y que le correspondía a aquella.

Que por otro lado, alega que la resolución de multa impugnada fue emitida en base a los reparos anteriormente señalados, por lo que al encontrarse arreglados a ley, la mencionada sanción resulta válida.

Que de autos se tiene que mediante Carta Nº 030011073420-01 SUNAT y el Requerimiento 3610 Nº 00170747 (fojas 248 y 224), notificado el 11 de agosto de 2003², la Administración inició a la recurrente un

² Dicha diligencia de notificación se llevó a cabo en el domicilio fiscal de la recurrente, vigente al 11 de agosto de 2003, ubicado en Av. Bolognesi Nº 510, Santa Anita, Lima, según la información consignada en su Comprobante de Información Registrada (fojas 241 a 246), mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario. Lo cual también ha sido señalado por la recurrente en su recurso de apelación.

El inciso a) del anotado artículo 104º, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo Nº 953, disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, según Orden de Fiscalización Nº 030011073420 (foja 247).

Que como resultado de la aludida fiscalización se efectuaron reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, por concepto de exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley Nº 26283, gastos de honorarios profesionales que no cumplen con el principio de causalidad y constituyen liberalidad y deducción en exceso de cuotas de leasing, lo que determinó una disminución en el saldo a favor de la recurrente por dicho ejercicio y la emisión de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354 (fojas 560 a 567).

Que asimismo, de la revisión de dicha resolución de determinación se advierte que la Administración modificó los importes consignados por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 (fojas 220 a 223) correspondientes al Impuesto Mínimo a la Renta, saldo a favor del ejercicio anterior y pagos a cuenta.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354 y la Resolución de Multa Nº 012-002-0001721 se encuentran arregladas a ley.

Que sin embargo, como cuestión previa, corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad del procedimiento de fiscalización y de la resolución apelada, invocada por la recurrente, siendo que al respecto cabe indicar que de la revisión de los resultados de los requerimientos, los valores impugnados y la resolución apelada se aprecia que, contrariamente a lo que indica la recurrente, la Administración sí meritó todas las pruebas presentadas en la etapa de fiscalización. Además se advierte que en los resultados de los requerimientos que se detallan en los considerandos siguientes, así como en los anexos de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354, la Administración ha dejado constancia de sus objeciones a las pruebas presentadas por la recurrente, lo cual evidencia que la nulidad planteada carece de sustento.

Que en tal sentido, no resultan aplicables los criterios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 8227 de 30 de marzo de 1973 y 8261 de 10 de abril de 1973, ya que se refieren a casos en los que la Administración no evaluó las pruebas presentadas por el contribuyente, supuesto distinto al de autos.

Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354

Que del Anexo Nº 5 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354 (fojas 560 y 567) y el resultado del Requerimiento Nº 00142555 se tiene que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, al considerar que se había deducido en exceso las cuotas pagadas por leasing por la suma de S/. 4 165,00, de conformidad con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otro.

Que en relación con dicho reparo la recurrente no ha expuesto, ni ofrecido medio probatorio alguno para desvirtuarlo, y de su revisión se verifica que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo³.

Que por otro lado, en relación con la modificación de los importes consignados por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 (fojas 220 a 223) correspondientes al Impuesto Mínimo a la Renta, saldo a favor del ejercicio anterior y pagos a cuenta, cabe indicar que no ha expuesto argumento, ni ofrecido medio probatorio para desvirtuar dichas reliquidaciones, siendo que de su revisión (fojas 716 a 734) se verifica que se encuentran arregladas a ley, por lo que también corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción, siendo que en ese último caso, adicionalmente, se podría fijar la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal.

³ De autos se advierte que mediante escrito del 14 de octubre de 2003 (foja 210) la recurrente aceptó el reparo correspondiente a las cuotas de leasing.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

1. Exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley Nº 26283

Que a través del Requerimiento 3611 Nº 00151202 (foja 103) la Administración solicitó que se presentara la siguiente documentación, relacionada con la fusión en la que participó la recurrente: i) Los comprobantes de pago, notas de crédito y débito y sus respectivas cancelaciones que acreditaran las operaciones con terceros que desarrolló la empresa absorbente antes de la fusión, ii) Escritura Pública de Constitución de la empresa absorbente, así como su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995, y iii) Aquella que acreditará el objetivo económico de la fusión por absorción.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de octubre de 2003 (foja 102) en el que indicó que el objetivo de la fusión fue convenir los intereses de la sociedad y que las empresas fusionadas alcanzaran mejores niveles de eficiencia en las nuevas condiciones del mercado.

Que en el Resultado del Requerimiento 3611 Nº 00151202 (reverso foja 103) la Administración señaló que la recurrente no presentó ninguna documentación que acreditará que la empresa absorbente realizó operaciones con terceros antes de la fusión, precisando que en el Registro de Ventas de esta empresa no se registró ninguna operación desde el inicio de sus actividades, y se da cuenta del escrito señalado en el considerando precedente.

