

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
ESCUELA DE CONTABILIDAD



**CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA
SUSPENSIÓN DE LA NORMA XVI (PÁRRAFOS 2 -
5) Y SU IMPACTO PARA MITIGAR EL FRAUDE
DE LEY EN EL PERÚ**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE:
CONTADOR PÚBLICO**

AUTORES:

Neida Díaz Bravo

Jhony Alexander Vigo Coronel

Chiclayo, 31 de agosto de 2017

**CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA
SUSPENSIÓN DE LA NORMA XVI (PÁRRAFOS 2 -
5) Y SU IMPACTO PARA MITIGAR EL FRAUDE
DE LEY EN EL PERÚ**

POR

Neida Díaz Bravo

Jhony Alexander Vigo Coronel

Presentada a la Facultad de Ciencias Empresariales de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, para optar el
Título de:

CONTADOR PÚBLICO

APROBADO POR:

Mgtr. Maribel Carranza Torres

Presidente de Jurado

CPC. Jorge Sánchez Morales

Secretario de Jurado

Mgtr. Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza

Vocal/Asesor de Jurado

CHICLAYO, 2017

DEDICATORIA

Dedicamos esta tesis a Dios por brindarnos su protección durante este largo periodo, dándonos la fortaleza suficiente para continuar en nuestro objetivo, y a nuestros padres por ser el pilar fundamental en toda nuestra educación, y por su incondicional apoyo en cada etapa de nuestra vida con la finalidad de lograr nuestra superación personal. Todo este trabajo ha sido posible gracias a ellos.

AGRADECIMIENTO

A nuestra casa de estudios Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, porque en ella nos brindaron el conocimiento intelectual y personal que necesitamos para avanzar profesionalmente. Tuvimos el honor de ser asesorados por el Mgtr. Leopoldo Carbonel Mendoza, a quien estamos especialmente agradecidos, por tomarse el trabajo de transmitirnos sus sabios conocimientos, orientarnos y motivarnos para concluir satisfactoriamente nuestra investigación.

RESUMEN

El estado peruano, se viene enfrentando a un incremento en la creación de nuevos negocios y empresas que paralelamente traen consigo un alza en los niveles de informalidad, es por ello que la Administración tributaria se encuentra en la obligación de buscar nuevos mecanismos que le permitan controlar dicho incremento.

Esta investigación tiene como propósito general el estudio de las causas y consecuencias de la suspensión de la Norma XVI y analizar que de su aplicación se reduzca el fraude de ley en el Perú. Fue necesario el análisis de dicha norma, para entender la naturaleza y comportamiento de la legislación peruana. Asimismo, se aplicó un cuestionario que reveló la percepción tanto de la Administración tributaria como el del contribuyente obteniéndose resultados totalmente opuestas, los que se entienden en relación a sus beneficio. Por consiguiente y para tener un escenario de mayor imparcialidad se comparó la Norma XVI con las diferentes cláusulas antielusivas de España, Argentina y Chile, rescatando de dicha comparación que una reactivación de la norma en el Perú sería benefactora para ambas partes, si tuviesen casos específicos de los que no se presuma inseguridad jurídica ni supuestos de elusión tributaria.

La tesis aplicará el tipo de investigación básica, la cual consiste en la recolección de datos que profundizan los conocimientos sobre el tema en investigación. Se consideró la opinión de 4 expertos tributaristas reconocidos por su amplia experiencia y conocimientos, los mismos que fueron 2 especialistas de SUNAT y 2 externos. Dicha información se recolectará a través de un test, utilizando el instrumento denominado juicio de expertos.

PALABRAS CLAVES

Fraude de Ley, Elusión, Evasión, Cláusula antielusiva.

ABSTRACT

The Peruvian state has been facing an increase in the creation of new businesses and companies that simultaneously bring with them an increase in the levels of informality, which is why the Tax Administration is under the obligation to look for new mechanisms that allow it to control increase.

This research has as general purpose the study of the causes and consequences of the suspension of Rule XVI and to analyze that its application reduces the fraud of law in Peru. An analysis of this rule was necessary to understand the nature and behavior of Peruvian legislation. Also, a questionnaire was applied that revealed the perception of both the tax administration and the taxpayer obtaining totally opposite results, which are understood in relation to their benefit. Consequently, and in order to have a more impartial scenario, Regulation XVI was compared with the different anti-fraud clauses of Spain, Argentina and Chile, rescuing from that comparison that a reactivation of the norm in Peru would be beneficial for both parties, if they had specific cases of which no legal uncertainty or tax evasion assumptions are presumed.

The thesis will apply the type of basic research, which consists of the collection of data that deepen the knowledge on the subject in research. The opinion of 4 tax experts recognized for their wide experience and knowledge was considered, the same ones that were 2 SUNAT specialists and 2 external experts. This information will be collected through a test, using the instrument called expert judgment.

KEYWORDS

Fraud of Law, Elusion, Evasion, Antifraud Clause

ÍNDICE

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

RESUMEN

ABSTRACT

I. INTRODUCCIÓN	9
II. MARCO TEÓRICO	11
2.1. Antecedentes	11
2.2. Bases teóricas	14
2.2.1. Norma XVI: calificación, elusión de normas tributarias y simulación.....	14
2.2.1.1. La cláusula general antielusiva.....	14
2.2.1.2. La calificación económica del hecho imponible	15
2.2.2. Análisis de aplicación	15
2.2.2.1. Aplicación directa.....	15
2.2.2.2. Contratos artificiosos o impropios	16
2.2.3. Diferencias entre elusión y evasión tributaria	17
2.2.3.1. Elusión tributaria.....	17
2.2.3.1.1 La economía de opción.....	18
2.2.3.1.2 El fraude a la ley	18
2.2.3.2. Evasión Tributaria.....	20
2.2.4. Contenido de la Norma XVI.....	21
2.2.5. La ley N° 30230.....	23
III. METODOLOGÍA	26
3.1. Diseño de investigación	26
3.2. Área y línea de investigación.....	26
3.3. Población, muestra y muestreo.....	26

3.3.1.	Población	26
3.3.2.	Muestra.....	26
3.4.	Operacionalización de variables	27
3.5.	Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	28
3.6.	Técnicas de procesamiento de datos	28
IV.	RESULTADOS Y DISCUSIÓN	29
4.1.	Resultados	29
4.1.1.	Análisis de la Norma	29
4.1.2.	Legislación comparada.....	33
4.1.2.1.	Comparación con la norma española	33
4.1.2.2.	Comparación con la norma argentina	36
4.1.2.3.	Comparación con la norma chilena.....	39
4.1.3.	Situaciones elusivas.....	41
4.1.3.1.	Paraíso fiscal.....	41
4.1.3.2.	Precios de transferencia.....	46
4.1.3.3.	Reorganización de sociedades	49
4.1.4.	Caso supuesto de aplicación.....	53
4.1.5.	Juicio de expertos.....	56
4.2.	Discusión	58
V.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	61
5.1.	Conclusiones	61
5.2.	Recomendaciones	63
VI.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64
VII.	ANEXOS	66

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, la Administración tributaria ha implementado muchos mecanismos para intentar reducir la evasión y la elusión tributaria. El primero caso consiste en la transgresión de la legislación tributaria vigente, mientras que el segundo, es un conjunto de acciones de apariencia legal, pero dispuestas de tal manera que permiten pagar menos impuestos, abusando de los vacíos de ley. Es ahí donde radica la dificultad para reducir esta última.

En todos los países donde se ha intentado implementar normas antielusivas, han sido los gremios empresariales los que siempre han presentado tenaz resistencia. Y los argumentos han sido coincidentemente los mismos: una supuesta afectación de la inversión privada y el desincentivo para el arribo de capitales extranjeros.

A nivel internacional, el último de esos casos ha sido el de Chile. Según Acosta (2014) Michelle Bachelet anunció, desde la campaña, una completa reforma tributaria que le permitiría al Estado abastecerse de los recursos suficientes para financiar, entre otras demandas, el pedido de educación superior gratuita. Por ello, fue vista con especial cuidado por la Confederación de la Producción y el Comercio (CPC), el gremio que agrupa al empresariado chileno. El proyecto de Bachelet tenía como objetivo principal una lucha frontal contra la elusión tributaria, aumentando y fortaleciendo para ello las facultades del ente recaudador. Sin embargo, su reforma sufrió modificaciones. Una agresiva campaña en medios de comunicación por parte del sector empresarial, no solo a través de contenidos periodísticos sino de avisos pagados, llevó al Gobierno a reducir sus expectativas y a ajustar los cambios que había anunciado.

Fernández (2013) indica que la Norma XVI recibe influencia directa de los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria española (LGT), equivalente a nuestro Código Tributario. Cabe resaltar que el artículo 24 de la LGT, artículo de “Fraude a la Ley Tributaria”, ya no está en vigencia, y ha sido

sustituido por los artículos 13, Calificación, 15, Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y 16, Simulación, de la LGT.

A nivel nacional, Grellaud (2012) señala que la Norma XVI fue aprobada en julio del 2012 como parte del paquete tributario lanzado por el Ejecutivo en el periodo de Ollanta. Siento cuestionada principalmente por el sector empresarial, quienes la catalogaron como inconstitucional por atentar contra la seguridad jurídica. Es por ello, que en ese mismo periodo la Norma XVI fue suspendida, manteniéndose así hasta la actualidad.

Sin embargo, Según Zavaleta (2013) indica que en el Perú es necesaria una cláusula general antielusiva, pero que respete los principios constitucionales de seguridad jurídica y reserva de ley tributaria, puesto que las cláusulas generales antielusivas generan mayor efecto en el contribuyente, quien se ve desalentado en realizar conductas elusivas a fin de no ser “sancionado” por utilizar dichas prácticas con fines tributarios.

A nivel local, Chiclayo no es ajeno al tema, ya que existen muchas empresas que burlan de alguna manera las leyes, eludiendo impuestos, realizando actos aparentemente legales, con la finalidad de pagar menos impuestos de los debidos.

II. MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes

Al indagar fuentes bibliográficas relacionadas con el presente trabajo de investigación, se ha encontrado información, de la cual se ha revisado y analizado la siguiente:

Zavaleta, M. (2013) en su propuesta de proyecto de ley “deróguese la Norma XVI y restitúyase el texto de la Norma VIII del código tributario”, concluye que la Seguridad Jurídica exige la claridad de las normas y la previsibilidad de las conductas del funcionario del Estado en el marco de la Ley, lo cual permite la interdicción de la arbitrariedad. Por lo tanto, propone la derogación del texto de la Norma XVI del Código Tributario, porque considera que en nuestro país es necesaria una cláusula general antielusiva, pero que respete los principios constitucionales de seguridad jurídica y reserva de ley tributaria.

COMENTARIO:

Lo señalado por Zavaleta, tiene diferencias muy marcadas con lo propuesto en la presente tesis, puesto que el autor indica que la Norma XVI debe derogarse porque va contra los principios constitucionales antes mencionados; sin embargo, nuestra propuesta busca la perfección de la norma, modificando y/o suprimiendo parte del contenido de la Norma para que se pueda aplicar con mayor claridad y respetando tanto la seguridad jurídica como la reserva de ley tributaria.

Además de ello **Tarsitano, A. (2014)** en su tesis denominada “**La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario**”, indica que: “¿Es posible hablar de la elusión (como se la define en forma habitual) diciendo que es una violación indirecta de la ley? Nosotros creemos que la ley se cumple o se infringe, y es irrelevante si la transgresión es directa o se logra mediante un atajo. Quienes piensan que se evitó el hecho imponible deben contestar otra pregunta: ¿cómo se llega a la obligación

tributaria? La respuesta no se hace esperar: por vía analógica, por la fijación de un hecho complementario o por una ficción. Pareciera que aquí sí es necesaria la norma antielusiva, pues se requiere una norma que faculte a la Administración para habilitar este proceder sin violar el principio de legalidad. Ahora bien, si como nosotros consideramos, el sujeto no evitó el hecho imponible, ¿es indispensable una cláusula de este tipo para aplicar el impuesto? La respuesta es tan rápida como la anterior: no, porque la dogmática jurídica es suficiente para redireccionar el negocio jurídico hacia el hecho imponible con los métodos de interpretación de la ley.”

