

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



**Norma XVI Código Tributario –respecto a la calificación de la simulación  
relativa en relación a la responsabilidad penal de los representantes legales  
de personas jurídicas según la Ley Penal Tributaria**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

**AUTOR**

**Marilyn Nátaly Naranjo Chanamé**

**ASESOR**

**Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza**

<https://orcid.org/0000-0002-9848-049X>

**Chiclayo, 2025**

**Norma XVI Código Tributario –respecto a la calificación de la simulación relativa en relación a la responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la Ley Penal Tributaria**

PRESENTADA POR

**Marilyn Nátaly Naranjo Chanamé**

A la Escuela de Posgrado de la  
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo  
para optar el grado académico de

**MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

APROBADA POR

César Augusto Torres Gálvez  
PRESIDENTE

Flor de María Beltrán Portilla  
SECRETARIO

Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza  
VOCAL

## **Dedicatoria**

A mi Hija, mi orgullo y motivación

A mi familia, sin cuyo apoyo no habría logrado tanto

## **Agradecimientos**

A todos quienes compartieron este camino,  
gracias por ser parte de este logro

## Informe de Tesis - Marilyn Naranjo - turniting

### INFORME DE ORIGINALIDAD

<b>18%</b>	<b>17%</b>	<b>3%</b>	<b>8%</b>
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

### FUENTES PRIMARIAS

<b>1</b>	<b>vsip.info</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>2</b>	<b>www.grafiati.com</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>3</b>	<b>dataonline.gacetajuridica.com.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>4</b>	<b>www.teleley.com</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>5</b>	<b>Submitted to Universidad ESAN – Escuela de Administración de Negocios para Graduados</b> Trabajo del estudiante	<b>1%</b>
<b>6</b>	<b>repositorio.ucv.edu.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>7</b>	<b>Submitted to Universidad Cesar Vallejo</b> Trabajo del estudiante	<b>1%</b>
<b>8</b>	<b>fr.slideshare.net</b> Fuente de Internet	<b>&lt;1%</b>
<b>9</b>	<b>repositorio.utp.edu.pe</b> Fuente de Internet	

## Índice

<b>Resumen.....</b>	<b>6</b>
<b>Abstract.....</b>	<b>7</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>8</b>
<b>Revisión de literatura .....</b>	<b>10</b>
<b>Materiales y métodos.....</b>	<b>17</b>
<b>Resultados y discusión .....</b>	<b>22</b>
<b>Conclusiones .....</b>	<b>38</b>
<b>Recomendaciones.....</b>	<b>40</b>
<b>Referencias.....</b>	<b>41</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>43</b>

## Resumen

El objetivo central de esta investigación es evaluar la viabilidad de atribuir responsabilidad penal a los representantes legales de personas jurídicas mediante la legislación penal tributaria. Este análisis se realiza en el marco de la clasificación de simulación relativa según la Norma XVI del Código Tributario, conocida como norma antielusiva general, implementada con el fin de abordar esquemas de riesgo fiscal que contribuyen a la evasión y elusión de impuestos. La metodología empleada consiste en un enfoque cualitativo de tipo aplicada, con un nivel descriptivo que permite un análisis detallado del problema de investigación.

La investigación examina las acciones determinativas que llevan a considerar como actos simulados las transacciones económicas realizadas por los contribuyentes, centrándose especialmente en aquellas vinculadas a la simulación relativa. El objetivo es comprender cómo este contexto podría dar lugar a la imposición de responsabilidad penal sobre los representantes legales de las personas jurídicas. Como conclusión, se establece que la aplicación de la Norma XVI en relación con la simulación relativa proporcionaría la base para imponer responsabilidad penal a dichos representantes legales. Este estudio contribuye significativamente a la comprensión de las implicaciones legales y fiscales asociadas a la simulación relativa en el ámbito tributario.

Palabras claves: Simulación Relativa, Responsabilidad Penal, Norma XVI

## Abstract

The central objective of this research is to evaluate the viability of attributing criminal liability to the legal representatives of legal entities through criminal tax legislation. This analysis is carried out within the framework of the relative simulation classification according to Rule XVI of the Tax Code, known as the general anti-avoidance rule, implemented in order to address tax risk schemes that contribute to tax evasion and avoidance. The methodology used consists of an applied qualitative approach, with a descriptive level that allows a detailed analysis of the research problem.

The research thoroughly examines the decisive actions that lead to considering economic transactions carried out by taxpayers as simulated acts, focusing especially on those linked to relative simulation. The objective is to understand how this context could lead to the imposition of criminal liability on the legal representatives of legal entities. In conclusion, it is established that the application of Rule XVI in relation to relative simulation would provide the basis for imposing criminal liability on said legal representatives. This study contributes significantly to the understanding of the legal and fiscal implications associated with relative simulation in the tax field.

**Keywords:** Relative Simulation, Criminal Responsibility, Standard XVI .

## Introducción

La publicación del Decreto Supremo No. 145-2019-EF en Perú marca un hito en el ámbito tributario al aplicar la Cláusula Antielusiva General. Esta medida se adoptó para combatir esquemas de riesgo fiscal que contribuyen a la evasión y elusión de impuestos, en este sentido la Ley Penal Tributaria desempeña un papel clave en el enjuiciamiento de delitos fiscales cometidos por empresas involucradas en prácticas ilegales y con ello la responsabilidad de los representantes en situaciones delictivas.

La Norma XVI es crucial en la lucha contra la evasión de impuestos. Su implementación en el ordenamiento jurídico peruano refleja el compromiso del país por fortalecer su marco normativo y combatir la elusión tributaria de manera efectiva. El estudio de esta norma genera conciencia sobre el cumplimiento ético y legal de las obligaciones fiscales, promoviendo la transparencia y sostenibilidad del sistema tributario en beneficio de la sociedad. Además, se observa un creciente interés en adaptar el Derecho Penal al comportamiento empresarial y la responsabilidad de los representantes en situaciones delictivas.

En la actualidad, se ha impulsado a nivel global un importante movimiento contra la elusión tributaria, liderado por la OCDE. Este enfoque ha provocado cambios significativos en varios países, incluyendo Estados Unidos, Japón y España, que han modificado sus marcos legales para combatir la evasión fiscal de acuerdo con esta estrategia tributaria. Además, es destacable que países latinoamericanos como Chile y Colombia también se han unido a los esfuerzos de la OCDE en la lucha contra la elusión tributaria.

En este trabajo, nos proponemos abordar la cuestión de la responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la ley penal tributaria, como consecuencia de la calificación de Simulación Relativa según la Norma XVI del Código Tributario. Para ello, hemos revisado, evaluado y analizado las acciones determinativas en las cuales los hechos económicos realizados por los contribuyentes constituyen actos simulados, específicamente simulación relativa, y cómo este contexto puede llevar a una responsabilidad penal para los representantes legales. Así surge la pregunta: ¿Existe responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la ley penal tributaria como consecuencia de la calificación de Simulación Relativa según la Norma XVI del Código Tributario?

La Norma XVI del Código Tributario, constituirá el mecanismo para la determinación y análisis de situaciones y hechos económicos que puedan ser interpretados como simulaciones con el propósito de obtener ventajas fiscales indebidas. Por otro lado, la Ley Penal Tributaria nos

permitirá determinar la existencia de un delito tributario, la participación del representante legal y su implicación penal.

Pocos Autores han abordado de manera explícita la responsabilidad solidaria tributaria y la presunción de responsabilidad penal de los representantes legales en casos de dolo, como se ha destacado en la investigación realizada por Romero Bendejú y Ruiz De Castilla (2015). Además, Taya Jihuallanca (2021) precisa que al utilizar esquemas agresivos de planificación tributaria, existe la posibilidad de que se aplique la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

El propósito de la investigación fue analizar las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal y establecer su relación con el análisis de la Norma XVI del Código Tributario y la Ley Penal Tributaria, para así determinar la posible imputación de responsabilidad penal a los representantes legales de personas jurídicas, en virtud de la calificación de Simulación Relativa, conforme a lo dispuesto por la Ley Penal Tributaria.

La aplicación de la Norma XVI relacionado a la simulación relativa podría concluir a una responsabilidad penal de los representantes legales, siempre y cuando exceda la simple elusión fiscal. Por lo que se recomienda a los representantes legales de personas jurídicas que participen en la planificación tributaria y que esta tenga como objetivo la obtención de beneficios o ventajas fiscales, llevar a cabo un análisis exhaustivo, para que estas no puedan ser observadas por la administración tributaria.

## Revisión de literatura

### *2.1 Antecedentes del problema*

(Quintana, 2022) en su trabajo de investigación precisa que la simulación establece la incoherencia entre el sujeto, objeto o causa los cuales constituyen elementos del negocio, el cual deberá ser acreditado fehacientemente por la administración Tributaria la cual realizará la calificación, la cual deberá acreditar la voluntad de las partes en cuestión de celebrar un negocio jurídico con el propósito de ocultar el negocio jurídico real. Concluye precisando que el componente clave de la simulación para fines del Derecho Tributario es la diferencia entre la voluntad aparente o declarada, y la voluntad real o negocial.

(Taya Jihuallanca, 2021) en su tesis, indica que en situaciones donde se emplean estructuras legales basadas en la Ley General de Sociedades, es crucial verificar la autenticidad de negocios simulados, en contraste con las declaraciones ante la administración tributaria. La no comprobación podría dar lugar a la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Se destaca que el uso de estrategias agresivas de planificación tributaria, como disfrazar transferencias de acciones mediante redenciones de capital, conlleva riesgos significativos para la empresa al exponer a los participantes a posibles responsabilidades legales.

(García Estela, 2018) en su trabajo de investigación 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 el Perú la cual llega a la conclusión 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 debe contener un procedimiento un adecuado sistema tributario.

(Bracamonte Camacho, 2018) en su investigación titulada Concluye la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario coteja lo que es la figura de la calificación económica con la figura de la simulación, también menciona discrepancia entre fondo y forma, debido a que no existe claridad en cuanto a determinar con certeza los alcances que comprende la Norma XVI , ya que ésta incorpora los supuestos de utilización de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos.