Que luego de merituar la documentación presentada por la recurrente, la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 1998, tal y como se advierte de lo señalado en el Anexo Nº 03 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354 (fojas 562 a 564), al considerar, en aplicación de lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que la fusión por absorción, realizada por la recurrente, fue simulada, por lo que el tratamiento tributario de la depreciación de los activos revaluados no correspondía al dispuesto por la Ley Nº 26283, sino al regulado por el numeral 2 del inciso b) del artículo 14º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en dicho Anexo Nº 03 se indicó que la empresa absorbente desde el inicio de sus operaciones hasta la fecha de fusión no realizó ninguna actividad u operación con terceros y que el acuerdo de fusión en cada una de las empresas fue realizado por las mismas personas que representaban intereses de un mismo grupo económico.

Que asimismo, se concluyó que las empresas fusionadas utilizaron la forma jurídica de la fusión por absorción con la finalidad de obtener un beneficio tributario, lo que permitió a la recurrente incrementar su gasto por depreciación de activos revaluados, siendo que la Ley Nº 26283 lo que buscaba era otorgar beneficios únicamente a las empresas que se reorganizaban con el propósito de fortalecerse patrimonialmente.

Que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del inciso b) del artículo 14º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, cuando se efectuara una revaluación voluntaria, el mayor valor resultante de dicha revaluación no daría lugar a modificaciones en el costo computable, ni en la vida útil de los bienes y tampoco sería considerado para el cálculo de la depreciación, ni para la determinación de la base imponible del Impuesto Mínimo a la Renta.

Que mediante el artículo 1º de la Ley Nº 26283 se exoneró de todo tributo, incluido el Impuesto a la Renta, la formación y otros actos, contratos y transferencias patrimoniales, derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, ya sean mercantiles, civiles o cooperativas, exoneración que se encontraría vigente hasta el 31 de diciembre de 1994, la que fue posteriormente ampliada hasta el 31 de diciembre de 1998, a través de la Leyes Nº 26416, 26561, 26733 y 26901.

Que asimismo, el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 120-94-EF, señalaba que en el caso de las sociedades o empresas que, al amparo de la Ley Nº 26283, acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, con motivo de la fusión o división, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable no estaría gravado para el que la efectuó, siempre que fuera capitalizada en acto previo a la fusión o división.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

Que además, los artículos 2º y 5º del aludido decreto supremo señalaban que las personas jurídicas a que se refiere la Ley Nº 26283 eran las consideradas como tales por el artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta⁴, siempre que para efectos de dicho impuesto tuvieran la condición de domiciliadas en el país, y que para propósito de dicho impuesto, los bienes transferidos como consecuencia de la fusión o división de personas jurídicas, realizadas al amparo de la Ley Nº 26283, tendrían como costo computable para la adquirente, el valor al que fueron transferidos, el cual no podría exceder del valor de mercado, debidamente sustentado, a que se refiere el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo al marco legal glosado se tiene que, en principio, el mayor valor resultante de la revaluación voluntaria de activos no sería considerado en el cálculo de la depreciación, sin embargo, por excepción, se estableció que dicha revaluación tendría efectos tributarios, aceptándose la depreciación de dicho mayor valor, en tanto la mencionada revaluación se hubiese realizado de conformidad con la Ley Nº 26283 y el Decreto Supremo Nº 120-94-EF.

Que ahora bien, de la revisión de la Escritura Pública de Constitución de Solandinas Industrial S.A. de fecha 17 de enero de 1992 (fojas 88 a 98), se aprecia que esta se constituyó con un capital social de S/. 1 000,00 y un total de 1 000 acciones con un valor nominal de S/. 1,00 cada una; y que su objeto social era la fabricación de soldaduras eléctricas de punto y de arco y sus accesorios, la fabricación de cargadores de batería y de otros equipos electromecánicos, la comercialización interna y exportaciones de sus productos, la importación y comercialización de cualquier maquinaria en general, la representación de líneas de maquinarias, equipos y demás, cualquier otro objeto o actividad propia de las empresas industriales, y en general cualquier negocio lícito.

Que asimismo, de la documentación que obra a fojas 238 a 240 se aprecia que inició sus actividades el 19 de diciembre de 1992, tenía como actividad económica principal la fabricación de equipos eléctricos y se constituyó en Lima, Perú. Además, de su Libro Diario de setiembre de 1995 (foja 5) se advierte que, al amparo de lo dispuesto por la Ley Nº 26283 y el Decreto Supremo Nº 120-94-EF, revaluó voluntariamente sus activos fijos a S/. 2 365 697,89 y luego capitalizó dicho importe.

Que en autos obra la Escritura Pública de fusión por incorporación, aumento de capital y modificación parcial del estatuto (fojas 65 a 87), de fecha 1 de diciembre de 1995, otorgada por [redacted] de la cual se tiene que se acordó que dichas empresas se fusionarían y que la primera de ellas absorbería a la segunda, indicándose además que [redacted] contaba con un capital social de S/. 3 816 000,00⁵, mientras que [redacted] contaba con un capital social de S/. 4 000,00.

Que además en dicha Escritura Pública se insertó el contenido de las Juntas Generales Extraordinarias de Accionistas de ambas empresas, en las que se acordó que [redacted] se disolvería sin liquidarse y se fusionaría con [redacted] precisándose que ambas empresas tenían un objeto social complementario y/o similar y que el capital social de la primera ascendente a S/. 3 816 000,00 estaba distribuido de la siguiente manera: i) [redacted] propietario de 3 815 922 acciones nominativas, ii) [redacted] , propietaria de 4 acciones nominativas y iii) [redacted] propietaria de 4 acciones nominativas, y todas las acciones de un valor nominal de S/. 1,00; y el capital de la segunda por S/. 4 000,00 estaba distribuido de la siguiente manera: i) [redacted] propietario de 3 968 acciones nominativas, ii) [redacted] propietaria de 16 acciones nominativas y iii) [redacted] , propietaria de 16 acciones nominativas, y todas las acciones de un valor nominal de S/. 1,00.

