

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO  
ESCUELA DE DERECHO**



**LA INCORPORACIÓN DE LA NORMA XVI DEL  
TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO,  
COMO MEDIDA ANTIELUSIVA GENERAL EN EL PERÚ  
– ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 3º DEL DECRETO  
LEGISLATIVO Nº 1121**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE ABOGADO**

**Nekánder Elis García Estela**

**LA INCORPORACIÓN DE LA NORMA XVI DEL TÍTULO  
PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, COMO MEDIDA  
ANTIELUSIVA GENERAL EN EL PERÚ - ANÁLISIS DEL  
ARTÍCULO 3° DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1121**

PRESENTADO POR:

GARCÍA ESTELA NEKÁNDER ELIS

Presentado a la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Santo Toribio de  
Mogrovejo para optar el Título de:

**Abogado**

APROBADO POR:

---

Mtro. César Martín Vincés Arbulú

Presidente del Jurado

---

Abog. Beatriz Arbañil Chicoma

Secretario del Jurado

---

Mtro. Percy Orlando Mogollón Pacherre

Vocal del Jurado

**CHICLAYO, 2018**

## **DEDICATORIA**

A mi Esposa e Hijo, que son el motor e inspiración de todo lo que hago en la vida, a mi familia y amigos.

## AGRADECIMIENTO

Primeramente quiero agradecer a Dios, el cual siempre me acompaña, guía y protege.

La realización de esta tesis no hubiera sido posible sin la ayuda de instituciones y personas que han facilitado las cosas, para que ésta llegue a una satisfactoria conclusión; es por eso que deseo de todo corazón agradecer a:

A mi madre, por todo el apoyo, los sabios consejos y amor incondicional que me ofrece cada día.

Debo agradecer de manera especial y sincera al Dr. Percy Mogollón, asesor de tesis, por la guía, consejos y pautas necesarias para la realización del presente trabajo.

De igual manera a mi prestigiosa Universidad Santo Toribio de Mogrovejo, por haberme formado no solo en el ámbito académico, sino también en el personal.

A los compañeros, por los momentos que pasamos juntos, por las vivencias y gratos recuerdos que formaran parte de mi vida.

Y por último, a todas las personas que de una u otra manera apoyaron tanto anímica como económicamente para concluir con esta tesis.

Nekánder Elis García Estela

## **RESUMEN**

La presente investigación realizó un estudio sobre la inconstitucionalidad de la incorporación de la Norma XVI, haciendo un exhaustivo análisis primero definiendo el sistema tributario, teniendo en cuenta la normatividad del código tributario. Fue necesario determinar la elusión como actividad tributaria desde diferentes perspectivas y teorías que hasta la fecha no se encuentra enmarcado como actividad ilícita.

Además se ha analizado la incorporación de la Norma XVI en el ordenamiento jurídico peruano, con el objetivo de determinar, si esta cumple con los principios de legalidad y reserva de ley, que garanticen la seguridad jurídica dentro del ámbito tributario en nuestro país.

Finalmente se obtuvo como resultado que la Norma XVI vulnera Principios fundamentales del derecho y urge una modificatoria o en su defecto la implementación de su reglamento, en el cual se debe contar con un procedimiento garantista en pro de un sistema tributaria adecuado.

**Palabras claves:** potestad tributaria, código tributario, planificación fiscal, elusión, evasión, simulación e inconstitucionalidad.

## **ABSTRACT**

The present investigation carried out a study on the unconstitutionality of the incorporation of Rule XVI, making an exhaustive analysis first defining the tax system, taking into account the regulations of the tax code. It was necessary to determine the circumvention as a tributary activity from different perspectives and theories that to date is not framed as illicit activity.

In addition, the incorporation of Rule XVI into the Peruvian legal system has been analyzed, with the aim of determining, if it complies with the principles of legality and reservation of law, that guarantee legal security within the tax sphere in our country.

Finally, it was obtained that Rule XVI violates Fundamental Principles of the Law and urges an amendment or, failing that, the implementation of its regulation, in which there must be a guarantee procedure in favor of an adequate tax system

**Keywords:** tax authority, tax code, tax planning, avoidance, evasion, simulation and unconstitutionality.

## ÍNDICE

<b>DEDICATORIA</b> .....	<b>iii</b>
<b>AGRADECIMIENTO</b> .....	<b>iv</b>
<b>RESUMEN</b> .....	<b>v</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>vi</b>
<b>ÍNDICE</b> .....	<b>vii</b>
<b>TABLA DE ABREVIATURAS</b> .....	<b>x</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>xi</b>
<b>CAPÍTULO 1</b> .....	<b>13</b>
<b>SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO</b> .....	<b>13</b>
1.1 Generalidades del Sistema Tributario Peruano.....	13
1.2 El Poder Tributario: Sentencias del Tribunal Constitucional a cerca potestad tributaria. ....	15
<b>1.2.1 Características</b> .....	19
<b>1.2.2 Clasificación de la Potestad Tributaria</b> .....	20
<b>1.2.3 Facultades de la potestad Tributaria</b> .....	20
<b>1.2.3.1 Facultad Fiscalizadora</b> .....	20
<b>1.2.3.2 Facultad Sancionadora</b> .....	21
<b>1.2.4 Límites de la Potestad Tributaria.</b> .....	23
<b>1.2.4.1 Principios que limitan la Potestad Tributaria</b> .....	25
<b>1.2.5 Obligación Tributaria</b> .....	31
<b>1.2.5.1 Definición</b> .....	31
1.2.6 Características .....	32
1.2.7 Elementos .....	33
1.3 Análisis de la Política Tributaria Peruana.....	35
1.4 La seguridad Jurídica, en aplicación de los tributos. ....	36

1.5	Planeamiento Fiscal.....	38
1.5.1	Concepto.....	38
1.5.2	Requisitos que debe cumplir la Planificación tributaria .....	40
<b>CAPÍTULO 2.....</b>		<b>43</b>
<b>LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SU TRATAMIENTO DENTRO DEL MARCO JURÍDICO PERUANO .....</b>		<b>43</b>
2.1	Elusión Tributaria:.....	43
2.1.1	Definición: .....	43
2.1.2	Características esenciales de la elusión tributaria .....	49
2.1.3	Diferencias de la elusión tributaria con otras conductas del contribuyente.....	50
2.1.3.1	Economía de opción y Elusión tributaria.....	50
2.1.3.2	La evasión y elusión tributaria. ....	54
2.2	Tratamiento normativo Peruano de la elusión tributaria. ....	57
<b>CAPÍTULO 3.....</b>		<b>59</b>
<b>LA NORMATIVA ANTIELUSIVA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO: ANÁLISIS DE SU INCORPORACIÓN Y MODIFICACIÓN .....</b>		<b>59</b>
3.1	Antecedentes .....	59
3.2	Norma VIII del Decreto Legislativo N° 816.....	61
3.2.1	<b>El segundo párrafo de la Norma VIII.....</b>	<b>63</b>
3.2.3	<b>Análisis de la Ley N° 26663. ....</b>	<b>66</b>
3.3	El Fraude a la Ley en materia tributaria.....	69
3.3.1	<b>Característica del Fraude a la Ley en Materia Tributaria. ....</b>	<b>71</b>
3.4	Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario. ....	74
3.4.1	Análisis Del Artículo N°3 del Decreto Legislativo 1121 .....	75
3.4.2	De la definición del sentido de “artificioso” e “impropio” .....	78

3.5	Análisis de la Norma XVI desde la perspectiva de la Seguridad Jurídica.	80
3.6	Algunas reflexiones acerca de la Norma XVI. ....	83
3.7	Garantías con que se debe contar la Norma XVI como propuesta para garantizar la seguridad jurídica y derechos del contribuyente. ....	84
	<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>87</b>
	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>89</b>

## **TABLA DE ABREVIATURAS**

AT.:	Administración Tributaria
CPP.:	Constitución Política del Perú
CTP.:	Código Tributario Peruano
DL.:	Decreto Legislativo
DS.:	Decreto Supremo
STC.:	Sentencia del Tribunal Constitucional
SUNAT.:	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
RUC.:	Registro Único del Contribuyente
RUS.:	Régimen Único Simplificado
RTF.:	Resolución del Tribunal Fiscal

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad se puede evidenciar que en el Perú el sistema Tributario, establece la determinación que obliga a contribuir de acuerdo al principio de capacidad económica del contribuyente. El cual debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y de lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

Por ello, la presente investigación realizó un análisis profundo a la actualidad jurídica, que podemos observar que nuestro país, se encuentra dirigido, custodiado y protegido bajo el régimen de un estado constitucional democrático de derecho, que tiene bajo norma fundamental y creadora del ordenamiento jurídico a la constitución, que es a través de ella pues que se otorga el respeto a los derechos fundamentales de la persona, como podemos conocer, esta carta magna contiene una parte dogmática y normativa dentro de las cuales pueden extraer los principios que regulan el derecho tributario.

En esta investigación coincidimos con señalar que se entiende por Potestad Tributaria o Poder Tributario a la potestad que tiene el Estado de imponer unilateralmente tributos a sus miembros integrantes, y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, con la finalidad de satisfacer las necesidades públicas.

El objetivo general de la investigación fue determinar, que la incorporación de la norma XVI, la falta de delimitación de los conceptos de “*actos artificiosos*” e “*impropios*” así como, la libre interpretación de los inspectores de la SUNAT

generan la vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley, y además que se cometan excesos en el momento de interpretar, ocasionando así inseguridad jurídica.

**La investigación se divide en tres capítulos:**

En el capítulo I: se realiza un enfoque amplio sobre el sistema tributario en nuestro país. De manera que permita centrarnos sobre las actividades que respectan al mismo.

En el capítulo II: se define desde diferentes perspectivas y teorías a la elusión. Se realiza bajo dos enfoques como cuando se transgrede el ordenamiento jurídico mediante el dolo para disminuir el pago de impuestos por los deudores tributarios y bajo el enfoque de lo contraviene el texto de la Ley gestione un alivio tributario lícito en el enfoque que las empresas son autónomas de sus tributos.

En el capítulo III: se realiza un análisis profundo a fin de demostrar la legalidad de la elusión, se analiza profundamente la incorporación de la Norma XVI, así como una línea de tiempo en la aparición de la misma para determinar su inconstitucionalidad.

## **CAPÍTULO 1**

### **SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO**

En este primer capítulo se desarrolla una visión panorámica del Sistema Tributario Peruano, de manera que nos permita realizar un análisis sobre la problemática del mismo. Y así tener un panorama medianamente claro de lo que acontece actualmente al respecto.

#### **1.1 Generalidades del Sistema Tributario Peruano**

Según Flores<sup>1</sup>: “el Sistema Tributario, es la denominación designada al sistema impositivo o de recaudación de un país”. Desde ese punto de vista, consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos que se recaudan en el país, así mismo tienen como misión administrar los servicios aduaneros y de inspección en el ámbito fiscal.

Ahora bien, la simple compilación o unión de los tributos vigentes no componen por si sola un conjunto ordenado y lógico, es decir un sistema tributario, por eso, es importante que este cuente con la coordinación armónica de los diversos impuestos, en relación al sistema económico dominante.

En este mismo sentido, Tarantino sostiene que “solo se puede llamar “sistema” a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas

---

<sup>1</sup> Flores Polo, Pedro. Derecho Financiero y Tributario Peruano. Lima. Ediciones Justo Valenzuela V. EIRL. 2000

científicamente. Por el contrario sí las reglas son impuestas o se las sigue en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas, con solo el propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario”.

De la misma forma y con sencillez Cesar Peñaranda (en su ponencia “la política tributaria en el Perú: diagnóstico y propuestas” – Cámara de Comercio de Lima, 2011) indicó que el sistema tributario óptimo debe ser eficaz, equitativo y simple, y debe, sin duda, respetar los principios constitucionales.

Nos parece de suma importancia, que el conjunto de tributos que conforman el Sistema Tributario peruano sea productivo desde el punto de vista económico, por tanto, es necesario que dicho sistema tenga una variabilidad funcional suficiente para convertir a éste, en un instrumento de crecimiento económico, y no, lo contrario.

Desde el aspecto social, los tributos deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente y distribuirse equitativamente entre los ciudadanos<sup>2</sup>. Del mismo modo, desde el plano administrativo, se requiere que el sistema sea lo más simple posible, de modo que origine certeza en el contribuyente con respecto al modo de pago, lugar y fecha, todo ello debe emerger de leyes claras y precisas, y con su respectiva publicación.

Con lo que respecta a nuestro país, en la década del noventa, el Ejecutivo con la pretensión de contar con un sistema tributario racional, facultado por la ley N° 26249, Decreto Legislativo N° 771, aprobó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, en cuyo artículo 2 en el cual se estableció como estaría organizado<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Este principio en materia tributaria es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. Es decir a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional, este principio apunta a la materia imponible.

<sup>3</sup> Artículo 2°.- *El sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por:*

- I. *El Código Tributario*
- II. *Los tributos Sigüientes:*
  1. *Para el Gobierno Central:*
    - a. *Impuesto a la Renta;*

Cabe señalar que, tomando en cuenta el concepto general del sistema tributario y la norma que lo regula, si bien puede determinarse que en nuestro país existe formalmente un sistema tributario, a nuestro parecer, este no alcanza para ser considerado plenamente como tal. Padecemos de tributos establecidos y mantenidos fundamentalmente por un interés recaudatorio, que responde a intereses políticos, que van generando complejidad y mayores costos para el deudor tributario en el cumplimiento de sus obligaciones.

A pesar de lo expresado anteriormente, se debe mencionar que resulta muy complicada la existencia de un conjunto congruente de tributos sin contradicciones. Esto se debe en gran medida a los distintos grupos sociales que compiten en la lucha de disminuir la carga tributaria que pesa sobre ellos, en este contexto es que aparecen modos de actuar del contribuyente que colisionan con los lineamientos queridos por la administración tributaria y dan nacimiento a figuras elusivas, tales como el “fraude a la ley” de la que nos haremos cargo más adelante.

## **1.2 El Poder Tributario: Sentencias del Tribunal Constitucional a cerca potestad tributaria**

Para comenzar, nos parece necesario esbozar los antecedentes históricos acerca del poder tributario o la potestad tributaria, ¿cuál fue su origen? Y ¿cómo llegamos a lo que es dicha figura en nuestros días y como es normada?

- 
- b. *Impuesto General a las Ventas;*
  - c. *Impuesto selectivo al consumo;*
  - d. *Derechos arancelarios;*
  - e. *Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos de tramitación administrativos; y,*
  - f. *El Nuevo Régimen Único Simplificado.*
2. *Para los Gobiernos Locales: los establecidos de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal;*
  3. *Para otros fines:*
    - a) *Contribuciones de Seguridad Social, de ser el caso;*
    - b) *Contribución al Fondo Nacional de Vivienda – FONAVI;*
    - c) *Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial – SENATI;*
    - d) *Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la industria de la construcción – SENCICO.*

*En consecuencia, quedan, derogados todos los demás tributos, cualquiera que sea su denominación (...)*

Como muestra la historia antes de que apareciera el Estado moderno las diferentes agrupaciones de seres humanos ya conocían varias formas de “tributar”. Los jefes, señores feudales o reyes, de acuerdo con la evolución de la sociedad, ya exigían dicho pago, ya sea por imposición a los vencidos en contiendas bélicas a los sometidos voluntariamente dentro de un territorio o para el sostenimiento y seguridad del grupo, se estaba a los designios casi siempre arbitrarios del soberano. Sin embargo esta situación cambió radicalmente desde 1215 en Inglaterra, mediante la carta magna, Juan sin Tierra aceptó que el establecimiento de los impuestos debía hacerse con el consentimiento de los “afectados”.<sup>4</sup>

En consecuencia de lo anterior, los ciudadanos de varios países, siguiendo esta línea, lucharon por el derecho a intervenir en la política tributaria, es por ello que en España se exige la votación popular de los tributos por los órganos de representación, como ocurrió con el rechazo del impuesto de la armada de Barlovento. Así mismo, Inglaterra, nos dejó grandes documentos sobre las libertades públicas con motivo de la lucha parlamentaria contra los regímenes proabsolutistas, pero débiles, de los Estuardos, materializados en la Petition of Rights, de 1628, y el Bill of Rights, de 1688; del mismo modo las peticiones del pueblo francés al monarca en el sentido de convocar los Estados Generales y someter los impuestos a votación, como preámbulo de gran importancia para la revolución Francesa; el fracaso de La Ley del Timbre y la reacción inmediata ante la Ley del té, como ejemplos de un contexto de rechazo a los tributos establecidos sin representación americana que fue determinante en la revolución y en la independencia de Estados Unidos , al amparo de una frase muy dicente de Sam Adams y su grupos Los Hijos de la Libertad: “solo a los americanos les es permitido exigir impuestos a los americanos”.

Martin Queralt nos señala que con la llegada del Estado Moderno esta posición se ha consolidado hasta hacer indiscutible la potestad tributaria que hoy conocemos,

---

<sup>4</sup> Huamaní Cueva, Rosendo. *Código Tributario Comentado*, Lima, Editorial Jurista Editores, 2013.

dejó de ser un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en ejercicio de competencias por parte de un órgano, parlamento, al cual la constitución limita.

A partir de lo anterior, son diversas las definiciones de lo que es la potestad tributaria, así pues, para Carloza Prieto “es la facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos, en virtud de la cual pueden, a través de los canales normativos oportunos, establecer tributos”.

Según Huamaní Cueva<sup>5</sup>, “la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear y regular sus ingresos tributarios. Existen reglas básicas (principios) cuyo objetivo es lograr la mayor racionalidad posible en el desarrollo de esta actividad normativa”.

Para Iglesias Ferrer<sup>6</sup>, “la Potestad Tributaria es la facultad (inherente de la soberanía estatal y limitada por normas constitucionales y legales) para crear, modificar, exonerar y suprimir tributos”.

Por ello es necesario citar al Pacci Cárdenas<sup>7</sup>, “la Potestad Tributaria puede ser definida como la facultad estatal normativa de crear unilateralmente los tributos exigiendo de los particulares el pago de los mismos para el cumplimiento de los fines”.

Si se pretende contrastar con la opinión de García Vizcaíno<sup>8</sup> : “El poder tributario o potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal, el cual consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir

---

<sup>5</sup> HUAMANÍ CUEVA Rosendo. Código Tributario comentado. 5ta Edición. Lima, Jurista Editores, p. 74. 2007

<sup>6</sup> IGLESIAS FERRER, César. Derecho tributario. Dogmática general de la tributación. Lima, Editorial Gaceta Jurídica, p. 39. 2000

<sup>7</sup> PACCI CÁRDENAS, Alberto Carlos. Introducción al Derecho Tributario. Lima, Editorial de la Facultad de ciencias empresariales de la UPT, p. 114. 2000

<sup>8</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Consideraciones Económicas y Jurídica. Buenos Aires, Editorial De palma, p. 163. 2003

beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas”.