(Altamirano Bellido, 2020) en su en su informe de investigación **concluye** que se debe aplicar en estricto el test de la norma antielusiva y la sustentación adecuada del

mismo evitará que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria considere la simulación como elusión o viceversa. Otra de las conclusiones nos muestra que en la práctica es difícil y complicado establecer cuando estamos frente a una elusión o a una simulación relativa, caso contrario de la simulación absoluta donde no se realizó el hecho imponible, a esto hay que agregar que la elusión tiene que ser probada por la SUNAT, es decir que para la aplicación de la Norma XVI dependerá de un análisis jurídico y fáctico caso por caso.

(Romero Bendezú & Ruiz De Castilla, 2015) en su tesis concluye que la responsabilidad solidaria tributaria y la presunción de responsabilidad penal de los representantes legales por el actuar con dolo podrán ser determinados en forma conjunta, en base a una mayor valoración de elementos probatorios por parte de la Administración Tributaria.

## ***2.2 Bases teórico científicas***

### ***2.2.1 Norma Antielusiva – (Norma XVI)***

Con la finalidad de continuar con la tendencia mundial de luchar contra la elusión tributaria y seguir los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OECD, en el Perú nace la Norma Antielusiva General.

Las Normas antielusivas generales están orientadas a combatir las prácticas elusivas. Estas otorgan a las autoridades tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia económica y cuyo principal propósito es generar un beneficio fiscal. La Norma Anti-Elusiva General permiten desconocer y recalificar el esquema realizado por las partes con la finalidad de que tributen sobre la base de lo que realmente hubiera correspondido si no se hubiera implementado el esquema de elusión (Valle Riestra , Mayorga, & Moreno, 2020)

El primer paso por insertar una Normas antielusiva en el marco tributario peruano se halla en el texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, en abril de 1996.

Dicha Norma habilitaba a la administración tributaria a perseguir maniobras evasivas. Sin embargo, la reforma tributaria fue diluida pocos meses después de su aprobación debido a presiones empresariales y de expertos tributarios. Mediante la Ley 26663, publicada en septiembre del mismo año, se realizaron modificaciones a la Norma VIII: se derogó la parte final de su segundo párrafo, que eliminó la interpretación económica, lo que implicó el no otorgamiento a la Sunat de la fuerza legal necesaria para desconocer las formas jurídicas de los actos realizados por los contribuyentes.

Tiempo más tarde, el 18 de julio del 2012, ingreso a nuestra legislación una norma anti elusiva general llamada comúnmente “la Norma XVI”, la cual pertenece al título preliminar del código tributario y se encuentra expresamente descrita en el artículo 3° del Decreto Legislativo N.º 1121 (Tabla 01).

En cierta medida, opiniones en contrario cercanas a los principales gremios y grupos económicos del país detallaron los efectos negativos que podría traer la norma por lo que, se discutía si la Norma XVI cumplía con los derechos constitucionales, razón por la cual, mediante Artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, suspendieron la aplicación de la norma en cuestión, quedando vigentes sólo el primer y último párrafo.

Conforme a la tabla 01, se destaca que no fue sino hasta setiembre de 2018 cuando el Poder Ejecutivo, investido extraordinariamente de la facultad para legislar en materia tributaria, promulgó el Decreto Legislativo N.º 1422. Este decreto incorporó nuevas disposiciones normativas que delimitan el alcance de la Norma XVI en los procedimientos de fiscalización definitiva.

La espera se prolongó hasta la aprobación del crucial Decreto Supremo 145-2019-PE en 2019, que marcó un hito al establecer los Parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma Antielusiva General. En esta disposición, se detallan, entre otros aspectos, los supuestos que rigen la aplicación de la Norma XVI. Además, se regulan de manera meticulosa los elementos fundamentales del procedimiento garantista en la fiscalización definitiva, delineando con precisión las responsabilidades y la participación del directorio y representantes legales. Este avance legislativo ofrece un marco más preciso para los procesos de fiscalización y clarifica las responsabilidades de los actores involucrados.

### ***2.2.1.1 Economía de Opción, Elusión y Evasión***

#### **Economía de Opción**

Conforme a las aportaciones de (Moreno & Moreno, 2014), la economía de opción representa una estrategia económica que posibilita la adaptación diversos escenarios comerciales de manera que se logre una posición fiscal favorable, sin incurrir en violaciones legales. En términos sencillos, la economía de opción habilita la selección del escenario más beneficioso para la persona jurídica sin contravenir las disposiciones legales. Por otro lado (Diaz & Vigo, 2017) mencionan que la economía de opción se basa en el “derecho que tiene todo contribuyente, todo administrado o todo sujeto de

poder ordenar sus negocios en la forma que le resulte más ventajoso fiscalmente, siempre dentro de la licitud del ordenamiento”

### Elusión

Según el Grupo de Justicia Fiscal Perú, la elusión fiscal se define como la "aprovechamiento de vacíos y ambigüedades presentes en el marco legal con el propósito de eludir o disminuir el pago de impuestos, sin que esta acción sea considerada como ilegal" (2018). Según la perspectiva de (Díaz & Vigo, 2017) la elusión implica el empleo de métodos legítimos con el objetivo de lograr una disminución en la carga tributaria, siendo estos necesariamente ajenos al ámbito de la ilegalidad tributaria, ya que se trata de medios legalmente irreprochables. Asimismo, mencionan que “Evasión, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley” (Díaz y Vigo, 2017, p. 20).

En última instancia, Zuzunaga del Pino sostiene que la elusión fiscal implica evitar la ocurrencia del hecho generador "mediante el abuso de las formas jurídicas o la violación de la causa típica". Esta conducta es censurable, ya que transgrede los valores y principios de un sistema tributario equitativo (2013, p. 25). En el contexto de este trabajo, se comprende que la elusión ocurre cuando una entidad jurídica recurre a lagunas legales para reducir o eliminar el pago de impuestos que legítimamente le corresponde. Aunque el acto sea jurídicamente válido, su propósito subyacente no lo es. En otras palabras, implica la utilización de una estructura legal con fines distintos a los que originalmente motivaron su creación.

Según Bravo (2013), pueden existir tres formas de elusión. Primero, podría entenderse como el ahorro tributario a través de negocios anómalos que se relacionen a casos de fraude a la ley, simulaciones o negocios indirectos; segundo, podría ser considerado como un tipo de ahorro vinculado a las economías de opción; tercero, podría relacionarse el término elusión con delito tributario, por lo que existiría una concepción de elusión lícita y elusión ilícita. Sin embargo, para Zuzunaga del Pino solo es posible ofrecer una definición del término elusión; así, este último sería el evitamiento del hecho generador a través de la vulneración de vacíos legales o formas jurídicas (Zuzunaga del Pino, 2013). Entonces, lo mencionado por Zuzunaga del Pino coincide con la primera forma de elusión expuesta por Bravo, pero elimina las otras dos.

### **Evasión**

En este sentido, el Grupo de Justicia Fiscal Perú agrega que la evasión fiscal se define como "la violación deliberada del marco legal con el objetivo de eludir o reducir el pago de impuestos, constituyendo así un acto ilegal" (2018). En consecuencia, se puede

señalar que la distinción clave entre la elusión y la evasión reside en que la primera implica la evitación artificiosa del pago de un tributo que, aunque no esté establecido por una ley, debería abonarse; mientras que en los casos de evasión tributaria se transgrede directamente una disposición legal (Matus, 2017).

### ***2.2.1.2 Simulación Tributaria***

En las actividades diarias de los ciudadanos, es evidente que estos suscriben contratos con propósitos que difieren de un negocio genuino. Estas acciones y transacciones pueden tener implicaciones perjudiciales para terceros, por lo que resulta apropiado llevar a cabo un análisis de las definiciones de simulación. En este contexto, se destaca que la simulación implica la ocultación de ciertos eventos o circunstancias, presentando en su lugar otros diferentes (Garaycott y otros, 2003, pág. 342). De acuerdo con lo expuesto, se evidencia que la simulación implica una discrepancia entre la voluntad expresada y la intención real, pudiendo manifestarse como simulación absoluta, la cual, al ser reconocida como tal, es sancionada con la nulidad según nuestra legislación vigente, o como simulación relativa y parcial. Asimismo, es relevante señalar que la voluntad interna es el impulso que guía tanto al proponente como al aceptante del negocio.

En el contexto de la simulación, es necesario examinar la simulación relativa como una de sus variantes. En este sentido, cabe mencionar que en la simulación parcial o disimulación se lleva a cabo un negocio que no corresponde a la realidad, ya que está encubierto (Malherbe y Fernando, 2018, pág. 37). La característica del negocio resulta incongruente con la intención percibida por las partes. Esta forma económica implica la existencia de un negocio oculto que disfraza un acuerdo simulado. Para ilustrar este concepto, consideremos el ejemplo de un contrato de locación de servicios que encubre una relación de dependencia (Malherbe y Fernando, 2018, pág. 37). De acuerdo con la definición de simulación relativa, el acto real difiere del aparente, y en este contexto, se constata que esta situación queda sujeta a la aplicación de la Norma XVI. En consecuencia, subrayamos la idea de que la posición jurídica entre las partes permanece inalterada, justificando así la aplicación de los criterios establecidos en los numerales

de la Norma XVI por parte de la administración para la clasificación jurídica de los hechos económicos realizados.

### **2.2.2 Ley Penal Tributaria**

En un primer momento, los delitos tributarios fueron regulados en el ordenamiento jurídico nacional como una de las secciones del Código Tributario de 196 (Promulgado mediante el Decreto Supremo N° 263-H de fecha 12 de junio de 1966). Posteriormente, los delitos tributarios se tipificaron en los artículos 268 y 269 de la Sección II, Título XI, Libro Segundo, Parte Especial-Delitos del Código Penal de 1991. Patrick (2013: p 12)

De acuerdo a lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria, se derogaron los artículos 268 y 269 del Código Penal de 1991, toda vez que se consideró que al encontrarnos ante delitos cuyo supuesto de hecho - conducta típica- presenta una vinculación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, es necesaria una regulación externa al Código Penal a través de una ley penal especial que contenga lo material y procesal, a fin que una misma norma regule íntegramente lo correspondiente a dichos ilícitos (Bramont A, 2010, págs. 255-238).

#### **2.2.2.1 Decreto Legislativo N° 813**

Dada la Importancia de contar con una legislación específica, referente a delitos de Defraudación Tributaria, se crea la ley penal especial: Decreto Legislativo N° 813, por su especialidad, naturaleza y para un mejor tratamiento.