⁴ Dicho artículo establecía que se consideraban como personas jurídicas, entre otras, las sociedades anónimas constituidas en el país.

⁵ Cabe precisar que la revaluación voluntaria de los activos fijos, realizada por Soldadoras Andinas S.A., se efectuó con anterioridad al acuerdo de fusión de dicha empresa y Solandinas Industrial S.A., por lo que el capital social de Soldadoras Andinas S.A. ya reflejaba el aumento de capital ocasionado por la mencionada revaluación.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

Que asimismo, se advierte que ambas juntas generales de accionistas fueron llevadas a cabo el 1 de octubre de 1995, que en estas participaron los accionistas de ambas empresas, los que resultaban ser los mismos, y que se nombraron al mismo Presidente de la Junta General de Accionistas y a la misma secretaria; además, se dejó constancia de que, como consecuencia de la mencionada fusión, era necesario aprobar el aumento de capital social de de S/. 4 000,00 a S/. 3 820 000,00, dividido en 3 820 000 acciones de un valor nominal de S/. 1,00, y que estaba distribuido de la siguiente manera: i) propietario de 3 819 960 acciones, ii) propietario de 20 acciones y iii) propietario de 20 acciones.

Que de igual forma, se aprecia que se modificaron los Estatutos de dicha empresa a fin de reflejar la aludida fusión y aumento de capital, modificándose también el nombre de a y constituyéndose como objeto social de la empresa la fabricación de máquinas de soldar por arco eléctrico y por plasma, cargadores de batería, transformadores de potencia, sus partes y accesorios; la fabricación de electrodos, varillas y alambres de soldadura y gases comprimidos; la fabricación de cualquier otro tipo de maquinarias o equipos electromecánicos; la comercialización e importación de máquinas de soldar, sus partes y accesorios; la importación y comercialización de maquinaria, equipos, accesorios, partes y piezas en general; la representación de líneas de proveedores locales o del exterior de maquinaria, equipo y demás; cualquier otro objeto o actividad propia de las empresas industriales y comerciales; y en general cualquier negocio lícito.

Que tal y como se ha indicado en los considerandos anteriores, la Administración, invocando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aplicó el criterio de realidad económica o calificación económica de los hechos a la fusión por absorción realizada por concluyendo que dicha reorganización fue un acto simulado y que la finalidad de la fusión fue obtener los beneficios de la Ley Nº 26283 y el Decreto Supremo Nº 120-94-EF, anteriormente citados.

Que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo Nº 816 y de su Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, establecía que al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, añadiendo en su segundo párrafo que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realizaran, persiguieran o establecieran los deudores tributarios, y que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley .

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

Que asimismo, a través de la Resolución Nº 06686-4-2004 este Tribunal ha dejado establecido que la citada Norma VIII "(...) recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquéllos constituyen hechos imponibles".

Que se agregó que "(...) la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados", así citando a Luis Alberto Araoz Villena señala que "(...) de lo que se trata es de investigar si los hechos a los que se aplican las normas legales están o no incluidos dentro de la hipótesis de la norma



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

(...), para lo cual no importa la apariencia legal que tales hechos tengan, sino más bien la realidad o contenido económico que les han dado las personas que los han realizado. La forma legal resulta, entonces, desestimada para dar paso a la realidad de los hechos⁶.

Que la citada resolución señaló además que "(...) la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos, o la realización de actos simulados, siendo posible también que la aludida discordancia se presente mediante la realización efectiva y real de un determinado acto jurídico cuya finalidad económica asignada por el ordenamiento jurídico, sin embargo, no es en esencia la perseguida por el sujeto, pero que determina un resultado similar al realmente pretendido por aquél, el mismo que se encuentra alcanzado por una norma tributaria que se trata de eludir (...)".

Que asimismo indicó que "(...) esta última actuación es conocida en doctrina como el fraude a la ley tributaria y supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una hechos imponible gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado pero con una consecuencia tributaria menos gravosa, con propósitos que no corresponden al mismo, resultando en esa medida incongruente con la finalidad del acto jurídico recogido en la norma de cobertura".

Que no obstante, concluye la citada resolución "(...) que el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario", procediendo a efectuar el análisis del caso materia de pronunciamiento al amparo de la citada norma, de los "actos no reales", calificándolos como "simulados" en los que "existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente".

Que de lo expuesto puede afirmarse que conforme a las resoluciones glosadas, el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo⁷, constituyendo uno de estos la realización de actos simulados.

Que sobre los actos simulados, el artículo 190° del Código Civil señala que por simulación absoluta se aparente celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo, y el artículo 191° que 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.

Que asimismo, en la Resolución N° 06983-5-2006, se sostuvo que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación

⁶ Luis Alberto Araoz Villena. "La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los Hechos Imponibles por su Contenido Económico". Ponencia Individual, Revista N° 23 del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Diciembre de 1992. p. 68.