Asimismo determinó que una cláusula general puede ser útil, no sólo como técnica para recalificar conductas disfuncionales sino también para prevenirlas, con la advertencia de que la eficacia de la norma no depende tanto de la fórmula adoptada, siempre más o menos indeterminada, como de su recta aplicación.

COMENTARIO:

El presente autor cuestiona que sea indispensable una norma antielusiva. Sin embargo, el presente trabajo de investigación se desarrolla con la finalidad de determinar la importancia sobre una norma antielusiva que le permita al estado peruano tenerla como herramienta para combatir el fraude de ley.

Acosta, C. (2014) en su artículo llamado “El misterio de la Norma XVI” concluye en que la cláusula impulsada por el Gobierno faculta a la SUNAT a ir detrás de la elusión tributaria, poder que antes no tenía. Determinó también que inclusión de cláusulas en el Código Tributario peruano, más que una original iniciativa del MEF, es resultado de una tendencia económica global impulsada por bloques como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), cuyo objetivo es cerrar cada vez más los vacíos legales con los que se intenta pagar menos impuestos. De igual manera señaló que en todos los países donde se ha intentado implementar normas antielativas, han sido los gremios empresariales los que

siempre han presentado tenaz resistencia, argumentando una supuesta afectación de la inversión privada y el desincentivo para la llegada de capital extranjero.

COMENTARIO:

En este párrafo el autor nos indica que pesar de las iniciativas que tiene el MEF y que se ven concretizadas por la OCDE, resulta imprescindible resaltar que serán los gremios empresariales de inversión internacional los principales opositores, tras una argumentación basada en el desincentivo del arribo de capitales extranjeros.

Velloso, F. (2013). En su tesis “Los alcances del segundo párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. Concluye que no se puede hablar de una interpretación económica de los hechos imposables sino de apreciación o calificación de los hechos o a lo sumo de una consideración económica de las leyes, ya que siempre el “interpretar” es esclarecer las normas jurídicas.

2.2. Bases teóricas

2.2.1. Norma XVI: calificación, elusión de normas tributarias y simulación

Dicha norma establece que la SUNAT determinará si existe un acto de elusión y; de ser así, procederá con el cobro del impuesto. La elusión tributaria se encuentra regulada en nuestro Texto Único Ordenado del Código Tributario, de manera algo imprecisa; sin embargo, el 12 de julio del 2014 se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Ley N° 30230 que suspende la aplicación de la normatividad sobre elusión tributaria hasta la promulgación de una nueva norma que regule una serie de aspectos.

A su vez, es menester señalar que, desde inicios del 2014, apreciamos en las noticias el anuncio del Gobierno respecto a que, en conjunto con la SUNAT, estaban preparando una completa reglamentación en relación a la elusión tributaria; sin embargo, a la fecha no hay noticias al respecto.

2.2.1.1. La cláusula general antielusiva

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, mediante actos respecto de los cuales se presenta en forma concurrente las siguientes circunstancias sustentadas por SUNAT:

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

Asimismo, señala Sevillano (2012) que una norma antielusiva con las características de la Norma XVI no resulta anti técnica, perversa ni

arbitraria, sino más bien tolerable y necesaria dentro del ordenamiento constitucional peruano.

2.2.1.2. La calificación económica del hecho imponible

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, según lo indicado por el Decreto Legislativo N° 1121 (2012).

2.2.2. Análisis de aplicación

En comparación, entre la norma peruana y la española, es importante tener presente la aplicación directa y los contratos artificios o impropios desde el punto de vista de ambas legislaciones, pues si bien existen importantes coincidencias, la aplicación de la norma peruana no requiere un procedimiento administrativo especial de “Conflicto”, como el previsto en el texto de la LGT española (Ley General Tributaria) y que a continuación se explican:

2.2.2.1. Aplicación directa

La norma antielusiva española requiere un procedimiento diferente que recalifique los hechos por su contenido económico y pueda formular acotaciones al contribuyente; mientras que en la norma peruana no existe dicho requerimiento que tiene suceso dentro del procedimiento de fiscalización, tal como fue siempre en aplicación de la Norma VIII – nunca el Tribunal Fiscal cuestionó o exigió un procedimiento especial, pues nunca ha existido ni existe ese requisito en la norma peruana–, además en España con el artículo 24 de la LGT derogado, también tenía que iniciar un procedimiento especial de fraude a la ley para desvirtuar las formas utilizadas por el contribuyente; un procedimiento adicional que en el Perú no hay, además que, el proceso de fiscalización le da al auditor facultad discrecional.

Evidentemente, la Administración, al recalificar los hechos sustentados por el contribuyente, deberá re determinar la obligación

tributaria y con ello, deberá emitir Resoluciones de Determinación o de multa (nunca Ordenes de Pago, pues no existe deuda tributaria líquida). El contribuyente tendrá el derecho a discutir la recalificación y re determinación de la obligación tributaria, en el respectivo procedimiento tributario y en su caso, en el proceso judicial.

Tampoco hay lugar para considerar la emisión de órdenes de pago por falta de declaración de la obligación tributaria. En este punto, se debe tener presente que el contribuyente efectivamente determinó y pagó la obligación tributaria por el o los hechos imposables que, según las formas aplicadas, generó en la práctica.

2.2.2.2. Contratos artificiosos o impropios

Ambas legislaciones tributarias (española y peruana), señalan que se determinará la obligación tributaria de acuerdo a la realidad económica, cuando se hayan utilizado actos o contratos “artificiosos o impropios”.

Es una gran ventaja que la norma peruana haya utilizado exactamente las mismas palabras que la española, ello facilita el correlato de la doctrina sobre la materia. César García Novoa en “LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN” (Madrid, 2004), donde se analizan los artículos 13, 15 y 16 de la LGT española, señala que “impropio será lo no característico o peculiar, por tanto, lo ajeno a una cosa o circunstancia o extraño a ella”.

Creemos que a lo que se refieren tanto las normas española como peruana, es a que el o los negocios realizados con la especial finalidad de evitar el pago de tributos, no son propios a la consecución de un resultado mercantil querido por las partes. Esas formas resultan más bien impropias para un propósito mercantil real. La propiedad de lo ejecutado por las partes, por ejemplo en la escisión utilizada para la venta de activos, se identifica con el objetivo de no pagar los tributos corporativos que la Ley manda.

2.2.3. Diferencias entre elusión y evasión tributaria

Para empezar, debemos señalar que el ahorro fiscal es lícito; sin embargo, existen diversas maneras cómo los contribuyentes llegan a dicho ahorro y será pues la labor principal de la Administración Tributaria discernir cuándo es que los contribuyentes han incurrido en comportamientos lícitos e ilícitos para llegar a dicho ahorro. Es allí cuando surge el tema de la evasión tributaria y la elusión tributaria como comportamientos utilizados por los contribuyentes para evitar el pago (o para reducir el monto a pagar) de los tributos que les correspondan: en el primer caso, el comportamiento es ilícito y está sancionado por la legislación peruana, mientras que en el segundo caso, existen discusiones en nuestra doctrina sobre su licitud o ilicitud.

2.2.3.1. Elusión tributaria

Según Jarach (2014) la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales necesariamente están fuera del ámbito del ilícito tributario, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.

Sin embargo, para Villegas (2014) la elusión tributaria sí es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Por lo tanto, para que una ventaja fiscal sea considerada como elusión, debe existir una distorsión de la forma jurídica, una anormalidad de esta frente a la realidad que se exterioriza mediante aquella.

Asimismo, Alva (2014) menciona que la elusión tributaria consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones.

La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal.

2.2.3.1.1 La economía de opción

En palabras de Liu (2012), citado por Echaiz (2014), 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”. (p.407).

Como se hace mención, la economía de opción, es un derecho que tiene el contribuyente para obtener un ahorro fiscal, pero no usando estrategias de elusión, ni mediante abuso de derecho, sino aplicando adecuadamente la norma y valiéndose de los resquicios que el propio legislador, ha establecido al momento de regular determinada situación o negocio. Apreciamos entonces que la economía de opción es un planeamiento fiscal legal, que permite ordenar (o reordenar) los negocios de una forma fiscal conveniente, pero siempre dentro de lo que la normativa permite; por lo tanto, la economía de opción no es sancionable, al constituir una alternativa dirigida a todos los contribuyentes para manejarse fiscalmente en forma más ventajosa para ellos.

2.2.3.1.2 El fraude a la ley

Implica abusar deliberadamente de la normativa legal, estructurando operaciones aparentemente válidas (como la constitución de empresas o la suscripción de contratos) con el fin de obtener una ventaja fiscal, más no porque se pretenda desarrollar realmente dichas operaciones.

Algunas de las principales características del fraude a la ley son:
i) la concurrencia de dos normas: la norma defraudada y la norma de cobertura, siendo esta última la que emplea el contribuyente al momento de

evitar el nacimiento de la obligación tributaria; y, ii) no se realiza el hecho imponible contemplado en la norma por el legislador, sino que a través de la norma de cobertura se realiza un presupuesto de hecho distinto que trae aparejado una real disminución de la obligación tributaria.

Este fraude a la ley o elusión tributaria con carácter ilícito, sancionada por nuestro Texto Único Ordenado del Código Tributario (aunque a la fecha dicha norma se encuentra suspendida) es el tema central de esta tesis, ya que es una de las situaciones más extendidas e “inteligentes” de evitación del cumplimiento de la obligación tributaria, a la vez difícil de detectar y con una regulación no clara, cuestionable e imprecisa, que torna más complicada su punición.

Mansilla (2011) menciona que el fraude a la ley consiste en burlar la aplicación de una norma desfavorable y buscar y obtener que sea otra disposición favorable la que se aplique. El fraude de ley es un tipo de elusión tributario. Se produce cuando se finge cumplir una norma pero en realidad se están utilizando métodos ilícitos para dar otro sentido a la ley, con el claro fin de salir beneficiados de uno u otro modo.

Asimismo, Bustamante (2014) indica que se conoce como fraude a la ley a una figura de elusión fiscal en la que se sanciona que el contrato o vía legal usado por el contribuyente (denominada norma de cobertura y que tiene una menor carga tributaria) no se corresponde con el propósito del negocio que lleva a cabo (debiendo haberse utilizado en realidad otra forma legal, con una mayor carga fiscal y que se denomina norma defraudada), por lo que se presume que la verdadera razón de haber tomado dicha decisión fue la obtención de una ventaja fiscal. Es decir, a pesar que una operación económica puede arroparse legalmente de diversas maneras, estaremos frente al fraude a la ley cuando se evidencie que la forma adoptada no es la idónea para el resultado mercantil que se busca, aunque sea la más eficiente para el resultado tributario que se quiere, tanto así, que termina siendo éste último el real propósito del agente al celebrar la operación.

2.2.3.2. Evasión Tributaria

Evasión, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la ley, lo cual indudablemente es ilegal señala Juárez (2013).