Según tabla 02 el primer artículo del referido decreto nos hace referencia a las conductas típicas que generan el inicio de la persecución y su procesamiento, al ser contrario a derecho en cuanto al pago de la obligación tributaria, por lo cual deja en claro mediante su último párrafo la sanción que la persona deberá cumplir si decide evadir esta obligación.

El artículo 2° de la Ley Penal Tributaria establece las diversas formas en las que se comete el delito de defraudación tributaria. En dicho artículo se especifica que las modalidades de defraudación tributaria están sujetas a la pena contemplada en el artículo 41° del Código Penal.

Los atenuantes de la defraudación tributaria se muestran en el artículo 3° de la Ley Penal Tributaria. Los agravantes de la defraudación tributaria se muestran en el artículo 4° de

la Ley Penal Tributaria. En el artículo 7° se establece el requisito de procedibilidad. El artículo 8° de la Ley Penal Tributaria establece las normas que rigen el proceso de investigación y promoción de la acción penal. El artículo 9° de la Ley Penal Tributaria estipula la obligación de notificar a la SUNAT en caso de sospecha de la comisión de un delito tributario.

### ***2.2.2.2 Responsabilidad Solidaria en concurrencia con la Responsabilidad Penal***

La responsabilidad solidaria se basa en las conductas intencionales de los representantes y está estrechamente vinculada al proceso penal. Su finalidad es determinar la clasificación del comportamiento del individuo para establecer si actuó con dolo. Es importante destacar que esta calificación solo puede llevarse a cabo en el ámbito judicial durante los procesos penales relacionados con delitos tributarios.

El Tribunal Fiscal fundamenta su dictamen favorable sobre la atribución de responsabilidad solidaria en base a la sentencia penal, haciendo referencia a la RTF N° 7019-2-2002, donde se establece que:

habiéndose acreditado en la vía penal que el recurrente actuó con dolo al haber dejado de pagar las deudas tributarias correspondientes a la Empresa (...), se concluye que la imputación de responsabilidad solidaria efectuada por la Administración se encuentra conforme a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada.

De manera similar, en casos donde las conductas dolosas no han sido probadas durante el proceso penal, el Tribunal Fiscal ha ordenado la revocación de la Resolución que establece la responsabilidad solidaria.

Además, es importante tener en cuenta que la Responsabilidad Solidaria puede estar sujeta a lo que se decida en el proceso penal<sup>74</sup>, según lo establecido en la RTF 4168-1-2007.

Que en virtud de lo expuesto y a la Resolución de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia que absuelve al recurrente de los cargos por la comisión de los delitos tributarios de defraudación tributaria y contra la fe pública (falsificación de documentos y falsedad ideológica), al no encontrarse acreditada la conducta dolosa de aquél, procede que sea revocada la resolución apelada.

La doctrina considera que, en la determinación de la responsabilidad solidaria por acciones dolosas y fraudulentas, deben aplicarse las garantías del proceso penal (Bendezú, 2015)

Así, puesto que la responsabilidad tributaria por actos ilícitos es entendida como una

sanción, con la estructura de una garantía personal del crédito tributario, desde este sector doctrinal se ha considerado que deberían aplicarse a dicho instituto jurídico los principios de legalidad, de tipicidad, de culpabilidad y, desde el punto de vista procedimental, las garantías previstas por el artículo 24 de la Constitución en relación con el proceso penal, en especial la presunción de inocencia (Gonzales Ortiz, 2004)

## **Materiales y métodos**

### **3.1 *Tipo y nivel de investigación***

#### **Enfoque: Cualitativo**

El presente trabajo de investigación describe un tipo de enfoque cualitativo en el cual se pretende determinar si existe responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la ley penal tributaria como consecuencia de la calificación de Simulación Relativa según la Norma XVI del Código Tributario.

#### ***Tipo: Aplicada***

La presente investigación se desarrolla bajo un tipo de investigación aplicada, puesto que se encuentra estrechamente relacionada en función a un marco teórico y que busca confrontar con teorías de la realidad. (Behar, 2008).

#### ***Nivel: Descriptiva***

Se realizó una investigación descriptiva dado a que la investigación recopiló información no numérica proveniente de bibliografías, artículos, documentos, leyes, jurisprudencias, etc., con la finalidad determinar si existe responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la ley penal tributaria como consecuencia de la calificación de Simulación Relativa según la Norma XVI del Código Tributario.

### **3.2 *Diseño de investigación***

Diseño del presente estudio fue no experimental, en este tipo de diseño las variables no se manipulan de forma deliberada, por el contrario, las situaciones se observan conforme se presentan, para posteriormente proceder a su análisis (Hernández, Fernández y Baptista, 2014).

### **3.3 *Población, muestra y muestreo***

**Población:** Resoluciones del Tribunal Fiscal

**Muestra:**

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04234-5-2017

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04586-2-2019

Resolución del Tribunal Fiscal N° 03052-5-2020

**Muestra:** No probabilístico

El muestreo corresponde a un tipo no probabilístico puesto que las muestras están basadas en un juicio subjetivo en lugar de una selección al azar. Y de técnica por conveniencia, puesto que se encuentran al alcance del investigador (QuestionPro, 2021)

### **3.4 *Criterios de selección***

Los criterios de selección se basaron en la estrecha relación de los investigadores con las unidades analíticas receptoras del estudio. El vínculo es netamente de trabajo y además por interés educativa del tema materia de investigación.

### 3.5 Operacionalización de variables

<b>VARIABLES</b>	<b>DEFINICIÓN CONCEPTUAL</b>	<b>DEFINICIÓN OPERACIONAL</b>	<b>DIMENSIONES</b>	<b>INDICADORES</b>
Norma XVI del Código Tributario	Sunat a la Norma XVI como una disposición que contiene una norma general anti elusiva a fin de otorgar a la Administración Tributaria la facultad necesaria para combatir las conductas elusivas que pudieran presentarse y que afectan principios constitucionales tales como el deber de solidaridad, capacidad contributiva, entre otros	Norma que permitirá determinar la efectiva naturaleza del hecho económico, tomando en cuenta los actos y situaciones efectivamente realizados o que hubieren sido perseguidos por los deudores tributarios, evitando la realización del hecho imponible (parcial o total), tratando de obtener una ventaja o pérdida, sea esta en forma individual o en conjunto para la obtención de resultados, resultados jurídicos y económicos que deben ser distintos al de la economía de opción.	Simulación Relativa	Parámetros de Fondo y forma Calificación Económica y Jurídica
Ley Penal Tributaria	Ley que tipifica los delitos tributarios y ciertas condiciones para su persecución y condena.	Ley que permitirá ejercer la acción penal a petición de la parte agraviada en casos de delitos tributarios.	Delito Tributario Responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas	Configuración del delito Representantes legales como sujeto activo del delito

### **3.6 Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

#### **Técnica de recolección de datos**

La técnica que se empleará será análisis documental de donde se revisará y analizará la doctrina y jurisprudencia.

#### ***Instrumento***

El instrumento a emplear será la guía de análisis documental

### **3.7 Procedimientos**

1.- Preparación y Recolección de Datos:

- Realizar un análisis de la Doctrina en cuanto a la Normativa a analizar.
- Clasificar los documentos jurisprudenciales para su examen y análisis de información.

2.- Analizar los pronunciamientos del tribunal fiscal seleccionadas.

3.- Vincular el análisis de la norma con los pronunciamientos del tribunal fiscal para finalmente interpretar y analizar cada RTF mediante los instrumentos y técnicas antes mencionados.

### **3.8 Plan de procesamiento y análisis de datos**

Para el desarrollo de los objetivos de esta investigación de utilizar el análisis documental

### 3.9 Matriz de consistencia

Problema Principal	Objetivo Principal	Hipótesis	Variables
	Determinar si existe responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la ley penal tributaria como consecuencia de la calificación de Simulación Relativa según la Norma XVI-CT.		<p><b>Norma XVI del Código Tributario</b></p> <p><b>Ley Penal Tributaria</b></p>
	<b>Objetivos Específicos</b>		<p><b>Dimensiones</b></p> <p><b>Indicadores</b></p>
¿Existe responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la ley penal tributaria como consecuencia de la calificación de Simulación Relativa según la Norma XVI-CT?	Analizar la Norma XVI del Código Tributario y La Ley Penal Tributaria.	No existe hipótesis para la presente investigación.	<p>Simulación Relativa</p> <p>Parámetros de Fondo y forma</p> <p>Calificación Económica y Jurídica</p>
	Analizar los pronunciamientos del tribunal fiscal para determinar responsabilidad penal según la ley penal tributaria, como resultado de la calificación de Simulación Relativa en los representantes legales de personas jurídicas de acuerdo a la Norma XVI del Código Tributario.		<p>Delito Tributario</p> <p>Configuración del delito</p>
	Relacionar el análisis de la norma con los pronunciamientos del tribunal fiscal y determinar la existencia de responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la Ley Penal Tributaria como consecuencia de la calificación de Simulación Relativa.		<p>Responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas</p> <p>Representantes legales como sujeto activo del delito</p>
<b>Diseño y Tipo de investigación</b>	<b>Población, muestra y muestreo</b>	<b>Procedimiento y procesamiento de datos</b>	
Diseño: Descriptivo	Población: Resoluciones del Tribunal Fiscal	Elaborar la matriz de consistencia.	Análisis de la sustancia Económica
Tipo: Aplicada	Muestra: RTF 4234-5-2017; 04586-2-2019,03052-5-2020	Análisis de las normas competentes	Identificación de la ventaja Tributaria
Enfoque: Cualitativo	Muestreo: No probabilístico por conveniencia.	Análisis de los pronunciamientos fiscales	Identificación de los actos artificiosos o impropios
			Identificación del verdadero hecho
			Análisis de la responsabilidad penal de los representantes legales.