⁷ Este Tribunal en diversas resoluciones como las Resoluciones N° 622-2-2000 y 5468 de 3 de agosto de 1970, ha emitido pronunciamiento respecto de diversos casos sobre discordancia entre fondo y forma, la primera referida a un caso en el que el contrato celebrado por las partes era uno según el cual una de ellas se obligaba a transferirle a la otra, a título oneroso, pavos vivos (operación exonerada del pago al Impuesto General a las Ventas), pero adicionalmente como "promoción" ofrecía también el servicio de matanza, eviscerado y congelado (operación gravada con el referido Impuesto), el Tribunal Fiscal estimó que si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados que es la que debe prevalecer, procediendo a confirmar la apelada; y la segunda resolución en el caso de una compañía que celebraba con sus clientes contratos de arrendamiento pero que, sin embargo, al término de los mismos emitía el comprobante de pago respectivo y transfería los bienes, este Tribunal resolvió que los llamados contratos de arrendamiento constituían en realidad ventas a plazos.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia, para lo cual es necesario que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que la indicada resolución citando a Ferreiro Lapatza señala que la Administración puede prescindir del negocio inexistente tanto en la simulación absoluta como en la relativa para exigir el tributo conforme a los hechos efectivamente realizados; sin embargo, para ello ha de destruir la apariencia creada, demostrando de modo cierto e indubitado que el negocio simulado no existe por carecer de uno de los elementos esenciales: sujetos, objeto y causa, y en la simulación relativa ha de probar, además, la existencia del negocio simulado.

Que de autos se tiene que a efecto de calificar el acto realizado por la recurrente (fusión por absorción) y determinar la procedencia de los beneficios tributarios, la Administración, al amparo de lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, acude tanto a la figura de fraude a la ley, al indicar que las empresas fusionadas utilizaron la forma jurídica de la fusión por absorción con la finalidad de obtener el beneficio de la Ley Nº 26283, que buscaba otorgar beneficios únicamente a las empresas que se reorganizaban con el propósito de fortalecerse patrimonialmente, como a la simulación de la operación, al señalar que a pesar de que existe una Escritura Pública en la que se consigna la fusión por absorción de (empresa absorbida) por parte de (empresa absorbente) la empresa que fue absorbida es la que sigue existiendo y funcionando.

Que como se ha establecido en los considerandos precedentes, la figura de fraude a la ley no se encuentra recogida en el texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario aplicable al caso de autos, por lo que el cuestionamiento de la Administración en cuanto a la finalidad perseguida por las empresas fusionadas carece de sustento legal.

Que ahora bien, tal y como se ha indicado anteriormente, la Administración en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, reparó la depreciación de los activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley Nº 26283, sustentándose en que se simuló la fusión por absorción de las empresas (empresa absorbente) y (empresa absorbida), por lo que corresponde evaluar la fusión aplicando el criterio de la realidad económica, para lo cual resulta pertinente establecer, en primer término, cuál es el sustrato económico recogido en la figura legal "fusión", a fin de constatar si esta se produjo en los hechos y, en segundo lugar, si los elementos que sirven de base a la Administración para concluir ello son válidos.

Que al respecto, el artículo 354° del Texto Único Concordado de la Ley General de Sociedades, aprobado por Decreto Supremo Nº 003-85-JUS, establecía que la fusión podía realizarse mediante la constitución de una nueva sociedad que asumiera totalmente el patrimonio de dos o más sociedades, las que se disolverían sin liquidarse; o mediante la incorporación de una o más sociedades en otra existente, disolviéndose aquéllas sin liquidarse y asumiendo la sociedad incorporante la totalidad del patrimonio de las otras sociedades.

Que asimismo, los artículos 356° y 358° de la mencionada ley disponían que en el caso de que una sociedad incorpore a otra u otras, el acuerdo debe constar en escritura pública, debiendo además insertar, en relación con cada sociedad, entre otros, el balance general cerrado al día anterior del acuerdo de fusión y el balance final cerrado al día anterior al del otorgamiento de la escritura; y también se debía insertar las modificaciones estatutarias resultantes del aumento de capital de la sociedad incorporante, así como el número y clase de acciones que debían ser entregadas a los accionistas anónimos, o el monto de las cuotas o participaciones sociales correspondientes a los socios.

Que de lo expuesto se infiere que el hecho económico que subyace a la figura jurídica de la fusión bajo la modalidad de absorción es el traspaso patrimonial de la sociedad absorbida a la sociedad absorbente, la unión de actividades y la respectiva explotación del patrimonio así unificado, con la consiguiente recepción



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

de acciones o participaciones correspondientes a la sociedad absorbente a favor de los accionistas o socios de la sociedad absorbida, y el ajuste de capital para la empresa absorbente.

Que en consecuencia, en el presente caso a efecto de calificar si desde la perspectiva económica la fusión llevada a cabo es real o no, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permitiría verificar que se haya producido: a) El traspaso patrimonial de la sociedad absorbida y la recepción de este por la sociedad absorbente, b) La unión de actividades y la explotación del patrimonio unificado, c) El aumento del capital de la sociedad absorbente y d) La consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes⁸.