Para Villegas<sup>9</sup> “La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial”.

En la práctica la potestad tributaria es la facultad establecida por la constitución, de crear, modificar, suprimir y exonerar tributos, ahora bien Sainz de Bujanda nos señala esta potestad de crear tributos se manifiesta, y se agota, cuando el poder Legislativo expide las leyes que determinan hecho son los que, al producirse en la realidad generan la obligación tributaria.

En esta investigación coincidimos con señalar que se entiende por Potestad Tributaria o Poder Tributario a la potestad que tiene el Estado de imponer unilateralmente tributos a sus miembros integrantes, y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, con la finalidad de satisfacer las necesidades públicas.

En nuestro país, de acuerdo al artículo 74 de nuestra CP de 1993, quienes ostentan potestad tributaria, en general, son:

- **El Gobierno Central:** impuestos, contribuciones y tasas.
- **El Poder Legislativo:** impuestos y contribuciones (lo ejerce mediante Leyes).
- **El Poder Ejecutivo:** impuestos y contribuciones (en virtud de delegación de facultades por medio de decretos legislativos; aranceles y tasas, mediante decreto supremo).
- **El Gobierno Regional:** para determinados tributos- tasas y contribuciones- dentro de la jurisdicción y sus límites que señala la ley. aun cuando no está definido con qué tipo de norma se ejercerá la potestad tributaria de los gobiernos regionales, consideremos ( de

---

<sup>9</sup> VILLEGAS, Héctor. B. Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ma edición. Buenos Aires, Editorial Depalma, p. 253. 2001.

acuerdo con el numeral 4 del artículo 200 de la constitución y el artículo 38 de la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales) que debería hacerse mediante ordenanzas regionales.

- **Los Gobiernos Locales:** para determinados tributos – tasas y contribuciones- dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley se ejerce mediante ordenanzas municipales. Por cierto, los gobiernos locales y distritales también gozan de potestad tributaria pero tutelada en la medida en que, de acuerdo con Ley Orgánica de Municipalidades, sus ordenanzas, para su vigencia, deben ser ratificadas por el municipio provincial.

### 1.2.1 Características

Las características del poder tributario son las siguientes.<sup>10</sup>

**a) Abstracto:** La doctrina considera que puede hablarse de un poder tributario abstracto y otro concreto siendo este último complementario del primero.

En suma para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en el sujeto y se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

**b) Permanente:** La potestad tributaria es connatural al Estado, por lo tanto solo puede extinguirse con el Estado mismo. Empero, ello no obsta a que el ejercicio efectivo de dicha potestad pueda verse enervado por la inactividad del Estado durante un determinado lapso a través de la prescripción (acción del Estado para perseguir el cobro de un tributo), no extingue de modo alguno su potestad tributaria.

**c) Irrenunciable:** El Estado no puede renunciar a la potestad tributaria esencial para sus subsistencia, lo cual no óbice a que se pueda abstener de

---

<sup>10</sup> PEÑA LABRIN, Héctor. Derecho & Sociedad. Curso de Derecho Tributario I; Universidad Los Ángeles de Chimbote. 2009.

ejercitarlo respecto de determinados sectores económicos, zonas o personas por razones de fomento, social, cultural o de otra índole.

**d) *Indelegable*:** El concepto “indelegable” está estrechamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Abdicar implica desprenderse de un derecho en forma absoluta: delegar implica transferirlo de manera transitoria.

### 1.2.2 Clasificación de la Potestad Tributaria<sup>11</sup>

La doctrina ha clasificado la Potestad Tributaria en dos ámbitos:

**a) Potestad Tributaria Originaria** Es la potestad reconocida a un órgano del Estado quien en primera instancia es el encargado de crear, modificar, suprimir o eximir de tributos. Normalmente este órgano es el Poder Legislativo.

**b) Potestad Tributaria Derivada** Es una potestad adicional reconocida a órganos del Estado distintos al que detenta la Potestad Tributaria Originaria. Usualmente la propia Constitución establece los órganos que por excepción detentarán la Potestad Tributaria Derivada, que por lo general recae en una institución pública.

### 1.2.3 Facultades de la potestad Tributaria

#### 1.2.3.1 Facultad Fiscalizadora

Es la potestad de la cual goza la Administración Tributaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios.

La misión es de lograr un incremento sostenido en la recaudación tributaria, mediante la generación efectiva de riesgo.

---

<sup>11</sup> MUÑOZ VARA, Julio. Sistema Tributario, Recuperado en <http://www.ccpp.org.pe>.2008.

El objetivo es asegurar la calidad de los procesos internos que faciliten el cumplimiento de sus obligaciones sancionando drásticamente a los evasores.

La Facultad de Fiscalización es el conjunto de acciones que ejerce la SUNAT en forma discrecional, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios, examinar los hechos económicos, considerados por la ley como hechos impositivos, generando acciones de riesgo; decimos acciones de riesgo porque debido al gran universo de contribuyentes, a algunos se pueden auditar y a otros no por lo cual el contribuyente debe pensar que existe la posibilidad de ser fiscalizado y determinarse o encontrarle incumplimientos de obligaciones tributarias.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y control.

- a) **La inspección** es el examen y reconocimiento de los hechos generadores de la obligación tributaria, para validar la información declarada por el contribuyente e indagar sobre la información contable oculta e ignorada por la Administración Tributaria.
- b) **La Investigación** es la ejecución de acciones de manera cuidadosa y activa para descubrir hechos generadores de la obligación tributaria.
- c) **El control** es la comprobación declarada por el deudor tributario, es verificar o confirmar los elementos comprendidos en la declaración tributaria.

### **1.2.3.2 Facultad Sancionadora**

Potestad de la Administración Tributaria para sancionar las infracciones tributarias contempladas en el Código Tributario.

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios, así como también tiene la facultad de aplicar gradualmente las sanciones.

La facultad discrecional otorga un margen de actuación libre a la Administración Tributaria, para la adopción de decisiones basadas en el uso de criterios objetivos, tales como juicios de oportunidad o conveniencia, aspectos políticos,

técnicos, económicos, sociales o de mera organización administrativa. Así la discrecionalidad permite a la Administración Tributaria sancionar aquellas conductas que, según el contexto en que se hayan producido, merezcan una sanción que desaliente el incumplimiento o incremente el nivel de cumplimiento actual, y por el contrario, abstenerse de hacerlo en los supuestos que no sean adecuado u oportuno sancionar.<sup>12</sup>

Corresponde a la Administración Tributaria sancionar las infracciones tributarias contempladas en el Código Tributario, conforme al procedimiento establecido. Asimismo compete a la Administración Tributaria, formular la denuncia correspondiente en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos, quedando facultada para constituirse en parte civil.

Es función de la SUNAT sancionar las infracciones derivadas del incumplimiento de las siguientes obligaciones:

- Inscribirse en el RUC.
- Emitir y exigir comprobantes de pago.
- Llevar libros y registros contables.
- Presentar declaraciones y comunicaciones.
- Permitir el control de la Administración Tributaria.
- Otras obligaciones tributarias.

Sólo la Ley, a quién la Constitución reserva esta materia, puede autorizar al reglamento para entrar en su regulación, pues toda la normativa tributaria configura en una u otra forma las prestaciones patrimoniales en que los tributos consisten y las prestaciones personales que los acompañan. Sólo si la Ley identifica estas prestaciones, señala sus contornos esenciales y determina el campo de acción de la normativa reglamentaria que ha de completarla, podemos decir que los tributos se establecen con arreglo a la Ley.

---

<sup>12</sup> Informativo Caballero Bustamante. 1ra. Quincena de Febrero 2000. Pg. A3.

Nuestro ordenamiento se decanta por una posición clara: la ley sólo se requiere para establecer y exigir tributos, no para regular todos los restantes elementos de la prestación. A este respecto, clarificadora es la afirmación de HUMBERTO MEDRANO<sup>13</sup>, al establecer que la reserva de ley hay que extenderla referida a la creación ex novo de un tributo, y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo. La cuestión vendrá resuelta, por tanto, por la determinación de cuáles son esos elementos

#### **1.2.4 Límites de la Potestad Tributaria**

Se señalan en la Constitución, pero no necesariamente todos los límites al ejercicio de la potestad tributaria se indican en forma expresa, ya que hay una serie de principios que se encuentran implícitos.

Esta potestad tributaria no es ilimitada, la misma constitución, así como determina su nacimiento, fija sus límites (que también constituyen garantías para los contribuyentes); dentro de los límites constitucionales tenemos a los principios de imposición tributaria, los cuales vienen a ser los preceptos o postulados de indiscutible valor normativo, que guían y limitan el ejercicio de la potestad tributaria, y también la reglamentación, así como la aplicación de los tributos y las normas tributarias.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> MEDRANO CORNEJO, H. (1987) Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen 12 p.3

<sup>14</sup> La STC N° 606-2008 2008 – PA/TC, al respecto señala(7)”de acuerdo con nuestra constitución política (art.74, la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos , así como para otorgar beneficios tributarios . esta potestad se manifiesta a través de distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado – central, regional y local . sin embargo esta potestad no es irrestricta o ilimitada , por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que prevé la constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente valido ; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derecho fundamentales de las personas , por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria , pero también son garantías de las personas frente a esa potestad, de ahí que el ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución, tales como el de Legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad”(9)”se debe señalar también que cuando la constitución establece dichos principios como limites informadores del ejercicio de la potestad tributarias han querido proteger a las personas ante la arbitrariedad en la que pueda incurrir el estado cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido .

Por eso mismo, el último párrafo del art. 74 de la Ley Fundamental establece que “no dictadas en violación de lo que establece el presente artículo “ de ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio de

Sobre este punto, la segunda parte del segundo párrafo del artículo 74 de nuestra Constitución textualmente señala:

*“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. **El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...** No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”<sup>15</sup>*

De acuerdo con los principios constitucionales, la potestad tributaria está limitada por derechos fundamentales garantizados en nuestra Constitución, documentos internacionales y Sentencias del Tribunal constitucional como bien lo señala en Fj. 6 de la STC 4168-2006-AI/TC señala: *“El artículo 74 de la constitución, segundo párrafo, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas”*.<sup>16</sup> De igual modo se ha expuesto en la STC 0042-2005-AI/CT, donde este colegiado sostiene que: *“los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad”*, siendo el más representativo en esta materia, el derecho a la propiedad privada. En ese contexto, nace y se configura el principio tributario de no confiscatoriedad, como una medida de protección a dicho derecho.

---

este colegiado debe ejercerse principalmente de acuerdo la constitución – principio de constitucional – y no de conformidad con la ley – principio de legalidad-“

<sup>15</sup> Artículo 74.- Principio de Legalidad del Capítulo IV del Régimen Tributario y Presupuestal.

<sup>16</sup> SAR, Omar. *Constitución Política del Perú con jurisprudencia, artículo por artículo, del Tribunal Constitucional*, Lima, Grijley, 2006.

Estos límites se fundamentan en los siguientes principios, recogido por el artículo 74 de la Constitución política del Perú<sup>17</sup>: Principio de legalidad o reserva de ley, Principio de respecto a los derechos fundamentales y principio de no confiscatoriedad de los tributos, los que desarrollaremos más adelante con el objetivo de determinar cómo éstos deberían ser tomados en cuenta como requisitos fundamentales en el momento redactar una ley tributaria.

#### 1.2.4.1 Principios que limitan la Potestad Tributaria

##### A) Principio de Legalidad:

En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad exige que solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales mediante ley, esto es, mediante una fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana es manifestada en la forma solemne.<sup>18</sup>

En efecto, este principio compone una regla de derecho tributario generalmente acogida por los ordenamientos jurídicos modernos, este pues se encarga de que el Estado mediante la administración tributaria someta su actuación al imperio de la ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte en la actuación de su "IUS IMPERIUM".<sup>19</sup>

Cabe aclarar que dicho principio no es propio del derecho tributario, ya que podemos encontrarlo consagrado en el numeral 24 de la Constitución Política del Perú, en mérito del cual se prescribe que: "*nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.*"<sup>20</sup> En materia tributaria se traduce en el Aforismo "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE", consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado.

---

<sup>17</sup> SUN CASTRO, Rocío. *El Sistema de Dedicaciones como Mecanismo de Colaboración Tributaria*. Recuperado de [ubicado el 18.IX.2014]. Obtenido en <http://www.uss.edu.pe>. 2010.

<sup>18</sup> GONZALES, Eusebio, "*derecho tributario Tomo I*", Plaza Universitaria Editores, Salamanca, 1997.

<sup>19</sup> STC 30 de noviembre de 2004 {Expediente número 0042-2004 AI/TC}. Obtenido en <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00042-2004-AI%20Resolucion.html>.

<sup>20</sup> SAR, Omar. *Constitución Política del Perú con jurisprudencia, artículo por artículo, del Tribunal Constitucional*, Lima, Grijley, 2006.

Sobre el tema también se ha pronunciado el tribunal constitucional el cual expresa que: “El principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por sus jueces independientes”.<sup>21</sup>

Entonces se puede advertir que, en materia tributaria el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del poder ejecutivo o del poder legislativo, debe estar sometido no solo a las leyes pertinentes, sino, principalmente, a lo establecido en la constitución.

En suma, se puede advertir que el principio en mención tienen por finalidad el proteger al contribuyente, es decir efectúa un trabajo de garantía individual, al establecer un demarcación a las potenciales intromisiones arbitrarias del Estado, y desempeña, también, una función plural, ya que garantiza la democracia en los formas de imposición y repartición de la carga tributaria, señalando que solamente el contribuyente puede cumplir con su obligación tributaria cuando esta se encuentre prevista en ley, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.

### **B) Principio de Reserva de la Ley**

El consentimiento de los impuestos se ha convertido en una característica de autonormación que la sociedad se dicta por medio de su representantes y en términos de voluntad general, lo que hace sostener categóricamente que en el Estado Social y Democrático de derecho la autoimposición es una realidad difícilmente discutible pues es fruto de la participación de liberad y responsable de ciudadanos libres.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> STC 30 de noviembre de 2004 {Expediente número 0042-2004 AI/TC}. Obtenido en <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00042-2004-AI%20Resolucion.html>.

<sup>22</sup> CASAS, José Osvaldo, “*Derechos y garantías constitucionales del Contribuyente: a partir del principio de Reserva de Ley Tributaria*”, Editora ad-hoc, Buenos Aires.2002.

La separación de poderes es un elemento que afirma el principio de reserva de ley en materia tributaria, impidiendo la tendencia al exceso del ejecutivo en general y de la administración tributaria en particular.

Es por eso que en nuestro país la potestad tributaria y el principio de reserva de ley cuentan con rango constitucional y lo encontramos en el art. N°74 de nuestra Carta Magna,<sup>23</sup> en el cual se ha otorgado tanto al Poder Legislativo así como al ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado.

En esta línea, nuestro Tribunal Constitucional señala que *“el principio de reserva de ley implica una determinación constitucional que impone solo por ley ciertas materias”*.<sup>24</sup> Completa su criterio en la misma sentencia citando lo expresado por Cabo Martín: *“mientras el principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no es solo eso sino que el ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la constitución al Legislativo de ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es solo un límite mientras que la reserva implica una exigencia”*.<sup>25</sup> Este principio tiene como cimiento la fórmula tradicional “no taxation without representation”; significa: “que los tributos sean establecidos por los representantes de los contribuyentes”.

Así, considerando lo apuntado, debe entenderse por reserva de ley, la creación de tributos se realizara solo por ley o por decreto legislativo, en caso delegación, concibiéndose que tal creación se hará mínimamente con sus elementos

---

<sup>23</sup> Artículo 74.- *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*

*Los gobiernos Regionales y Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El estado, al ejercer la potestad tributaria, **debe respetar los principios de reserva de ley**, y los de igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona (...)”*

<sup>24</sup> STC 13 de abril de 2005 {Expediente número 0042-2005 AI/TC}. Obtenido en <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

<sup>25</sup> STC 30 de enero de 2003 {Expediente número 002762-2002 AI/TC}. Obtenido en <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02762-2002-AI.pdf>

esenciales, constitutivos o con figurantes: el hecho imponible, los sujetos, la base imponible y la tasa o alícuota. Como bien lo indica el Tribunal Constitucional en (Fj.21 de la STC 2689-2004-AA/TC): “(...), la regulación del hecho imponible en abstracto, requiere que la máxima observancia del principio de reserva de ley, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado, el sujeto acreedor y deudor tributario, el momento del nacimiento de la obligación tributaria y el lugar de su acaecimiento.

### **C) Principio de Igualdad**

La igualdad como fundamento de los tributos, como medida de la obligación, representa que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica.

En este sentido, habrá de hacer referencia a la STC N° 03525-2011-PA/TC, donde se ha puesto de relieve que, *“la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable”*<sup>26</sup>. Entonces se observa que puede existir el trato desigual por parte del sujeto activo de la obligación tributaria pero en este tiene que mediar justificación objetiva y razonable, pues de lo contrario se vulneraría el principio de igualdad, porque afectaría el nivel económico y social del sujeto pasivo.

En este sentido Bravo Cucci señala que, este principio en materia tributaria es un límite que determina que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. Es decir a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo apreciarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos

---

<sup>26</sup> STC 30 de setiembre de 2011 {Expediente número 03525-2011 AA}. Obtenido en <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/003525-2011-AI.pdf>

diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional, este principio apunta a la materia imponible.

La igualdad tributaria no puede ser comprendida en sentido de igualdad matemática, vale decir, que todos amorticen la misma contribución. Sino que la igualdad determina, que sea proporcional a la capacidad económica, lo cual exige una tributación progresiva, de forma que los contribuyentes experimenten un sacrificio proporcional en relación con la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta.

#### **D) Principio de no Confiscatoriedad**

Para FERREIRO LAPATZA<sup>27</sup> este principio parte pues en beneficio del contribuyente, otorgándole respeto al derecho de propiedad, que deba tener el sujeto que ejerce la competencia tributaria de tal manera que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado.

En este sentido un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta que establece el contribuyente.

Para BARRIOS ORBEGOSO<sup>28</sup> Mediante este principio lo que se busca es que los tributos no excedan de la capacidad contributiva del contribuyente, defendiendo básicamente el derecho a la propiedad ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes.