### 3.10 Consideraciones éticas

Los Datos Utilizados solo para fines académicos

## Resultados y discusión

### Resultados

#### *Analizar la Norma XVI del Código Tributario y La Ley Penal Tributaria*

#### *Análisis de la Norma XVI del Código Tributario*

La norma antielusiva general fue diseñada con el propósito de mejorar el marco normativo tributario, perseverando la seguridad jurídica en relación con la capacidad de fiscalización. Bajo este principio, se introdujo en la legislación peruana la Norma XVI a través del artículo 3° del Decreto Legislativo N.º 1121, promulgado el 18 de julio de 2012. Tal dispositivo se incorporó como componente integral del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en adelante, Código Tributario. Este entorno jurídico resulta crucial, ya que de él emana la repercusión de la facultad conferida a la administración tributaria para evaluar la elusión de normativas fiscales y la simulación de eventos económicos.

Tabla 03	
<i>Componentes frente a la simulación</i>	
Art. 3 del Decreto Legislativo 1121	Contenido
Primer párrafo	La administración Tributaria, podrá analizar la sustancia económica de la operación con la finalidad de identificar el verdadero hecho imponible.
Sexto párrafo	En caso de actos simulados se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados
Elaboración propia	

En el transcurso de un proceso de fiscalización, Administración Tributaria posee la facultad de reconsiderar formas jurídicas simuladas, anulando las implicaciones generadas por dicho acto y asignando el tratamiento tributario correspondiente a la estructura legal genuina que haya sido disfrazada u ocultada.

Tabla 04

*Componentes frente a la Elusión*

Art. 3 del Decreto Legislativo 1121	Contenido
Segundo párrafo	La administración Tributaria tiene la facultad para exigir el pago en caso de que se detecten supuestos de elusión fiscal.
Tercer párrafo	Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se obtenga alguna ventaja tributaria mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT: a) Los actos que llevan a la evasión fiscal <b><u>deben ser artificiosos o inapropiados para alcanzar el resultado fiscal deseado</u></b> , ya sea que estos actos se realicen de manera individual o en conjunto. b) Además del ahorro o beneficio fiscal, la utilización de estos actos debe generar efectos legales o económicos que sean diferentes de los que se obtendrían mediante acciones fiscales usuales y apropiadas
Cuarto párrafo	La autoridad tributaria, <b><u>aplicará la norma fiscal que hubiera sido apropiada para los actos usuales o típicos en una situación dada</u></b>
Quinto párrafo	Se consideran como créditos por concepto de impuestos aquellos saldos a favor del exportador, reintegros tributarios, anticipos del IGV e IPM, reembolsos definitivos del IGV e IPM, restituciones de aranceles y cualquier otro término equivalente estipulado en las regulaciones fiscales que no impliquen pagos indebidos o en exceso.

Elaboración propia

Debido a que el elemento establecido tanto en el primer y último párrafo de la norma XVI se enfoca en regular el tratamiento de los actos realizados bajo simulación, ya sea esta absoluta o relativa entendida esta última, como la celebración de un negocio disfrazado que no refleja la realidad. En este contexto, para combatir diversas formas elusivas no contempladas en los párrafos precedentes, se introducen los párrafos segundos al quinto. En estos, el enfoque central no radica en la ocurrencia o concreción del hecho imponible, sino en la utilización de formas jurídicas atípicas o artificiosas.

Es relevante señalar que la norma XVI no origina ni complementa la premisa de la Hipótesis de la incidencia tributaria para ninguno de los impuestos a los que pueda aplicarse, dado que estas ya están establecidas en cada una de las leyes que los rigen.

Para que la administración aplique la Norma XVI, se requiere llevar a cabo una fiscalización definitiva, notificando al contribuyente sobre el inicio de este proceso bajo el amparo de la Norma XVI. La motivación de esta fiscalización debe ser apropiada, y el fiscalizador debe analizar los párrafos del 1 al 6 en los que el contribuyente esté involucrado, fundamentándose en las situaciones detalladas en la tabla 05 según lo especificado en los artículos 6° y 7° del Decreto Supremo N° 145-2019-EF.

Posteriormente, se eleva el informe y el expediente de fiscalización al Comité Revisor, compuesto por tres funcionarios, indicando la existencia de elementos suficientes para aplicar la Norma XVI.

El informe resultante debe ser notificado al sujeto fiscalizado, quien tiene un plazo de 10 días para declarar al órgano fiscalizador los datos de todas las personas involucradas en el diseño, aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones abordadas en el informe. En caso necesario, el contribuyente puede solicitar una extensión de tiempo única para presentar su sustento. Una vez completado este procedimiento, la administración determinará la existencia de fraude a la ley o simulación, emitiendo, si corresponde, la resolución de determinación para concluir el proceso de fiscalización. Es importante señalar que el contribuyente tiene la opción de reclamar el acto administrativo, y en caso de que esta sea considerada infundada, el contribuyente puede recurrir a la apelación ante el Tribunal Fiscal.

### ***Análisis de la Ley Penal Tributaria***

El propósito fundamental del derecho fiscal es proteger la recaudación de impuestos, los cuales benefician a toda la sociedad, y garantizar su correcta distribución, de acuerdo con lo establecido en el artículo 74° de la Constitución política. Sin embargo, cuando se viola intencionalmente esta labor llevada a cabo por la administración tributaria, se convierte en un asunto penal, establecida en la Ley Penal Tributaria.

Con el fin de abordar adecuadamente esta investigación, es imprescindible examinar la Ley Penal, ya que se relaciona directamente con el objetivo de nuestro estudio. El contenido normativo será analizado en la siguiente tabla:

Tabla 06

#### ***Tipos penales Tributarios***

<b>Artículo</b>	<b>Tipos Penales</b>	<b>Contenido</b>
Primer artículo	Tipo base	Sanciona a aquel que en provecho propio o de un tercero realiza conductas fraudulentas contra el fisco mediante artificios, engaños, astucias u otras formas fraudulentas, para dejar de pagar los tributos.
Segundo artículo	Modalidades	Referido a modalidades de defraudación tributaria, tales como el ocultamiento de ingresos, rentas o consignando pasivos falsos
Tercer artículo	Modalidad atenuada	Describe los límites o montos de tributos dejados de pagar que la norma considera menos lesivos

Cuarto artículo	Modalidad agravada	Describe las maniobras más lesivas por la gravedad del engaño.
Quinto artículo	Delito relacionado con la contabilidad	Delitos vinculados con la contabilidad, referidos como delitos contables debido a su conexión con los registros de la empresa.

---

Elaboración propia

Los tipos penales tributarios requieren un comportamiento doloso, es decir, una acción u omisión llevada a cabo con pleno conocimiento y voluntad. No es necesario que el representante legal sea un contador, abogado o especialista en tributación; lo fundamental es que haya actuado de forma consciente. Dada la complejidad de estos delitos, se considera prácticamente indispensable que, para cometerlos, haya contado con la participación de un profesional con conocimientos tributarios sólidos.

El solo hecho de la determinación de una acción fraudulentamente diseñada o evasiva no resulta en la aplicación de medidas penales tributarias. Según el artículo 16°, numeral 13, del Código Tributario (tabla 07), tales acciones, incluyendo el dolo, negligencia grave y abuso de facultades que podrían dar lugar a la aplicación de la Norma XVI, carecen de naturaleza penal. No obstante, estas acciones estarán sujetas a los principios y normas establecidas por la legislación penal pertinente, lo que implica que la administración tributaria tiene la responsabilidad de examinar los posibles elementos dolosos asociados con simulación o elusión que puedan haber sido planeados por los representantes legales o directores de las personas jurídicas (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019).

Los delitos tributarios se configuran mediante acciones dolosas que impactan los bienes jurídicos protegidos por el Estado, y se manifiestan a través de prácticas engañosas con el objetivo de evadir total o parcialmente el pago de impuestos. Por otro lado, las infracciones administrativas surgen de la violación de mandatos tributarios establecidos en las normas administrativas.

En el contexto de las personas jurídicas, la responsabilidad penal recae en el representante legal, ya que las personas jurídicas en sí mismas no cometen delitos. Por ende, son los representantes legales quienes pueden enfrentar procesos penales, siendo considerados penalmente responsables.

Dada la importancia del elemento doloso en la configuración del delito tributario, resulta fundamental destacar las distinciones existentes entre el delito tributario y la infracción tributaria.

Tabla 08

*Diferencia entre delito e infracción Tributaria*

	<b>DELITO TRIBUTARIO -ILÍCITO TRIBUTARIO PENAL</b>	<b>INFRACCION TRIBUTARIA – ILICITO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO</b>
<b>Definición</b>	“El delito tributario es toda violación <b>dolosa</b> de normas legales impositivas sancionada con penas”	“Es infracción tributaria toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título, o en otra leyes o decretos legislativos”.
<b>Aspecto</b>	El delito tributario será establecido de manera subjetiva, requiriendo una conducta dolosa evidenciada mediante el uso de engaño.	La infracción será determinada en forma objetiva, significa que para la configuración de la infracción se toman en cuenta sólo los hechos, sin considerar el elemento intencional del sujeto infractor (dolo o culpa).
<b>La determinación de la responsabilidad</b>	Se debe demostrar la intención del agente de transgredir la ley tributaria con el propósito de evadir total o parcialmente el tributo, mediante artimañas o fraude.	La administración tributaria no tiene en cuenta ardid o fraude, solo configura la naturaleza del hecho sin determinar agravantes.
<b>La naturaleza del sujeto activo</b>	Solo podrá ser sujeto de la pena, la persona natural más no la persona jurídica.	Pueden ser aplicadas a la persona natural o jurídica
<b>Interés protegido</b>	El Estado Peruano del cual se ha vulnerado el bien jurídico protegido, que es la recaudación de los ingresos públicos	Para la infracción tributaria el interés que se busca proteger es el de la administración tributaria
<b>Naturaleza de la Sanción</b>	La sanción consiste una privación de la libertad (Pena de cárcel)	la sanción a la infracción tributaria puede ser pecuniaria o no pecuniaria representadas por las multas (para las infracciones sustanciales) y otras como suspensión temporal de permisos licencias, etc.
<b>Base legal que lo sustenta</b>	Decreto Legislativo N° 813 Decreto Legislativo N° 1114 : 5-A, 5-B, 5-C y 5-D	La infracción como la sanción se encuentran tipificadas en el Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario.