La evasión tributaria es el no pago de la obligación tributaria, por lo que resulta claramente sancionable hoy en día por nuestra legislación, debido a que se aprecia con meridiana claridad el incumplimiento de la obligación tributaria. El típico caso se presenta en las personas que, con el fin de no pagar tributos o pagar una menor cantidad de ellos, oculta total o parcialmente los hechos o actos que originan la obligación tributaria; por ejemplo: un empresario informal que no declara todos sus ingresos, a efectos de pagar menos tributos por parte de las operaciones que ha realizado. Así, siguiendo a Jesús Ramos Ángeles, la evasión tributaria puede ser de dos formas:

- a) Involuntaria o no dolosa, que se genera por el error del contribuyente o su ignorancia sobre el contenido de las normas tributarias; por lo tanto, no es sancionable penalmente, pero sí administrativamente. Eso significa que la Administración Tributaria tendrá mayor consideración con aquellos contribuyentes que evadan por esta causa y, probablemente, les otorguen mayores facilidades de pago o fraccionamientos para que así puedan cumplir con sus obligaciones tributarias pendientes o no declaradas.
- b) Voluntaria o dolosa, donde se manifiesta una clara intencionalidad en incumplir la normativa fiscal, de forma que no sólo se exige la regularización y el pago de la deuda tributaria, sino que hasta podría ser sancionable por la vía penal. A su vez, la evasión dolosa puede adoptar dos formas: a) evasión pura, que implica una acción voluntaria del contribuyente de evitar o

incumplir la obligación tributaria, sin que para ello haya simulado una realidad diferente a la que haya efectuado; y b) simulación, que implica incumplir con la prestación tributaria en forma deliberada, pretendiendo ocultar la realización del hecho imponible mediante la presentación de una realidad distinta a la que se llevó a cabo. Esta simulación será: i) absoluta, cuando se obtenga una ventaja tributaria mediante la simulación de una operación inexistente, o ii) relativa, cuando se presenta una operación distinta a la que efectivamente se ha realizado.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias es regulado en nuestro Texto Único Ordenado del Código Tributario mediante la exigencia de la deuda tributaria y las modalidades de pago de la misma; sin perjuicio de ello, la simulación como mecanismo para evitar el pago de la deuda tributaria, es normada específicamente en la norma XVI del Título Preliminar del mencionado dispositivo tributario, siendo que en dicha situación, la SUNAT tomará en cuenta los actos, las situaciones y las relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, para determinar así la situación de evasión tributaria.

Asimismo, Cepal (2010) hace mención que el Perú es uno de los países que tiene las tasas más altas de evasión en la región, superando a Chile, Uruguay, Argentina, México, Colombia y Ecuador, siendo superado únicamente por Venezuela.

2.2.4. Contenido de la Norma XVI

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

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el

importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

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

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

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

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

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”
(Código Tributario, 2015)

2.2.5. La ley N° 30230

Es la Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país. Esta Ley se publicó el 12 de julio del 2014 en el Diario Oficial El Peruano. En su artículo 8, acordó la suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, según el siguiente texto:

“Artículo 8. Suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y norma modificatoria.

Suspéndase la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT para aplicar la norma XVI del Título Preliminar del [Texto Único Ordenado del] Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121.

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

La Ley N° 30230 nos plantea dos escenarios: a) suspensión definitiva: para los actos, hechos o situaciones producidos antes del 19 de julio del 2012 (entrada en vigencia de la referida norma XVI por aplicación del Decreto

Legislativo N° 1121); y b) suspensión temporal: para los actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio del 2012 hasta que el Poder Ejecutivo, mediante Decreto Supremo, establezca los parámetros de fondo y forma de la elusión tributaria, contenidas en la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Entonces, actualmente de darse el caso de un supuesto de elusión tributaria en nuestro entorno, la Administración Tributaria no lo podría investigar ni sancionar, ya que la norma específica que regula este tema se encuentra suspendida, hasta que se promulgue una regulación específica que establezca parámetros de fondo y forma sobre la elusión tributaria. Por ello, es importante que esta reglamentación no tarde en promulgarse, ya que está generando que la Administración Tributaria no pueda sancionar los supuestos que considere son casos de elusión tributaria, lo que, a su vez, propicia que los contribuyentes actúen con total libertad, transgrediendo la norma, al saber que la misma se encuentra suspendida y no hay aún indicios sobre su reglamentación.

Respecto a los actos potencialmente elusivos que se hayan generado con anterioridad al 19 de julio del 2012, queda clara la suspensión definitiva de la aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pero ¿qué pasará en cuanto a las consecuencias tributarias o los efectos producidos con posterioridad a dicha fecha?, ¿en esos casos se aplicará la norma anti-elusión, una vez que la misma se reglamente?

Somos de la postura que, a pesar que nuestra norma no haya mencionado cómo tratar este tema y que, en principio, los efectos después de dicha fecha serían sancionables, tenemos que la norma antielusión se centra en analizar y sancionar los actos, los hechos y las situaciones que puedan ser catalogados como elusivos, pero no sanciona los efectos de los mismos; por lo que, en ese sentido, las consecuencias tributarias de hechos producidos con anterioridad al 19 de julio del 2012, no podrían ser sancionados y cabría

entonces bajo la inaplicabilidad de la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por razones de irretroactividad en cuanto a su aplicación en el tiempo.

III. METODOLOGÍA

3.1. Diseño de investigación

El tipo de investigación aplicada será la Básica o Pura pues así como menciona Roberto Hernández Sampieri en su libro denominado Metodología de la Investigación, este tipo de investigación, busca el progreso científico, acrecentar los conocimientos teóricos, sin interesarse directamente en sus posibles aplicaciones o consecuencias prácticas; es más formal y persigue las generalizaciones con vistas al desarrollo de una teoría basada en principios y leyes.

3.2. Área y línea de investigación

Área: Ciencias sociales

Línea de investigación: Tributación

3.3. Población, muestra y muestreo

3.3.1. Población

El presente estudio de investigación tiene como objeto de estudio la Norma XVI del código tributario.

3.3.2. Muestra

Se ha considerado tomar como muestra a dos tributaristas de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, y dos Tributarias independientes.

3.4. Operacionalización de variables

Tabla 1: Matriz de consistencia

Problema de Investigación	Marco Teórico	Objetivos	Hipótesis General	Variables
	INFORMACIÓN GENERAL	OBJETIVO GENERAL		CLASIFICACIÓN DE VARIABLES
	2.2.1. Norma XVI: calificación, elusión de normas tributarias y simulación	Determinar las causas y consecuencias de la suspensión de la norma XVI, y analizar que de su aplicación se reduzca el fraude de ley en Perú.		a) De acuerdo al rol de las variables en la situación observable:
	2.2.2. Análisis de aplicación	OBJETIVOS ESPECÍFICOS Analizar la NORMA XVI.		Variable Independiente: NORMA XVI , puesto que al ser modificada o reactivada incidirá sobre la variable dependiente.
¿Cuáles son las causas y consecuencias de la suspensión de la norma XVI, y el análisis de su aplicación para combatir el fraude de ley en el Perú?	2.2.3. Diferencias entre elusión y evasión tributaria	Buscar legislación comparada	La aplicación de la NORMA XVI, lograría combatir el fraude de ley en Perú	Variable Dependiente Fraude de ley , depende de la manipulación de la variable independiente, es decir, los cambios que sufre la variable independiente se reflejarán en la variable dependiente.
	2.2.4. Contenido de la Norma XVI	Identificar situaciones elusivas donde es necesario aplicar NORMA XVI		b) De acuerdo a la Naturaleza de la Variable
	2.2.5. La ley N° 30230	Simular la aplicación de la Norma XVI en una empresa. Determinar las causas y consecuencias de la suspensión actual de la norma.		NORMA XVI: Es una variable Cualitativa nominal porque se agrupan sin ningún orden. Fraude de Ley: Es una variable Cualitativa Nominal porque tampoco necesita de un orden para agruparse.

Fuente: *Elaboración propia. 2016*

3.5. Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos

El método de investigación utilizado es Teórico, debido a que en el presente trabajo se analiza, interpreta y propone desde el punto de vista analítico. Además, este tipo de investigación, busca el progreso científico, acrecentar los conocimientos teóricos, sin tomar en cuenta sus posibles aplicaciones o consecuencias prácticas.

Asimismo, se utilizarán las técnicas de la encuesta y test, utilizando para ellos los instrumentos denominados guía de encuesta y Juicio de expertos respectivamente. Con el propósito de obtener datos e información que sean válidos y confiables, para su procesamiento y posterior análisis.

3.6. Técnicas de procesamiento de datos

Una vez seleccionado el tipo de investigación correspondiente con el problema del presente estudio se debe recolectar los datos pertinentes sobre las variables involucradas en la investigación. Las técnicas utilizadas para la recolección de los datos serán: la información teórica y el juicio de expertos.

La información teórica se obtendrá a través de las técnicas de lectura, y posteriormente el análisis de documentos, con la idea de formar el marco teórico de estudio del que se tomará la información de mayor relevancia y luego se ensamblará, se interpretará y se analizará según el interés.

El juicio de expertos es otra técnica que se empleará para obtener información directa a través del contacto con personas claves conocedores del tema en investigación por su desempeño laboral y experiencia en el área, con la idea de obtener datos de suma importancia sobre el tema desarrollado.

Para el análisis de la información y su mayor entendimiento se presentarán en cuadros elaborados en el software Word 2013.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Resultados

4.1.1. Análisis de la Norma

La Norma XVI se inserta en la legislación peruana a través del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121, publicado en el Diario Oficial El Peruano con fecha 19 de julio del 2012, puesto que antes el tema relacionado a una norma antielusiva peruana se encontraba regulado de manera incipiente en la norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pero es a raíz de las controversias generadas por los lobbies que se genera una nueva regulación, aunque igualmente muy criticada.

Es entonces que esa regulación mencionada líneas arriba, exige que se configure un supuesto de elusión tributaria siempre que se incurra dos supuestos, los cuales se detallan tal como se encuentran en el tercer párrafo de la cláusula antielusiva perruna: a) que individualmente o de forma conjunta se desarrollen actos artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y, b) que, de la utilización de dichos actos resulten efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o ventaja tributaria, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

En consecuencia, si la Administración Tributaria califica los actos cometidos por el deudor tributario como los supuestos antes señalados, podría clasificarse a la situación como elusión tributaria, y esto facultaría a SUNAT para exigir la deuda tributaria que el contribuyente omitió, además podrá disminuir los saldos o créditos a favor, las pérdidas tributarias, o eliminar cualquier ventaja tributaria que se le haya adjudicado al deudor tributario, sin perjuicio de restituir los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Por otro lado, la redacción de la cláusula antielusiva es imprecisa y ello genera controversia que la califica como una norma con gran inexactitud y, principalmente, subjetiva y con falta de determinación al momento que la

Administración Tributaria pretenda aplicarla. Es por esa razón que han surgido una serie de cuestionamientos hacia la misma, porque se la considera ilegal, ya que atenta contra la seguridad jurídica y que de manera subjetiva arremete contra el principio de reserva de ley, entre otras críticas que generan polémica dentro del mundo empresarial. En el código tributario peruano, no existe una norma jurídica que determine cuándo estamos ante un acto artificioso o impropio, lo cual conlleva al consentimiento de pensamientos relacionados con que la actuación de la Administración Tributaria resulta ser arbitraria al momento de aplicar la citada norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario; así mismo y recurriendo a una fuente más imparcial como el Diccionario de la Real Academia Española tenemos que:

Estamos ante algo “artificioso” cuando determinado acto es poco espontáneo, sin neutralidad que es elaborado con artificio, arte y habilidad y que se caracteriza por ser falso, ficticio y artificial. Por su parte, considera como “impropio” aquello falto de las cualidades convenientes según las circunstancias y ajeno a una persona, cosa o circunstancia o extraño a ellas. De esta forma, cuando la Norma XVI, menciona que sean actos artificiosos o impropios para la calificación del hecho en causa, estamos ante una cláusula tan amplia envergadura e interpretación abstracta, que posee un fondo conceptual genérico, quedando a la libre interpretación de la persona que la pretenda aplicar.

La segunda cláusula tendrá una aplicación más relativa, es decir, será dependiendo del acto que se determine en el primer supuesto, y se comprobaría haciendo un comparación con lo que se consideraría un acto usual o propio, lo mismo que también es subjetivo. Es por eso que mejor hubiese sido determinar escenarios concretos o una lista de casos puntuales de lo que la Administración calificaría un acto como elusión tributaria a efectos de que los contribuyentes entiendan de manera clara cuándo es que se exponen a una situación así y, por su parte, la Administración Tributaria también cuente

con parámetros claros de cuándo sancionar. Resulta una realidad predecible afirmar que ante cláusulas antielusivas de carácter amplio y general, el único perjudicado sería el contribuyente y he ahí la controversia que se discute.