Según Villegas, citado por Iglesias Ferrer<sup>29</sup> *“La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la*

---

<sup>27</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de derecho financiero español. Barcelona: Editorial Marcial Pons, 1999

<sup>28</sup> BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. Derecho Tributario. Teoría General del Impuesto”. Lima, 1996

<sup>29</sup> IGLESIAS FERRER, César. Derecho Tributario. Dogmática General de la Tributación. Lima, Editorial Gaceta Jurídica, 2000

*propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad*". Esto pues se observa constantemente, de tal manera que ya no sería la lesión solo de la capacidad tributaria sino de los derechos fundamentales de la persona humana, haciendo ejercicio abusivo de la potestad tributaria.

En definitiva, la potestad tributaria debe ser íntegramente practicada por medio de normas legales, por ende bajo la tutela del principio de legalidad, debido a que este ordena una garantía formal en cuanto al nacimiento productor de la norma. Es por esta razón que algunas las Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

Pero, la potestad tributaria que ejecuta el Estado no debe tornarse en un instrumento que podría llegar a ser dañino de la economía, de la sociedad, en el caso que rebase los límites más allá de los cuales los contribuyentes no están de acuerdo en soportar su imposición. En este sentido, debemos advertir bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de situar, El límite de la cuantía del tributo equivale a aquella medida que al rebasar, produce consecuencias indeseables o imprevisibles, de tal modo que provoca efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que, se opone a reconocidos postulados políticos, económicos, o sociales así lo señala BARRIOS ORBEGOSO<sup>30</sup>.

Es por ello que se puede advertir que Todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente y esto ocurre especialmente cuando llega a específica medida o la pasa, es por ello que la doctrina suele hablar de demarcaciones de la imposición cuando su medida influye sobre la conducta.

Sobre la confiscatoriedad el tribunal constitucional la define como un concepto jurídico indeterminado y afirma que habrá la confiscatoriedad cada vez que el tributo exceda el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado el derecho a la propiedad. De igual modo, resalta que en el supuesto que la confiscatoriedad limita la potestad tributaria al

---

<sup>30</sup> BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. Derecho Tributario. Teoría General del Impuesto". Lima, 1996.

garantizar que no se puede afectar irrazonablemente y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.<sup>31</sup>.

## 1.2.5 Obligación Tributaria

### 1.2.5.1 Definición

Nuestro Código Tributario en su artículo N° 1 dice sobre el concepto de obligación tributaria que *“la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”*.<sup>32</sup>

Para Urquiza Maggia<sup>33</sup>, sostiene que “la obligación tributaria establece un relación entre dos personas por la cual, el deudor es obligado a efectuar una prestación en favor del acreedor, sea dando, haciendo u omitiendo. Es la parte esencial de la obligación jurídico tributaria y a la vez el fin último al cual tiende la institución del tributo”.

De manera similar Pugliese<sup>34</sup>, en el impuesto la obligación tributaria procede directamente de la ley y halla su causa genérica en las utilidades y servicios generales que el ciudadano obtiene de su pertenencia al consorcio social, y la causa específica en la capacidad contributiva que posee concretamente. En la tasa, la obligación tributaria encuentra su causa en una utilidad particular que el contribuyente pide y obtiene del Estado.

La opinión de Moya, considera a la obligación tributaria como un vínculo jurídico ex lege, en virtud del cual, una persona en calidad de sujeto pasivo está obligado al pago de una suma de dinero por concepto de tributo, siempre que ocurra el presupuesto de hecho establecido en la ley.

Así se entiende que la obligación tributaria es una obligación de dar o dicho con mayor precisión, la obligación tributaria tiene por finalidad una prestación de dar el tributo, la cual se ve materializada en la prestación económica obligatoria, vale

---

<sup>31</sup>STC 19 de abril de 2002 {Expediente número 02727-2002 AA/TC}. Obtenido en <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/02727-2002-AI.pdf>

<sup>32</sup> HUAMANI CUEVA, Rosendo, *Código Tributario Comentado*, 2da ed, Lima, Jurista Editores, 2013.

<sup>33</sup> URQUIZO MAGGIA. *La evasión tributaria*. Lima, Editorial Concytec, p. 28. 2010

<sup>34</sup> Citado por ASUAJE SERQUERA, Carlos. *Derecho Aduanero*. 2a edición. Caracas, p.15. 2002

decir la de dar suma de dinero, derivada de la realización de un supuesto de hecho, establecida por ley y cuyo objetivo es proporcionar recursos al Estado, para el cumplimiento de sus fines.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 2º del Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: ***La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.***<sup>35</sup> Es decir, cuando se materializa la hipótesis de incidencia, cuando ocurre el hecho descrito por la norma.

### 1.2.6 Características

De lo reseñado en los párrafos anteriores, resulta:

- a) La obligación tributaria es una obligación de Derecho Público, es un nexo personal entre el Estado y el contribuyente, por lo que éste es irrenunciable, ya que la finalidad perseguida es el interés del Estado.
- b) Es una obligación de dar una prestación pecuniaria obligatoria, derivada de la realización de un supuesto de hecho, que debe guardar como requisito, el estar establecido por ley.
- c) En acreedor está sometido, al igual que el contribuyente a la ley. La fuente de la obligación Tributaria es la Ley, la voluntad jurídica de la personas no puede generarla.
- d) Tomando los aspectos anotados precedentemente, debe entenderse que tal obligación es exigible coactivamente.<sup>36</sup>
- e) La obligación tributaria es una relación de derecho y no de poder. La potestad tributaria, entendida como el poder de crear tributos, se agota con la emisión de la ley. El estado como administración tributaria, prescinde de su poder de gobierno y se convierte en solo.

---

<sup>35</sup> HUAMANI CUEVA, Rosendo, *Código Tributario Comentado*, 2da Ed. Lima, Jurista Editores, 2013.

<sup>36</sup> Es coactiva en virtud de la ley, como lo menciona en la RTF N° 5754-3-2002, “que la coacción constituye un elemento esencial del tributo, es decir la facultad de compeler al pago de la prestación requerida en el ejercicio de la facultad de imperio”.

Ahora bien, observando la concurrencia de tales características y tomando en cuenta el tema que nos ocupa esta tesis, es necesario precisar que la obligación tributaria indubitablemente nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación, el único mecanismo para el nacimiento de la obligación tributaria es la realización del presupuesto de hecho al que la norma ha asociado su existencia.

### 1.2.7 Elementos

La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales<sup>37</sup>. Se puede sostener que los elementos de la obligación tributaria son<sup>38</sup>:

**a) *El Sujeto Activo o ente Acreedor del Tributo.***- El Sujeto Activo de la obligación Tributaria es el Ente público beneficiario de la prestación, es aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.

De conformidad con el Artículo 4º del Código Tributario: Acreedor tributario *“es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente”*.<sup>39</sup>

Es necesario distinguir entre ente público como titular de la potestad tributaria y el ente público como titular del derecho de crédito en la relación jurídica que origina el nacimiento del hecho imponible previsto en la norma,

---

<sup>37</sup> NOVOA HERRERA, Gerardo. El Principio de Capacidad Contributiva. En: Derecho y Sociedad. Año 17, No 27, p. 101. 2006

<sup>38</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Lima, Editorial Palestra Editores, p. 110. 2003

<sup>39</sup> HUAMANI CUEVA, Rosendo, *Código Tributario Comentado*, 2da ed. Lima, Jurista Editores, 2013.

el primero es que de acuerdo al as facultades que le otorga la constitución tiene la facultad de crear, modificar, suprimir tributos o exonerar tributos, en cambio el segundo es el acreedor tributario como bien lo precisa el artículo N° 4 del Código Tributario.

- b) *El Sujeto Pasivo***, es el titular del hecho imponible, el que realiza el hecho imponible es pues el deudor de la obligación tributaria, El decir el sujeto pasivo o contribuyente es el sujeto que está obligado a pagar el tributo por haber realizado el hecho generador.

En el artículo N° 8 con el nombre de “Contribuyente” se dice de este: “*es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria*”.<sup>40</sup> De cualquier forma, la ley determina quién es la persona obligada al pago del tributo, sea persona natural o jurídica considerada contribuyente, responsable o sustituto.

- c) *Prestación***: Es el comportamiento que debe cumplir el deudor para satisfacer el interés fiscal.
- d) *El Hecho Imponible***. Es un hecho jurídico cuyo acto da nacimiento a la obligación tributaria o un hecho que tiene efecto jurídico por disposición de la ley.

Para Belisario Villegas es el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal, añade este autor que como cualquier otra norma jurídica, la reguladora de obligaciones que instituye el tributo presenta una estructura lógica basada en un supuesto de hecho al que se asocia determinados efectos en caso de configurarse tal hecho en la realidad.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> HUAMANI CUEVA, Rosendo, *Código Tributario Comentado*, 2da ed, Lima, Jurista Editores, 2013.

<sup>41</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 9na ed. Córdova, Ediciones JJCPM.2001.

Según Bravo Cucci<sup>42</sup>, el hecho imponible es aquél presupuesto de hecho que la norma prevé y a cuya realización se une el nacimiento de la obligación tributaria; su función esencial se centra en constituirse como efecto generador del tributo, o más concretamente, de la obligación tributaria.

Adicionalmente para que un hecho o suceso cierto, sea considerado como hecho imponible, debe corresponder cumplidamente a las particularidades previstas abstracta e hipotéticamente en la norma, esto es a la hipótesis de incidencia tributaria. En este sentido, pensamos que un hecho económico ocurrido debe concordar exactamente con el supuesto hipotético, al cual llamaremos Hipótesis de Incidencia.

### 1.3 Análisis de la Política Tributaria Peruana

Al analizar la política tributaria es ineludible separar dos ítems: por un lado la legislación por el otro, la actuación de la Administración Tributaria. Sobre lo primero, podemos observar que a mediados del año 2012 se promulgó una serie de pautas que otorgaron facultades significativas a la SUNAT, las cuales variaron nuestro sistema tributario.

Tal como lo menciona a exposición de motivos, sobre la facultad de modificar la normativa tributaria, resalta que dicha facultad se le otorga al ejecutivo *“con la finalidad de perfeccionar el marco normativo vigente que permita mejorar la competitividad del país y elevar los niveles de recaudación mediante modificaciones que permitan combatir un número mayor número de conductas elusivas y complementar las reglas de responsabilidad tributaria, **preservando la seguridad jurídica**”*.

En ese contexto, una norma que ha cobrado relevancia -y seguramente lo seguirá haciendo a posterior- es la **norma antielusión**, la cual a nuestro parecer, le abrió las puertas a la administración tributaria para gravar cosas que la ley expresamente no grava.

---

<sup>42</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores. p. 196. 2003

Cabe mencionar que el comportamiento de la administración tributaria, ha sido influido por las enormes presiones que significan las metas de cumplimiento fiscal, somos de la idea que en un país como el Perú, donde tropezamos con una informalidad generalizada, que se extiende en niveles de informalidad del 90%, lo que erróneamente, a nuestro parecer, hizo el ejecutivo en la práctica fue perjudicar a las empresas formales, lo que a fin de cuentas está creando en nuestro país una formalidad más cara e incentivando una informalidad todavía más extensa y rentable.

En conclusión, el proceder del ejecutivo está ahondando la línea que existe entre la formalidad e informalidad, con lo cual, no solo está renunciando a cobrar tributos, sino también generar una competencia desleal.

Finalmente, resulta predecible que el objetivo de incrementar la recaudación fiscal, será muy difíciles de lograr a través del mecanismo que incrementan la presión sobre los grupos formales o de menor riesgo, ocasionado por el lado de los contribuyentes, debido a la enorme presión que reciben, recurran a elementos legales de defensa mucho más severos que los hasta ahora vistos.

#### **1.4 La seguridad Jurídica, en aplicación de los tributos**

La seguridad jurídica es un principio universal que atañe a todos los esferas del Derecho, sin embargo y por varios motivos, la seguridad jurídica es sustancialmente referible a derecho tributario, tanto por la esencia legal del tributo, lo que torna al ordenamiento tributario en un “ordenamiento integrado por “obligaciones tasadas” de dar que deben ser previsibles para el ciudadano, como la producción amplia y extensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones”<sup>43</sup>. Es por ello que resulta perfectamente posible hablar de una exigencia de seguridad en el ámbito tributario.

---

<sup>43</sup> STC 30 de abril de 2003 {Expediente número STC N° 00016-2002-AI}. Obtenido en <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/0001-2003-AI.pdf>

Tan es así, que el tribunal constitucional le otorga rango constitucional *“el principio de Seguridad jurídica forma parte consustancial al Estado constitucional de derecho, implícitamente reconocido en la Constitución. Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad”*,<sup>44</sup> estas manifestaciones son significativas respecto a las normas ordenadoras de los tributos, sobre todo a partir de la aparición de la constitucionalización de derecho tributario.

Lo mencionado anteriormente se concretiza a través de algunas disposiciones constitucionales, como la que encontramos en artículo N° 2, inciso 24, a) *“nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido hacer lo que ella no prohíbe”*, como también podemos mencionar otro párrafo del mismo artículo el cual se expresa que *“Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”*,<sup>45</sup> aunque también debemos mencionar que coexisten otros bienes jurídicos y derechos fundamentales igual de esenciales en el orden constitucional.

La seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad. La idea de previsibilidad por la que tenemos que optar es la previsibilidad objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, este es un elemento fundamental en la creación y aplicación de un sistema de fijación de obligaciones “de dar” un monto de dinero como es el ordenamiento tributario.

---

<sup>44</sup> GARCIA NOVOA, Cesar. “Aplicación de los tributos y Seguridad Jurídica”, Derecho y Sociedad, N°27 marzo 2006, 28

<sup>45</sup> SAR, Omar. *Constitución Política del Perú con jurisprudencia, artículo por artículo, del Tribunal Constitucional*, Lima, Grijley, 2006.

En esta línea, como bien lo señala el profesor García Novoa, *“La idea de previsibilidad es un elemento fundamental del sistema tributario, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de la normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del derecho”*.<sup>46</sup> Estas consideraciones antes mencionadas resultan relevantes, en lo que respecta a este trabajo de investigación, ya que más adelante nos servirá para el análisis de la Norma XVI, y la posible vulneración a la seguridad jurídica con lo que respecta a su aplicación.

## **1.5 Planeamiento Fiscal**

### **1.5.1 Concepto**

Como se sabe, en la actualidad los contribuyentes realizan el estudio de la normatividad tributaria, con el objetivo de encontrar algunos instrumentos que les permita reducir o eliminar la carga tributaria, no obstante para lograr este propósito, dicho estudio debe hacerse dentro de la esfera de legalidad y de ningún modo transgredirla, bajo este contexto es que la gestión tributaria se hace a través de la planificación fiscal, por lo que brindaremos algunas definiciones de esta.

A este conjunto de alternativas de gestión tributaria, también las podemos encontrar en la doctrina con diferentes nombres tales como “Planificación Tributaria”, “Estrategia Tributaria”, “Tax Planning”, “Ingeniería Tributaria” entre otros.

Para Villegas Gonzales “el planeamiento tributario consiste en el conjunto de alternativas legales a las que puede recurrir un contribuyente o responsable durante uno o varios periodos tributarios con la finalidad de calcular y pagar

---

<sup>46</sup> GARCIA NOVOA, Cesar. “Aplicación de los tributos y Seguridad Jurídica”, Derecho y Sociedad, N°27 marzo 2006, 30

menos impuestos del que normalmente debe pagarse a favor del Estado, considerando la correcta aplicación de la normas vigentes”.<sup>47</sup>

De manera similar el profesor Vergara Hernández, nos manifiesta que la actuación del contribuyente en la planificación fiscal debe darse dentro del marco legal, por lo que sobre este tema nos manifiesta que esta “*es un proceso constituido por actuaciones lícitas del contribuyente, sistemático y metódico, en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal*”.<sup>48</sup>

Para el profesor FERREIRO LAPATZA, se puede considerar al planeamiento fiscal como el análisis de las operaciones mercantiles del contribuyente, tendiente a determinar los efectos fiscales y financieros que producen dichas transacciones propias del negocio, con el objeto de preferir las modalidades legales y regímenes tributarios que permitan legítimamente la minimización o economía en el costo fiscal.

Según ABUNDO<sup>49</sup> esta herramienta de manejo empresarial permite que el contribuyente pueda elegir legítimamente por un régimen tributario que le permita utilizar el escenario legal que le demande a pagar el menor tributo, obteniendo así un ahorro fiscal el cual puede ser aprovechado por la empresa y por ende obtener una mayor rentabilidad.

Johann Schomberger Tibocho y Julián López Murcia<sup>50</sup> explican que algunas estrategias de planeación fiscal utilizadas por las compañías para reducir su carga

---

<sup>47</sup> VILLANUEVA GONZALES, Martin, “*Planeamiento Tributario*”, 2015 [ubicado el 12.XI 2015]. Obtenido en [http://www.cofide.com.pe/tabla\\_negocios/5to/legal/contabilidad\\_para\\_MYPES\\_Martin\\_Villanueva.pdf](http://www.cofide.com.pe/tabla_negocios/5to/legal/contabilidad_para_MYPES_Martin_Villanueva.pdf).

<sup>48</sup> VERGARA HERNADEZ, Samuel. Elementos jurídicos para la planificación tributaria, 2014 [ubicado el 18.v 2015]. Obtenido en [http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion\\_tributaria.pdf](http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion_tributaria.pdf).

<sup>49</sup> ABUNDO, Gustavo. El Planeamiento Fiscal, [ubicado el 15.IX.2014]. Obtenido en <http://www.gustavoabundo.org> 2005

<sup>50</sup> Cfr. SCHOMBERGER TIBOCHA, Johann y LÓPEZ MURCIA, Julián. La problemática actual de los paraísos fiscales. En: Revista Colombiana de Derecho Internacional. Bogotá, noviembre del 2007, N° 10, ps. 319 a 321.

fiscal a partir de paraísos fiscales son la refundación de la compañía<sup>51</sup>, la transferencia de precios<sup>52</sup>, la infracapitalización (*thin capitalization*)<sup>53</sup>, la doble rebaja (*double dipping*)<sup>54</sup>, el diferimiento del pago del impuesto (*deferred tax payment*)<sup>55</sup> y el aparcamiento de la propiedad intelectual<sup>56</sup>.

### 1.5.2 Requisitos que debe cumplir la Planificación tributaria

El profesor Bravo Cucci nos señala los pasos- que a su parecer - se deben seguir para llevar a cabo un planeamiento tributario en forma óptima y correcta, estos son:

- *Una operación aun no realizada*
- *Un riguroso análisis de las normas tributarias que aplican sobre la operación.*
- *La identificación de los escenarios posibles, y el impacto tributario en cada uno de ellos.*

---

<sup>51</sup> “Consiste en la constitución de una filial en un paraíso fiscal, invirtiendo la relación de propiedad que tienen la matriz y su filial, de tal forma que aquella que inicialmente era matriz, se vuelve filial de la constituida en el paraíso fiscal”.