Elaboración Propia

**Analizar los pronunciamientos del tribunal fiscal para determinar responsabilidad penal según la ley penal tributaria, como resultado de la calificación de Simulación Relativa en los representantes legales de personas jurídicas de acuerdo a la Norma XVI del Código Tributario.**

**CASO N°01: Resolución del Tribunal Fiscal N° 04234-5-2017**

Tabla 09

**Análisis - RTF N° 04234-5-2017**

RTF	EXPEDIENTE	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	AÑO	INFRACCIONES
RTF N° 04234-5-2017	04234-5-2017	Impuesto a la Renta de no Domiciliados y multa y Multa	AREQUIPA	17/05/2017	2012	Numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario
<b>RECURRENTE/CONTRIBUYENTE</b>		<b>ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUNAT</b>			<b>TRIBUNAL FISCAL</b>	
<p>El traspaso de propiedad del 49% de las acciones se hizo efectivo el 26 de junio de 2012, durante la operación de rueda de bolsa. En consecuencia, CAVALI cumplió debidamente con el pago del impuesto sobre la ganancia de capital, respetando la tasa impositiva del 5%. Además, previamente se acordó aplazar el pago correspondiente a la transferencia del 49% de las acciones hasta que se llevara a cabo la transferencia a través de la Bolsa de Valores (BVL), estipulando que el pago se realizaría después de la liquidación de la operación, que tuvo lugar en 2017.</p>		<p>La transferencia del 49% de las acciones de la empresa adquirida se concretó el 28 de marzo de 2012 mediante el envío de una carta notarial, en la cual el adquirente manifestó su intención de ejercer la opción de compra de esas acciones en el año 2017. Según se indicó, la operación realizada en la rueda de bolsa, conocida como operación cruzada, era considerada como un acto jurídico aparente o simulado, mientras que el acto jurídico auténtico correspondía a la transferencia efectiva de propiedad de las acciones a través de un contrato de compraventa que se llevó a cabo mediante el ejercicio de la opción de compra en el año 2017. En cumplimiento de la Norma XVI, se determinó que la venta real tuvo lugar el 28 de marzo de 2012, fuera de un mecanismo centralizado de negociación, y no el 26 de junio de 2012 a través de la operación simulada en la rueda de bolsa. Por consiguiente, la operación de enajenación de los valores mobiliarios se encontraba sujeta a la tasa impositiva del 30% del impuesto sobre la renta (IR), en lugar de beneficiarse de la tasa reducida del 5%.</p>			<p>El Tribunal Fiscal respalda la transferencia del 100% de las acciones de la empresa adquirida el 28 de marzo de 2012. Los argumentos clave incluyen la expresión del deseo del adquirente, su actuación como accionista desde la fecha mencionada, la asunción de créditos, acuerdos incompatibles con la cotización en un mercado centralizado, la facultad del adquirente para fijar la fecha de cierre, una única operación bursátil relevante en junio de 2012 y la cancelación de propuestas de negociación, sugiriendo un desinterés por la Bolsa de Valores de Lima durante el periodo de cotización de las acciones.</p>	

Elaboración Propia

**CASO N°02: Resolución del Tribunal Fiscal N° 04586-2-2019**

Tabla 10

*Análisis - RTF N° 04586-2-2019*

RTF	EXPEDIENTE	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	PERIODOS ANALIZADOS	INFRACCIONES
RTF N° 04586-2-2019	04586-2-2019	Reintegro Tributario	LORETO	17/05/2019	2007 y 2008	inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
<b>RECURRENTE/CONTRIBUYENTE</b>		<b>ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUNAT</b>			<b>TRIBUNAL FISCAL</b>	
<p>La empresa recurrente, "Empresa A", afirma que ha cumplido con todos los requisitos establecidos en las normas correspondientes para poder beneficiarse del reintegro tributario. No existe un fundamento sólido por el cual la administración considere que las ventas realizadas al "Tercero B" se hayan llevado a cabo fuera de la región Selva, ya que la empresa no tiene control ni puede obligar a dicho cliente a vender los productos adquiridos a empresas ubicadas fuera de la región Selva, como "Empresa C y D". La responsabilidad recae en el cliente y no puede ser atribuida a "Empresa A".</p> <p>La empresa sostiene que, de acuerdo con su Registro de Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, más del 75% de sus operaciones se realizaron dentro de la región Selva. Por lo tanto, considera que la negativa de la solicitud de reintegro vulnera lo establecido en la normativa y los principios administrativos.</p>		<p>La administración cuestiona a la " Empresa A" ya que menciona que incumplió con el requisito establecido en el inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, pues realizó menos del 75% de operaciones en la Región Selva durante los ejercicios 2007 y 2008, al establecerse que simuló ventas a un tercero domiciliado en la Región Selva "Tercero B", pues en realidad los adquirentes fueron dos empresas vinculadas a la recurrente la " Empresa C y D" domiciliadas fuera de dicha región, de lo que tuvo conocimiento la recurrente</p> <p>La Administración Tributaria determinó la existencia de una conexión entre la "Empresa A" y las empresas " Empresa C y D" mediante el cruce de información llevado a cabo por la administración tributaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Existencia de contratos de suministro y distribución entre la empresa "Empresa A" y las empresas "Empresa C y D"</li> <li>- Vinculación de accionistas, gerentes y personal administrativo tanto en la empresa la "Empresa A" y las empresas " Empresa C y D"</li> <li>- No se pudo demostrar el ingreso de la mercancía adquirida por el "Tercero B" de la venta realizada por la "Empresa A", ni su posterior venta.</li> <li>- La "Empresa A" era el único proveedor del "Tercero B", y vendía a los clientes finales al mismo precio.</li> </ul>			<p>Según lo actuado, se determina que el grupo económico al que pertenece la empresa recurrente "Empresa A" y las "Empresas C y D" llevaron a cabo la simulación de ventas en la región Selva con el objetivo de obtener el beneficio del Reintegro Tributario. La administración ha demostrado la conexión entre la recurrente y las mencionadas empresas, así como la participación simulada del "Tercero B", lo que indica que la recurrente sabía que las ventas se dirigían a sus empresas vinculadas ubicadas fuera de la región. Como resultado, se concluye que la recurrente no cumplió con el requisito establecido en el inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo al no realizar al menos el 75% de sus operaciones en la Región Selva durante los ejercicios 2007 y 2008.</p>	

Elaboración Propia

**CASO N°03: Resolución del Tribunal Fiscal N° 03052-5-2020**

Tabla 11

*Análisis - RTF N° 03052-5-2020*

RTF	EXPEDIENTE	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	PERIODOS ANALIZADOS	INFRACCIONES
RTF N°03052-5-2020	03052-5-2020	Impuesto General a la ventas y Multas	LIMA	14/07/2020	2014	numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario
RECURRENTE/CONTRIBUYENTE		ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUNAT			TRIBUNAL FISCAL	
<p>La empresa recurrente declara que el préstamo obtenido de la empresa "Consortio Sayan" fue utilizado como capital de trabajo. Debido a la falta de liquidez al finalizar el plazo acordado para su devolución, la recurrente suscribió tres acuerdos de compensación con dicho consorcio para saldar la deuda generada por el préstamo, utilizando las acreencias que aún tenía pendientes por los servicios prestados. Está debidamente documentado tanto los aportes adeudados como las facturas pendientes de pago a las que se les aplicaron dichos montos.</p> <p>La recurrente señala que la administración no ha considerado que los adelantos fueron recibidos antes del inicio de los servicios.</p>		<p>La administración en aplicación del criterio de realidad económica recogido en la Norma XVI del Código Tributario, recalifico las transferencias efectuadas por la empresa Consortio Sayan a la empresa X en calidad de préstamo, como adelantos por los servicios prestados a dicho consorcio, por lo que se procedió a gravar con el impuesto general a las ventas, al tratarse de operaciones afectas a dicho impuesto.</p> <p>La administración señala que, en el acta de la junta general de accionistas del 2 de enero de 2014, la empresa X acordó solicitar un préstamo a la empresa Consortio Sayan por un monto máximo de 2,340,766.00. Además, se acordó celebrar convenios de compensación. Posteriormente, mediante el contrato mutuo fechado el 18 de enero del mismo año, se estipuló que dicho préstamo no devengaría intereses, se desembolsaría según las necesidades de la empresa y se liquidaría utilizando las compensaciones derivadas de los ingresos generados por la prestación de servicios al mencionado consorcio. Cabe mencionar que los convenios de compensación se realizaron en relación con los contratos de prestación de servicios firmados entre el 11 de febrero de 2013 y el 31 de marzo de 2014.</p> <p>En consecuencia, tanto el libro de actas inicial como el contrato de mutuo establecieron desde el principio que el pago del préstamo se realizaría mediante la compensación de las deudas generadas por la prestación de servicios efectuada en beneficio del mencionado consorcio.</p>			<p>Se concluye que los actos realizados por la recurrente no concuerdan con las características habituales de este tipo de contratos. Desde el principio, tanto en el acta de la junta de accionistas del 2 de enero de 2014 como en el contrato mutuo del 18 de enero de 2014, se estableció la compensación de la deuda derivada del préstamo con las acreencias pendientes por la prestación de servicios con la otra parte involucrada. Esto indica que no se evidencia la intención de la recurrente de devolver el dinero transferido en calidad de "préstamo". Por el contrario, se observa que, a través de los actos realizados, su objetivo era evitar la aplicación del Impuesto General a las Ventas sobre los adelantos recibidos por los servicios prestados al "Consortio Sayan".</p>	

Elaboración Propia

Del análisis realizado a los pronunciamientos del tribunal fiscal la (RTF) 04234-5-2017 estudia el tratamiento tributario de las personas jurídicas no domiciliadas, centrándose particularmente en la disputa en torno a la aplicación del inciso h) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta. Esta controversia se despliega en el contexto de las rentas generadas por la enajenación de valores mobiliarios realizada dentro del país. La esencia del debate radica en la determinación de la tasa impositiva, que puede ser del 5%, según lo establecido en el inciso h), o del 30%, conforme al inciso j) del mismo artículo, cuando se trata de otras rentas de personas jurídicas no domiciliadas.

La polémica también radica si, de acuerdo con las disposiciones establecidas en los literales c) y d) del artículo 71 del Impuesto a la Renta, la retención debió ser llevada a cabo por ser el agente de retención, o en su defecto, dicha retención debería haber sido ejecutada por CAVALI. Es importante señalar que según lo explicado en el tercer párrafo del artículo 30-B del reglamento correspondiente a la Ley del Impuesto a la Renta, en relación con el inciso h) del artículo 56 de la misma ley, se establece que la enajenación de valores mobiliarios debe llevarse a cabo dentro del sistema descentralizado de negocios en Perú.