Que a fojas 65 a 87 obra la Escritura Pública de fusión por incorporación, aumento de capital y modificación parcial del estatuto, de 1 de diciembre de 1995, otorgada por

de la cual se tiene que la primera absorbió por fusión a la segunda, la cual se disolvió sin liquidarse, aprobándose el traspaso patrimonial de los activos y pasivos de esta última a favor de y aumentándose el capital de esta de S/. 4 000,00 a S/. 3 820 000,00.

Que asimismo, según se advierte del Acta de la Junta General Extraordinaria, de 1 de octubre de 1995, de que se encuentra insertado en la mencionada escritura pública (fojas 71 a 81), se estableció un nuevo cuadro accionariado de esta empresa dado que los accionistas de Soldadoras recibieron acciones de aquella.

Que en lo que respecta a las actividades desarrolladas por la empresa absorbente, producto de la referida fusión, no existe cuestionamiento por parte de la Administración habiendo constatado esta su actividad, la cual consiste en la fabricación de máquinas de soldar por arco eléctrico y por plasma, de soldaduras de punto por resistencia, de cargadores de baterías, de transformadores de potencia, de cualquier otro tipo de maquinarias o equipos electromecánicos, de electrodos, varillas y alambres de soldadura y de gases comprimidos, así como la comercialización o importación de máquinas de soldar, equipos, accesorios, partes y piezas en general, la representación de líneas de proveedores locales o del exterior de maquinarias, equipos y cualquier otro objeto o actividad propio de las empresas industriales y comerciales, tal y como se dejó constancia en el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 266).

Que el hecho de que las empresas fusionadas tuvieran los mismos accionistas, que las Juntas Generales Extraordinarias, mediante las cuales se acordó la fusión por absorción, se realizaran en la misma fecha y que se hubiesen nombrado al mismo Presidente de la Junta General de Accionistas y a la misma secretaria, evidencia que ambas empresas pertenecen a un mismo grupo económico, mas no que la fusión constituya un acto simulado como sostiene la Administración, no existiendo ningún impedimento legal sobre el particular.

Que además, tal y como lo ha indicado este Tribunal en la Resolución Nº 06686-4-2004, la Ley Nº 26283 y su reglamento, el Decreto Supremo Nº 120-94-EF, únicamente establecieron como requisitos para el acogimiento a los beneficios que concedían, la existencia de una reorganización de sociedades (fusión o escisión de personas jurídicas) y la capitalización del excedente en caso de la revaluación voluntaria de activos, sin establecer condicionamientos adicionales que debieran cumplir las sociedades que se reorganizaran para acogerse a los beneficios que ellas disponían, tales como la existencia de una motivación económica que sustentara la reorganización, o la obtención de un determinado nivel de ingresos, ni definieron de manera especial y para efectos de dichos dispositivos qué se consideraría fusión o escisión a efectos de sancionar el goce de las ventajas fiscales que concedieron.

Que en consecuencia, los cuestionamientos de la Administración en cuanto a que la empresa absorbente no realizó operaciones antes de la fusión, no contaba con activos fijos, su único trabajador era su gerente general y su capital social era menor al de la empresa absorbida carecen de asidero legal, siendo además que si bien la Administración afirmó que la empresa que continuó operando fue la empresa absorbida y no la empresa absorbente, no ha presentado mayor documentación que acredite ello, no resultando suficiente

⁸ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 15508-4-2010.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

verificar que la empresa absorbente haya modificado su razón social a la de la empresa absorbida, ya que dicha circunstancia puede deberse -entre otros- a la presencia en el mercado, por lo que dicho argumento no resulta atendible.

Que atendiendo a que las observaciones y elementos de prueba reunidos por la Administración no son suficientes para desvirtuar la realización de la fusión de (empresa absorbente) y (empresa absorbida) y, por tanto, tampoco resultan suficientes para acreditar la existencia de la simulación que alega, la cual, según se advierte, no ha sido demostrada en forma fehaciente, se tiene que la fusión de y no es un acto simulado como alega la Administración, ya que se ha verificado que se ha cumplido con: a) El traspaso patrimonial de la sociedad absorbida y su recepción por la sociedad absorbente, b) La unión de actividades y la explotación del patrimonio unificado, c) El aumento del capital de la sociedad absorbente y d) La consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes, por lo que el reparo efectuado al amparo de lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente en relación con este reparo.

2. Gastos de honorarios profesionales que no cumplen con el principio de causalidad

Que en el Anexo Nº 04 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354 (foja 561), la Administración ha dejado constancia de que reparó la renta neta imponible del ejercicio 1998, al considerar que la recurrente no demostró la necesidad, ni la causalidad de los gastos correspondientes al pago de honorarios a por haberse desempeñado como gerente general de otra empresa, siendo que dichos gastos corresponden a esta empresa y no a la recurrente, y en consecuencia, se trata de un acto de liberalidad. Cita como base legal el artículo 37º y el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Anexo Nº 02 del Requerimiento 3611 Nº 00142555 (foja 211) la Administración solicitó que se sustentara por escrito y con la base legal y documentación correspondiente, la necesidad y causalidad de los gastos correspondientes a los recibos por honorarios detallados en dicho anexo emitidos por , quien figura en la planilla de sueldos de la recurrente como su gerente general.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de fecha 14 de octubre de 2003 (foja 210) en el que indicó que los pagos efectuados a correspondían al contrato de locación de servicios que celebró con dicha persona, lo cual fue necesario para cumplir con sus obligaciones contraídas en el contrato que celebró con .