<sup>52</sup> “Se redistribuyen las utilidades y beneficios obtenidos en todo el mundo, con el objeto de relocalizarlos en paraísos fiscales o en lugares donde el tratamiento fiscal les dé mayores beneficios o exenciones”

<sup>53</sup> “Consiste en la constitución de empresas en un país de tributación ordinaria, con un capital mínimo o inferior al que una empresa en condiciones similares necesitaría para iniciar sus actividades. En consecuencia, como requiere de recursos para desarrollar su actividad, tendrá que tomar en préstamo, dinero de terceros, quienes a su vez son filiales o sucursales del mismo grupo empresarial ubicados en paraísos fiscales. Bajo esta figura, vía intereses, la sociedad infracapitalizada transferirá recursos a dichas filiales y sucursales, y logrará así los siguientes efectos de ahorro fiscal: la filial o sucursal no tributará sobre tales intereses, en razón a que está ubicada en un paraíso fiscal; y la sociedad infracapitalizada tomará como causal de deducción el pago de dichos intereses, con lo cual reducirá su base gravable”.

<sup>54</sup> “Consiste en el aprovechamiento de normas tributarias que crean condiciones favorables tanto en el país de la residencia como en el país de la fuente donde se genera la base tributaria, ello con el objeto de lograr duplicar los beneficios”.

<sup>55</sup> “Consiste en aprovechar la posibilidad que ofrece la legislación de diferir el pago del impuesto cuando este dinero sea reinvertido en operaciones extranjeras”.

<sup>56</sup> “Consiste en la reubicación de la propiedad intelectual en cabeza de entidades constituidas en paraísos fiscales, de tal forma que los ingresos por licenciamientos de uso de marcas o patentes, etc. ya no estarán en cabeza del sujeto residente y, por ende, ya no harán parte de su renta de fuente mundial, sino que se reputarán en cabeza de las entidades en los paraísos fiscales donde no pagarán impuesto o lo pagarán de forma nominal”.

- *Una análisis de factibilidad (tiempos, tramites y posibilidad)*
- *La elección de la alternativa más económica y eficiente.*<sup>57</sup>

Por otro lado el profesor chileno Vergara Hernández del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile considera como los elementos indispensables para que se configure un eficaz planeamiento tributario los siguientes:

- Sujeto
- Objeto
- Finalidad
- Causa
- Proceso
- Procedimiento
- Instrumentos
- Trabajo interdisciplinario
- Método
- Estrategias.<sup>58</sup>

De ahí que deba arribarse a la conclusión que, el planeamiento tributario resulta de suma importancia para los intereses económicos de ahorro del sujeto pasivo, ya que éste busca diseñar una estrategia para el desarrollo de sus actividades con el objeto para reducir el monto de la obligación de dar, siempre y cuando esta estrategia tenga como requisito, el de desenvolverse dentro de la licitud, todo ello a causa de que en ocasiones la ley presenta deficiencias en su formulación lingüística ocasionando, omisiones o exclusiones que conocemos como lagunas de ley, motivo por el cual se deja abierta la posibilidad de aprovechar estas en

---

<sup>57</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. Planeamiento tributario y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.[Ubicado el 12.VI.2015], Obtenido en [http://WWW.ccpl.org.pe/downloads/Planeamiento\\_tributario\\_y\\_normas XVI.pdf](http://WWW.ccpl.org.pe/downloads/Planeamiento_tributario_y_normas_XVI.pdf)

<sup>58</sup> VERGAR HERNADEZ, Samuel. "Elementos jurídicos para la planificación Tributaria". 2014 [ubicado el 18.v 2015]. Obtenido en [http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion\\_tributaria.pdf](http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion_tributaria.pdf).

favor del contribuyente para reducir la carga tributaria, ya que como sabemos en materia fiscal “lo que no está expresamente prohibido está permitido” .

Ahora bien, algunos autores manifiestan que dentro del Planeamiento tributario encontramos a la figura de la “elusión tributaria”; acerca de esto, las posiciones son muy diversas, debido a que hay mucha discrepancia acerca de la licitud de esta figura, es por ello que en el siguiente capítulo la desarrollaremos, con la finalidad de tener una panorama más claro respecto a ella.

## **CAPÍTULO 2**

### **LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SU TRATAMIENTO DENTRO DEL MARCO JURÍDICO PERUANO**

En el presente capítulo se expondrán las diversas posturas acerca de la definición de la elusión tributaria y sus características, para así poder distinguirlas de otras conductas que realiza el contribuyente con el objetivo de obtener un beneficio fiscal.

Además conoceremos el tratamiento legal que se le da a esta figura dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario.

#### **2.1 Elusión Tributaria:**

##### **2.1.1 Definición:**

La Elusión Fiscal apreciada bajo un enfoque de legalidad, como señala Fernández<sup>59</sup> es la aplicación y ejercicio del derecho de opción con el que cuentan los contribuyentes para que dentro de un marco de legalidad, podamos elegir el camino menos oneroso para la ejecución y realización de las actividades generadoras de renta”.

---

<sup>59</sup> FERNÁNDEZ & DÁVILA MENDOZA Fabricio. Medidas antielusivas en el plano internacional en Cuadernos Tributarios. Lima, Asociación Fiscal Internacional, p.203. 2005

Existen diversas definiciones en cuanto a lo que es elusión tributaria, una de ellas es la que señala César García Novoa, el cual expresa que ésta es “*la búsqueda a través de instrumentos lícitos de fórmulas negociables menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través de alternativas negociables que provocan una evitación o reducción del tributo*”.<sup>60</sup>

De manera semejante, Fernando Zuzunaga del Pino, citando el consenso llegado en las Jornadas Latinoamericanas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, donde se manifiesta que la elusión tributaria procura el “*evitamiento de un hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero que sí vulnera los principios y valores de un sistema tributario*”<sup>61</sup>.

Por su parte, Jesús Ramos manifiesta que es la “*actividad de un sujeto direccionada a eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria mediante figuras, negocios, contratos o actos que, en principio, son perfectamente legales y se llevan a cabo en la realidad de los hechos*”<sup>62</sup>.

Ahora bien, esta estrategia de emplear medios lícitos para evitar o reducir el pago del tributo, puede adoptar uno de dos caminos: la economía de opción (o elusión lícita) y el fraude a la ley (o elusión ilícita).

Sin embargo, para González García “*la elusión consiste en la no realización del hecho imponible. Eludir es esquivar, es no ponerse bajo el foco de acción del hecho imponible. Quien elude no realiza ninguna actividad ilícita. Simplemente no realiza el hecho imponible, vale decir no entra en la esfera de la relación tributaria,*

---

<sup>60</sup> GARCÍA NOVOA, César. Reflexiones sobre las Medidas para Combatir la Elusión Fiscal. Cláusulas generales y especiales”. En: Vectigalia. Lima, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 1, p. 121. 2005

<sup>61</sup> LIU ARÉVALO, Rocío; SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo; y ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. Mesa Redonda. Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. En: Revista Ius et Veritas. Lima, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, diciembre del 2012, N° 45, p. 409.

<sup>62</sup> RAMOS ÁNGELES, Jesús. La Elusión Tributaria y la Economía de Opción. A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, obra citada, p. A2.

de otro lado; en el fraude de ley no se realiza el hecho imponible, pero se obtiene el mismo resultado económico<sup>63</sup>.

Para el autor colombiano SIERRA MEJÍA<sup>64</sup>, *“hay elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, emplea para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley”* Agrega el mismo autor que *“en los países de habla inglesa se usa la expresión “tax avoidance” para indicar la acción de evitar el impuesto sin infringir la ley”*.

De manera similar Carmen Robles<sup>65</sup> entiende a la elusión tributaria como conjunto de actividades económicas que se realizan para alcanzar sea la realización de un hecho no gravado, exonerado o con menor carga tributaria, pero a través de negocios o actividades económicas simulados, anómalos o a través del fraude de ley.

La conducta elusiva debe ser previa al hecho gravado si tiene por fin evitar que nazca el impuesto, como afirma Sierra Mejía lo usual es que ella tenga por deseo evitar que la obligación tributaria surja, ya que si se ha verificado el hecho gravado, no podemos hablar de elusión. En otros términos Narciso Amorós ha escrito: *“Si el hecho imponible se produce, nace la relación tributaria y en ese momento ya hay un sujeto pasivo; y, por lo tanto, si éste, no cumple o no paga el impuesto, entonces nos encontraremos ante un fraude y en forma alguna ante la elusión”*<sup>66</sup>.

Con lo que respecta a esta figura, nadie refuta que los recursos aprovechados deben estar dentro del marco jurídico en su interés de eludir el pago del impuesto,

---

<sup>63</sup> GONZALEZ GARCIA, Eusebio, ob. cit., p, 80.

<sup>64</sup> SIERRA MEJÍA, Hernando, El Derecho y el Revés del Impuesto, Medellín Colombia, Señal Editora, 1988.

<sup>65</sup> ROBLES MORENO, Carmen. Fraude en la Ley Tributaria Peruana. Edición 2ª Quincena . Lima Callao. Pontificia Universidad Católica del Perú. p. 14. 2005

<sup>66</sup> NARCISO AMORÓS, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 33, Nº 166-167, (733-768):1983

como afirma Navarro Coelho, lo característico de la elusión es el momento de la utilización de los medios, antes de la realización del hecho gravado. La cuestión entonces es, establecer cuándo los medios son lícitos y cuando ilícitos. Como ha dicho Toledano Ruiz: “(...) el problema se encuentra en delimitar cuándo respetan las reglas del juego o, dicho de otra manera, en qué casos el ahorro fiscal es lícito” es decir, advierte una forma legítima de eludir tributos frente a la forma ilegítima que se da con el fraude de ley, distinción que Bravo Cucci cuestiona<sup>67</sup>.

GARCÍA NOVOA<sup>68</sup> considera que se llega a la elusión tributaria mediante un negocio jurídico fraudulento, sin entrar al campo del ilícito tributario o la evasión fiscal, ni al campo del ahorro tributario o la planificación fiscal.

En este mismo orden de ideas, para el profesor argentino don Héctor Villegas<sup>69</sup>, la “elusión fiscal” es la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios jurídicos, esto es, la sustracción fraudulenta del pago de un tributo mediante abuso de las formas. Este autor sostiene que la evasión es un concepto genérico que comprende la elusión fiscal, la que siempre es antijurídica. Por el contrario, otros autores estiman que “elusión” es un concepto que comprende la evasión.

Para Hernando Sierra Mejía<sup>70</sup>, no existe uniformidad en el significado que se da al término elusión, pues algunos lo emplean para designar la conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u omisiones destinados a evitar que surja la obligación de tributar o minimizar la cuantía de esa prestación, y otros se valen de él para aludir a la violación de la ley. No obstante, el término elusión, con referencia a impuestos, se emplea para designar conductas que como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado nada tienen de artificioso.

---

<sup>67</sup> Cfr. BRAVO CUCCI, Jorge. Ob. cit. 194 y195.

<sup>68</sup> GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Barcelona, Editorial Marcial Pons, p. 36. 2004

<sup>69</sup> VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, año 2000, p. 334

<sup>70</sup> SIERRA MEJÍA, Hernando, El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín, Colombia, 1988, p.203

En consecuencia, según este autor, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía. Según Víctor Uckmar<sup>71</sup>, la distinción general y amplia entre evasión (violación directa de la legislación fiscal) y elusión (violación indirecta de la legislación fiscal), aceptada o no, se utiliza ampliamente.

Por su parte, Carlos Miguel Tacchi<sup>72</sup> señala que la evasión es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

Agrega que la elusión, en cambio, constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte, a un tributo legalmente debido. Se trata de apelar a formas o estructuras diferentes de las convencionales, con tal de dar a un hecho imponible una investidura diferente sin alterar por ello su real naturaleza o sustancia.

En nuestro concepto “elusión tributaria es toda conducta por la cual el contribuyente busca evitar el pago de tributos recurriendo para ello a maniobras o estrategias permitidas por el ordenamiento jurídico o por los vacíos que pudiera tener.

La Elusión tributaria tiene por objeto evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible.

Elusión (HÉCTOR VILLEGAS) conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u Omisiones destinados a evitar que surja la obligación de tributar o minimizar la cuantía de la prestación. Actos u omisiones los cuales sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir la cuantía.

---

<sup>71</sup> UCKMAR, Víctor, citado por SIERRA MEJIA, Hernando, El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal. Colombia, Editora Medellín. p. 203. 1988

<sup>72</sup> TACCHI, Carlos Miguel. Evasión Tributaria. En: CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT, Venecia, Italia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 25 p. 1994

Las conductas como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado nada tienen de artificioso.

La definición de “Elusión Tributaria que se proporcione deberá constituirse a la luz del ORDENAMIENTO JURÍDICO de cada estado, pues se trata de un concepto típico del DERECHO POSITIVO que debe respetar los límites constitucionales y LEGALES que allí establece.

El Código Tributario,<sup>73</sup> si bien no define el concepto de elusión, lo menciona en su Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación: *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria-SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente”*.

La elusión tributaria, en un sentido amplio, radica en la utilización de negocios jurídicos atípicos o indirectos carentes de “causa” o constituidos como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> DIARIO EL PERUANO. *Normas Legales*. 2012. [ubicado el 10.VIII 2012].Obtenido en <http://www.elperuano.pe/Edicion/>

<sup>74</sup> En un sentido más estricto, la elusión tributaria consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho -aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria. UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Elusión, Planificación y Evasión tributaria*, Santiago, Chile, Editorial LexisNexis, pp. 7. 2006

### **2.1.2 Características esenciales de la elusión tributaria**

A nuestro juicio, la elusión tributaria es una conducta lícita del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible.

Sin embargo, el profesor argentino Héctor Villegas<sup>75</sup>, al referirse a la “ilegalidad de la llamada elusión tributaria”, sostiene que uno de los problemas más dificultosos es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la “economía de opción” (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices.

El dilema consiste, concretamente, en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales constituye realmente una conducta antijurídica.

Agrega este autor: importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses. Pero esta discutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe llevar a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas puede llegar a constituir una conducta antijurídica.

Por su parte, el autor brasileño ARAUJO FALCAO<sup>76</sup>, explica que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquella, porque de otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, siempre que no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su investidura jurídica. Es indispensable -según este autor- la atipicidad o

---

<sup>75</sup> VILLEGAS, Héctor, Derecho Penal Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 2002, p. 337

<sup>76</sup> ARAUJO FALCAO, Almilcar, El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 47 y 48 p.1964.

anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo. En suma, la “elusión tributaria”, será antijurídica, cuando se vulneren principios de derecho (como la buena fe, el abuso del derecho, el fraude de ley, etc.) o normas jurídicas que establezcan medidas antielusión.

Las principales características de la “elusión tributaria” son los siguientes:

- Se trata de una conducta ilícita, cuando se transgreda el ordenamiento jurídico vigente mediante dolo;
- Será lícita cuando se encuentre enmarcada dentro de la figura de “economía de opción”, puesto que ésta es, por el contrario, una conducta legítima del contribuyente en el sentido de ordenar sus negocios de modo de aminorar la carga impositiva;
- Debe distinguirse, a nuestro juicio, de la evasión, pues en ésta el hecho gravado nace, formal y sustancialmente, a la vida del derecho; pero se oculta a la Administración Tributaria, mediante conductas omisivas.

### **2.1.3 Diferencias de la elusión tributaria con otras conductas del contribuyente.**

#### **2.1.3.1 Economía de opción y Elusión tributaria**

Para poder determinar las diferencias entre estas dos figuras, debemos previamente acotar que las definiciones y conceptos de éstas son muy diversas, de acuerdo a cada autor, surgiendo una confusión entre estas dos formas de actuación del contribuyente.

Debido a que, en la presente tesis nos ocupamos del análisis de la “Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación”, nos parece importante señalar las características principales de cada una de ellas, tomando como referencia los conceptos que gozan de mayor consenso dentro del ámbito tributario.

Así pues la “economía de opción” se basa en el “derecho que tiene todo contribuyente de poder ordenar sus negocios en la forma que le resulte más ventajoso fiscalmente, siempre dentro de la licitud del ordenamiento”<sup>77</sup>, siendo lógicos, al ejercer el mencionado derecho, no se debería recibir reproche alguno por parte de la administración tributaria, por lo tanto, la “economía de opción” no es sancionable.

De manera similar, para Ferreiro Lapatza “todo el mundo es libre para realizar o no los distintos hechos imponibles dibujados por las leyes fiscales o para escoger la realización de uno u otro, aunque tal opción se ejercite únicamente pensando en no pagar impuestos o en pagar menos.

Julio Roserbug afirma “la economía de opción” ejercitada por el particular en su actividad privada o en la empresa en el mercado es jurídicamente indiferente e irrelevante para el ordenamiento tributario, por tanto podemos inferir que este comportamiento se encuentra inmerso en la esfera de la legalidad.

A decir verdad, en un sistema tributario cargado de regímenes y normas especiales obliga al contribuyente a buscar el empleo de la ley más favorable y causa la aparición de lagunas y contradicciones que pueden ser utilizados por los sujetos pasivos con el objetivo de lograr un ahorro fiscal o si se quiere una válida “economía de opción”.

Por otro lado, como acotamos anteriormente, la definición de elusión tributaria, no cuenta con un consenso general acerca de su licitud, algunos autores como el profesor García Novoa señala que mediante ésta “*se busca a través de instrumentos lícitos formulas negociales menos onerosas desde el punto de vista*

---

<sup>77</sup> LIU AREVALO, Rocío. Mesa Redonda. Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación En: revista Derecho y sociedad N° 43, Diciembre 2014,153.

*fiscal, a través de alternativas negociales que provocan una evitación o reducción del tributo*<sup>78</sup>.

Mientras que, con respecto a la licitud de la elusión tributaria, en una posición intermedia encontramos al profesor Zuzunaga del Pino, quien citando el consenso llegado en las Jornadas Latinoamericanas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario nos expresa que, ésta busca el “*evitamiento de un hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero si vulnera los principios y valores del sistema tributario*”<sup>79</sup>.

En oposición a las dos posturas anteriores, el profesor Héctor Villegas, tiene un punto de vista distinto, para él, “la elusión tributaria” es la evasión lograda mediante abuso fraudulento en la formas de los negocios jurídicos, es decir la sustracción fraudulenta del pago del tributo mediante abuso de formas”<sup>80</sup>.