En este sentido la administración tributaria en aplicación del primer y último párrafo de la norma antielusiva general tiene la facultad de fiscal los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes. En relación con esto, el Tribunal Fiscal determinó que el criterio aplicable debía ser el establecido en el inciso j) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que conlleva la aplicación de una tasa del 30 % en lugar del 5 %. Adicionalmente, el tribunal se pronunció sobre la cuestión de si CAVALI o la entidad concurrente debían asumir la responsabilidad como agente de retención, concluyendo que la calidad de agente de retención recae en la entidad concurrente, ya que la venta de acciones se llevó a cabo fuera del mecanismo descentralizado de negocios. En consecuencia, en la presente Resolución del Tribunal Fiscal se aplicaron tanto el primer como el último párrafo de la norma antielusiva XVI.

En relación con la resolución del Tribunal Fiscal N° 04586-2-2019, se examina la cuestión de si se ha cumplido con el requisito contemplado en el inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (IGV). Este requisito es fundamental para acceder al beneficio de reintegro tributario establecido en el artículo 48° de la misma norma, específicamente destinado a empresas ubicadas en la región selva, como se detalla en el artículo 45° de dicha legislación.

De esta revisión se desprende la necesidad de que los comerciantes de la región selva cumplan con la condición de realizar no menos del 75% de sus operaciones en dicha región. Según el inciso d) del numeral 1 del artículo 11° del Reglamento de la Ley de (IGV), se entiende por

operaciones aquellas ventas y/o servicios realizados en la región selva. Además, según el numeral 2 del mismo artículo, para determinar el porcentaje de operaciones realizadas en la región selva, se considera el total de operaciones efectuadas por el comerciante durante el año calendario anterior.

La administración tributaria sostiene que la empresa recurrente, "Empresa A", creó una forma jurídica distinta a la realidad con el propósito de beneficiarse de esta exención fiscal. Esta conclusión se alcanza después de llevar a cabo una fiscalización. La forma jurídica simulada consistió en interponer a una tercera empresa, "Empresa B", que sí estaba domiciliada en la región selva, en la venta realizada a las empresas "Empresas C y D". Estas últimas son vinculadas con la recurrente y no se encuentran ubicadas en la región selva.

La administración estableció la vinculación entre la recurrente "Empresa A" y las empresas "Empresas C y D" debido a varios hallazgos, como compartir uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos, así como tener contratos celebrados de suministros y distribución. Se desvirtuó la venta entre la "Empresa A" y la "Empresa B" al evidenciar que el único proveedor de la empresa B era la empresa A. Además, el mismo día en que se realizaban los depósitos, estos eran retirados, los productos se vendían al mismo precio sin generar margen de utilidad, y se desconoció el ingreso de la mercadería al almacén de la empresa B.

En virtud de lo expuesto, el tribunal fiscal concluye que, en aplicación de la norma antielusiva, no son aplicables los requisitos establecidos para disfrutar del beneficio del reintegro tributario, dado que se ha determinado que la participación de la "Empresa B" fue simulada.

En relación con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03052-5-2020, la disputa se centra en determinar si la entrega de fondos por parte de la empresa "Consortio Sayán" a la recurrente fue destinada a ser utilizada como capital de trabajo o constituyó un anticipo por servicios. En cuanto a la administración a pesar que dichos ingresos están contabilizados como préstamos los considera adelantos por prestación de servicios gravados con IGV, detectando así la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del código Tributario.

***Relacionar el análisis de la norma con los pronunciamientos del tribunal fiscal y determinar la existencia de responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas según la Ley Penal Tributaria como consecuencia de la calificación de Simulación Relativa***

Tabla 12

*Relación del análisis Norma XVI con los Pronunciamientos del Tribunal Fiscal*

		<b>RTF 04234-5-2017</b>	<b>RTF N° 04586-2-2019</b>	<b>RTF N° 03052-5-2020</b>
<b>Análisis de la sustancia económica de la operación:</b>	<b>Antes de</b>	La operación cruzada en Rueda Bursátil el 49% de acciones: Se realizó una serie de actos societarios como propietario del 100% de las acciones (Véase tabla 13)	La venta a la empresa “Tercero B” las ventas estaban destinadas a las empresas vinculadas “Empresa C y D”	La formalización del contrato mutuo, era evidente que cualquier transferencia de fondos de la empresa Sayan a la empresa X se justificaba como el pago de servicios.
	<b>Después de</b>	La operación cruzada en Rueda Bursátil el 49% de acciones: Como propietario del 100% de acciones podría seguir realizando actos societarios (Véase tabla 13)	La venta a la empresa “Tercero B” fueron vendidos a las vinculadas de la “Empresa A”,	El contrato Mutuo se evidencia que, desde su constitución, su propósito principal ha sido destinar fondos para compensar el pago de servicios que la empresa X llevará a cabo en el futuro
<b>Norma XVI</b>	<b>Hecho Imponible Simulado</b>	Transferencia de propiedad del 49% de las acciones en el mercado centralizado de negociación bursátil	Venta a un cliente dentro de la Región Selva	Contrato Mutuo dinerario entre empresa Sayan y Empresa X por el importe total de 2,340,766.00. con 3 convenios de compensación por servicios prestados.
<b>Identificación el verdadero Hecho imponible</b>	<b>Verdadero Hecho Imponible</b>	Transferencia de propiedad de las acciones mediante el contrato de compra venta celebrado con la opción de compra (Aplicar las normas tributarias adecuadas a los actos efectivamente realizados, siendo éstas los artículos 76° y 56° inciso j) de la Ley del Impuesto a la <u>Renta</u> )	Venta a clientes fuera de la Región Selva, de este modo estaría incumpliendo con el requisito establecido en el inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo	Transferencia de dinero por anticipo de servicios el cual debe estar gravado con el IGV.

<b>Identificación del ahorro o ventaja tributaria</b>	38,427,154.64 Soles o 14,390,036.94 dólares (Detalle tabla 14)	No se proporcionan cifras para calcular con precisión el beneficio fiscal obtenido mediante el Reintegro Tributario. A pesar de ello, es esencial destacar que dicho reintegro o beneficio fiscal representa el 18% de las compras sujetas al IGV.	357,066.00 SOLES (Detalle tabla 999)
<b>Efectos de los actos realizados:</b>	De la utilización de la Operación cruzada en rueda bursátil por el 49% de acciones no tiene incidencia económica en el desarrollo empresarial	De la utilización del intermediario empresa Tercero B resultan efectos iguales a que si hubiera vendido directo a C y D porque estas empresas siempre fueron los verdaderos clientes.	La utilización del contrato mutuo dinerario no tiene incidencia económica en el desarrollo empresarial
<b>Identificación de los actos artificiosos e impropios que permiten</b>	Para ejercer actos societarios del 100% de accionariado se debió esperar Operación cruzada en rueda bursátil por el 49%, o de lo contrario gravar con el 30% al corresponder una operación de venta fuera de un mecanismo centralizado de	Se debió realizar la venta directa de la empresa A a las empresas C y D	La empresa X debería haber emitido un comprobante de anticipo por servicios en respuesta a la transferencia de dinero realizada por la empresa Sayán, efectuando así el pago de los tributos pertinentes dentro del periodo correspondiente.
<b>obtener la ventaja tributaria.</b>	La operación cruzada en rueda bursátil por el 49% de acciones es un acto artificial e impropio que ha permitido obtener una ventaja tributaria, ya que con este se trató de dar la figura de una operación en el mercado centralizado de negociación bursátil.	La utilización de una empresa domiciliada en la región selva para simular una venta en dicha región, con la finalidad de cumplir el requisito establecido en el inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Ventas dentro de la región mayores al 75%)	La utilización de un contrato mutuo con compensaciones acordadas desde su origen constituye un procedimiento artificial e inadecuado que ha posibilitado la obtención de beneficios fiscales, al buscar postergar el cumplimiento de los tributos correspondientes
<b>Situación Prevista en el D. Leg. N° 145-2019-EF</b>			

Tabla 15

*Relación de la Ley Penal Tributaria con los Pronunciamientos del Tribunal Fiscal*

	<b>RTF 04234-5-2017</b>	<b>RTF N° 04586-2-2019</b>	<b>RTF N° 03052-5-2020</b>
Aspecto Subjetivo	Únicamente se consideraría que se ha cometido un delito tributario si se demuestra de manera concluyente que los contratos celebrados fueron fraudulentos, es decir, si se establece que los mismos no reflejaban la realidad de la situación. Esto implicaría que se utilizó algún tipo de artificio, simulación o maniobra engañosa para reducir el monto de impuestos a pagar, manipulando una normativa fiscal que establecía una tasa impositiva más alta (30%) y presentando información falsa con el objetivo de beneficiarse de una tasa menor (5%) a través de un tercero.	La ausencia de utilización por parte de la recurrente del beneficio tributario asociado al reintegro del (IGV) elimina cualquier aspecto subjetivo, ya que no se configura la comisión de delito alguno.	Si se determina que los contratos suscritos son falsos y contrarios a la realidad, se evidenciará el uso de artificios o simulaciones con el objetivo de reducir el pago de impuestos, manipulando así una norma para obtener tasas impositivas más bajas o incluso nulas
Ley Penal Tributaria		No se justificaría la iniciación de un proceso por delito tributario	
Tipo penal	Delito tributario en virtud del tipo penal base		Delito tributario en virtud del tipo penal base
La determinación de la responsabilidad	Se evidencia la intención del agente de transgredir la ley tributaria con el propósito de evadir total o parcialmente el tributo		Se evidencia la intención del agente de transgredir la ley tributaria con el propósito de evadir total o parcialmente el tributo
La naturaleza del sujeto activo	Representantes legales		Representantes legales
Interés protegido	Estado Peruano		Estado Peruano
Naturaleza de la Sanción	No menor de cinco ni mayor de ocho años		No menor de cinco ni mayor de ocho años

Elaboración Propia

#### 4.1 *Discusión*

Del análisis realizado a los pronunciamientos del tribunal fiscal (RTF) resulta imperativo no solo comprender la Norma XVI, sino también familiarizarse con las regulaciones específicas que contextualizan cada (RTF), como la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto General (IGV). Este enfoque integral permite una interpretación más precisa y completa de los fallos del Tribunal Fiscal, ya que se consideran no solo los aspectos generales de la normativa antielusiva, sino también los detalles específicos y las complejidades derivadas de las leyes tributarias. La familiarización con estas regulaciones específicas contribuye a la construcción de un marco conceptual robusto para la interpretación y análisis de las resoluciones.