La presente tesis, muestra una posición ecuánime y evita calificaciones como inconstitucional, sino que sugerimos una mejor redacción para evitar que sea imprecisa y que por no cubrir ciertos aspectos jurídicos, solo termina afectando al contribuyente y, por ende, desampara la seguridad jurídica puesto que, como resultado de la amplia redacción de la norma analizada, se promueve tácitamente una actitud discrecional por parte de la Administración Tributaria, lo que conlleva a un estado total de inseguridad en las diversas transacciones que para el contribuyente pueden ser naturales u ordinarias según la oportunidad, además lo tiene a la defensiva o expectativa con respecto a no saber cuándo “exactamente” podría ser sancionado; es decir, no existen parámetros claros a los que refieran qué actos son prohibidos.

Es preciso mencionar que si bien la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario presenta una cláusula antielusiva general suspendida, existen a su vez más cláusulas con la misma finalidad pero más específicas en nuestra legislación tributaria que regulan supuestos en los que ameritan un tratamiento especial tal es el caso de la subcapitalización, la reorganización de sociedades, los dividendos presuntos, entre otros; que si bien es cierto no son muchas, pero las tenemos.

Si bien es cierto, no se ha planteado como objetivo analizar al detalle la normativa de las cláusulas antielusivas específicas existentes en el código tributario, se puede afirmar que por un criterio de especificidad, se tendría que aplicar en primer lugar la cláusula antielusiva específica y la regulación que se haya dado en torno a la misma; pero si de quedar algún tema sin abordar o que no es de legible comprensión, se recurrirá a la cláusula antielusiva general que siempre nos servirá de norma marco. Bajo esta jerarquización de posiciones e ideas, siendo la cláusula antielusiva general la norma marco, es importante que

la misma se redacte claramente, para que no existan problemas en su aplicación e interpretación.

Por todo lo antes expuesto, se considera que es necesaria la reglamentación de la norma antielusiva general, ya que como se encuentra redactada hasta la actualidad y por los argumentos que se han expuesto líneas arriba, sólo genera la inestabilidad jurídica que para los contribuyentes es el fundamental motivo para su desaprobación y la consecuente vulnerabilidad de sus derechos. Asimismo, teniendo en cuenta la suspensión de la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a través de la Ley N° 30230, tenemos que la Administración Tributaria no se encuentra facultada para sancionar ningún supuesto de elusión tributaria hasta que se dicte la pertinente reglamentación sobre dicha normativa.

Por otro lado y con respecto a dicho reglamento, la SUNAT afirmó que, a finales de mayo del 2014, haría público el proyecto de Reglamento de la Norma XVI del Código Tributario a lo que se refería básicamente en un Reglamento sobre la calificación de actos de elusión tributaria, para que sea sometido a discusión entre los gremios empresariales, antes de ser promulgado. Así mismo, es importante señalar que la publicación de dicho Reglamento resultaría importante al estar atendiendo la imprecisión con que fue redactada la aludida cláusula antielusiva del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y, sobre todo, teniendo en consideración que actualmente se encuentra suspendida su aplicación, hasta que se publique una reglamentación que nos permita conocer sobre los parámetros de fondo y forma que presentaría la elusión tributaria.

A pesar de tanta controversia y discusión, hasta la fecha no se ha vuelto a comentar sobre la reglamentación que se explicó líneas arriba, habiendo pasado un tiempo mayor al que inicialmente señaló la SUNAT. Precisamente, Gustavo Lazo nos adelanta lo que sería una de las grandes novedades positivas de aquella reglamentación: que, para que no sea el auditor de la SUNAT quien

tenga la última palabra sobre su correcta aplicación, se formaría un comité al interior de la institución para que ejerza esa función y, con ello, se busca limitar la arbitrariedad con la que podría actuar un auditor de la SUNAT, precisando que se espera que el mencionado Reglamento detalle una regulación completa del procedimiento por medio del cual se debe aplicar la norma XVI.

La norma XVI, representa para los contribuyentes con inversiones de capitales altos, una herramienta con la que el Estado Peruano cuenta y que le faculta para desmentir los beneficios o atributos obtenidos a través del fraude de ley o aprovechamiento de los vacíos legales, tanto que se le considera una norma abusiva que transgrede principios constitucionales importantes como el de seguridad jurídica y reserva de ley tributaria. Sin embargo, para beneficios económicos, podría ser esta herramienta en la facultad fiscalizadora de la SUNAT, la única capaz de reducir los márgenes de evasión tributaria y fiscal en el Perú.

Sea, cual fueses la realidad para cada una de las partes, lo cierto y por ello es que en la actualidad se encuentra suspendida, es porque pone al Perú en una situación poco atractiva para invertir que ocasionaría una recesión económica para el Perú.

4.1.2. Legislación comparada

4.1.2.1. Comparación con la norma española

La nueva Norma XVI recibe influencia directa de los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria española (LGT), equivalente a nuestro CT. Teniéndose presente que el profundamente estudiado artículo 24 de la LGT, artículo de “Fraude a la Ley Tributaria”, ya no está en vigencia, y ha sido sustituido por los artículos 13, Calificación, 15, Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y 16, Simulación, de la LGT, los cuales, reiteramos, cimientan la nueva Norma XVI peruana. A continuación presentamos una comparación resaltada de textos respecto de la norma en estudio.

- a) Calificación de los hechos por su realidad económica
- PERÚ - Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación: Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.
 - ESPAÑA – Artículo 13. Calificación: Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.
- b) Actos Artificiosos o Impropios
- PERÚ - Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación: Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

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

Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

- ESPAÑA – Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria: Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

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

c) Simulación

- PERÚ - Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación: En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

- ESPAÑA – Artículo 16. Simulación: En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

4.1.2.2. Comparación con la norma argentina

Es preciso mencionar que las realidades entre países son claramente marcadas, dado que existe posiciones diferentes entre los agentes administradores de la recaudación tributaria, así como los administrados por la misma condición económica y realidades sociales de identificación cívica. Sin embargo, aunque en ciertos territorios exista mayor conciencia tributaria que en otros, resulta inherente a cada país tener un margen relacionado a la elusión y fraude tributario que obliga a las autoridades a ejercer facultades a través de normas que vallan cerrando dicha brecha de informalidad.

Mismo motivo que lleva a una adopción de las normas en circulación pero que no necesariamente generan los mismos resultados, dado a las diferencias marcadas en el párrafo anterior relacionadas a la conciencia tributaria de cada país, así como su identificación cívica. Haciendo una comparación de la norma antielusiva peruana con la argentina encontramos unos segmentos que se marcan fácilmente con un simple análisis en la redacción.

El artículo 2° de la ley argentina 11.683 dice expresamente: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...” y concluye con la prescripción de contener el efecto de la intención real del contribuyente citando algunos supuesto, tales como “...actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifestaciones las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración en la del hecho imponible real, de las formas y estructuras

jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicará con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismo”

La redacción de la cláusula coincide en lo fundamental, con las establecidas más tarde por el Anteproyecto de Código Tributario nacional, de 1963, y por el Modelo de Código Fiscal para la América Latina, que se refieren a las formas manifiestamente inapropiadas. Como menciona Tarsitano (2012) en la redacción de esta norma, el legislador de cierta manera está desautorizando las formas que se aparten, consagra la recalificación de los negocios en contra de la ley, mientras que, si pretendió designar aquellas que no se identifican con las manifiestamente adecuadas, puede calificar no sólo los negocios en contra de la ley, sino también que se pretenderá defraudar a la le. Acudir en auxilio de amparo sobre las diferentes realidades económicas para inducir a una fidedigna medición es retornar al punto de partida, desde que el principio calificador del artículo 2 cumple la función de dar contenido y alcance a tal regulación del principio.

Por otro lado, se tiene la legislación tributaria peruana, en la que según la Norma XVI en la que dice textualmente: Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

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

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

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

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

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

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

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

A lo que en contraste de la ya mencionada legislación argentina se entiende la carencia de especificidad gramatical, para que no se caiga en una errada interpretación donde se le otorgue demasiado poder fiscalizador y recaudador a la administración, y ponga en riesgo la estabilidad y seguridad jurídica de quienes mantienen el mercado en activación.

4.1.2.3. Comparación con la norma chilena

Ahora bien, dentro de las normas antielusivas que pertenecen a territorio latino, está la chilena, que en el gobierno de Michelle Bachelet se quiso instaurar a propósitos de una reforma tributaria pero que sin embargo quedo sin efecto dado a la gran oposición que salió al frente por parte de los gremios empresariales para lo cual se tuvo un modelo de norma antielusiva que viene como tal:

Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes.

La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes. No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponible establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes.

Como se muestra en, en el artículo se repiten normas generales, lo cual presenta problemas interpretativos. Respecto del inciso primero en particular, podemos decir que el del legislador, como lo hizo antes de las indicaciones, se basa sobre partes de la norma antielusiva española que busca resolver problemas, ahora llamados por aquel ordenamiento, conflictos en la aplicación de la norma tributaria, que no son los mismos que se presentan en nuestro ordenamiento debido a que las reglas del Código Civil sobre interpretación de los contratos hacen irrelevantes las denominaciones que las partes les den a sus acuerdos. Así las cosas, las obligaciones tributarias en Chile siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de

los hechos, actos o negocios realizados, por lo que existe una repetición de un principio general.

Cabe mencionar que Chile cuenta la denominada integración tributaria, la cual es una de las mayores falencias de su sistema tributario, según Prudant (2012) ya que se integra el impuesto que debe pagar la empresa y el que debe pagar el dueño o sus socios. Lo correcto sería que ambos pagos sean paralelos; sin embargo, en Chile esto se fusiona y finalmente la empresa no paga nada, porque todo lo que ella haya pagado en realidad se cuenta como pagado por el o los dueños. Así es el ordenamiento del sistema integrado de impuestos.

Para realizar la integración, el o los dueños deben programar el retiro de sus utilidades, donde por lo general incluyen a su cónyuge o hijos como socios, y calcular que el impuesto que les corresponda pagar sea igual o inferior al pagado por la empresa. De esta forma los socios no pagan impuestos como personas naturales, puesto que la empresa ya lo hizo por ellos, y además el Estado se ve obligado a devolver la diferencia de impuesto anticipado por la empresa a los socios.

Asimismo, Chile cuenta con el denominado, Fondo de Utilidades Tributarias (FUT), El cual es un registro donde se plasman las utilidades que no retiran los dueños de la empresa, es decir, registraría el dinero dedicado a la reinversión. El detalle de este fondo es que los dueños no deben pagar impuestos sobre dichas utilidades; por ende, para disminuir los impuestos personales de los empresarios, se deja el dinero indefinidamente en ese fondo.

Por lo tanto, el FUT y la integración de impuestos, hacen que el sistema tributario chileno sea uno de los más complejos, donde legalmente se puede eludir impuestos frente al Estado. Al igual que en Perú, la elusión la aprovechan los empresarios más adinerados, quienes pueden pagar abogados para hacer una planificación tributaria, evitando el pago de impuestos.

Aumentar las facultades fiscalizadoras permitiría que cada uno pague lo que realmente corresponde.

4.1.3. Situaciones elusivas

El problema de la planificación fiscal, en la que se enmarca el diseño de la política de precios de transferencia, es que su objetivo es crear productos artificialmente elaborados que tienen por finalidad la elusión y evasión fiscal, proveyendo un refugio fiscal a los contribuyentes, y logrando así la minimización del impuesto por vía de la manipulación de sus actividades empresarias.

Estos mecanismos distorsionan completamente las motivaciones económicas, al punto que termina remunerándose, no tanto a quien produce cada cosa, o al valor agregado por cada entidad del grupo –algo difícil de calcular cuando los precios han sufrido distorsiones–, sino a la empresa del grupo que registra a su nombre los activos, funciones y riesgos.

Como consecuencia de ello, los grupos multinacionales logran pagar una menor tasa efectiva respecto de la que pagan otras empresas del mismo sector. Asimismo, los grupos económicos que explotan concesiones públicas podrían también estar utilizando estos mecanismos.

4.1.3.1. Paraíso fiscal

Así como explicamos al inicio de este ensayo, que los contribuyentes se enfocan en plantear mecanismos de ahorro fiscal a nivel local, sucede que también buscan un planeamiento tributario a nivel internacional, y se valen de mecanismos válidos “en líneas generales” y sumamente beneficiosos, que les reducen o disminuyen la carga tributaria. El principal mecanismo a nivel internacional son los paraísos fiscales donde se establecen empresas off-shore.