Coincidimos con el profesor García Novoa, cuando señala que, ambas figuras se caracterizan por querer lograr a través de diversos medios la obtención de un ahorro fiscal mediante una conducta consistente en evitar, que la actuación de los particulares produzca el hecho imponible.

Ahora bien, con lo que respecta a la “elusión fiscal”, se dice que la ésta empieza donde termina la economía de opción. En definitiva la economía de opción se caracteriza por la ausencia de abuso de las posibilidades de configuración jurídica puesto que el contribuyente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra sin que dicha operación resulte anómala en relación con el fin perseguido por las partes a través de dicho negocio o acto.

---

<sup>78</sup> García Novoa, Cesar. Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal. Clausulas generales y especiales. En revista vectigalia, N° 1Enero 2005, 121.

<sup>79</sup> LIU AREVALO, Rocío. Mesa Redonda. Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación En: revista Derecho y sociedad N° 45, Diciembre 2012,409.

<sup>80</sup> VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000.

Si bien es cierto estas dos figuras coinciden en lo antes mencionado, su diferencia fundamental radica que mientras en la economía de opción, se da una actuación válida y lícita por parte del contribuyente para la realización de un hecho no gravado, en la elusión tributaria se busca alcanzar dicha realización de un hecho no gravado o sometido a menor carga tributaria, por intermedio de negocios atípicos o anómalos, mencionando como el más importante para el estudio que nos ocupa el **fraude a la ley**, que viene a configurar una forma de elusión tributaria y de la cual hablaremos más adelante.

Del concepto que hemos ensayado precedentemente, se infiere que las conductas de la “elusión tributaria” son las siguientes:

- a) **Conducta dolosa del contribuyente:** La conducta fraudulenta del contribuyente puede consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, etc., en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento injusto, en atentar contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas antielusión que la legislación tributaria contempla.
- b) **Conducta abusiva de la Ley:** No obstante, hay autores que limitan la conducta dolosa del contribuyente al abuso de las formas jurídicas (Villegas, Araujo, etc.), en circunstancias que ésta es sólo una de las formas en que puede presentarse la “elusión tributaria”.
- c) **Conducta para evitar el hecho gravado:** Mediante su conducta dolosa, el contribuyente lo que persigue es evitar el nacimiento del hecho gravado por la ley tributaria, desde un punto de vista meramente formal. Sin embargo, en el fondo, realiza indirectamente el hecho gravado, es decir, el resultado obtenido por él coincide con el resultado típico del hecho imponible descrito por la norma tributaria.

### 2.1.3.2 La evasión y elusión tributaria

En la actualidad, pese a haber un gran control por parte de SUNAT y tener considerables medios para evitar comportamientos fiscales no queridos por ella, los contribuyentes han alcanzado una sofisticación tal, que el legislador no es capaz de advertirlo, dentro de este contexto, encontramos 3 principales figuras que impiden la totalidad de la recaudación querida por la Administración Tributaria, las cuales son la planificación tributaria, la elusión y la evasión.

Debemos comenzar acotando que el ahorro o la planificación fiscal es un actuar lícito, sin embargo, existen diversos otros modos de como los sujetos pasivos logran dicho ahorro y será el trabajo de la administración tributaria dilucidar cuando es que los contribuyentes realizan un comportamiento de acuerdo con el ordenamiento jurídico y cuando estos, utilizan mecanismos prohibidos explícitamente por la ley, como es el caso de la figura de la “evasión Tributaria”.

La evasión es toda actuación u omisión, a través de la cual, se busca el no pago de la obligación tributaria, por lo que este comportamiento es sancionable actualmente por nuestra legislación, debido a que se distingue con suficiente claridad el incumplimiento de la obligación tributaria. Algo que caracteriza esta figura es que los sujetos pasivos, con el fin de no pagar tributos o pagar una menor cantidad de ellos oculta total o parcialmente los hechos o actos que motivan la obligación tributaria<sup>81</sup>.

**El profesor Jesús Ramos Ángeles hace una clasificación de la evasión fiscal, en la cual menciona de manera general que esta puede ser de dos modos:**

- a) Involuntaria, que se produce por el error del contribuyente o su desconocimiento sobre el contenido de las normas tributarias; por lo tanto no es sancionable penalmente pero si administrativamente.
- b) Voluntaria o dolosa, donde se revela una clara intencionalidad en no cumplir la normativa fiscal, de forma que no solo se exige la regularización y el pago

---

<sup>81</sup> RAMOS ANGLES, Jesús. *La elusión tributaria y la economía de opción*. Informativo Caballero Bustamante .Lima, Ediciones Caballero Bustamante, 2014, N°2014, N°788, p.2.

de la deuda tributaria, sino que sería sancionable hasta en la vía penal <sup>82</sup>. A su vez la evasión dolosa puede adoptar dos formas: *evasión pura*, que implica una acción voluntaria del contribuyente de evitar o incumplir la obligación tributaria, sin que para ellos haya simulado una realidad diferente a la que haya efectuado, y *simulación*, que implica incumplir con la prestación tributaria en forma deliberada, pretendiendo ocultar la realización del hecho imponible mediante una presentación de una realidad distinta a la que se llevó a cabo.

Ahora bien la evasión trae consecuencias negativas, ya que debido a ésta, la recaudación no es óptima y eso afecta al estado y por ende a la colectividad en diversas formas, mencionaremos algunas de las consecuencias señaladas por SUNAT en el año 2001:

- No permite que el Estado cuente con los recursos necesarios para brindar los servicios básicos a la población, especialmente a la de menores recursos.
- Influye en la generación de un déficit fiscal, que origina nuevos tributos, mayores tasas o créditos externos.
- La creación de más tributos o el aumento de las tasas de los tributos ya existentes afectan a los que cumplen con sus obligaciones, cuando lo lógico sería ampliar la base contributiva con respecto a los que poco o nada tributan.
- De otro lado, los préstamos externos hay que pagar intereses, lo que significa mayores gastos para el Estado; es decir, toda la sociedad debe hacer un esfuerzo para pagar los gastos ocasionados por quienes no cumplieron con sus obligaciones tributarias.
- Perjudica el desarrollo económico del país, no permitiendo que el estado pueda redistribuir el ingreso a partir de la tributación<sup>83</sup>.

---

<sup>82</sup> Código Penal Peruano. Lima. 12ª Edición, Ministerio de Justicia 2016, art 271, 272.

<sup>83</sup> SUNAT. *Tributemos.2001* [ubicado el 22.V.2012]. Obtenido en [http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista\\_tributemos/tribut99/analisis.htm](http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut99/analisis.htm)

Es de suma importancia diferenciar la evasión y elusión fiscal. Lo primero que debemos dejar sentado es que la evasión fiscal es un ilícito que acarrea una serie de consecuencias jurídicas, mientras que la elusión no presenta, manifiestamente un ilícito tributario. Ciertamente, la evasión fiscal involucra la violación de la legislación tributaria actual, mientras que la elusión fiscal supone que los contribuyentes utilizan maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta<sup>84</sup>, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa. Encontramos, pues, dos conceptos jurídicos vinculados con el binomio evasión-elusión: arbitrariedad y discrecionalidad.

La arbitrariedad supone una conducta contraria a la ley y al Derecho, en cambio, la discrecionalidad implica la posibilidad de optar entre varias opciones, todas ellas lícitas, es decir, admitidas por el ordenamiento jurídico.

Se puede considerar elusión de impuestos, por ejemplo cuando un comerciante para no pasar el régimen más costoso fiscalmente, divide su negocio en dos partes, de modo que una parte está a nombre de él y otra parte a nombre de su esposa u otra familiar. En este caso se pretende evitar tributar bajo un régimen más costoso, pero se hace mediante formas completamente legales, de suerte que si la SUNAT investiga, no encontrará nada ilegal, lo cual aunque pueda ser socialmente reprochable, pero no ilegal y en consecuencia, tampoco es sancionable.

En evasión en cambio será cuando el mismo comerciante decide no facturar sus ventas para no sobrepasar los topes que le ocasionarían pertenecer a un régimen en el cual el pago de impuestos sería mayor.

Nótese que en los dos casos, la intención final es pagar menor impuesto, pero la diferencia radica que mientras en el primer ejemplo se hace mediante mecanismos legales y por consiguiente no son sancionables, en el segundo ejemplo, se está violando abiertamente la ley, lo cual se llama evasión.

En conclusión podríamos apuntar que, **la diferencia esencial de una y otra práctica reside en la legalidad de uno y otro**. Ahora bien, ninguna de ellas acostumbra ser ética, aunque la elusión fiscal no tenga consecuencias penales. Además, mientras en la elusión fiscal se busca el asesoramiento de expertos

---

<sup>84</sup> REZZOAGLI ARIEL, Bruno. *Ilícitos tributarios*, Facultad de Derecho, UNAM, 2011, pag 2.

fiscales, la evasión fiscal está normalmente relacionada con casos de corrupción o actividades delictivas.

En el Perú la evasión esta sancionada mediante normas que las tipifican, así tenemos que para tratándose de delitos tributarios, así lo encontramos el código penal mediante sus artículos 271 y 272. Y también a través de la Ley N° 28194 “Ley para la Lucha Contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”, en el cual se adoptan una serie de medidas, con el objetivo de contrarrestar, la evasión en nuestro país.

Mientras que para combatir las conductas elusivas de los contribuyentes, el 18 de julio de 2012, se publicó en el diario oficial El Peruano, el Decreto Legislativo N° 1121 a través del cual se modificó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, a través del cual se regula una nueva norma antielusiva general en el Título Preliminar del Código Tributario. A lo cual se agregó la Norma XVI titulada “Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación” y se modificó la Norma VIII, anterior norma antielusiva, restringiendo su aplicación únicamente a la interpretación de normas tributarias.

De lo anterior se puede apreciar claramente que ambas figuras tienen diferencias sustantivas, por lo cual cada una tiene una normatividad particular, y es por ello que tanto la evasión como la elusión cuentan con recursos distintos, para combatirlas.

Finalmente se puede precisar que la diferencia entre la elusión y la evasión tributaria es clara, pues en el primer caso los particulares buscan evitar la configuración del hecho imponible que les haga pagar tributos, mientras que en el segundo el hecho imponible se realizó y nació la obligación de pago del tributo, pero se evita dicho pago.

## **2.2 Tratamiento normativo Peruano de la elusión tributaria**

En el Perú, el tema de elusión tributaria, aparece a través de la Norma VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS: Aplicación de las normas tributarias el cual utilizará métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la Superintendencia

Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. Todo indica que de acuerdo al Tribunal Fiscal dicha norma autorizaría a la SUNAT únicamente a calificar económicamente los hechos, y ver si estos están o no incluidos en la norma tributaria, a los efectos de descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realicen. Por lo tanto todo apunta en la construcción de la nueva norma anti-elusiva que a continuación es NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN, el cual detalla algunos aspectos a través del planeamiento tributario y la norma del XVI del Título preliminar del Código tributario, que establece su obligatoriedad formal, para todas aquellas empresas que realicen operaciones con sus obligaciones tributarias correspondientes a un determinado período. La conducta elusiva debe estar previa al hecho gravado que tiene por finalidad evitar que nazca el impuesto. Estas normas tributarias dinamizan el proceso del negocio, pero también han generado nuevas formas de interpretar la elusión tributaria y el cumplimiento de orden constitucional y legal.

Asimismo, la economía informal en su mayoría viene optando una modalidad de incumplimientos de normas tributarias lo cual no permite generar más ingresos y rentabilidad en su actividad económica evadiendo los impuestos lo cual se considera como comportamientos inadecuados por parte de los contribuyentes. Los problemas que confrontan la elusión tributaria y el cumplimiento de normas tributarias tienen distintas modalidades, que es conveniente identificar para aplicar las correspondientes soluciones.

## **CAPÍTULO 3**

### **LA NORMATIVA ANTIELUSIVA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO: ANÁLISIS DE SU INCORPORACIÓN Y MODIFICACIÓN**

Posteriormente de las teorías y normas detalladas en los capítulos anteriores, nos es necesario en el presente capítulo analizar las normas antielusivas incorporadas en nuestro ordenamiento jurídico a través del tiempo, y como estas se fueron modificando, hasta lo que tenemos hoy, de manera que nos permita conocer como estas fueron evolucionando, con la finalidad de atacar a la elusión como una “figura no deseada” en el Estado Peruano.

#### **3.1 Antecedentes**

El Derecho Tributario Peruano se caracteriza por ser variante, siendo regulado con el paso del tiempo hasta en cuatro códigos tributarios, el primer Código que fue aprobado por el D.S. 263-H. de 12.06.1966<sup>85</sup>, rigió a partir del 17.10.1966, posteriormente se aprobó el segundo Código Tributario con el Decreto Ley 25859, y estuvo vigente desde el 01 de diciembre del año 1992 hasta el 31 de diciembre del año 1992<sup>86</sup>.

Este segundo código tuvo XVI Normas en el Título Preliminar, la Norma XVI precisaba lo siguiente:

---

<sup>85</sup> HUAMANI CUEVA, Rosendo. “Código Tributario Comentado”. Editorial Juristas Editores, Lima p.12. 2013

<sup>86</sup> Ídem. p.14

***“El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, mediante Decretos Legislativos, por el término que especifica la ley autoritativa”<sup>87</sup>.***

Aquí se debe mencionar que los siguientes Códigos Tributarios no tuvieron ninguna norma parecida a ésta, por el contrario, es la Constitución quien lo regula, en la parte correspondiente a la Potestad Tributaria.

La vigencia de este Código fue muy corta, ya que fue derogado por el Decreto Legislativo 773 el 31 de diciembre de 1993, es decir, tuvo una duración aproximada a un año.

El tercer Código Tributario, se aprobó mediante el Decreto Legislativo N° 773, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre del año 1993, y estuvo vigente desde el 01 de enero del año 1994 hasta el 21 de abril del año 1996<sup>88</sup>.

El cuarto Código Tributario se aprobó con el Decreto Legislativo 816, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de abril del año 1996<sup>89</sup>; esta norma trajo importantes modificaciones en este código pues el legislador con el afán que su ente recaudador, SUNAT, cobre más impuestos ha ampliado su ámbito de aplicación facultándola a desconocer aquellas formas legales escogidas por los contribuyentes las cuales los benefician económicamente.

Asimismo, también podemos señalar que existe un poco de descuido de parte de legislador al momento de emitir las normas tributarias, las mismas que dejan entrever vacíos legislativos y no comprenden o norman todas las situaciones tributarias, como consecuencia existen muchos casos de elusión tributaria, la cual se le definió como la actuación u omisión de dejar de pagar en todo o en parte un tributo valiéndose de todo mecanismo legal existente<sup>90</sup>.

---

<sup>87</sup> Decreto Ley 25859 publicado en la página web: <http://docs.peru.justia.com/federales/decretos-leyes/25859-nov-18-1992.pdf>.

<sup>88</sup> HUAMANI CUEVA, Ob.cit .p.15

<sup>89</sup> Ibídem

<sup>90</sup> FERNADEZ & DAVILA MENDOZA, Fabricio. Medidas antielusivas en el plano internacional. En Cuadernos Tributarios, Asociación Fiscal Internacional, Lima, p.203. 2005

Trayendo a colación nuestro principio de legalidad o reserva de ley, en una interpretación literal del mismo, no podría uno como contribuyente pensar que estamos dentro del ámbito de aplicación del tributo si la norma como tal no lo especifica, es decir no lo describe o no lo dispone, sin embargo, haciendo una interpretación más amplia se puede concluir que si existen indicios de manifestación de riqueza y la norma no había contemplado dichos supuestos, se debe entender que también se incurre en el hecho imponible y por tal razón se genera la obligación de pagar tributos.

Por tal motivo, es importante para el objeto de este estudio, enumerar; describir y analizar todas aquellas modificaciones efectuadas a en nuestro Código Tributario por parte de los legisladores en su afán de combatir las prácticas anti elusivas en nuestro país.

### 3.2 Norma VIII del Decreto Legislativo N° 816

Si intentamos dilucidar la razón de ser de esa norma, podemos tener en cuenta en primer lugar el contenido de la Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 816<sup>91</sup>, observamos que ésta exponía que la finalidad de la Norma VIII era *“establecer la primacía de la realidad frente a la forma y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del*

---

<sup>91</sup>“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

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

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

*tributo, mediante esta norma se aplicará la teoría del develamiento para los grupos económicos, que implica el desconocimiento de las individuales jurídicas, cuando estas se utilicen fraudulentamente”.*

De lo anterior podemos colegir, que la norma VIII tendría como finalidad principal implantar en el ordenamiento peruano una cláusula de **“primacía de la realidad frente a la formas y estructuras jurídicas”** por tanto, permitir a SUNAT **desconocer la forma de los negocios utilizados por las partes** cuando estos fuesen manifiestamente inadecuados al fin perseguido y con la finalidad de eludir el pago del tributo.

Ahora bien entrando al análisis de la redacción inicial de la Norma VIII, es significativo señalar que en el primer párrafo de dicha norma señala: **“al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho”**. A criterio del profesor García Novoa, en esencia, cuando se sostiene que los criterios de interpretación de las normas tributarias, a usarse, deben ser equivalentes a las del resto del ordenamiento, lo que se está queriendo apuntar es que se debe acudir a criterios estrictamente jurídicos y no a términos técnicos procedentes de otras ramas del Derecho<sup>92</sup>.

En este sentido ha de recalcar que la interpretación de la ley consiste no solo en el descubrimiento de su sentido y alcance de sí mismo, sino que también es un paso previo para la consecuente aplicación de la ley. Sobre este punto el profesor Emilio Betti manifiesta que: *“la aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone una confrontación de esta con el supuesto de hecho previsto en la norma”* y que *“tal operación lógica se denomina supuesto de hecho”*<sup>93</sup>.

Es importante también resaltar que la tarea interpretativa es exclusivamente jurídica, lo que permite proteger la normatividad del hecho gravado y desechar la búsqueda de sustratos económicos, debido a que trae como consecuencia una

---

<sup>92</sup> GARCIA NOVOA, Cesar, *Naturaleza y Función Jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano*, Santiago de Compostela, 2005.pag.64

<sup>93</sup> Citado por ARAOZ VILLENA, Luis Alberto, *La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los Hechos Imponibles por su contenido Económico*, Revista del Instituto Peruano de derecho tributario, N° 23, 1992.pag.66

suerte de creación del derecho contraria a los más básicos requerimientos de tipicidad, previsibilidad y seguridad jurídica.