Que asimismo, se advierte que la recurrente adjuntó a dicho escrito los contratos a los que hizo referencia, siendo que en el contrato de administración celebrado entre la recurrente y (fojas 208 y 209) se señaló que en vista de que las dos empresas tienen objetos sociales complementarios y dada la eficiente administración de la recurrente, se designaba como gerente general de a la recurrente, la que a su vez nombró como su representante a gerente general de esta, a fin de que llevara a cabo las acciones de gerencia en aquella empresa.

Que además indicó que : comercializa aproximadamente el 60% de su producción, por lo que tenía el máximo interés en que aquella incrementara o mantuviera sus volúmenes de venta, mediante el gerenciamiento exitoso de locales y vendedores, y en consecuencia, ello constituye motivo suficiente para que asumiera los gastos que implicara el gerenciamiento de

Que de igual forma, en autos obra el contrato de locación de servicios celebrado entre la recurrente y Emilio Navarro Castañeda (fojas 206 y 207) en el cual este se compromete a brindar sus servicios como asesor



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

externo en las materias relativas a la administración de de la cual la recurrente
fue nombrada gerente general, estableciéndose una retribución a favor de : de U\$
4 000,00 mensuales, que debía cancelarse el último día hábil de cada mes.

Que en el Resultado del Requerimiento 3611 Nº 00142555 (reverso foja 213) se aprecia que la Administración concluyó que luego de haber evaluado la documentación presentada por la recurrente no se evidenciaba que esta hubiese obtenido ingresos por el servicio prestado a favor de
siendo además que la recurrente no demostró la necesidad de los gastos objetados, ni su causalidad con la renta gravada, dado que se tratan de gastos que correspondían a y en consecuencia, los gastos incurridos por la recurrente constituían un acto de liberalidad.

Que posteriormente, el 6 de noviembre de 2003 la recurrente presentó un escrito (fojas 504 a 508) en el que señaló que el contrato de gerencia celebrado con es válido, por lo que no correspondía que se repararan los gastos en los que incurrió en relación con dicho contrato, tales como los honorarios profesionales pagados a

Que afirmó que los gastos objetados por la Administración cumplían con el principio de causalidad dado que era su principal cliente, por lo que se encontraba interesada en que su gerencia fuera adecuada, dado que ello implicaría la obtención de mayores ventas, y en consecuencia existe una relación directa entre las ventas que realizaba y los gastos en los que incurría por el pago de los honorarios a cuya participación fue de vital importancia.

Que refirió que el hecho que en el contrato celebrado con no se hubiese pactado ninguna retribución económica a su favor no desnaturaliza los servicios prestados, por lo que presumir que se han asumido gastos de terceros debido a que la recurrente no percibió ingresos supone negar la existencia de su contrato y la existencia de los servicios prestados.

Que indicó que en su caso se cumplen con todos los requisitos establecidos en el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 2411-4-96: Comprobantes de pago debidamente emitidos, documentos que acreditan fehacientemente el destino del gasto y los importes de los gastos objetados corresponden al volumen de operaciones del negocio. Además sostuvo que al calificar los honorarios de como rentas de cuarta categoría son deducibles de conformidad con lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo Nº 774, a fin de establecer la renta neta tercera categoría, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 44º de la citada ley indicaba que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que a tenor de lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada, habiendo establecido este Tribunal en las Resoluciones Nº 01275-2-2004 y 4807-1-2006, entre otras, que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones Nº 06915-3-2010 y 2791-5-2010 ha señalado que el cumplimiento del principio de causalidad debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

Que asimismo, ha establecido este Tribunal en la Resolución Nº 00657-1-2007, que los gastos realizados a favor de terceros que le proveerán de bienes y servicios no son deducibles cuando la recurrente puede obtener algún beneficio en razón de estos gastos, éste se encuentra mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtiene ese tercero; en tal sentido, sólo tendrá derecho a efectuar la deducción correspondiente la empresa que directa e inmediatamente obtiene ingresos gravados con el Impuesto a la Renta en base a los egresos realizados. Si bien dicho criterio está referido a gastos a favor de terceros que provean de bienes y servicios, también puede ser aplicado al caso de terceros que adquieran bienes o servicios a la recurrente, pues lo que subyace en ambos supuestos es el cumplimiento del principio de causalidad⁹.

Que en el caso materia de análisis la Administración ha considerado que los gastos incurridos por la recurrente, en relación con los Recibos por Honorarios Nº 001-0068 a 001-0070 y 001-0075 a 001-0083 (fojas 494 a 499), emitidos por _____ no cumplen con el principio de causalidad, dado que estos gastos asumidos por la recurrente corresponden a _____ por lo que se trata de un acto de liberalidad.

Que de la revisión de dichos recibos por honorarios se advierte que han sido emitidos por el desempeño de las funciones de gerente general, realizadas por _____ además, tal y como se ha indicado anteriormente, del contrato de administración celebrado entre la recurrente y _____ y del contrato de locación de servicios celebrado entre aquella y _____ se tiene que la recurrente fue nombrada gerente general de _____ y que a su vez aquella nombró como su representante a _____ a fin de que dicha persona realizara las acciones de gerencia en _____¹⁰.