El contexto internacional exige que las multinacionales se encuentren en la búsqueda de un mayor ahorro fiscal interviniendo en diversas jurisdicciones, aprovechando las variaciones existentes entre los países y sus sistemas tributarios. La utilización de paraísos fiscales resulta un elemento fundamental de planificación fiscal internacional, pero también de elusión ilegítima (fraude a la ley tributaria) que motiva a los diferentes Estados a establecer mecanismos antielusivos, a fin de desincentivar su uso, o simplemente prohibirlo”.

Pero, ¿cuándo estamos ante un paraíso fiscal? Para José Chiarella Privette, un paraíso fiscal “estaría constituido por cualquier país o territorio en donde el movimiento de personas o bienes hacia su jurisdicción o la inclusión en una transacción internacional de una entidad constituida o administrada en el mismo, tiene como resultado una afectación tributaria neutra o una disminución de la que resultaría de otro modo aplicable”. Agrega que se caracterizan por: a) la ausencia de tributos o la existencia de tributos poco significativos, b) la confidencialidad en las operaciones y respecto a los participantes de la misma, c) la flexibilidad en la legislación mercantil, y d) la ausencia de convenios para evitar la doble imposición.

El Derecho Internacional no prevé una definición jurídica sobre el concepto de “paraíso fiscal”, por lo que resulta necesario recurrir al softlaw (ley blanda); así, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha establecido en el softlaw “OECD Tax Heaven Criteria” (Criterio del paraíso fiscal) que cuatro son los factores claves para considerar a una determinada jurisdicción como paraíso fiscal: a) si la jurisdicción no impone impuestos a la renta o éstos son nominales (si no hay impuestos directos pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal); b) si hay falta de transparencia; c) si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos; y, d) si se permite a los no residentes

beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país.

La referencia a paraísos fiscales hace alusión a aquellos Estados que ofrecen un sistema fiscal ventajoso frente a otros, puesto que las tasas aplicables en dichos territorios por las rentas o ingresos gravados son muy bajas o, incluso, no aplican una tasa. En dicho sentido, son países de baja o nula imposición tributaria. Juan Jesús Martos García, sin ocultar su visión crítica, explica al fenómeno de los paraísos fiscales en los siguientes términos:

“Resulta obvio y redundante afirmar que los paraísos fiscales suponen una amenaza para la recaudación tributaria del resto de Estados. La atracción de capital hacia esos territorios o la fuga ficticia de residentes para acogerse a un régimen tributario de baja o nula intensidad tributaria y, sobre todo, para beneficiarse de la opacidad informativa que ofrecen, los convierte en lugares idóneos para los defraudadores.

Las nuevas tecnologías acentúan aún más ese riesgo. Permiten que muchas más personas puedan acceder a ellos, de forma fácil y cómoda, y que ciertas actuaciones defraudadoras sean más fáciles de detectar.

Pero la opacidad informática de los paraísos fiscales no sólo ampara a defraudadores fiscales, a individuos insolidarios que deciden incumplir las obligaciones legales contraídas con el Estado para contribuir a sostener su funcionamiento y los servicios sociales que presta, sino que también parapeta las actividades financieras de delincuentes y terroristas, que encuentran refugio e impunidad en éstos; y, de igual modo, las nuevas tecnologías permiten a estos delincuentes y terroristas trasladar de forma inmediata el dinero de una cuenta corriente a otra u otras, tantas veces como quieran y a diferentes jurisdicciones, dejando un rastro largo y lleno de obstáculos administrativos, difíciles de sortear durante la investigación.

La finalidad esencial de las iniciativas adoptadas por esta institución es combatir la evasión fiscal internacional generada por la competencia fiscal perniciosa que realizan estos territorios. Para ello aboga por la transparencia y el intercambio de información internacional entre Administraciones [Tributarias] para que los Estados dispongan de la información necesaria para exaccionar de forma efectiva sus impuestos y para perseguir a los defraudadores. Se requiere mayor coordinación entre Estados, instrumentalizada fundamentalmente a través de un marco jurídico y unas actuaciones administrativas transparentes, así como por la existencia de mecanismos efectivos de intercambio de información, que faciliten la información relevante en tiempo adecuado, entre todas las Administraciones Tributarias”. Sin embargo, es claro que a cualquier empresario o inversor, sin importar su nacionalidad, le resulta atractiva la posibilidad de constituirse dentro un territorio que posea el referido régimen tributario.

Dadas las circunstancias, las empresas buscarán la forma y usarán todas las herramientas y estrategias posibles para lograr constituirse en países de baja o nula imposición, para así obtener beneficios tributarios y, en consecuencia, percibir mayor rentabilidad. Concretizar esta idea no resulta en sí misma una evasión fiscal, sino una elusión fiscal, pues se trata de elaborar un planeamiento tributario eficaz para pagar menos impuestos por el desarrollo de las mismas actividades en otro país.

Bajo este orden de ideas, los paraísos fiscales suponen jurisdicciones nacionales que cuentan con un sistema político y jurídico propio que les permite ofrecer confidencialidad, en muchos casos estabilidad político-social e infraestructura de comunicaciones y bancaria de primer nivel.

Es así que, de manera general, podemos afirmar que un paraíso fiscal detenta las siguientes características: primera, nula o baja imposición; segunda, falta de transparencia tanto interna como externa; tercera, permisibilidad para la constitución de sociedades o empresas off-shore; cuarta,

reserva de información a terceros; y, quinta, estabilidad social, económica y política.

En principio, el gobierno de un país solamente puede recaudar tributos sobre los contribuyentes que operan dentro de su territorio; a este poder tributario se le denomina “soberanía fiscal”. Así, la estructura fiscal de un Estado moderno incluye tributos de diversa naturaleza, siendo que cada uno de los tributos grava una acción o situación que se denomina “hecho imponible”. Utilizar un paraíso fiscal significa suprimir el hecho imponible o trasladarlo fuera de ese territorio fiscal; bajo este orden de ideas, quien utiliza el paraíso fiscal no necesita pagar tributos en su país, bien porque el hecho imponible no se ha producido o bien porque, aun habiéndose producido, éste no puede ser detectado por la autoridades fiscales nacionales. Al respecto, cabe precisar que la legislación peruana en materia del Impuesto a la Renta adopta como criterios de vinculación para calificar las rentas de fuente peruana tanto el criterio de ubicación territorial de la fuente como el criterio de domicilio.

Un paraíso fiscal es un territorio que, comparado con el país donde reside el interesado, tiene una presión fiscal baja o nula. Así, el inversionista internacional puede reducir considerablemente su carga fiscal trasladando los hechos imponibles de su país al paraíso fiscal, logrando entonces proteger los beneficios de su actividad de las fuertes cargas tributarias de su país de origen. El paraíso fiscal inmuniza la actividad económica del inversionista frente al resto, con la finalidad de atraer y captar grandes inversiones o fuertes capitales. Para conseguir dicha atracción tienen tributos simbólicos y el secreto bancario está sumamente protegido frente a terceros que requieran información de los capitales que ingresan a dichos territorios; asimismo, las empresas domiciliadas en los paraísos fiscales no tienen una residencia física, sino que suele tratarse de una simulación lograda por un eficiente planeamiento tributario, mediante la cesión de la titularidad de la empresa.

Finalmente, es de mencionar que la actuación en los paraísos fiscales se materializa a través de las empresas off-shore, las cuales son empresas legítimamente constituidas en los paraísos fiscales, aparentemente residentes en dichos territorios, pero que en realidad no tienen una presencia física y mucho menos de ellas proviene la fuente generadora de renta; por tanto, resulta evidente que se trata de una simulación.

Un ejemplo de lo anterior son los Países Bajos, donde las cifras son evidentes: casi 20 mil empresas de buzón que no tienen presencia comercial real en el país; creación de cinco nuevas empresas de buzón por día; 12,500 Instituciones Financieras Especiales, es decir, empresas extranjeras presentes en el país por razones fiscales; transacciones brutas en el 2003 por más de US\$ 3,600 billones; más de 42 mil holdings financieros; y casi seis mil empresas de buzón administradas por instituciones fiduciarias. Otro ejemplo es la isla de Sark que, en el 2005, tenía sólo 575 habitantes, pero 15 mil empresas, siendo que un único residente era director de 2,400 empresas.

4.1.3.2. Precios de transferencia

Para Patricia Leitón, son los precios que se dan a productos, servicios o propiedades intangibles, a la hora de venderlos o transferirlos a empresas vinculadas (que pertenecen a una misma familia sanguínea o grupo de poder).

Mientras que en palabras de Olga Hernández Vázquez & Angela Justo Alonso en su trabajo presentado al II Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales dicen que los precios de transferencia son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente.

En líneas generales, el precio de transferencia, es el precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una

misma persona. Mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, beneficios, etc. entre ambas empresas. Una le puede vender a la otra a un precio diferente al de mercado, superior o inferior a dicho precio. Esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

En el Perú, el concepto de precios de transferencia es relativamente novedoso en el sistema tributario, ya que se le introdujo por primera vez a partir del 2001 mediante la Ley N° 27356. La introducción de la normatividad especial sobre precios de transferencia en la legislación del Impuesto a la Renta tiene por finalidad censurar el pago inferior de dicho tributo en nuestro país, a razón de las sobrevaluaciones o subvaluaciones realizadas en las operaciones entre empresas vinculadas extranjeras y/o ubicadas en paraísos fiscales y empresas nacionales domiciliadas en el Perú.

Para la determinación del precio/margen en las operaciones entre empresas o sujetos vinculados, la normativa fiscal peruana utiliza como base el principio del arm's length, contemplado en el párrafo 1.6 del artículo 9 del Acuerdo del Modelo Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que, a la letra, prescribe: *“Cuando las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causas de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”*.

Según la norma antes referida, el principio arm's length consiste en aplicar el concepto de entidad separada a las transacciones dentro de un grupo económico, es decir, cuando los precios/margen de utilidad de las empresas asociadas no reflejan el citado principio, éstos pueden ser ajustados a aquellos

que hubieren existido entre empresas independientes en operaciones y en circunstancias comparables y similares.

“una manipulación de los precios, hacia arriba o hacia abajo, puede obedecer a causas como la necesidad corporativa de reducir la carga fiscal, la cobertura de necesidades, del flujo de caja, impuestos o restricciones a la repatriación de utilidades, y de otros conceptos, presiones para la maximización de las ganancias, controles de cambio de divisas, riesgo de mantenimiento de moneda en países con menor estabilidad tributaria, penetración de mercados, entre muchas otras”. Freyre (2014)

En atención a lo expuesto, resulta apreciable que los bienes y los servicios objeto de operaciones de comercio entre empresas o sujetos vinculados pueden ser un mecanismo de defraudación fiscal, puesto que las circunstancias de vinculación facilitan la potencial alteración de los precios. En atención a lo expuesto, resulta apreciable que los bienes y los servicios objeto de operaciones de comercio entre empresas o sujetos vinculados pueden ser un mecanismo de defraudación fiscal, puesto que las circunstancias de vinculación facilitan la potencial alteración de los precios.

La aludida problemática se aprecia fundamentalmente en operaciones vinculadas que se realizan dentro del ámbito de los grupos empresariales multinacionales, debido a que, a través de una alteración artificial del precio, pueden trasladarse rentas de un país a otro mediante el pago de servicios prestados a nivel interno entre empresas del grupo empresarial y, asimismo, podría imputarse el pago íntegro de dichos servicios a una de las empresas del grupo empresarial que esté constituida y/o domiciliada en un paraíso fiscal. Así pues, se trasladarían las bases imponibles

de una jurisdicción a otra y, con ello, se lograría menguar la carga fiscal integral que soportarían las empresas integrantes del grupo empresarial.

La normativa vigente en el Perú regula de manera expresa la finalidad de las normas sobre precios de transferencia, señalando su aplicación cuando la valoración convenida por las partes hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. Recordemos que al referirnos a valor de mercado, el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece que es aquel valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transacciones, tanto a título oneroso como gratuito.