Con respecto a los límites de la interpretación que debe tener el operador del derecho, el maestro Araoz Villena <sup>94</sup> expresa que el intérprete no debe crear un nuevo derecho, sino simplemente recrear el derecho originalmente instaurado por el legislador; agrega que el intérprete no puede crear normas legales, ya que si ello ocurriera estaría confundiendo su papel con el de un legislador.

### 3.2.1 El segundo párrafo de la Norma VIII

Este segundo párrafo fue introducido por el Decreto Legislativo N° 816 del 20 de abril de 1996 y originalmente tenía dos partes, cuyo texto completo era el siguiente:

*“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT atenderá a los actos, situaciones o relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.*

**“Cuando éstos sometan actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas y se considerara la situación económica real”.**

Con respecto a la primera parte que establece que ***“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT atenderá a los actos, situaciones o relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan***

---

<sup>94</sup>ARAOZ VILLENA , Luis Alberto, *La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los Hechos Imponibles por su contenido Económico*, Revista del Instituto Peruano de derecho tributario, N° 23, 1992.pag.72

**los deudores tributarios”**, este párrafo faculta a la administración tributaria a determinar si los actos o relaciones económicas están o no incluidos dentro del supuesto de la norma legal, para lo cual la forma o apariencia legal de tales actos o relaciones revistan no es relevante, sino más bien, la realidad o contenido económico que las personas le han dado.

Es de mi opinión, teniendo en cuenta que existen casos en que los contribuyentes ocultan los hechos imponible presentando una realidad simulada, el propósito del mencionado párrafo es correcto. Como expreso la exposición de motivos, para los propósitos tributarios debía primar la realidad oculta y no la forma aparente, lo cual resulta entendible, en los casos en que exista simulación.

El elemento más discutido lo encontramos en la parte final del segundo párrafo de la redacción original de la Norma VIII , la cual enuncia que **“se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerara la situación económica real”**, con respecto a ello coincidimos con el criterio del profesor García Novoa<sup>95</sup>, él manifiesta que en dicho párrafo lo que se intenta es introducir en el ordenamiento Jurídico peruano la figura de la **“interpretación económica”**, esta categoría de interpretación ha sido uno de los mecanismos de lucha contra la elusión fiscal que ha ganado mayores reproches, debido a que mediante su uso la Administración Tributaria, como intérprete de la norma tributaria, queda facultada para prescindir de la ley y resolver conforme a su criterio subjetivo, acerca de la aptitud para declarar la capacidad contributiva de la relaciones económicas, tal es así que la misma legislación alemana, que fue la que introdujo dicha figura, años más tarde suprimiría la referencia a **“interpretación económica”** de su legislación, introduciendo el párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria del año 1977, donde se **menciona “mecanismos para la lucha contra el abuso de las formas jurídicas.”**

---

<sup>95</sup> El origen histórico de la interpretación económica, aparece en 1919 en el ordenamiento tributario alemán claramente vinculado, a las actuaciones de la Administración tendentes a atacar el abuso de la posibilidades de configuración jurídica, este principio se asienta en **la idea de que los hechos imponibles, a partir de los que se determina la obligación de contribuir , han de recaer sobre las situaciones del mundo real del carácter económico, las cuales se encontraran revestidas de una forma que será simplemente un “ropaje jurídico”**.

En el mismo sentido SANABRIA ORTIZ<sup>96</sup> señala que con esta norma se realiza una interpretación económica y esta consiste en “*evaluar el significado económico al momento del surgimiento de la ley*”, en otras palabras, la SUNAT al momento de aplicar la ley realizará una evaluación a base de criterios de calificación económica del hecho imponible, permitiéndose “dejar de lado las formas y estructuras jurídicas elegidas por los contribuyentes” para pagar un impuesto que le sea más favorable.

De este modo, la norma en cuestión pretende determinar cuándo, en qué momento y de qué forma se incurre en una manipulación de las figuras elusivas con la finalidad inmediata de sancionar esta actuación y de darle la facultad a la administración para que pueda recaudar un tributo, siendo esta una finalidad que podría considerarse útil, sin embargo, otorgarle a la administración tributaria una facultad de manera discrecional puede conllevarla a que incurra en abuso de su poder y viole los derechos de los contribuyentes.

Adicionalmente, esta norma deja sentado que pese a que la norma determina el hecho imponible y el contribuyente conoce en que momento nace su obligación tributaria, la Administración Tributaria estaría en la facultad de calificar determinadas actuaciones u omisiones como parte de este hecho imponible y considerar una nueva obligación tributaria.

Talledo Manzú expresa que en virtud de la Norma VIII “*la Administración no tendrá que acudir a la vía judicial a fin que se declare la ineficacia de la operación tal y como ha sido celebrada y ejecutada y se efectúe su recharacterización, como condición previa para determinar sus efectos tributarios en función de contenido económico*”<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> SANABRIA ORTIZ, Rubén. Comentarios Al Código Tributario y Los Ilícitos Tributarios. Perú, Editora San Marcos. Pág. 202. 1997

<sup>97</sup> Citado por HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob.Cit, Pág. 149.

Por ello es válido concluir que resulta inconstitucional la parte final de este párrafo, ya que transgrede nuestro principio de legalidad y hasta podríamos decir que va contra la misma definición que acoge el Código Tributario respecto a la descripción del nacimiento de la obligación tributaria, dando lugar a que se rebasaran los alcances del hecho imponible descrito en la norma jurídica.

En consecuencia de lo antes mencionado, en el Perú, la facultad otorgada a la Administración Tributaria, mediante la introducción de la figura de “interpretación económica”, no fue ajena a las críticas, es por eso que cinco meses después de su entrada en vigor, el congresista Ricardo Marcerano Frers<sup>98</sup>, propuso la modificación, por contrariar el principio de legalidad, el derecho a contratar con fines lícitos y el principio de seguridad Jurídica. Como consecuencia de ello, a través de la Ley 26663, del 22 de setiembre de 1996, el congreso optó por derogar la parte final del segundo párrafo de la Norma VIII<sup>99</sup>.

### **3.2.3. Análisis de la Ley N° 26663**

El congresista Ricardo Marcenero Frers postula la Ley N° 26663 siendo esta publicada el 22 de setiembre de 1996, con esta ley se modifica la norma VIII eliminando el segundo párrafo dado por el Decreto Legislativo 816 por considerarlo inconstitucional, toda vez que, con este queda a discrecionalidad de la administración tributaria la interpretación del hecho imponible bajo criterios económicos vulnerando así principios constitucionales como son el principio de legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva, y principio de seguridad jurídica. Es muy importante citar y analizar cada fundamento que conforma la *Exposición de Motivos de la Ley 26663*<sup>100</sup> pues comprenderemos por que el Congreso de la Republica, en ese entonces, decide eliminar el segundo párrafo de la Norma VIII dado por el decreto legislativo 816:

---

98 Congreso de la República. [ubicado el 02.IV.2015].Obtenido en: <http://www.congreso.gob.pe/comisiones/1996/constitucion/leyes.htm>.

99 “Ley N° 26663, Modifican el Título Preliminar y diversos artículos del código tributario. Diario oficial El Peruano, Lima, Perú, 22 de setiembre de 1996”.

<sup>100</sup>Congreso de la Republica. Proyectos de ley (1996). [ubicado el 02.IV.2015].Obtenido en: <http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey1995>.

(i). *Se cuestiona la Norma VIII, en su segundo párrafo, en tanto esta pretende otorgar a la Administración la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes. Ello contraría al propio Código Tributario, en tanto se vulnera el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación de tributaria, es decir es el quien determina el hecho imponible en la hipótesis de incidencia; agregamos diciendo que con el decreto 816 se le está otorgando atribuciones que no corresponden con las competencias de la Administración tributaria, puesto que el poder tributario sólo lo ostenta quien esté así previsto en la Constitución, y así lo afirma GUZMÁN LOAYZA <sup>101</sup> “la administración ostenta facultades, competencias, funciones, pero no «poderes», estos quedan reservados al legislador”.*

(ii). *Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la norma VIII ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, puesto que la Administración tendría el poder discrecional de dar la última palabra y de establecer un hecho imponible que no habría sido previsto por el contribuyente. La administración Tributaria quedaría facultada para calificar la situación económica real del contribuyente y determinar y si es o no la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el derecho es inminentemente formal y por el principio de legalidad lo que no estaba estipulado expresamente en la norma como generador del tributo, puede ser malinterpretado por la SUNAT y por la facultad de calificación que se está atribuyendo con esta norma, resultaría que estemos obligados a un hecho que explícitamente no estaba considerado dentro de la hipótesis de incidencia. Sobre este fundamento podemos decir que ya en el derecho tributario el contribuyente tiene la libertad de elegir el mecanismo menos oneroso para desarrollar su actividad, FERNÁNDEZ-DÁVILA opina que:*

---

<sup>101</sup> GUZMAN LOAYZA, Claudia. Revista de Derecho y Ciencia Política - UNMSM Vol. 66 (N° 1 - N° 2). Lima. p 387. 2009

*“esta libertad se encuentra amparada por la misma legislación y a ello se le denomina por lo general planificación o planeamiento fiscal”*, y concluye diciendo *“todo contribuyente tiene el derecho de lograr sus objetivos a través de aquellos mecanismos y figuras legales más convenientes para sus intereses(...); nadie está obligado a realizar la operación o concretar la transacción que le resulte más onerosa tributariamente”*<sup>102</sup>; podemos decir que la Administración tributaria al desconocer este derecho dado al contribuyente estaría vulnerando el Principio de Seguridad Jurídica que hasta hoy es protegido en muchas de nuestras Resoluciones emanadas del Tribunal Constitucional.

*(iii). En el principio de legalidad interesa la forma dado que ella establece criterios objetivos uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerza en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde al derecho del poder de la SUNAT. Aquí los legisladores pretendían eliminar cualquier presunción de interpretación en base a criterios exclusivamente económicos que dejara de lado la interpretación Jurídica que vulnerara los principios constitucionales de legalidad y seguridad Jurídica*<sup>103</sup>.

*Ello colisiona con el artículo 74° de la Constitución que establece el principio de legalidad, con el artículo 2° inciso 14 de la Constitución, que establece el derecho a contratar con fines lícitos, y crea una contradicción con la norma IV inciso a) del código tributario, norma que desarrolla el principio de legalidad de las normas tributarias”.*<sup>104</sup>

---

<sup>102</sup> FERNANDEZ, Fabricio-DÁVILA MENDOZA, (Junio 2010). Cuadernos Tributarios- X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA- Perú (N° 30). pp 223-224.

<sup>103</sup> DELGADO RATTO citada por GACIA NOVOA, Cesar. (Abril 2006) Naturaleza y Función Jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. p.78.

<sup>104</sup> Exposición de Motivos de la Ley N° 26663, p. 2

De lo anterior podemos colegir que antes de la promulgación de la ley N° 26663 las facultades con que contaba SUNAT era excesiva ya que le otorgaba una facultad de interpretación en base a criterios económicos y no Jurídicos, lo cual era contraria al principio de Legalidad, Reserva de ley y por ende de seguridad jurídica los cuales se encuentran protegidos por nuestra Carta Magna.

Es por eso que el Congreso al aprobar esta Ley (N° 26663) se elimina la parte final del segundo párrafo de la Norma VIII, quedando redactado de la siguiente manera:

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

*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las sanciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por la Ley.”*

### **3.3 El Fraude a la Ley en materia tributaria**

Para comenzar debemos puntualizar que el fraude a la ley en materia civil y el fraude a la ley en materia tributaria manifiestan distinciones fundamentales en cuanto a su conformación que imposibilitan su conexión, esta idea la respalda Falcón y Tella<sup>105</sup>, cuando señalan que, en el fraude a la ley en **materia civil nos encontramos ante una vulneración del ordenamiento mientras que el fraude a la ley tributaria nos encontramos ante un hecho no grabado por la ley**, que impide apreciar la existencia de vulneración de norma alguna, pero en circunstancial tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen.

**García Novoa**<sup>106</sup>, señala que en la figura de fraude a la ley tributaria existe la implicancia de dos normas, la defraudada y la de cobertura, esta última es a la

---

<sup>105</sup>Citado por LALANNE, Guillermo. *Economía de Opción y Fraude en el Derecho Tributario*, Revista del Instituto Peruano de derecho tributario, N° 44, 2006.pag.121.

<sup>106</sup>GARCIA NOVOA, Cesar. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria*. Madrid, Editorial Ediciones jurídicas y sociales 2004.pag.122.

que recurre el contribuyente a la hora de evitar el nacimiento de la obligación tributaria

Para un sector del ordenamiento, en el fraude a la ley, está basado en la autonomía de la voluntad y las posibilidades de adoptar formas jurídicas diversas o acogerse a diferentes tipos negociales colocan al particular en condiciones de eludir la norma, existiendo la posibilidad de acogerse a “normas de cobertura”.

**Guillermo Lalanne**<sup>107</sup>, en el fraude a la ley no realiza el hecho imponible contemplado en la norma por el legislador, son que a través de la norma de cobertura se realiza un supuesto de hecho distinto que trae aparejado una real disminución de la obligación tributaria.

**Gonzales García**<sup>108</sup>, en el fraude a la ley no existe ocultación, por cuanto las partes son los primeros interesados en mostrar claramente su negocio, existiendo en consecuencia una apariencia de legalidad.

**Palao Taboada**<sup>109</sup>, define al fraude a la ley como la consecución de un resultado económico por medio de distintos jurídicos normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienen al logro de fines diversos y que no están grabados o lo están en una medida más reducida que aquellos medios normales o usuales.

**Daniel Echaiz**<sup>110</sup>, con relación a la figura de fraude a la ley manifiesta que, esta implica abusar deliberadamente de la normativa legal, estructurando operaciones aparentemente validas , con el fin de obtener una ventaja fiscal, mas no por que se pretenda desarrollar realmente dichas operaciones.

Nos parece interesante la clasificación que hace el profesor García Novoa acerca de las distintas posturas adoptadas por los estudiosos de la materia tributaria con respecto a la figura de fraude de ley entre las cuales destacan las más importantes:

---

<sup>107</sup> LALANNE, Guillermo. *Economía de Opción y Fraude en el Derecho Tributario*, Revista del Instituto Peruano de derecho tributario, N° 44, 2006.pag.123.

<sup>108</sup>GONZALES GARCIA, Eusebio. *La interpretación de las normas tributarias, cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona, Editorial Aranzadi 1997.pag.81.

<sup>109</sup> Citado por SIMON ACOSTA, Eugenio. *El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión*, Revista del Instituto Peruano de derecho tributario, N° 34, 1998.pag.40.

<sup>110</sup> ECHAIZ, Daniel. *La elusión tributaria: análisis crítico de la actual normatividad y propuestas para una futura reforma*, Revista Derecho & Sociedad de la PUC, N°43, 2014.pag.154.

- Los que apoyados en la autonomía de la voluntad y formalismo jurídico sustentan que no existe un inconvenientes con el fraude a la ley tributaria, por que quien obra en fraude a la ley actúa legalmente y debe respetarse, la voluntad de las partes, dada la normal concurrencia del negocio elegido como causa típica, lo antes mencionado es respaldado por el profesor español Cesar Albiñana.
- Contrario a la postura anterior Dino Jarach<sup>111</sup> expresa, que lo que realmente importa es la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del tributo, y eso puede determinarse mediante la interpretación, no siendo necesaria ninguna reglamentación contra el fraude de ley, a causa de esto formula que “la libertad de las partes es insignificante”, por consiguiente no están autorizadas para llevar a cabo negocios con formas jurídicas con libre criterio.

### 3.3.1. Característica del Fraude a la Ley en Materia Tributaria

Es importante para la finalidad de esta investigación señalar algunas de las características más importantes de la figura de fraude a la ley tributaria, por un lado debido a que su definición no es unánime por parte de la doctrina, además cabe recordar que la finalidad de la incorporación de la Norma XVI es justamente atacar este comportamiento, por lo que vamos a ensayar algunas características de esta figura, apoyándonos en la doctrina alemana, que es precursora de la lucha contra los comportamientos elusivos, así tenemos:

- La concurrencia de dos normas, la norma defraudada y la norma de cobertura, siendo la ultima la que emplea el contribuyente al momento de evitar el nacimiento de la obligación tributaria
- No se realiza el hecho imponible contemplado en la norma por el legislador, sino que a través de una norma de cobertura se realiza

---

<sup>111</sup> LALANNE, Guillermo. *Economía de Opción...* Op. cit, p. 125.

un presupuesto he hecho distinto que trae aparejado una real disminución de la obligación tributaria.

- En fraude a la ley se caracteriza por la elección de formas jurídicas insólitas teniendo en cuenta el fin perseguidos por la partes.
- Se obtiene el resultado sustancialmente similar que hubieran obtenido si hubieran revestido su actuación conforme a las formas jurídicas acordes con la naturaleza del fin perseguido.
- Que como resultado de todo ello deriven ventajas económicas concretadas bien por la ausencia de tributación o bien por una menor.

De todo lo analizado hasta el momento, converge en el fraude a la Ley tributaria un elemento objetivo y otro subjetivo:

- a) Elemento objetivo es la realización de un hecho no gravado (o gravado en menor medida que otro) y no tipificado como una infracción tributaria, con el que se obtienen los mismos resultados económicos de otro hecho que si está gravado o lo está en mayor medida que el primero.
- b) El elemento subjetivo o intencional consiste en la motivación del agente, que es la de evitar el pago del impuesto, siendo esta motivación diferente de la que corresponde a la naturaleza del hecho, acto o negocio realizado. Lo que la norma XVI pretende es descubrir la intención del agente, sujeto pasivo o contribuyente lo que justamente se relaciona con el quebrantamiento de la seguridad jurídica.

La dificultad de identificar las conductas en el fraude de la ley tributaria se encuentran precisamente en el elemento subjetivo o intencional. Aislar los elementos objetivos es sencillo. Lo difícil es reconocer y descubrir la motivación del autor y hacer depender de ella unos efectos jurídicos que

pueden desvirtuar completamente las previsiones planes o proyectos del agente.<sup>112</sup>

En nuestro país, a diferencia de lo que ocurre en España e Italia, no existe una norma concreta que se refiera al fraude de Ley, sino que dicha figura se encuentra recogida en distintas disposiciones particulares de nuestra legislación<sup>113</sup>.

En este sentido, y como señala Zannoni<sup>114</sup>, la moderna doctrina civilista ha entendido que el fraude es un concepto genérico que no se encuentra limitado o circunscripto al fraude en perjuicio a los acreedores a que se refieren los arts. 961 a 972 del Código Civil, llamado también fraude Pauliano, sino que introducen a dicha figura dentro de la teoría general al acto jurídico.