La RTF 04234-5-2017 desarrolla el tratamiento tributario de personas jurídicas no domiciliadas en Perú, focalizándose en la aplicación del inciso h) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta. La disputa se centra en la tasa impositiva, debatiendo entre el 5% (inciso h) y el 30% (inciso j) para rentas de personas jurídicas no domiciliadas por la enajenación de valores mobiliarios en el país. La controversia incluye la responsabilidad de retención, discutiendo si debió ser realizada por el agente de retención según el artículo 71 o por CAVALI. El reglamento establece que la enajenación de valores mobiliarios debe ser dentro del sistema descentralizado de negocios en Perú. La administración tributaria, basándose en la norma antielusiva, determina aplicar el inciso j) con una tasa del 30% y decide que la entidad concurrente sea el agente de retención, ya que la venta ocurrió fuera del mecanismo descentralizado de negocios. En resumen, la resolución del Tribunal Fiscal aplica la norma antielusiva XVI para resolver la disputa.

En el caso de la RTF 04234-5-2017, se podría alegar la presencia de un engaño claramente perceptible, demostrando la conciencia y la intención de aquellos que lo llevaron a cabo como parte de la configuración de un hecho doloso. En esta situación particular, si se concluye que los contratos firmados fueron fraudulentos (objetivamente opuestos a la realidad), se revelaría el uso de artificios, simulación o disimulación para reducir el pago de impuestos. Esto implica la manipulación de una norma para obtener una menor cuantía de impuestos (5%), encubriendo la verdadera cuantía que debería corresponder a una tasa más alta (30%), utilizando a una entidad intermedia (Cavali) con el fin de beneficiarse de la tasa menor. En caso de confirmarse esta situación, el delito tributario se ajustaría al tipo base que establece “*que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes (D. Leg 813, 1996), bajo este contexto nos encontraríamos ante la comisión de un delito tributario, pues bajo el uso del engaño como ya se expresó se ha logrado dejar de pagar el 25% del impuesto*

*que le correspondía*". Producto de esta imputación el agraviado, sería el Estado, respecto del cual se habría vulnerado el bien jurídico protegido que es la recaudación de los ingresos públicos. Considerando ahora las implicaciones de las penalidades establecidas en el artículo 27 del Código Penal, que menciona *"El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurren en él, pero sí en la representada"*. Dado este contexto, es necesario comprender que la responsabilidad penal descansa en el representante legal de la entidad jurídica, por lo que aquellos que desempeñan dicho rol deben aceptar la responsabilidad por las acciones delictivas cometidas.

En relación con la Resolución de Tribunal Fiscal (RTF) N° 04586-2-2019, se ratifica la existencia de simulación en concordancia con los argumentos presentados por la administración tributaria. Esta entidad sostiene que la empresa recurrente, denominada "Empresa A", creó una estructura jurídica aparente con el objetivo de obtener ventajas en términos de reintegro tributario. La simulación jurídica se materializó al interponer a una tercera empresa, "Empresa B", domiciliada en la región selva, en la transacción comercial entre "Empresa A" y las empresas "C y D", estas últimas vinculadas con la recurrente, pero ubicadas fuera de la región selva. De esta manera, se evidencia el incumplimiento del requisito estipulado en el inciso c) del artículo 46° de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), requisito fundamental para acceder al beneficio de reintegro tributario establecido en el artículo 48° de dicha normativa, dirigido específicamente a empresas con ubicación en la región selva, según lo detallado en el artículo 45° de la legislación mencionada.

En virtud de la decisión del Tribunal Fiscal de confirmar las alegaciones de la Administración Tributaria y revocar la solicitud de reintegro tributario en esta RTF, se concluye que no se configuró el beneficio tributario. En consecuencia, no se estaría vulnerando el bien jurídico protegido, que es la recaudación de ingresos públicos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria, el cual requiere como elemento típico el "dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes". Esto implica la generación de un perjuicio para la administración tributaria, expresado en una cuota tributaria defraudada. En virtud de lo expuesto, no se justificaría la iniciación de un proceso por delito tributario y, por ende, ninguna responsabilidad penal recae sobre el representante legal de la empresa en cuestión.

En la RTF N° 03052-5-2020 se recalificó las transferencias de la empresa Consorcio Sayán a la empresa X como adelantos por servicios prestados en lugar de préstamos, utilizando el

criterio de realidad económica, lo que representaría el uso de simulación relativa, lo que llevó a gravar las operaciones con el IGV. Es claro que se ha vulnerado el interés protegido por el Estado Peruano. Es crucial diferenciar entre operaciones que se inscriban en la categoría de ingeniería fiscal y aquellas maniobras constitutivas de una defraudación tributaria punible. No se podrían considerar actos de ingeniería fiscal aquellas transacciones que se pueden clasificar como negocios simulados o ficticios, donde las partes buscan únicamente establecer la apariencia externa de un determinado negocio jurídico, excluyendo los efectos jurídicos propios de este. En principio, el negocio simulado debe equipararse al engaño típico de la defraudación fiscal, ya que su propósito es ocultar el hecho imponible derivado del negocio jurídico real que refleja la verdadera voluntad negociadora de las partes. En este contexto, el delito tributario se ubicaría en el tipo penal base, sancionando a aquel que, en beneficio propio o de un tercero, deja de pagar los tributos establecidos por las leyes, recayendo la responsabilidad directamente en el representante legal de la empresa jurídica.

## Conclusiones

- Si bien los contribuyentes cuentan con la libertad de escoger las formas jurídicas más favorables para sus intereses, dado que no existe ninguna obligación legal de optar por aquellas que impongan mayores cargas tributarias, es crucial destacar que este derecho no puede ser ejercido en contradicción con la finalidad que el sistema jurídico asignó a dichas normativas. La violación de esta finalidad se consideraría un abuso de derecho. La práctica de abuso en las formas jurídicas constituye claramente una conducta ilegal y contraria a la ley, manifestándose cuando se utilizan estructuras legales que no son las convencionales o adecuadas para el acto jurídico en cuestión, con el único propósito de reducir el pago de tributos o evadirlos.
- Una de las principales complicaciones en la carga probatoria reside en determinar con certeza al verdadero responsable de los actos delictivos que puedan surgir a través de la actuación de una persona jurídica. Las personas jurídicas, por sí solas, no pueden fungir como agentes del delito; no obstante, sus representantes legales y administradores sí pueden ser objeto de sanciones.
- Como resultado de las regulaciones establecidas en la Norma XVI del Código Tributario, específicamente en sus párrafos 1 y 6, se hace necesario determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible en relación con la actividad económica llevada a cabo en una simulación Relativa. La administración tributaria puede identificar implicaciones de carácter penal solo en casos que excedan la simple elusión contemplada en la Norma XVI, es decir, cuando se presente información falsa ante la autoridad tributaria y se cause un perjuicio al interés jurídico protegido. En tales situaciones, podría configurarse un delito conforme a lo tipificado en la Ley Penal Tributaria, que podría ser de naturaleza general y estar sujeto a agravantes específicas. Esto daría lugar a la elaboración de un informe que señale un presunto delito de defraudación tributaria, permitiendo así que los autores o partícipes de dicho acto, en su calidad de representantes legales, puedan ser sometidos a responsabilidad penal de acuerdo con lo establecido en la octava disposición transitoria y final del Decreto Supremo N° 145-2019-EF

- Del análisis realizado a los pronunciamientos del tribunal fiscal (RTF) resulta imperativo no solo comprender la Norma XVI, sino también familiarizarse con las regulaciones específicas que contextualizan cada (RTF), como la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto General (IGV). Este enfoque integral permite una interpretación más precisa y completa de los fallos del Tribunal Fiscal, ya que se consideran no solo los aspectos generales de la normativa antielusiva, sino también los detalles específicos y las complejidades derivadas de las leyes tributarias. La familiarización con estas regulaciones específicas contribuye a la construcción de un marco conceptual robusto para la interpretación y análisis de las resoluciones.
- Producto de la aplicación de la Norma XVI permite imponer responsabilidad penal a los representantes legales, de acuerdo con los artículos 16° y 189° del Código Tributario, así como la Ley Penal Tributaria. Esto surge como consecuencia de la aplicación de los numerales 1 y 6 de la Norma XVI, que abordan la simulación relativa. Además, mediante una interpretación sistemática de las normativas, incluyendo la ley penal tributaria, el Código Tributario y otras regulaciones específicas como la ley del impuesto a la renta, la ley del impuesto general a las ventas, y las leyes laborales, se refuerza la base para la imputación de responsabilidades penales en este contexto.
- La identificación de la responsabilidad tributaria solidaria y la inferencia de responsabilidad penal de los representantes legales, originadas por acciones dolosas, pueden ser establecidas en conjunto. Este procedimiento se sustenta en la Administración Tributaria al llevar a cabo un análisis más detallado y cuidadoso de los elementos de prueba disponibles.

**Recomendaciones**

- Se recomienda a los representantes legales de personas jurídicas que participen en la planificación tributaria y que esta tenga como objetivo la obtención de beneficios o ventajas fiscales, llevar a cabo un análisis exhaustivo. Esto es crucial para evitar que los hechos puedan ser calificados como actos simulados de acuerdo con la Norma XVI del código tributario. Además, se subraya la importancia de ejercer precaución para asegurarse de que no haya actos dolosos que puedan dar lugar a consecuencias penales.
  
- Se recomienda a la administración tributaria disponga de una carga probatoria suficiente, sustancial y rigurosa al emprender la formulación de una imputación penal dirigida hacia un representante legal de una persona jurídica. Esta recomendación cobra particular relevancia en casos donde la calificación de la simulación relativa, en consonancia con la Norma XVI del Código Tributario, podría tener implicaciones legales significativas.