4.1.3.3. Reorganización de sociedades

Las empresas con la finalidad de mejorar su productividad y rentabilidad optan por concentrar o fraccionar su patrimonio recurriendo para estos efectos a alguna(s) de las figuras de reorganización de sociedades que regula la Ley N° 26887 “Ley General de Sociedades” tales como las transformaciones, fusiones, escisiones y reorganizaciones simples. Veamos a continuación las figuras más importantes:

- **La fusión:** Regulada en el artículo 344°, es una de ellas y permite reunir dos o más sociedades en una sola sociedad; bajo cualquiera de las siguientes formas:
 - **Fusión por incorporación:** Se da cuando una o más sociedades unen sus patrimonios con el objetivo de formar uno sólo. Es decir, se extinguen las sociedades fusionadas sin necesidad de liquidarse y se constituye una nueva sociedad. Los patrimonios de las sociedades fusionadas se transmiten a la nueva sociedad a título universal y en bloque. Así, la sociedad constituida asume todos los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas. Los accionistas de las

sociedades extinguidas reciben acciones o participaciones según sea el caso, emitidas por la nueva sociedad, de acuerdo a lo establecido en el proyecto de fusión y a la relación de todas las sociedades intervinientes en la fusión serán luego accionistas de la sociedad que se constituye. En caso de que alguna de las sociedades que se extingue tenga patrimonio neto negativo, la nueva sociedad no emitirá acciones ni participaciones a favor de los accionistas de dicha sociedad.

- **Fusión por absorción:** Se da cuando una sociedad ya existente absorbe íntegramente el patrimonio de una o más sociedades, con el objeto de formar un solo patrimonio. Como consecuencia de ello, la sociedad absorbida es extinguida, sin necesidad de liquidarse. El patrimonio de la sociedad absorbida es transmitido en bloque y a título universal a la sociedad absorbente. Así la misma asume todos los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida. A cambio, los accionistas de la sociedad absorbida reciben acciones o participaciones, según sea el caso, emitidas por la sociedad absorbente, de acuerdo a lo establecido en el proyecto de fusión y a la relación de canje acordada.

De esta manera, los accionistas de la sociedad absorbente y la sociedad absorbida antes de la fusión, serán accionistas de la sociedad absorbente luego de dicha fusión. En el caso de que la sociedad absorbida tenga patrimonio neto negativo, la sociedad absorbente no aumentará su capital social ni emitirá nuevas acciones o participaciones. Así el Dr. Elías La Rosa señala que el proceso de fusión conlleva a las siguientes ventajas:

- a) El objetivo de reducción de costos se logra de manera más acabada a través de un proceso de fusión, que permite la eliminación total de las estructuras jurídicas de varias sociedades y la subsistencia de una sola. Lo

mismo puede decirse con respecto a un mejor funcionamiento de los procesos productivos y societarios, a través de una sola estructura de órganos sociales, de toma de decisiones y de unidad de mando.

b) Se elimina el problema de los sistemas de garantías mutuas, siempre costosos, que son indispensables en los grupos de sociedades o en el manejo a través de holdings.

c) Se elimina la necesidad de invertir ingentes recursos propios en la adquisición directa de acciones o participaciones, necesaria para adquirir el control societario en las concentraciones en que subsiste la independencia de las personas jurídicas.

d) En la sociedad fusionada no se producen las incompatibilidades y conflictos propios de los miembros de los órganos sociales de las distintas sociedades de un grupo.

e) Con la fusión, al desaparecer la diversidad de las personas jurídicas, se evitan problemas de incumplimiento formal de las disposiciones de libre competencia. Asimismo, de nuestra parte debemos mencionar que el proceso de escisión tiene las siguientes ventajas: a) La desconcentración de actividades económicas con el fin de desarrollar de manera más competitiva cada rubro por separado. b) La especialización de actividades. c) La desconcentración empresarial, para incursionar en nuevos mercados o sectores económicos. d) La reducción de gastos excesivos para la gestión del negocio y la reducción de conflictos entre los socios.

- **La escisión:** Regulada de igual modo en los artículos 367º y siguientes de la LGS, figura que permite transferir en un solo acto, a una o más sociedades, un bloque patrimonial netos (conjunto de activos y/o pasivos) vinculados a una o más líneas de producción, comercialización o servicios.

El artículo 367° de la LGS señala que la escisión tiene las siguientes modalidades:

- **Escisión total:** Implica la división de la totalidad del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales, que son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez. Esta forma de escisión produce la extinción de la sociedad escindida y también se le denomina escisión por división.
- **Escisión parcial:** Esta forma de escisión supone la segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez, La sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente. Cabe citar que el artículo 369° de la LGS señala que el “bloque patrimonial” puede estar conformado por (i) un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida, (ii) el conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida y (iii) un fondo empresarial. Independientemente de la modalidad de escisión, los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben las acciones o participaciones que emiten las nuevas sociedades o sociedades absorbentes del bloque patrimonial transferido. Sin embargo, no siempre la escisión conlleva la emisión de acciones por parte de la empresa que recibe el bloque empresarial. La emisión de acciones sólo corresponde cuando el bloque patrimonial tenga un saldo positivo más no cuando el saldo sea neutro o negativo. Conforme con ello, en el artículo 124° de la Resolución de Superintendencia Nacional de los Registros Públicos N° 200-2001-SUNARPSN–Reglamento del Registro de Sociedades que regula el contenido de la escritura pública de escisión se señala que en caso el valor neto del

bloque patrimonial sea negativo la sociedad receptora no debe aumentar su capital ni emitir nuevas acciones.

- **La reorganización simple:** Regulada en la Ley General de Sociedades (LGS), a través de la cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas existentes. A diferencia de lo que ocurre en la escisión, en la reorganización simple es la sociedad que segrega el patrimonio o patrimonios lo que recibe a cambio y conserva en su activo las acciones o participaciones correspondientes aquellos aportes segregados. Una vez señalados los tipos de reorganización de sociedades, es necesario recalcar que en la reorganización de sociedades o empresas, el adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente. En caso que el adquirente tuviera pérdidas tributarias, no podrá imputar contra la renta de tercera categoría que se genere con posterioridad a la reorganización, un monto superior al 100% de su activo fijo, antes de la reorganización, y sin tomar en cuenta la revaluación voluntaria.

Asimismo, se señala que la renta gravada determinada como consecuencia de la revaluación voluntaria de activos en aplicación del numeral 1 del artículo 104º de la LIR (Reorganización con excedente de revaluación y con efecto tributario) no podrá ser compensada con las pérdidas tributarias de las partes intervinientes en la reorganización.

4.1.4. Caso supuesto de aplicación

Para desarrollar el presente caso supuesto de aplicación, se realizó una investigación a una determinada empresa, en donde se podía apreciar que se desarrollaban mecanismos de elusión muy evidentes.

La empresa “ABC SAC” dedicada a la fabricación y comercialización de prendas de vestir ubicada en el distrito de José Leonardo Ortiz, utilizará

mecanismos para disminuir su carga tributaria y aumentar sus beneficios. Veamos el caso para entender a cabalidad su dinámica.

La empresa “ABC SAC” quiere venderle un activo a la empresa “XYZ SRL” con la que se encuentra vinculada. El precio del inmueble a valor de mercado es de 500,000.00 soles sin embargo, al realizar un análisis, llegan a la conclusión que la carga impositiva por la venta del inmueble va a ser muy alta, por lo que ambas empresas convienen fusionarse, aprovechando la exoneración del IGV para la transferencia de bienes en el marco de una reorganización societaria, así como el tratamiento neutral de las reorganizaciones societarias en el Impuesto a la Renta. Luego de unos meses de la fusión optan por escindirse, con la única finalidad de que XYZ termine adjudicándose el bloque patrimonial que contiene el inmueble que deseaba originalmente comprar a ABC. Y por su parte, ABC termina adjudicándose otros activos (como las cuentas por cobrar comerciales) por una suma equivalente al importe del valor de mercado del inmueble.

Como puede observarse, en el presente caso las partes han logrado transferir el inmueble sin pagar los impuestos aplicables a la compraventa y a la renta que se obtiene por ésta, habiendo estructurado sus operaciones en forma real y jurídicamente válidas, a través de vías legales como la fusión y la escisión de sociedades, pero sin que ninguna de las partes haya querido realmente conseguir los resultados que dichas figuras tienen, sino únicamente el objeto de transferir la propiedad del inmueble, el cual es en realidad propio de la figura de la compraventa.

Puede decirse que las partes no hubieran optado por llevar a cabo las reorganizaciones societarias si no fuera porque el negocio jurídico propio o natural que correspondería realizar resultaba fiscalmente más gravoso. De este modo, desde el punto de vista fiscal, la norma defraudada es aquella que grava con impuestos al contrato de compraventa, mientras la norma de cobertura

sería la que regula la exoneración a las transferencias en el marco de una reorganización societaria.

En dicho caso, se debe aplicar la Norma XVI, y para determinar los reparos y sanciones correspondientes, nos enfocamos en los siguientes párrafos de dicha Norma:

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

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

La Administración tributaria utilizando dichos párrafos, podría determinar que la fusión y escisión de dichas empresas son simplemente figuras de elusión, y por ende exigir la deuda tributaria correspondiente a la venta del inmueble. Es decir; la empresa "ABC SAC" debería pagar el 18% de IGV equivalente a 90,000 soles, y la renta que se obtiene por ésta.

4.1.5. Juicio de expertos

Tabla 2: Juicio de expertos

Nombre de Tributarista	1. ¿Conoce usted sobre la NORMA XVI del Código Tributario?	2. ¿Cree usted que la NORMA XVI es Anti-Elusiva?	3. ¿Por qué cree usted que dicha Norma (Párrafo 2-5) se ha suspendido?	4. ¿Cuáles son los efectos que ha ocasionado dicha Suspensión?	5. ¿Cuál cree usted que sería el impacto que traería consigo su Reactivación, y cree que favorezca al Perú?	6. ¿Cree usted que reactivando los párrafos suspendidos de la Norma XVI se mitigaría el fraude de Ley en el Perú?
Mgtr. Rubén Saavedra Rodríguez	Sí, es una Norma que la Administración Tributaria aprobó a mediados de Agosto del 2012 con el fin de combatir la elusión Tributaria.	La NORMA XVI es de naturaleza antielusiva y dicha naturaleza se puede apreciar por las facultades que esta norma le da a SUNAT para combatir exclusivamente los casos de elusión.	Falta regulación y precisión. Por la inseguridad jurídica, pues existe una mala redacción en la Norma que reduce garantías para el contribuyente en general.	Que la Administración Tributaria no la puede aplicar porque está vigente pero suspendida.	Ahuyentar la inversión, pues sabiendo que existe esta Norma, que no está elaborada en concordancia a la realidad económica peruana, decidan llevar su capital hacia otros mercados. Asimismo, la administración aumentaría su recaudación, pero a nivel de Tribunal Fiscal y Judicial, aumentarían los conflictos.	No se mitigaría; solo se reduciría en parte, mas no se puede afirmar fehacientemente que aplicando la Norma XVI se eliminará de la economía peruana la elusión fiscal
CPC Carlos Alberto Ángeles Velásquez	Sí	Sí, pues otorga regulación discrecional para determinar el tributo en aspectos que no están regulados expresamente, lo que hace que se autoproclame poderes para legislar en situaciones donde la legislación no lo ha hecho.	Contraviene la constitución política, al extremo de vulnerar lo que está regulado en el artículo 2 numeral 24, que señala que nadie está prohibido de hacer lo que la ley no manda ni impedido a hacer lo que ella no prohíbe.	Generar seguridad jurídica y por otro lado no otorgar poderes de regulación a un organismo que constitucionalmente no está legitimado para hacerlo.	Genera incertidumbre sobre la hipótesis de incidencia de los hechos económicos y ello perjudicará a las inversiones o negocios sobre la verdadera naturaleza del hecho imponible y sobre la carga fiscal que podrían soportar sus inversiones.	No, porque ello solo es posible combatirlo a través de mecanismo de control y ella soportada a través de la regulación legal. Además, no puede existir determinación de un tributo sobre hechos no legislados.