La importancia de los efectos que pueden derivarse de una *declaración de fraude*, suscita una seria preocupación por un concepto tan impreciso y evanescente que, en último término, solo *depende de la intención que se atribuya al agente*. La motivación o intención del sujeto es algo muy difícil, sino imposible de probar. Solo mediante indicios y pruebas circunstanciales pueden llegarse a una suposición de lo que el sujeto pretendía al realizar el acto supuestamente fraudulento.

Como los motivos del individuo son prácticamente indemostrables, el fraude de ley es una institución que genera inseguridad jurídica y de la que puede derivarse inusitadas consecuencias nocivas e indeseables. Desde el punto de vista jurídico provoca un gravísimo riesgo de vulnerar la confianza del ciudadano en el ordenamiento, es decir, de rebasar las barreras impuestas por el principio de seguridad jurídica:<sup>115</sup> todo depende de la prudencia con que la Administración en

---

<sup>112</sup> ACOSTA, Simón, *El fraude a la Ley...* Op. cit. p, 42.

<sup>113</sup> Cfr. BUERES A. y E. HIGHTON. Código civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial. Tomo 2B (arts. 724 – 978), Hammurabi, Buenos Aires, 1998, p.686.

<sup>114</sup> Cfr. ZANNONI, E. Código civil y leyes complementarias. Tomo 4, Editorial Astrea, Buenos Aires, p.428.

<sup>115</sup> ECHAIZ MORENO, Daniel y ECHAIZ MORENO, Sandra. *La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma.* p. 152 Y 153

el uso de esta institución, prudencia a que es imposible de todo punto fijar límites objetivos mediante ley o mediante sentencia (se puede eso si sustituir el arbitrio de la administración por el arbitrio del juez). Pero no son menores los riesgos y perjuicios que pueda causar a la actividad económica, dado que la inseguridad es un elemento que retrae la toma de decisiones beneficiosas para la economía en general. es muy pernicioso para la seguridad del tráfico jurídico y para la seguridad del tráfico económico que las consecuencias jurídico tributarias de los actos del sujeto pasivo dependan del juicio sobre motivos del agente, emitido, a posteriori, por la Administración o por los tribunales, basándose en conjeturas, indicios o pruebas meramente circunstanciales.

### **3.4 Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario**

En el marco de la reforma del sistema tributario, el congreso de la república, con fecha 9 de junio de 2012, a través de la Ley 29884<sup>116</sup>, delega en al Poder Ejecutivo, por un plazo de 45 días, la facultad de legislar en materia tributaria, permitiendo modificar el Código Tributario, con la finalidad de perfeccionar la normativa vigente en dicho texto, el mejoramiento de la competitividad del país, elevar los niveles de recaudación y combatir un mayor número de conductas elusivas por parte de los contribuyentes.

Debemos tomar en cuenta que cuando el congreso le otorga dichas facultades al ejecutivo les señala textualmente que dichas modificaciones se deben hacer *“con un criterio de razonabilidad y preservando la seguridad jurídica; así como, en relación a las facultades referidas a los procedimientos de fiscalización y cobranza de la deuda tributaria, con la observancia de los derechos de los contribuyentes y el perfeccionamiento de la reglas de presentación de declaraciones e incorporar las reglas para la concesión de medidas cautelares, en procesos judiciales, que*

---

116 “Ley N° 29884, Ley que delega al poder ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros. Diario oficial El Peruano, Lima, Perú, 09 de junio de 2012”.

*permitan al juzgador contar los elementos para evaluar la pertinencia de tales medidas, y garanticen el cobro de la deuda tributaria al fin del proceso”* <sup>117</sup>. Es importante resaltar este punto ya que a través del análisis de la modificatoria de Texto Único Ordenado, nos quedan serias dudas acerca del cumplimiento de los límites requeridos por el legislativo al momento de otorgar las facultades para la dación de la norma en cuestión, sobre todo con lo que respecta a las seguridad jurídica y el respeto al derecho de los contribuyentes.

### **3.4.1 Análisis Del Artículo N°3 del Decreto Legislativo 1121**

En consecuencia de lo antes mencionado es que, el 18 de julio del año 2012 se publicó en el diario Oficial El Peruano, el Decreto Legislativo N° 1121, a través del cual se modificó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, introduciendo a través de su artículo N° 3, una nueva norma antielusiva general en el Título Preliminar del Código Tributario; siendo que anteriormente este tema se encontraba regulado de manera incipiente en la norma VIII del mismo código.

Ahora bien como señala la Exposición de Motivos de esta norma, uno de los principales razones para la promulgación de dicha ley, es que, en nuestro sistema tributario vigente, la administración Tributaria ya no podía verificar la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, ya que esta facultad estaba contemplada en el párrafo segundo de la antigua norma VIII, el cual fue suprimido debido a que vulneraba directamente el principio de legalidad y reserva de ley.

Otras de las causas que se menciona es que *“la corrección al fraude de ley se hace a través de la analogía, la que sin embargo no este permitida por la propia Norma VIII, que impide extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos señalados en la ley”* <sup>118</sup>, de dicho texto podemos inferir que lo que busca

---

<sup>117</sup> El peruano [ubicado el 24.VI.2012].Obtenido en: <http://busquedas.elperuano.com.pe/normaslegales/ley-que-delega-al-poder-ejecutivo-la-facultad-de-legislar-en-ley-n-29884-799558-1/>

<sup>118</sup> Perú gestión [ubicado el 12.V.2013].Obtenido en: <https://perugestion.blog/2012/08/27/exposicion-de-motivos-decreto-legislativo-1121-modificaciones-al-codigo-tributario-normas-antielusivas/>

específicamente dicha norma es combatir la figura de Fraude de Ley, que se convierte en una forma de elusión tributaria donde concurren dos normas, la defraudada y la de cobertura, esta última es a la que recurre el contribuyente a la hora de evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

La norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario prescribe:

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

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

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

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

*Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso. En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”*

Entrando al análisis del texto podemos observar que para que se configure un supuesto de elusión tributaria deben concurrir dos supuestos: “i) que individualmente o de forma paralela sean actos artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y, ii) que, de la utilización de dichos actos resulten efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o ventaja tributaria, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.”

Por lo tanto, si la autoridad tributaria considera que se han configurado los dos supuestos antes señalados, podría catalogar una situación como elusión tributaria, y eso significaría que se encontraría facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o los créditos a favor, las pérdidas tributarias, los créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de restituir los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Ahora bien, si estudiamos la composición de la cláusula anti-elusiva, podemos darnos cuenta que la misma es amplia y ello genera inexactitud y, principalmente, subjetividad, en la aplicación que pretenda hacer la Administración Tributaria.

Si tenemos en cuenta el carácter de derecho positivo de nuestro ordenamiento, no contamos con alguna norma jurídica que establezca cuándo estamos ante un

acto artificioso o impropio, lo cual deja abierta la posibilidad de una actuación arbitraria de la Administración Tributaria al momento de aplicar la citada norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

### **3.4.2 De la definición del sentido de “artificioso” e “impropio”**

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, el significado “artificioso” es un acto realizado o elaborado con artificio, arte y habilidad, así como disimulado, cauteloso, doble; por su parte, encuentra como “impropio” aquello falto de las cualidades convenientes según las circunstancias.

De otro lado en la segunda situación, la Norma en mención, requiere que el sujeto pasivo efectúe un “acto impropio” del cual obtenga el mismo o similar resultado jurídico y económico que el obtenido por el “acto propio”, pero con menor carga tributaria. De igual modo que en el caso anterior, no se ha establecido qué debe distinguirse por “acto impropio” o “acto propio”, dejando a libre criterio del fisco la determinación de dichos conceptos necesarios para la aplicación de la norma, lo cual permite un margen de arbitrariedad no permitido por el principio de seguridad jurídica.

Esto deja en una situación de indefensión al contribuyente fiscalizado, pues corresponderá a la Administración la determinación del “efecto jurídico y económico” obtenido por el contribuyente con la realización del “acto impropio” y su comparación con los obtenidos por “un acto propio” .

Así, cuando la citada norma tributaria anuncia que sean actos artificiosos o impropios para la consecución del hecho obtenido, estamos ante una cláusula tan amplia como abstracta, que *dice mucho* de manera general pero *no dice nada* en forma específica, dejándose entonces a la libre interpretación de la persona que la pretenda aplicarla.

Lo conveniente en estos casos sería, contar un procedimiento garantista de la adecuada aplicación de esta facultad conferida por la Ley, como ocurre en España, cuya norma general antielusión es muy parecida a la nuestra, en la cual,

no es el funcionario de la Administración Tributaria quien en forma directa aplica sus facultades de “recalificación”, sino que dicha labor corresponde realizarla a una comisión de especialistas, quienes son los encargados de calificar el acto celebrado por contribuyente como “impropio”.

O en el mejor de los casos, determinar actos concretos o una lista taxativa de lo que sea considerado como elusión tributaria a efectos de que los contribuyentes sepan de manera clara cuándo es que se exponen a una situación así y, por su parte, la Administración Tributaria también cuente con parámetros claros de cuándo sancionar. Es bastante evidente que ante cláusulas anti-elusivas amplias, el único perjudicado sería el contribuyente y he ahí la controversia generada.

Coincidimos con la Cámara de Comercio de Lima, que a través de sus representantes, manifestó que considera la Norma XVI, como inconstitucional<sup>119</sup> y que está erróneamente redactada, pecando de imprecisa y por no cubrir las lagunas jurídicas, afectando de manera negativa al contribuyente y, por ende, al principio de seguridad jurídica debido a que, como consecuencia su imprecisa redacción, se origina implícitamente una actitud discrecional por parte de la Administración Tributaria, lo que resulta en un estado de inseguridad jurídica para el contribuyente respecto a desconocer cuándo “exactamente” podría ser sancionado; es decir, no existen parámetros claros respecto a qué actos son prohibidos.

Asimismo, teniendo en cuenta la suspensión de la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a través de la Ley N° 30230, tenemos que la Administración Tributaria no podrá sancionar ningún supuesto de elusión tributaria hasta que se dicte la pertinente reglamentación sobre esta

---

<sup>119</sup> La Cámara de Comercio de Lima manifestó expresamente, en representación del empresariado, que la referida norma XVI es inconstitucional y debería derogarse, ya que lesiona la seguridad jurídica y es extremadamente peligrosa por su abierta discrecionalidad que puede convertirse en arbitrariedad. Cfr. “CCL en desacuerdo con norma de elusión tributaria propuesta por SUNAT”. En: Diario Gestión. Lima, 19 de mayo del 2014, p. 13.

materia. Esperamos que la norma tan ansiada cumpla con clarificar las correspondientes controversias<sup>120</sup>.

### **3.5 Análisis de la Norma XVI desde la perspectiva de la Seguridad Jurídica**

Con lo que respecta a la nueva Norma XVI, se puede distinguir que la esta abarca una serie de elementos para su aplicación que no se encuentran definidos, como son, los términos “actos artificiosos” o “actos impropios”. Esta deficiencia en la definición de estos conceptos, unido al sentido amplio de nociones esenciales como “elusión tributaria”, trae como consecuencia que el modo de aplicación de la norma se muy confusa para el contribuyente, en consecuencia esta, vulnera el principio de seguridad jurídica, por contravenir el marco legal para realizar las reformas tributarias.

Este marco legal se dio través del artículo 2° inciso b) de la Ley N° 29884, por la cual el Congreso otorgó facultades legislativas al Poder Ejecutivo con la propósito de: *“1. Modificar el Código Tributario a fin de perfeccionar el marco normativo vigente que permita mejorar la competitividad del país y elevar los niveles de recaudación, en relación con las siguientes materias: (...) b. Modificaciones que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas y complementar las reglas de responsabilidad tributaria, con criterio de razonabilidad, preservando la seguridad jurídica”* de acuerdo al tenor del texto podemos inferir con claridad que las normas que se dieran con la propósito de combatir las prácticas elusivas debían respetar la “seguridad jurídica”. En tal sentido, siguiendo el análisis jurídico y la razón que tuvo el legislador a dictar la norma, cualquier modificación que se hiciera al Código Tributario, en el ejercicio de la delegación de facultades, que quebrante la seguridad jurídica estará al margen de la Ley y, por tanto, será claramente inconstitucional.

---

<sup>120</sup> MIZRACHI, Ezra. “Potestades tributarias de los entes político-territoriales” en *Asociación Venezolana de Derecho Tributario. V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: aspectos tributarios en la Constitución de 1999*. Caracas, Editorial LIVROSCA, 2000, 226 y 227.

Así pues lo confirma el tribunal constitucional del Perú, en la STC N° 00016-2002-AI en el que ha establecido:

*“El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal”<sup>121</sup>.*

Además de ello, resulta muy relevante traer a colación que existe un precedente acerca de este tema, es así que el Congreso de la República ya creyó conveniente considerar que la introducción de una cláusula antielusiva general vulneraría el principio de Seguridad Jurídica. De Hecho, en el año 1996 el Congreso derogó parte del segundo párrafo de la Norma VIII que intentó hacerle frente a la figura de fraude de la ley, acarreado como resultado que dicho párrafo fuera derogado pocos meses después de su promulgación. La exposición de motivos de la Ley No. 26663 que derogó dicho segundo párrafo apuntó lo siguiente:

*“Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente*

---

<sup>121</sup> STC 30 de abril de 2003 {Expediente número STC N° 00016-2002-AI}. Obtenido en <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/0001-2003-AI.pdf>

*no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad”.*

El texto citado de la Norma XVI establece facultades a la Administración para aplicar “*la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios*”, cuando considere que el contribuyente ha utilizado determinada figura jurídica en la realización de sus operaciones con el único objetivo de obtener una ventaja fiscal.

La redacción de la norma, no es clara al momento de determinar las circunstancias en las que contará con dicha facultad o en las que podrá ejercerla, sólo presenta dos situaciones descritas ininteligiblemente en dos párrafos que no guardan coherencia lógica.

Hay que tener presente que la seguridad jurídica es un límite al ejercicio arbitrario del poder del Estado. Si bien es cierto el contribuyente que este en desacuerdo con el consideración de la Administración, al momento de calificar una operación como “impropia” o “artificiosa” podrá emprender un procedimiento administrativo y luego judicial, aunque validar este procedimiento sería desconocer que la seguridad jurídica exige también predictibilidad en el ejercicio del poder del estado. Como podemos distinguir en el contenido de la Norma XVI, esta permite la arbitrariedad del ejercicio del poder tributario, personificado en la cabeza del funcionario de la SUNAT, e impide la predictibilidad de la actuación en el ejercicio de dicho poder.

Cabe indicar, que el hecho que las normas establecidas por el Ejecutivo rebasando la delegación otorgada (en este caso, por violentar la seguridad jurídica), no sólo serán inconstitucionales por el simple hecho del exceso, sino también por el hecho contravenir un principio General del Derecho, no solo reconocido implícitamente en la Constitución sino también en la jurisprudencia emitida por el del órgano encargado de velar por el respeto a la Constitución y procurar que las leyes se ajusten a su espíritu.

### 3.6 Algunas reflexiones acerca de la Norma XVI

- Guillermo Lalanne<sup>122</sup>, nos manifiesta que los requisitos legales que permiten al contribuyente realizar un ahorro de impuestos responden a una intención del legislador de no establecer un hecho imponible que grave un determinado negocio u operación o bien se debe a un defecto en la configuración del hecho imponible, producto muchas veces de la forma amplia que son redactadas las normas tributarias.

Lo que se debe destacar es que no toda persona que pague menos impuestos habrá incurrido en omisión o evasión de impuestos, por lo que nadie está obligado a pagar más impuestos de los que la ley establezca y por ende no puede recibir reproche jurídico alguno. De ahí que cabe preguntarse: ¿Por qué el contribuyente tiene que recurrir a una forma jurídica que implique pagar mayor impuesto si la propia ley lo permite o mejor dicho no lo prohíbe?

- Para el profesor García Novoa,<sup>123</sup> estos defectos de las técnicas legislativas nunca deben combatirse calificando las actuaciones económicas de quienes los aprovechan, validadas y lícitas, como actos de elusión. De ser así, la administración estaría poniendo remedios a los olvidos del legislador invadiendo un ámbito de actuación que no le corresponde, es por eso que si

el negocio realizado por el contribuyente es lícito y con causa real, la persecución de un fin fiscal debe ser admitida.

El espíritu y finalidad son parte del elemento dinámico de la ley que permite su adaptación a la realidad. Pero no puede servir para entender que la finalidad de una ley fiscal que contempla cierto hecho imponible es gravar todos por resultados económicos equivalentes al mismo, incluso los que se obtienen a través de actos o hechos respecto a los que el ordenamiento jurídico ha manifestado la finalidad de no gravarlos. Si estamos atribuyendo a la ley una finalidad que esta no persigue, estamos cayendo dentro del

---

<sup>122</sup> LALANNE, Guillermo. *Economía de Opción y Fraude en el Derecho Tributario*, Revista del Instituto Peruano de derecho tributario, N° 44, 2006.pag.125.

<sup>123</sup>GARCIA NOVOA, Cesar. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria*. Madrid, Editorial Ediciones jurídicas y sociales 2004.pag.100.

ámbito de pura interpretación económica. Y ellos son claramente opuestos a las exigencias de tipicidad y seguridad jurídica.

- En el mismo sentido Altamirano Alejandro expresa que si el ordenamiento tiene fallas, el legislador las debe resolver, pues ni la administración tributaria y menos los jueces pueden encontrar hechos imponible donde la ley tributaria no las ha creado. Es el ámbito de libertad y no de gravabilidad.

Por ultimo Simón Acosta, nos dice que *“el ahorro de impuestos es uno de los motivos lícitos que influyen en la decisiones de todos los contribuyentes. La motivación fiscal no es por si misma condenable”*<sup>124</sup>.

### **3.7 Garantías con que se debe contar la Norma XVI como propuesta para garantizar la seguridad jurídica y derechos del contribuyente**

Debió incorporarse un procedimiento específico de aplicación de la Norma XVI de ahí que introducir parámetros o la existencia de mecanismos garantistas con el objetivo que aminorar la impredecibilidad en la que se encuentran los administrados, mitigarían en parte ese resentimiento al que se ven expuestos los principios constitucionales de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica<sup>125</sup>.