Que según se aprecia del Resumen Estadístico de Fiscalización y del contrato de administración, al que se hace referencia en el considerando anterior (fojas 208, 209 y 266), la recurrente tiene como actividad económica principal la fabricación de, entre otras, soldadoras eléctricas de arco y de punto, así como sus accesorios, y otros equipos electromecánicos; mientras que Solandinas Comercial S.A. se dedica a la comercialización de máquinas de soldar, accesorios para soldar y en general todo tipo de maquinaria, equipos o implementos de utilización industrial.

Que la recurrente afirma que, tal y como se advierte de su Registro de Ventas (fojas 276 a 311) y de los montos consignados en las facturas que ha emitido a nombre de Solandinas Comercial S.A. (fojas 313 a 493), dicha empresa es su principal cliente, por lo que se encontraba interesada en que su gerencia fuera la adecuada, ya que si las ventas de _____ se mantenían en el tiempo, ello le permitiría seguir fabricando sus productos.

Que de lo expuesto se aprecian distintos intereses económicos, así, a _____ (comercialización) le interesaba adquirir los productos que comercializaba con las mejores condiciones, para incrementar su margen de rentabilidad en las ventas; mientras que la recurrente (fabricante) buscaba efectuar la mayor cantidad de ventas de los productos que fabricaba, obteniendo de estas las mayores ganancias posibles.

Que la óptima realización de las funciones de gerencia de _____ desempeñadas por _____ habría conllevado a que esta tuviera un mayor número de ventas de los productos que comercializaba y ello a su vez habría tenido como consecuencia indirecta el incremento de las ventas de los productos fabricados por la recurrente, al ser aquella empresa su principal cliente.

Que en ese sentido, si bien la recurrente pudo haberse visto beneficiada con las funciones de gerencia de _____ estas tienen una mayor vinculación con las rentas que obtendría por lo que aun cuando la recurrente pudiera tener algún interés y obtuviera algún beneficio

⁹ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 06463-8-2014.

¹⁰ Cabe indicar que de la planilla de remuneraciones de la recurrente del año 1998 (foja 203) y de las boletas de pago que obran a foja 204 se advierte que Emilio Navarro desempeñó el cargo de gerente general de la recurrente.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

producto del desempeño de las mencionadas funciones, este se encontraba mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtendría ya que a través de un óptimo gerenciamiento la empresa es más rentable e incrementa su valor para sus accionistas y, en tal sentido, no puede afirmarse que los gastos objetados cumplen con el principio de causalidad para la recurrente.

Que ello no se contradice con el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 2411-4-96, invocada por la recurrente, ya que en esta se indicó que para que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta es preciso que se encuentre demostrada su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, lo que no ha sucedido en el caso de autos, además, el análisis del cumplimiento del principio de causalidad debe realizarse caso por caso, siendo que en dicha resolución se estaban analizando gastos de distinta naturaleza, a saber, obsequios, donaciones y gastos de salud.

Que cabe señalar que si bien en el caso materia de análisis existe un contrato de administración celebrado entre la recurrente y por el que aquella se compromete a asumir los gastos que impliquen el desempeño de las funciones de gerencia, ello, al igual que la existencia de un contrato válido, no resultan suficientes para aseverar que los mencionados gastos cumplen con el principio de causalidad, de acuerdo con el análisis efectuado en los considerandos precedentes, donde se ha establecido como beneficiario directo e inmediato a y no a la recurrente.

Que en consecuencia, estando a lo señalado en los considerandos anteriores, los gastos correspondientes a los recibos por honorarios emitidos por no son deducibles para efectos tributarios, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la falta de motivación invocada por la recurrente, cabe indicar que de la revisión de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354, del Requerimiento 3611 Nº 00142555 y su resultado se advierte que la Administración ha consignado el sustento por el cual consideró que los gastos en los que incurrió la recurrente a favor de no eran deducibles, al señalar que el gasto asumido correspondía a esta empresa, por haberse generado por las funciones de gerencia a ella, en consecuencia, lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que de otra parte, como puede apreciarse de los actuados, la Administración no ha desconocido el contenido de los contratos celebrados, y el análisis se centró en establecer si las erogaciones asumidas por la recurrente por servicios de gerencia proporcionado por Emilio Navarro Castañeda a que se refieren los Recibos por Honorarios Nº 001-0068 a 001-0070 y 001-0075 a 001-0083 cumplen con el principio de causalidad, determinándose que el beneficiario directo e inmediato del mencionado servicio es por lo que no correspondía su deducción por parte de la recurrente, ya que su interés ha quedado mediatizado con el interés de la otra empresa, y en tal sentido, lo alegado en contrario carece de sustento.

Que por otro lado, el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta¹¹, invocado por la recurrente, no se encontraba vigente en el ejercicio 1998, sin perjuicio de ello, cabe indicar que dicho supuesto no implica que los aludidos gastos no deban cumplir con el principio de causalidad, situación que no se ha presentado en el caso de autos, tal y como se ha explicado en los considerandos anteriores.