Tabla 2: Juicio de expertos

Nombre de Tributarista	1. ¿Conoce usted sobre la NORMA XVI del Código Tributario?	2. ¿Cree usted que la NORMA XVI es Anti-Elusiva?	3. ¿Por qué cree usted que dicha Norma (Párrafo 2-5) se ha suspendido?	4. ¿Cuáles son los efectos que ha ocasionado dicha Suspensión?	5. ¿Cuál cree usted que sería el impacto que traería consigo su Reactivación, y cree que favorezca al Perú?	6. ¿Cree usted que reactivando los párrafos suspendidos de la Norma XVI se mitigaría el fraude de Ley en el Perú?
Abog. CPC José Luis Cari Luque-SUNAT	Por supuesto.	En efecto, esta norma sigue la corriente moderna para luchar contra los grandes defraudadores. La simulación de transacciones es perseguida por las administraciones tributarias de Europa y Estados Unidos.	La presión de los grupos empresariales más importantes del país, temen que la Administración se involucre en descifrar los verdaderos efectos de las transacciones económicas que tienen por objeto conseguir la reducción de la carga impositiva.	Nuestra Administración Tributaria seguirá adoleciendo de una herramienta fundamental para combatir el fraude fiscal oculto en contratos que disfrazan la realidad. Ello priva al Estado de recuperar los tributos dejados de pagar.	Sería beneficioso para el fisco, pues las empresas que maquillaron sus transacciones tendrían que pagar los tributos omitidos. Además, el Estado Peruano se vería beneficiado porque sería un disuasivo para quienes quisieran recurrir al fraude de ley para pagar menos o dejar de pagar.	Por supuesto, ya las Administraciones Tributarias de otros países usan mecanismos similares a la Norma XVI con gran éxito.
CPC Niza Ander Melendres Temoche-SUNAT	Sí.	Sí, porque busca encontrar la elusión. Con esta norma se puede desconocer contratos, esquemas ficticios, servicios a terceros inventados, etc; que ayuden a no pagar o pagar menos impuestos.	Se considera que sería usada arbitrariamente y que genera inestabilidad tributaria, pues facultaba a la SUNAT a desconocer "hechos y/o situaciones", que a su entender se consideraría elusión. Sin embargo, existe una contraparte, la presión de grupos económicos.	Que no se haga uso de la Norma, lo que podría estar ocasionando que los grupos económicos importantes realicen un "planeamiento tributario" buscando evitar y reducir sus impuestos.	Su reactivación sería importante ya que la SUNAT contaría con dicha facultad, a fin de desconocer esquemas ficticios que usaron los contribuyentes para no pagar sus tributos sin incumplir la ley.	Sí, ya que al tener esta herramienta, SUNAT puede realizar una labor fiscalizadora y desconocer "situaciones o que se usaron con la finalidad de reducir o evitar el pago de impuestos.

Fuente: *Elaboración propia. 2016*

4.2. Discusión

Sobre la base de los resultados de la investigación realizada y de acuerdo con el primer objetivo que trata sobre analizar la Norma XVI se ha considerado la forma en la que se encuentra redactada y que deja a libre entendimiento de su lector, para lo que Paulo de Barros, C. (2013) menciona que la calificación del hecho imponible es una interpretación de los hechos y que no solo se debe interpretar el derecho, sino todo aquello que lleva un revestimiento lingüístico. Y para la Norma XVI, los hechos son narraciones en lenguaje, entonces son susceptibles de ser interpretados. En ese sentido, calificar es interpretar los hechos, y verificar si respecto de ellos se produce la inclusión de esa parte en algo más general con respecto a la incidencia en alguna norma tributaria. Entonces puede afirmarse que la aplicación del derecho supone dos procesos indivisibles: el primero referido a la interpretación de las normas jurídicas y el segundo sobre la calificación de los hechos. Para lo que se concluye que la calificación es la acción con la que la aplicación del derecho culmina.

Con respecto al segundo objetivo en el que se busca legislación comparada, Yañez, F (2016) menciona que se trata de una especie de trasplante de normas, desde el ordenamiento español al chileno. Sin embargo, el legislador nacional parece ignorar que algunas normas no pueden ser incorporadas a otro ordenamiento sin ir acompañadas de sus debidos complementos o limitaciones. Tal como sucede con el artículo 13 de la LGT del Chile, no puede ser adecuadamente entendida y aplicada. Así pues, el principal defecto que muestran las cláusulas antielusivas de cada país, no está en el contenido que propone el redactor, sino en el contenido que carece éste.

En relación al objetivo número 3 sobre identificar situaciones elusivas donde es necesario aplicar la Norma XVI, en su estudio "The price of offshore revisited" (El precio real de las Guaridas Fiscales") James Henry calcula que hay cuando menos unos US\$21 mil millones en estos paraísos fiscales, suma

aproximadamente semejante al PIB de Estados Unidos y Japón, es decir, de la primera y tercera economías mundial con mayor estabilidad socioeconómica.

Uno de las guaridas favoritas de este dinero son las Islas Caimán, que tienen 85 mil compañías registradas lo que irónicamente resulta tener más compañías que población. En tanto a los precios de transferencia Grondona, V (2015) señala que el objetivo de una planificación fiscal en la que se enmarca el diseño de los precios de transferencia tiene como objetivo crear productos artificialmente elaborados que su finalidad será exclusivamente la elusión y evasión tributaria, brindando un refugio fiscal. Mientras que por otro lado, la reorganización de sociedades Delgado, C (2012), menciona que la reorganización de sociedades se viene utilizando por las personas jurídicas domiciliadas para realizar prácticas elusivas tendentes lograr transferir bienes de modos distintos a la compra venta que terminen eludiendo el pago del Impuesto a la Renta o del tributo correspondiente a la transacción cometida. Entonces se puede finiquitar diciendo que es la complejidad de las normas lo que ha alentado la implementación de mecanismos de elusión que terminan ocasionado altos niveles de evasión, para lo que estas 3 formas de engañarle al estado conllevan la minimización de sus arcas fiscales y la maximización de la competencia ilegal entre las empresas.

En consecución con el objetivo cuarto referido a la aplicación de la Norma XVI en una empresa faculta a la Sunat para exigir la deuda tributaria, disminuir saldos o créditos a favor, e incluso ordenar la restitución de los montos devueltos indebidamente al contribuyente, siempre que sustente que este se haya valido de actos artificiosos o impropios para la consecución de esos resultados, entonces, siguiendo al pie de la letra la explicación sobre la facultad de la Administración, ésta podría determinar que la fusión y escisión de las empresas citadas en el caso aplicativo, son simplemente figuras de elusión, y por ello se le exigirá la deuda tributaria correspondiente a la venta del inmueble a lo que finalmente “ABC SAC” le corresponderá realizar el pago del

18% por concepto del IGV equivalente a 90,000 soles, y el Impuesto a la Renta que se obtenga por dicha venta.

Y por último con relación a nuestro objetivo quinto el que persigue determinar las causas y consecuencias de la suspensión actual de la norma Gonzales, A (2012) dice que: “En los últimos años se viene detectando una tendencia hacia el abuso de las medidas de control contra la elusión fiscal en cierto tipo de impuestos, lo que se ha venido en llamar como *actitud defensiva* del legislador. El peligro se torna más evidente cuando la lucha contra el fraude fiscal deja de ser el objetivo que trasciende en este tipo de medidas excepcionales para convertirlas en verdaderas fuentes para el aumento de la recaudación”. Entonces, siempre que el contribuyente vea a la Administración como un delincuente con saco y corbata que busca la manera más diplomática para apropiarse de su dinero o que por otro lado el FISCO tenga cláusulas antielusivas con fines persecutorios que generan inseguridad jurídica por su carente especificidad; existirán innumerables escenarios de evasión tributaria.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

Los resultados del presente trabajo de investigación permitieron arribar a las siguientes conclusiones:

- La suspensión de la Norma XVI actualmente no permite que la Administración Tributaria posea una herramienta fundamental para combatir el fraude de ley en el Perú. Dicha suspensión priva al Estado de recuperar los tributos dejados de pagar, que pueden llegar a cifras relevantes.
- Analizando la Norma XVI, concluimos que ésta se muestra en contextos generales y de interpretación amplia, generando inexactitud, y principalmente subjetividad, así mismo carece de determinación al momento en que la administración tributaria pretenda aplicarla. Es por ello que han surgido una serie de cuestionamientos en torno a la misma, ya sea porque la consideran inconstitucional o ilegal, o porque afecta la inseguridad jurídica, o atenta contra el principio de reserva de ley.
- En los diferentes países, las normas antielusivas que existen, tienen como común denominador, reducir la brecha de elusión tributaria; sin embargo no en todos los países fue aplicado exitosamente. En el caso Chileno Bachelet tuvo que reajustar la norma antielusiva, puesto que los grandes gremios empresariales presionaron para que no sea aplicada. Dicho reajuste ocasionó que el resultado actual sea una norma de mala factura legislativa, que entra en contradicción con la regulación e interpretación administrativa. Asimismo, en Argentina, su norma antielusiva carece de fondo y forma. Mientras que por otro lado la norma antielusiva española y la norma XVI peruana tienen mucha similitud de fondo y forma dado a que el Fisco peruano adopta a su código tributario dicha norma española, sin embargo las realidades económicas de ambos

países son diferentes, por lo cual su aplicación en España es exitosa, y en nuestro país actualmente, se encuentra suspendida.

- Las situaciones elusivas donde es necesario aplicar la Norma XVI, es en paraísos fiscales, ya que existe poca transparencia, bloqueo al intercambio de información, ofrecen un sistema fiscal ventajoso frente a otros, puesto que las tasas aplicables son muy bajas o, incluso, no aplican una tasa, en dicho sentido, son países de baja o nula imposición tributaria. Asimismo, en precios de transferencia, puesto que es el precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial, mediante este precio se transfieren mercancías o servicios, una le puede vender a la otra a un precio diferente al de mercado, superior o inferior a dicho precio, esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda. Por último, la reorganización de sociedades, cuando su finalidad original de mejorar su productividad y rentabilidad, se transforma en eludir impuestos, optando por concentrar o fraccionar su patrimonio mediante algunas figuras de reorganización de sociedades tales como las transformaciones, fusiones, escisiones y reorganizaciones simples. En dichos casos es necesario aplicar la Norma XVI.
- La Norma XVI en la empresa señalada en el ítem 4.1.4 permite que se combata este tipo de fraude de Ley, recaudando los impuestos correspondientes por haber gozado de dicha facultad, que de no aplicarse, conlleva a efectos perjudiciales referentes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias con el estado.
- La suspensión de dichos párrafos de la Norma XVI se originó porque se considera que dicha norma genera inestabilidad jurídica, le falta regulación y precisión en la redacción, y reduciría garantías para el contribuyente ya que facultaba a la SUNAT a desconocer hechos y/o situaciones, que a su entender se consideraría elusión. Asimismo, la

contraparte considera que fue la presión de los grupos económicos más importantes lo que originó esta suspensión por preservar sus propios intereses. Esta suspensión trae como consecuencia que los contribuyentes puedan utilizar mecanismos de elusión fiscal, sin tener una norma legal para combatirla.

5.2. Recomendaciones

- Realizar un análisis de la norma antielusiva en países donde se ha aplicado correctamente, como España, y realizar así las modificaciones correspondientes adecuadas a nuestra realidad económica.
- Se recomienda que la norma tenga cláusulas con mayor especificidad con respecto a los actos de alusión, para reducir la inseguridad jurídica, y la imprecisión en la redacción.
- Optar por levantar la suspensión de la norma XVI a fin de ejecutar la reglamentación teniendo en cuenta la legislación peruana, brindándole a Administración Pública, una herramienta de aplicación específica para asegurar la estabilidad jurídica en el sector empresarial.
- Asimismo, se presente este estudio a congresos nacionales de contadores, colegio de contadores, administración tributaria y Ministerio de economía y finanzas, para que identifiquen la importancia de la presente Norma antielusiva.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acosta, C. (2014). El Misterio de la Norma XVI. Recuperado de: <https://revistapoder.lamula.pe/2014/09/11/el-misterio-de-la-norma-xvi/poder/>

Actualidad tributaria. (2016). Código tributario y otras normas. Lima, Perú. Pacífico editores.