Aquí postulamos algunos de ellos:

- Se contemple, que al momento de “determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible”, dicha comprobación, debería contar con la participación de un órgano colegiado que represente al contribuyente, con lo cual se obtendría un criterio más imparcial al momento de aplicar la norma y de esta manera evitar que el ente fiscalizador incurra en supuestos de abuso.
- Que la carga de la prueba sea obligación de la administración tributaria, para que ésta demuestre que se cumplen las circunstancias que la Norma

---

<sup>124</sup> Citado por ALTAMIRANO, Alejandro, *Transparencia fiscal internacional-Normas tributarias para la prevención de la Elusión Internacional*, Revista del Instituto Peruano de derecho tributario, N° 43, 2015.pag.30

<sup>125</sup> STC 30 de abril de 2003 {Expediente número STC N° 00016-2002-AI}. Obtenido en <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/0001-2003-AI.pdf>

XVI ha previsto y se pueda concluir que existe un supuesto de “elusión de normas tributarias”.

- Se considere la posibilidad de realizar consultas previas a la Administración Tributaria con respecto a si los actos o negocios a concretar podrían ser calificados como “artificiosos o impropios”, para que en su ejercicio el sujeto pasivo tenga la información necesaria al momento de realizar sus actividades económicas y no incurra en comportamientos, que ha criterio de SUNAT, sean inadecuados.
- Que el auditor o inspector calcule un lapso prudente o amplio y examine la información que le entregue el contribuyente, buscando con ello que éste pueda demostrar que ha tenido motivos económicos válidos, es decir que la operación o el conjunto de contratos no representan un negocio “artificioso o impropio”.
- Puntualizar con ejemplos determinadas prácticas que el ente fiscalizador ya identifica como elusivas con la finalidad de fijar los conceptos de “artificioso e impropio” debido a que el legislador obvió la definición de estos, de ello resulta necesario reunir los supuestos en que se detecta la elusión tributaria para que posteriormente el legislador las plasme en cláusulas antielusivas específicas, con lo cual se contaría con una norma antielusiva de carácter dinámico.
- Se debe tomar en cuenta la exposición de motivos, ya que en esta se explican las razones que han motivado a su autor a legislar sobre la materia en cuestión, hoy en día son muy pocas las normas que formulan exposición de motivos oficiales.
- Una manera más efectiva de recaudar impuestos es considerar la informalidad en el país, que en el año 2012 constituía un 67.1%<sup>126</sup> de negocios informales, que no contaban con un registro único de contribuyente, si el objetivo de la reforma tributaria es ampliar la base tributaria, en lugar de presionar a los contribuyentes formales, se debió crear un mecanismo para incentivar la formalización.

- En el mismo sentido, el tema del contrabando es una de las actividades claramente ilícitas que causan una considerable pérdida del dinero al estado peruano, la frontera con Bolivia constituye la zona por donde ingresa mayor cantidad de contrabando, al calcularse dicha actividad en US\$245 millones en el año 2015.<sup>127</sup>

Es por eso que La SUNAT, a través del superintendente Martin Ramos indicó que: *“el reglamento de la Norma XVI -la Cláusula General Antielusiva Tributaria- está prácticamente listo y que hay interés del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) de ponerla en marcha”*<sup>128</sup>. Es importante indicar que la publicación de dicho Reglamento es muy relevante dada la incertidumbre que genera al contribuyente, la aludida norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario que instaure parámetros de fondo y forma sobre la elusión tributaria., con ello se busca restringir la arbitrariedad con la que podría actuar un auditor de la SUNAT, con lo cual se espera que el mencionado Reglamento detalle una regulación completa del procedimiento por medio del cual se debe aplicar la norma XVI,<sup>129</sup> que debe tener en cuenta las consideraciones antes señaladas.

---

<sup>127</sup>Ministerio de Economía y finanzas [ubicado el 01.X.2012].Obtenido en: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivos-descarga/contrabando\\_subvaluacion\\_SUNAT.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivos-descarga/contrabando_subvaluacion_SUNAT.pdf).

<sup>128</sup> Diario Poder *“Sunat: “el reglamento de la norma contra la elusión está bastante avanzado”* [ubicado el 25.X.2016].Obtenido en: <https://poder.pe/2016/04/25/01088-sunat-el-reglamento-de-la-norma-contra-la-elusion-esta-bastante-avanzado-entrevista/>.

<sup>129</sup> Cfr. LAZO GUSTAVO. Consideraciones al reglamento de la ley contra la elusión tributaria. En: Diario Gestión. Lima, Sección Economía, 23 de mayo del 2014, p. 16. 2014

## CONCLUSIONES

1. La elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de ésta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos.
  
2. Al existir prácticas elusivas que perjudican a nuestro gobierno es necesario tomar medidas legislativas para controlarlas pero siempre dentro de un marco jurídico claro, que respete los derechos fundamentales de los contribuyentes, que genere predictibilidad de la actuación estatal y sustente la seguridad jurídica.
  
3. Por Decreto Legislativo N° 816 a través de la Norma VIII del Código Tributario, se introdujo la primera norma antielusiva en la normatividad tributaria peruana, mediante la cual se establece la figura de la **“interpretación económica”**, por la cual, pese a que la norma determina el hecho imponible y el contribuyente conoce en que momento nace su obligación tributaria, la Administración Tributaria estaría en la facultad de calificar determinadas actuaciones u omisiones como parte de este hecho

imponible y considerar una nueva obligación tributaria. Es por eso que solo meses después de su promulgación dicha norma fue modificada a través de la Ley N°26683, la cual elimina su último párrafo , descartando cualquier atisbo de interpretación en base a criterios exclusivamente económicos, considerándolo inconstitucional.

4. Con la promulgación del Decreto Legislativo N° 1121, se incorporó a través de su artículo N° 3, la Norma XVI del título preliminar del código tributario, en la cual se intenta restablecer en el país una cláusula antielusiva general, sin embargo, nos encontramos con deficiencias muy similares a las que tuvo la primera norma antielusiva, debido que la misma es amplia y ello genera inexactitud y, principalmente subjetividad en la aplicación que se pretenda hacer, toda vez que, con esta queda a discrecionalidad de la administración tributaria la interpretación del hecho imponible, vulnerando así principios constitucionales como son el principio de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica.
5. Además de lo anterior debemos mencionar que si bien es cierto el congreso de la Republica a través de la Ley N° 29884 delega facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria, a propósito de combatir las conductas elusivas, dicha facultades tenían un marco claro y taxativo, el cual consta de la preservación de la seguridad jurídica, no solo en el texto de la norma delegatoria, sino también en sus exposición de motivos, sin embargo, es notorio que en el caso de la Norma XVI el legislador dejo de lado dichos parámetros al momento de legislar la materia encargada, convirtiendo así su creación legislativa en inconstitucional.
6. Debió incorporarse un procedimiento específico de aplicación de la Norma XVI de ahí que introducir parámetros o la existencia de mecanismos garantistas con el objetivo que aminorar la impredecibilidad en la que se encuentran los administrados, mitigarían en parte esa vulneración al que se ven expuestos los principios constitucionales de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

### **Libros:**

- ACOSTA SIMÓN: El fraude a la Ley Tributaria en Proceso de Revisión.
- AGUILAR ESPINOSA, Henry, en “Nuevo Código Tributario”. Entre Líneas S.R. Ltda. Lima 2013.p, 64-65: RTF N° 7114-1-2004.
- ÁLVAREZ CONDE, Enrique. Curso de derecho constitucional, Madrid, Editorial Tecnos, 2003.
- ARAUJO FALCAO, Almilcar, El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 47 y 48 p.1964
- ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de la incidencia tributaria. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2000
- ASUAJE SEQUERA, Carlos. Derecho Aduanero, 2a. Caracas. 2002.
- BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario, Lima Editorial, Palestra Editores 2003.
- BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. Derecho Tributario. Teoría General del Impuesto”. Lima, 1996.
- BOLETÍN MEXICANO DE DERECHO COMPARADO, N.º 81, Año XXVII, Nueva Serie, setiembre-diciembre, 1994. pp. 700-701
- BUERES A. y E. HIGHTON. Código civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial. Tomo 2B (arts 724 – 978), Hammurabi, Buenos Aires, 1998

- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de derecho usual. Heliasta. Buenos Aires. 1975.
- CABO MARTÍN, Carlos. Sobre el concepto de ley. Madrid, Trotta, p. 69. 2000
- CALDERÓN AGUILAR, L, (2003) La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos. *Lima*: En: Revista Quipukamayoc, UNMSM, p. 65.
- CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de derecho financiero, Navarra: Aranzadi, 2005.
- CHANAMÉ ORBE, Raúl. Manual de Derecho Constitucional: derecho, elementos e instituciones constitucionales, Arequipa: ARUS, 2009.
- CAZORLA PRIETO, Luis. El Derecho financiero y tributario en la Ciencia Jurídica, Aranzadi. Pamplona, 2002.
- DIARIO GESTIÓN. Consideraciones al reglamento de la ley contra la elusión tributaria. lima, Sección Economía, 23 de mayo del 2014, p. 16. Nota periodista de LAZO GUSTAVO. 2014
- FERRERO COSTA, Raúl. Ciencia Política, Teoría del Estado y Derecho Constitucional. Lima Editorial Grijley. 8ª Edición. 1998.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de derecho financiero español. Barcelona: Editorial Marcial Pons, 1999.

- FERNÁNDEZ & DÁVILA MENDOZA, Fabricio. Medidas antielusivas en el plano internacional en Cuadernos Tributarios, Lima. Asociación Fiscal Internacional, 2005.
- GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Barcelona: Editorial Marcial Pons, 2004.
- GARCIA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Barcelona, Marcial Pons, 2000.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Consideraciones económicas y Jurídica, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1996.
- GIULIANI FORNROUGE, Carlo M. Procedimiento Tributario. Buenos Aires, Editorial Depalma.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, ob. cit., p, 80.
- GUZMÁN LOAYZA, Claudia. Revista de Derecho y Ciencia Política - UNMSM Vol. 66 (Nº 1 - Nº 2). Lima. p 387. 2009
- FERNÁNDEZ, Fabricio-DÁVILA MENDOZA, (Junio 2010). Cuadernos Tributarios- X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA- Perú (Nº 30). pp 223-224.
- FLORES POLO, Pedro. Derecho Financiero y Tributario Peruano. Lima. Ediciones Justo Valenzuela V. EIRL. 2000
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. México. Ed. Porrúa. México, 1981.
- FONSECA, Francisco. Revista de Derecho Tributario. Universidad de Yacambú. 2012

- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Metodología del Derecho Financiero y Tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, 2003.
- HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado. Lima, Jurista Editores, Quinta Edición, 2007.
- INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. 1ra. Quincena de Febrero 2000. Pg. A3.
- IGLESIAS FERRER, César. Derecho Tributario. Dogmática General de la Tributación. Lima, Editorial Gaceta Jurídica, 2000.
- JARACH, Dina. *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot 1971.
- LALANNE, Guillermo. Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006, N° 44, p. 111.
- LIU ARÉVALO, Rocío; SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo; y ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. Mesa Redonda. Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. En: Revista Lus et Veritas. Lima, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, diciembre del 2012, N° 45, p. 409.
- MARTÍN QUERALT, Juan, Curso de derecho financiero y tributario. Tecnos. Madrid. 2005.
- MEDRANO CORNEJO, H. (1987) Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen 12 p.3

- NARCISO AMORÓS, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 33, Nº 166-167, (733-768):1983
- NIETO, Alejandro, Derecho Administrativo Sancionador, 2º edición ampliada, Tecnos, Madrid, 1993.
- PACCI CARDENAS, Alberto Carlos. Introducción al Derecho Tributario. Lima, Editorial de la Facultad de ciencias empresariales de la UPT, 2000.
- PEÑA LABRIN, Héctor. Derecho & Sociedad. Curso de Derecho Tributario I; Universidad Los Ángeles de Chimbote. 2009
- PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario: Parte General. Madrid, Civitas, 1993.
- QUERALT, J. El principio non bis in idem, Colección Jurisprudencia Práctica 42, Tecnos, Madrid.
- RAMOS ÁNGELES, Jesús. La Elusión Tributaria y la Economía de Opción. A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, obra citada, p. A2
- REYNALDO IBERICO, Jaime. Estrategia de la SUNAT para promover el cumplimiento voluntario. Lima, SUNAT. 2012
- RIVERA F. Derecho tributario sustantivo. Editorial A&B Servicios Gráficos, Lima. 1988.
- ROBLES MORENO, Carmen. Fraude en la Ley Tributaria Peruana. Edición 2ª Quincena . Lima Callao. Pontificia Universidad Católica del Perú. p. 14. 2005

- ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, Madrid, Marcial Pons, 1994.
- R.LUPI y D. STEVANATO, *Antielusione o dintorni nelle operazioni societarie: casistica in margine ad un convegno, Rass. trib., n. 2*, febrero, a. XXXVII, Roma, EIT, 1994, pp. 198-204; P.PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale, Padova, CEDAM, 1995*, pp. 103 y ss.
- SCHOMBERGER TIBOCHA, Johann y LÓPEZ MURCIA, Julián. La problemática actual de los paraísos fiscales. En: Revista Colombiana de Derecho Internacional. Bogotá, noviembre del 2007, N° 10, ps. 319 a 321.
- RÉGIMEN TRIBUTARIO Y PRESUPUESTAL: Artículo 74.- Principio de Legalidad del Capítulo IV
- RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. Lima, 8ª Edición, Fondo Editorial. 1999.
- SANABRIA ORTIZ, Rubén Darío. Comentarios al código tributario y los ilícitos tributarios. Editorial San Marcos, Lima. 1997.
- SIERRA MEJÍA, Hernando, El Derecho y el Revés del Impuesto, Medellín Colombia, Señal Editora, 1988
- SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. Analogía e interpretación en el derecho tributario. Barcelona: Editorial Marcial Pons, 2010.
- TACCHI, Carlos Miguel. Evasión Tributaria. En: CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT, Venecia, Italia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 25 p. 1994
- TAVEIRA TORRES, Helenio. Derecho Tributario y Derecho Privado. Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, pp. 201. 2008

- TOVAR MENDOZA citado por HUAMANI CUEVA, en “Código Tributario Comentado”. Editorial Juristas Editores, Lima 2013.p.1995
- UGALDE PRIETO, Rodrigo, Elusión, Planificación y Evasión tributaria, Santiago, Chile, Editorial Lexis Nexis, 2006.
- URQUIZO MAGGIA. *La Evasión Tributaria*. Lima, Editorial Concytec, 1990.
- VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Argentina: Editorial Astrea, 2003.
- ZANNONI, E. Código civil y leyes complementarias. (Director: Belluscio – Coordinador: Zannoni) Tomo 4, Editorial Astrea, Buenos Aires, pag 428. Del mismo autor: Ineficacia y nulidad de los actos jurídicos, Astrea, Buenos Aires, 1986
- ZAVALA ORTIZ, José Luis. Manual de derecho tributario. Santiago de Chile: PuntoLex, 2009.

#### **Artículos publicados en obras colectivas**

- GARCÍA NOVOA, César. Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 44. Perú: Editorial Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006.
- GUTIÉRREZ, Walter. “Poder Tributario” en *La Constitución Comentada. Análisis Artículo por Artículo. Obra colecta escrita por 117 destacados juristas del país*. Tomo I. Lima, Editorial Gaceta Jurídica, 2005, 946.
- MIZRACHI, Ezra. “Potestades tributarias de los entes político-territoriales” en *Asociación Venezolana de Derecho Tributario. V Jornadas Venezolanas*

*de Derecho Tributario: aspectos tributarios en la Constitución de 1999.* Caracas, Editorial LIVROSCA, 2000, 226 y 227.

- NOVOA HERRERA, Gerardo. El Principio de Capacidad Contributiva. En: Derecho y Sociedad. Año 17, No 27, 2006.
- PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. “Políticas de reducción de la evasión de los tributos municipales: propuestas para una modernización y reforma de la administración tributaria local” en *Tributación municipal en Venezuela I: aspectos jurídicos y administrativos*. Caracas, P H Editorial C.A, 1996
- ROBLES MORENO, Carmen. Fraude en la Ley Tributaria Peruana. Edición 2a Quincena. Lima Callao. Pontificia Universidad Católica del Perú 2005.

### **Recursos electrónicos**

- ABUNDO, Gustavo. El Planeamiento Fiscal, 2005 [ubicado el 15.IX.2014]. Obtenido en <http://www.gustavoabundo.org>
- ALGUNOS APUNTES SOBRE LA NUEVA NORMA XVI. *Critica a la Modificatoria*. [ubicado el 15.IX 2012]. Obtenido en <http://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/sala-de-prensa/articulos-opinion/Documents/17-08-2012-Articulo-Norma-XVI-J-Luque.pdf>
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ: Recuperado en: <http://www.congreso.gob.pe/comisiones/1996/constitucion/leyes.htm>.
- DIARIO EL PERUANO. *Normas Legales*. 2012. [ubicado el 10.VIII 2012]. Obtenido en <http://www.elperuano.pe/Edicion/>
- ESSAN, [www.ue.edu.pe](http://www.ue.edu.pe)

- MUÑOZ VARA, Julio. Sistema Tributario, 2008 [ubicado el 19.IX.2014].  
Obtenido en <http://www.ccpp.org.pe>
- SUN CASTRO, Rocío del Milagro. El Sistema de deducciones como mecanismo de colaboración tributaria, 2010 [ubicado el 18.IX.2014].  
Obtenido en <http://www.uss.edu.pe>
- GUZMÁN, LOAIZA Claudia. Comentarios a una supuesta interpretación económica del hecho imponible, a razón de la interpretación en el Derecho Tributario y la facultad de la administración del uso del sincretismo metodológico.2009. [ubicado el 10.VIII 2012] Obtenido en <http://www.unmsm.edu.pe/derecho/revistas/PDF/21claudia.pdf>.
- MORALES, MEJIA Jaime. La interpretación económica del hecho imponible y las cláusulas antielusivas a propósito de la norma VIII del código tributario.201. [ubicado el 10.VIII 2012]Obtenido en [http://www.gestionpublica.org.pe/plantilla/practx09/tribut\\_munic/2011/tribmuni\\_11\\_06.pdf](http://www.gestionpublica.org.pe/plantilla/practx09/tribut_munic/2011/tribmuni_11_06.pdf)
- NORMAS LEGALES. *Exposición de Motivos Decreto Legislativo que Modifica Texto Único Ordenado del Código Tributario Aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF Y Normas Modificadorias.* [ubicado el 10.VIII 2012].Obtenido en [http://spij.minjus.gob.pe/CLP/login\\_legcargen.asp](http://spij.minjus.gob.pe/CLP/login_legcargen.asp)
- SAENZ RABANAL, María. Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributaria: La Elusión Fiscal y los Medios Para Evitarla.2008 [ubicado el 30. II del 2008]. Obtenido en [http://www.ipdt.org/editor/docs/Relatoria\\_Peruana\\_ILADT2008\\_Tema-1.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/Relatoria_Peruana_ILADT2008_Tema-1.pdf).