Que corresponde precisar que el motivo del reparo es que los gastos objetados no cumplen con el principio de causalidad, por lo que carecen de sustento los alegatos de la recurrente referidos a la fehaciencia de las operaciones, a que la documentación que sustenta los gastos objetados cumplen con los requisitos y características mínimas establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, y que anotó los

¹¹ Dicho inciso, que fue incorporado por la Ley Nº 27356, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 18 de octubre de 2000, señalaba que eran deducibles los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, siendo que estos podían deducirse en el ejercicio gravable al que correspondieran cuando hubieran sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

mencionados gastos en sus libros y registros contables, aspectos que no han sido cuestionados por la Administración.

Que no resultan aplicables al caso de autos los criterios recogidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 478-3-97, 57-3-2000 y 03714-5-2003, ya que en la primera de ellas se emitió pronunciamiento sobre la carga de la prueba en la acreditación de la prestación efectiva de un servicio, en la segunda se discutía la fehaciencia de las operaciones, y en la tercera la Administración pretendió desconocer el cumplimiento del principio de causalidad por no haberse exhibido el contrato escrito y no haberse efectuado el pago en efectivo; es decir, se tratan de supuestos distintos a los analizados en la presente resolución.

Que ahora bien, dado que en la presente instancia se ha levantado el reparo correspondiente al exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley Nº 26283 y se ha mantenido los reparos por gastos de honorarios profesionales que no cumplen con el principio de causalidad y son de liberalidad y deducción en exceso de cuotas de leasing, así como la reliquidación efectuada por la Administración con relación al Impuesto Mínimo a la Renta, pagos a cuenta mensuales y el saldo a favor del ejercicio anterior, contenido en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354, corresponde que la Administración reliquide la totalidad del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, y establezca el correcto saldo a favor de la recurrente.

Resolución de Multa Nº 012-002-0001721

Que de la revisión de la Resolución de Multa Nº 012-002-0001721 (fojas 558 y 559) se advierte que ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario, con relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 1998.

Que sobre el particular, el numeral el numeral 2 del citado artículo, establecía que constituía una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que implicaran un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado Código Tributario, aprobada mediante Ley Nº 27038¹², aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría¹³, la sanción correspondiente a la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del aludido código era el 50% del monto aumentado indebidamente o, en caso el deudor tributario hubiera obtenido la devolución, el 100% del monto devuelto.

Que la Resolución de Multa Nº 012-002-0001721 fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario, relacionada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, por el importe de S/. 29 663,00 más intereses, al haber determinado la Administración, a través de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354, un menor saldo a favor de la recurrente al consignado por ella en su declaración jurada de dicho tributo y ejercicio, presentada el 18 de marzo de 1999, mediante el Formulario PDT 672 Nº 2000064 (fojas 220 a 223 y 718).

Que de la revisión de dicha declaración jurada se advierte que la recurrente consignó que su Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 ascendía a S/. 23 806,00, siendo que luego de aplicar sus créditos determinó que contaba con un saldo a su favor de S/. 68 625,00, mientras que a través de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0001354 la Administración determinó que el Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 era S/. 120 828,00, y que luego de aplicar el saldo a favor y los otros créditos se estableció que la recurrente contaba con un saldo a su favor de S/. 9 359,00.

Que como se advierte, si bien la Administración determinó la multa considerando el 50% del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 indebidamente aumentado (50% de la diferencia entre S/. 68

¹² Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 1998.

¹³ Como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 246).



Nº 07577-8-2014

Tribunal Fiscal

625,00 y S/. 9 359,00, esto es, 50% de 59 266,00 que es igual a S/. 29 633,00), lo cual se encuentra arreglado a ley.

Que al haberse levantado el reparo por exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley N° 26283 y mantenido los reparos por gastos de honorarios profesionales que no cumplen con el principio de causalidad y por deducción en exceso de cuotas de leasing, así como la reliquidación efectuada por la Administración con relación al Impuesto Mínimo a la Renta, pagos a cuenta mensuales y el saldo a favor del ejercicio anterior, motivo por el cual se ha señalado que la Administración debe recalcular el importe de la deuda tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, y si bien está acreditada la comisión de la infracción, su importe, el cual es determinado en función al importe de la omisión contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0001354, debe ser recalculado, motivo por el cual se revoca la apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que resulta aplicable lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, al existir duplicidad de criterio en la Administración, y que no ha incurrido en el tipo infractor ya que declaró sus obligaciones, toda vez que la duplicidad de criterios alegada se encuentra referida al reparo por exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley N° 26283, que como ya se indicó se ha levantado, y porque se encuentra acreditada la comisión de la infracción al haber declarado indebidamente un mayor saldo a favor del que le correspondía producto de los reparos que se ha mantenido en esta instancia.

Que el informe oral solicitado por la recurrente, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1212-2013-EF/TF (foja 715).

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Izaguirre Llampasi e interviniendo como ponente el vocal Falconi Sinche.

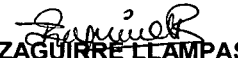
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0260140018854/SUNAT de 30 de noviembre de 2006, en el extremo referido al reparo de exceso de depreciación de activos revaluados al amparo de lo dispuesto por la Ley N° 26283 y en cuanto al importe determinado en la Resolución de Multa N° 012-002-0001721, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución; y **CONFIRMAR** dicha resolución en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONI SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
FS/HLL/LS/mpe.