Casanova, R. (2012). Piden que cláusula general antielusiva salga del Código Tributario. *RPP Noticias*. Recuperado de: <http://rpp.pe/economia/economia/piden-que-clausula-general-antielusiva-salga-del-codigo-tributario-noticia-516845>

Cepal, C. (2010). Evasión y equidad en América Latina. Chile. Naciones Unidas.

Cisneros, C. (2015). Norma XVI: Así nos roban los ricos. *La República*. Recuperado de: <http://larepublica.pe/imprensa/opinion/16395-norma-xvi-asi-nos-roban-los-ricos>

Fernández, I. (2013). La Nueva Cláusula Antielusión Peruana – Conceptos, Aspectos Prácticos y Relación con la Normativa Española. Recuperado de: http://www.factortributario.com/yahoo_site_admin/assets/docs/Clausula_Antielusion_2013.71161802.pdf

Grellaud, G. (2012). La cláusula general antielusiva aún no es aplicada por falta de reglamento. *Gestión*. Recuperado de: <http://gestion.pe/economia/clausula-general-antielusiva-no-aplicada-hasta-publicacion-su-reglamento-2053034>

Mansilla, M. (2011). Fraude a la ley: *fraus legis facta*, *Revista Cultura Jurídica* (1), 105-117. Recuperado de: [http://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ\(Art_7\).pdf](http://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ(Art_7).pdf)

Prudent, M. (2012). Sistema impositivo chileno: ¿Por qué los ricos no pagan impuestos? Conozca las principales triquiñuelas para evadir y eludir los tributos. *Cambio 21* más que noticias. Recuperado de: <http://www.cambio21.cl/cambio21/site/artic/20120713/pags/20120713193036.html>

Sevillano, S. (2012). Cláusula antielusiva tributaria es constitucional. *RPP Noticias*. Recuperado de: <http://rpp.pe/economia/economia/clausula-antielusiva-tributaria-es-constitucional-dicen-noticia-511454>

Tarsitano, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista ius et veritas*, (49). 40-49. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/13613/14236>

Zavaleta, M. (2013). Propuesta de proyecto de ley “deróguese la norma xvi y restitúyase el texto de la norma viii del código tributario”. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 7(18), 4-18. Recuperado de: http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET_ediciones_anteriores/edicion_18/archivos/PROPUESTAS_DE_LEY_PARA_LA_SOCIEDAD_CIVIL/MZA%20Propuesta%20Proyecto%20de%20Ley%20Derogatoria%20Norma%20XVI.pdf

VII. ANEXOS

ANEXO 1

INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

**Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
Escuela de Contabilidad**

JUICIO DE EXPERTOS

Instrucciones: Por favor lea atentamente y conteste cada una de las preguntas presentadas a continuación.

Nombre:

1. ¿Conoce usted sobre la NORMA XVI del Código Tributario?
2. ¿Cree usted que la NORMA XVI es Antielusiva? Explique.
3. ¿Por qué cree usted que dicha Norma (Párrafo 2-5) se ha suspendido?
4. ¿Cuáles son los efectos que ha ocasionado dicha Suspensión?
5. ¿Cuál cree usted que sería el impacto que traería consigo su Reactivación, y cree que favorezca al Perú? Explique su posición personal.
6. ¿Cree usted que reactivando los párrafos suspendidos de la Norma XVI se mitigaría el fraude de Ley en el Perú? Explique.

¡Gracias por su colaboración!

ANEXO 2

➤ **Nombre: Mgr. Rubén Saavedra Rodríguez**

1. ¿Conoce usted sobre la NORMA XVI del Código Tributario?

Sí, es una Norma que la Administración Tributaria aprobó a mediados de Agosto del 2012 con el fin de combatir la elusión Tributaria.

2. ¿Cree usted que la NORMA XVI es Antielusiva? Explique.

La NORMA XVI es de naturaleza antielusiva y dicha naturaleza se puede apreciar por las facultades que esta norma le da a SUNAT para combatir exclusivamente los casos de elusión.

3. ¿Por qué cree usted que dicha Norma (Párrafo 2-5) se ha suspendido?

Porque falta regulación a la norma, que la hagan más precisa y le den al contribuyente más garantías; es decir, aumentar la seguridad de los empresarios al momento de tomar decisiones. Se suspende básicamente por la inseguridad jurídica que invade a los contribuyentes y no tiene nada que ver con asuntos de preferencias políticas, más bien existe una mala redacción en la Norma que reduce garantías para el contribuyente en general que lo lleva a tener miedo al momento de invertir porque piensa que esa decisión que está tomando la SUNAT lo vea como elusión. Por ejemplo: que pasa si una empresa necesita un terreno y un accionista toma la decisión de comprarlo y alquilárselo a la empresa, expresamente se trata de una operación lícita y real que busca la eficiencia del negocio, no tendría por qué afectarme una norma antielusiva; sin embargo, la redacción de la Norma tal cual está redactada va a calificar mi operación como elusiva y dejo de hacer esa

acción porque me encuentro tomando decisiones sobre base incierta con mucho margen de inseguridad jurídica.

4. ¿Cuáles son los efectos que ha ocasionado dicha Suspensión?

Que la Administración Tributaria no la puede aplicar porque está vigente pero suspendida.

5. ¿Cuál cree usted que sería el impacto que traería consigo su Reactivación, y cree que favorezca al Perú? Explique su posición personal.

Más allá de generar un ambiente propicio para la inversión, podría ahuyentar a la inversión porque gente que va a mirar al Perú como un destino en el cual puede depositar sus inversiones y sabiendo que existe esta Norma antielusiva que de pronto se sabe que no está bien elaborada en concordancia a la realidad económica peruana, puede que mejor decida llevar mi capital hacia otros mercados.

Aunque la administración puede aumentar su recaudación, pero a nivel de Tribunal Fiscal y Judiciales, aumentarían los conflictos también.

De pronto dejan de invertir y que no necesariamente representen retiro de sus inversiones ya concretadas.

6. ¿Cree usted que reactivando los párrafos suspendidos de la Norma XVI se mitigaría el fraude de Ley en el Perú? Explique.

No se mitigaría, sin embargo si se reduciría pero en parte, mas no es que se pueda afirmar fehacientemente que aplicando la Norma XVI se eliminará de la economía peruana la elusión fiscal.

ANEXO 3

➤ **Nombre: CPC Carlos Alberto Ángeles Velásquez**

1. ¿Conoce usted sobre la NORMA XVI del Código Tributario?

Sí

2. ¿Cree usted que la NORMA XVI es Antielusiva? Explique.

Sí, porque otorga regulación discrecional para determinar el tributo en aspectos que no están regulados expresamente, lo que hace que se autoproclame poderes para legislar en situaciones donde la legislación no lo ha hecho.

3. ¿Por qué cree usted que dicha Norma (Párrafo 2-5) se ha suspendido?

Porque contraviene la constitución política, en el extremo de vulnerar lo que esta regula en el artículo 2 numeral 24, que señala que nadie está prohibido hacer lo que la ley no manda ni impedido a hacer lo que ella no prohíbe.

4. ¿Cuáles son los efectos que ha ocasionado dicha Suspensión?

Los efectos está en principio generar seguridad jurídica y por otro lado no otorgar poderes de regulación a un organismo que constitucionalmente no está legitimado para hacerlo.

5. ¿Cuál cree usted que sería el impacto que traería consigo su Reactivación, y cree que favorezca al Perú? Explique su posición personal.

Resulta indeseable que la misma sea reactivada pues generara incertidumbre sobre la hipótesis de incidencia de los hechos económicos y ello perjudicara a las inversiones o negocios sobre la verdadera naturaleza del hecho imponible y sobre la carga fiscal que podrían soportar sus inversiones.

6. ¿Cree usted que reactivando los párrafos suspendidos de la Norma XVI se mitigaría el fraude de Ley en el Perú? Explique.

No, porque ello solo es posible combatirlo a través de mecanismo de control y ella soportada a través de la regulación legal. No puede existir determinación de un tributo sobre hechos no legislados.

ANEXO 4

➤ **Nombre: Abog. CPC José Cari Luque**

1. ¿Conoce usted sobre la NORMA XVI del Código Tributario?

Por supuesto.

2. ¿Cree usted que la NORMA XVI es Antielusiva? Explique.

Es antielusiva porque abre un horizonte que antes era difuso para la Administración Tributaria. En efecto, esta norma lo que hace es seguir la corriente moderna para luchar contra los grandes defraudadores que se valen de figuras lícitas amañadas para reducir o dejar de pagar los tributos. La simulación de transacciones es perseguida por las administraciones tributarias de Europa y Estados Unidos. Firmas conocidas en Estados Unidos, y Europa o recientemente jugadores profesionales de fútbol, han sido sancionados incluso penalmente por recurrir a figuras elusivas utilizando paraísos fiscales. La Norma XVI es una herramienta para combatir precisamente esas prácticas.

3. ¿Por qué cree usted que dicha Norma (Párrafo 2-5) se ha suspendido?

Las presiones de los grupos empresariales más importantes del país, que algo tendrán que esconder, temen que la Administración Tributaria se involucre en descifrar los verdaderos efectos de las transacciones económicas que tienen por objeto conseguir la reducción de la carga impositiva.

4. ¿Cuáles son los efectos que ha ocasionado dicha Suspensión?

Nuestra Administración Tributaria seguirá adoleciendo de una herramienta fundamental para combatir el fraude fiscal oculto en contratos que disfrazan la realidad. Ello priva al Estado de recuperar los tributos dejados de pagar, que pueden llegar a cifras muy importantes, tal como demuestra la experiencia en Europa o Estados Unidos.

5. ¿Cuál cree usted que sería el impacto que traería consigo su Reactivación, y cree que favorezca al Perú? Explique su posición personal.

El impacto sería beneficioso para el fisco, pues las empresas que maquillaron sus transacciones tendrían que eventualmente pagar los tributos omitidos. El Estado Peruano se vería favorecido no sólo por lo antes mencionado, sino además porque sería un disuasivo para quienes quisieran en el futuro recurrir al fraude de ley para pagar menos o dejar de pagar.

6. ¿Cree usted que reactivando los párrafos suspendidos de la Norma XVI se mitigaría el fraude de Ley en el Perú? Explique.

Por supuesto, ya las Administraciones Tributarias de otros países usan mecanismos similares a la Norma XVI con gran éxito.

ANEXO 5

➤ **Nombre: CPC Niza Ander Melendres Temoche**

1. ¿Conoce usted sobre la NORMA XVI del Código Tributario?

Sí.

2. ¿Cree usted que la NORMA XVI es Antielusiva? Explique.

Sí, porque busca encontrar la elusión. Con esta norma se puede desconocer contratos, esquemas ficticios, servicios a terceros inventados, etc; que ayuden a no pagar o pagar menos impuestos.

3. ¿Por qué cree usted que dicha Norma (Párrafo 2-5) se ha suspendido?

Se considera que sería usada arbitrariamente y que genera inestabilidad tributaria, pues facultaba a la SUNAT a desconocer "hechos y/o situaciones", que a su entender se consideraría elusión. Sin embargo, existe una contraparte, la presión de grupos económicos.

4. ¿Cuáles son los efectos que ha ocasionado dicha Suspensión?

Que no se haga uso de la Norma, lo que podría estar ocasionando que los grupos económicos importantes realicen un "planeamiento tributario" buscando evitar y reducir sus impuestos.

5. ¿Cuál cree usted que sería el impacto que traería consigo su Reactivación, y cree que favorezca al Perú? Explique su posición personal.

Su reactivación sería importante y que la SUNAT contaría con dicha facultad, a fin de desconocer esquemas ficticios que usaron los contribuyentes para no pagar sus tributos sin incumplir la ley.

6. ¿Cree usted que reactivando los párrafos suspendidos de la Norma XVI se mitigaría el fraude de Ley en el Perú? Explique.

Sí, ya que al tener esta herramienta, SUNAT puede realizar una labor fiscalizadora y desconocer "situaciones o hechos" que se usaron con la finalidad de reducir o evitar el pago de impuestos.