## Referencias

- Altamirano Bellido, M. (2020). La Elusión en el sistema tributario Peruano - Análisis de casos relevantes. Lima.
- Bendezú, H. M. (2015). LA RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO". Lima.
- Bracamonte Camacho, A. S. (2018). Alcances de la calificación económica regulada en el primer y último párrafos de la norma XVI del título preliminar del código tributario peruano y conveniencia de regular dicha figura en una norma expresa. Lima.
- Bramont A, L. (2010). ). Interpretación sistemática de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria peruana. Lima: Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Díaz, & Vigo. (2017). Causas y consecuencias de la suspensión de la Norma VIII (párrafos 2 – 5) y su impacto para mitigar el fraude de Ley en el Perú. Obtenido de [https://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/891/1/TL\\_DiazBravoNeida\\_VigoCoronelJhony.pdf](https://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/891/1/TL_DiazBravoNeida_VigoCoronelJhony.pdf)
- García Estela, N. E. (2018). La incorporación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, como medida antielusiva General en el Perú – Análisis del Art 3° del Decreto Legislativo No 1121. Chiclayo.
- Gómez Cotero, J. d. (2013). La Simulación Tributaria - Análisis Jurídico y Sociológico. Mexico.
- Gonzales Ortiz, D. (2004). La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico.
- Lohmann, G. (1994). El Negocio Jurídico. Lima: Jurídica Grijley.
- Moreno, & Moreno. (2014). La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual Normatividad y Propuestas para una futura reforma. Obtenido de <https://www.echaiz.com/pdf/167-LA-ELUSION-TRIBUTARIA.pdf>
- Quintana, P. E. (2022). La Simulación en el Derecho Tributario y su aplicación en torno a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Lima.
- Ramos Ángeles, J. (2014). La elusión fiscal 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.
- Reategui, J., & Calderon, L. (2012). Delitos Tributarios y Aduaneros. Lima: Gaceta.
- Romero Bendezú, H., & Ruiz De Castilla, F. (2015). La Responsabilidad de los Representantes Legales de las personas jurídicas en el ámbito tributario. Lima.
- Rosembuj, T. (1996). La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Taya Jihuallanca, E. (2021). Aplicación de la norma antielusiva en operaciones de aporte de capital con prima. Lima.
- Valle Riestra, E., Mayorga, E., & Moreno, A. (2020). ¿Más estrictos que el resto? Breve comparación de los alcances de la Cláusula Antielusiva General en Perú, Chile, Colombia y Brasil. Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas - MEF. (2017). RTF 04234-5-2017. Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publica/con\\_nor\\_co/vigentes/nic/RedBV2018\\_ConceptualFramework\\_GVT.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/con_nor_co/vigentes/nic/RedBV2018_ConceptualFramework_GVT.pdf) [Consulta: 20 de noviembre de 2018]

### Anexos

Tabla 01

#### *Antecedentes de la Norma XVI del Código Tributario*

Fecha	Antecedente
21/04/1996	Decreto Legislativo N° 816, pub. 21/04/1996, incorpora párrafo 2do Norma XVIII – Interpretación de normas tributarias.
22/09/1996	Ley N° 26663, pub 22/09/1996, modifica 2do párrafo de la Norma VIII.
18/07/2012	Decreto Legislativo N° 1121, pub. 18/07/2012. Incorpora Norma XV.
12/07/2014	Ley N°30230, pub 12/07/2014, art. 8 suspende facultades de SUNAT de aplicar la NAG excepto 1er y 6to párrafos
13/09/2018	Decreto Legislativo N° 1422 pub. 13/09/2018, Aspectos vinculados a la Norma XVI Fiscalización, infracciones, responsabilidad solidaria, plazo probatorio en procedimiento contencioso
06/05/2019	Decreto Supremo N° 145-2019-EF, pub. 06/05/2019. Parámetros de fondo y forma Norma XVI.
31/07/2019	Resolución N° 152-2019/SUNAT, pub. 31/07/2019. Forma y condiciones para que el sujeto fiscalizado realice la presentación de la declaración a la que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario.
31/07/2019	Resolución N° 153-2019/SUNAT, pub. 31/07/2019. Implementación, organización y funcionamiento del Comité Revisor.
27/08/2019	Informe N° 116-2019-SUNAT/7T0000
13/12/2019	Resolución N° 257-2019/SUNAT, pub. 13/12/2019. Designan miembros del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario.
18/02/2022	Artículo 62-C del Código Tributario- Aplicación de los párrafos 2do al 5to de la Norma XVI incorporado por D.L 1422, mod por D.L 1523 pub 18/02/2022.

Elaboración propia

Tabla 02

*Titulo I y II de la Ley Penal Tributaria - Decreto Legislativo N° 813*

<b>Artículo</b>	<b>Contenido</b>
Artículo 1	El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años.
Artículo 2	Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del Artículo anterior: a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar. b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.
Artículo 3	El que mediante la realización de las conductas descritas en los Artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un período de doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del período, según sea el caso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cinco años.
Artículo 4	La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años, cuando: a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos. b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.
Artículo 5	5.- Será reprimido con Pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de cinco años, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: a) Incumpla totalmente dicha obligación. b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables. c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables. d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y /o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.
Artículo 6	En los delitos de defraudación tributaria la pena deberá incluir, inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria.

Artículo 7	El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. A efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo.
Artículo 8	El Órgano Administrador del Tributo para los efectos señalados en el Artículo 7 del presente Decreto Legislativo, realizará la correspondiente investigación administrativa cuando presuma la comisión del delito tributario. El Órgano Administrador del Tributo, en la etapa de investigación administrativa, podrá contar con el apoyo de cualquier dependencia de la Policía Nacional
Artículo 9	La Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 del presente Decreto Legislativo

Fuente: Decreto Legislativo N° 813

Tabla 05

<b><i>Situaciones en las que se podría considerar la aplicación de la Norma XVI</i></b>	
a)	Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
b)	Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.
c)	Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.
d)	Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.
e)	Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.
f)	Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.
g)	Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

Fuente : Artículo 6 Decreto Supremo N° 145-2019-EF

Tabla 07

## Responsabilidad Penal Tributaria - Decreto Supremo N° 145-2019-EF

A los efectos de la aplicación de la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1422, los actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal son los que con dicha calidad expresamente señalada son propuestos por el gerente general, el gerente financiero o quien haga sus veces, a efectos de su aprobación por parte del Directorio.

No es responsable solidario, al amparo del numeral 13 del artículo 16 del Código Tributario, el director que habiendo participado en el acuerdo o que habiendo tomado conocimiento de este, haya manifestado su disconformidad en el momento del acuerdo o cuando lo conoció, siempre que tal disconformidad la consigne en acta o conste por carta notarial. En el supuesto de carta notarial, esta debe ser anterior a la notificación del documento que inicia el procedimiento de fiscalización.

Fuente : Artículo 6 Decreto Supremo N° 145-2019-EF

Tabla 13

*Análisis de la sustancia económica de la operación*

FECHA	HECHO RELEVANTE /CONTRATO	DETALLE
01/04/2011	Contrato de compraventa del 51% de las acciones.	El contrato de compraventa del 51% de las acciones implica que una empresa no domiciliada (transferente) cede sus acciones a una empresa domiciliada (adquirente) emitidas por otra empresa domiciliada (empresa adquirida). El adquirente obtiene el 51% de los derechos y obligaciones como titular de las acciones al ejercer la opción de compra del 49% restante.
	Contrato de inversiones conjuntas.	El adquirente expresó su interés en adquirir el 100% de las acciones
	Contrato de usufructo.	Se firma un contrato de usufructo irrevocable y gratuito a favor del adquirente, que le concede el pleno ejercicio de los derechos políticos y económicos de las acciones sujetas a la opción de compra, sin restricciones ni limitaciones
04/11/2011	Contrato de comisión de confianza, administración de cuenta Escrow.	Las partes acordaron que la operación en la BVL se llevaría a cabo en la fecha o dentro de un período de 30 días posteriores a los pagos, según lo especificara el adquirente por escrito.
14/11/2011	Solicitud a la BVL referida al listado de las acciones en el RPMV.	

28/03/2012	(i) Ejercicio de la opción de compra; (ii) depósito en la cuenta Escrow del pago del 100% de las acciones; e, (iii) inicio de la vigencia del derecho de usufructo otorgado a favor del adquirente.	Se realizó una serie de actos societarios como: designación de apoderados, otorgamiento de poderes, remoción del directorio y elección de un de un nuevo, la designación del gerente general de la sociedad, la aprobación de la memoria anual de la gestión social y de los estados financieros del ejercicio 2011. En aplicación de la Norma XVI, SUNAT determina que la venta ocurrió en esta fecha, estando esta fuera de un mecanismo centralizado de negociación.
14/06/2012	Se aprueba el listado de acciones en el RPMV.	
26/06/2012	Operación cruzada en rueda bursátil por el 49% de acciones.	“Transferencia de propiedad del 49% de las acciones en el mercado centralizado de negociación bursátil” <hr/> *En donde surte efecto (Según posición del contribuyente)
30/07/2014	Se solicita la exclusión del listado de las acciones en el RPMV.	
22/08/2014	La SMV emite la resolución disponiendo la exclusión del listado de las acciones en el RPMV.	

Tabla 14

**Identificación del ahorro o ventaja tributaria:**

Transferencia de propiedad del 49% de las acciones en el mercado centralizado de negociación bursátil

BIEN		PRECIO	%	RENTA
49 % de las acciones	US\$	57,560,147.75	5%	2,878,007.39

T.C COMPRA SBS

26/06/2012: 2.66

BIEN		PRECIO	%	RENTA
49 % de las acciones	US\$	153,225,113.31	5%	7,661,255.67

Aplicar las normas tributarias adecuadas a los actos efectivamente realizados, siendo éstas los artículos 76° y 56° inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta

BIEN		PRECIO	%	RENTA
49 % de las acciones	US\$	57,560,147.75	30%	17,268,044.33

T.C COMPRA SBS

28/03/2012: 2.67

BIEN		PRECIO	%	RENTA
49 % de las acciones	US\$	153,628,034.34	30%	46,088,410.30

<b>VENTAJA TRIBUTARIA</b>	US\$	14,390,036.94
	S/	38,427,154.64

Tabla 15

**Identificación del ahorro o ventaja tributaria:**

IMPORTE TRANSFERIDO	BASE IMPONIBLE	IGV	AHORRO O VENTAJA TRIBUTARIA
2,340,766.00	1,983,700.00	18%	357,066.00