

UNIVERSIDAD PRIVADA ANTENOR ORREGO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE
ABOGADO

“La implementación de la Norma Anti elusiva General en el marco de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria”

Área de Investigación:
Derecho Tributario

Autora:
Br. Leon Abanto, Kiara Elisa

Jurado Evaluador:

Presidente: Tapia Diaz, Jessie Catherine
Secretario: Mauricio Juarez, Francisco Javier
Vocal: Zavala Espino, Luis Angel

Asesor:
Flores Calderón, Ruby Edith
Código Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-1078-0998>

TRUJILLO – PERU

2022

Fecha de sustentación: 2022/05/06

DEDICATORIA

A mi madre Julia Abanto, a mi padre Percy León y a quien me cuida desde muy pequeña, Milagros, por su ejemplo de vida y apoyo incondicional en todos estos años.

A mi tía Auri León, porque sé que desde el cielo estás muy orgullosa de cada paso que doy.

AGRADECIMIENTO

Un cordial agradecimiento a todas las personas que me apoyaron y guiaron en la concretización de este trabajo de investigación.

RESUMEN

El presente trabajo de tesis, tiene como título “LA IMPLEMENTACION DE LA NORMA ANTI ELUSIVA GENERAL EN EL MARCO DE LA FACULTAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”, en el que se realizó un estudio sobre la normativa vigente y dogmática sobre la norma anti elusiva general incorporada dentro del sistema tributario peruano. El problema planteado en la investigación es: ¿De qué manera, la implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente, dentro del marco de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria? La hipótesis es planteada de la siguiente manera:” La implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente vulnerando los principios de seguridad jurídica, irretroactividad y reserva jurídica, en el marco de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria. La investigación según su fin tipo es dogmática jurídica, y de acuerdo al diseño de investigación es no experimental. Para la elaboración del presente estudio, utilizaron lista de cotejo, fichas de entrevista a especialistas de materia y análisis bibliográfico y normativo. Para recopilar la información se utilizaron las normas vigentes, libros, revistas científicas y páginas web especializadas.

La norma anti elusiva general, entró en total y plena vigencia en mayo 2019, empero su regulación fue producto de una recomendación de la OCDE por el alto índice de casos de elusión tributaria en el estado peruano, ahora, con sus constantes implementaciones, es que no se logra satisfacer el derecho al debido procedimiento del contribuyente pues se está vulnerando los principios de seguridad jurídica, irretroactividad y reserva de ley.

Como resultado de la investigación se han estipulado garantías que permitirán garantizar el respeto a los principios señalados, pues como se ha logrado dilucidar su incorporación sí beneficia para el control del nivel de elusión tributaria, pero resulta necesario otorgarle seguridad jurídica al contribuyente, así como tener en consideración su capacidad contributiva.

Palabras clave: elusión-planificación tributaria- norma anti elusiva general-administración tributaria

ABSTRACT

The title of this thesis work is "THE IMPLEMENTATION OF THE GENERAL ANTI-ELUSIVE RULE WITHIN THE FRAMEWORK OF THE SUPERVISORY FACULTY OF THE TAX ADMINISTRATION", in which a study was carried out on the current and dogmatic regulations on the general anti-avoidance norm incorporated into the Peruvian tax system. The problem raised in the investigation is: In what way does the implementation of the General Anti-avoidance Norm affect the right to due process of the taxpayer, within the framework of the supervisory power of the Tax Administration? The hypothesis is stated as follows: "The implementation of the General Anti-elusive Norm affects the right to due procedure of the taxpayer, violating the principles of legal security, non-retroactivity and reserve of law, within the framework of the Tax Administration's supervisory power . Research according to its typical purpose is legal dogmatic, and according to the research design it is non-experimental. For the preparation of this study, they used a checklist, interview sheets with subject specialists, and bibliographic and regulatory analysis. To compile the information, current standards, books, scientific journals and specialized web pages were used.

The general anti-avoidance rule, entered into full and full force in May 2019, however its regulation was the product of a recommendation from the OECD due to the high rate of cases of tax avoidance in the Peruvian state, now, with its constant implementations, is that It is not possible to satisfy the right to due procedure of the taxpayer because the principles of legal security, non-retroactivity and legal reserve are being violated.

As a result of the investigation, guarantees have been stipulated that will make it possible to guarantee respect for the aforementioned principles, since as their incorporation has been elucidated, it does benefit for the control of the level of tax avoidance, but it is necessary to grant legal security to the taxpayer, as well as in consideration of your ability to pay.

Keywords: avoidance-tax planning- general anti-avoidance rule- tax administration

PRESENTACIÓN

Señores integrantes del Jurado de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas:

De mi especial consideración:

KIARA ELISA LEON ABANTO, Bachiller en Derecho y Ciencias Políticas de esta Universidad, cumpliendo con los lineamientos establecidos en el Reglamento de Grados y Títulos de la Universidad Privada Antenor Orrego, para la presentación, aprobación, y sustentación de Tesis de Derecho de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Privada Antenor Orrego tengo el honor de presentar a ustedes el trabajo de investigación titulado: “ LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA ANTI ELUSIVA GENERAL EN EL MARCO DE LA FACULTAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”.

Agradezco de antemano la atención brindada al presente trabajo y es propicia la oportunidad para expresarles mi estima y consideración.

Atentamente

ÍNDICE DE CONTENIDO

DEDICATORIA	IV
AGRADECIMIENTO	V
RESUMEN.....	VI
ABSTRACT	VII
PRESENTACIÓN.....	VIII
ÍNDICE DE CONTENIDO	IX
CAPITULO I: INTRODUCCIÓN.....	10
1.1. PROBLEMA.....	10
1.1.1. Realidad Problemática.....	10
1.1.2. Enunciado del Problema.....	13
1.2. Hipótesis	14
1.2.1. Enunciado de la hipótesis	14
1.2.2. Variables	14
1.3. Objetivos	14
1.3.1. Objetivo General	14
1.3.2. Objetivos Específicos.....	14
1.4. Justificación del estudio	15
1.4.1. Justificación Jurídica:.....	15
CAPITULO II: MARCO TEÓRICO.....	16
2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	16
SUBCAPITULO I	18
2.2. BASES TEORICAS	18
2.2.1 Doctrina del test del propósito negocial o de los motivos económicos validos (business purpose test)	18
2.2.2. Doctrina de la sustancia sobre la forma (substance over from)	19
2.2.3. Teoría general de la planificación tributaria	20
2.2.4. Teoría de la relación del poder.....	22
SUBCAPITULO II.....	25
2.3. ELUSION TRIBUTARIA	25
2.3.1. Elusión tributaria y Evasión Tributaria	25
2.3.2. Figuras símiles a la elusión tributaria	31
CAPITULO III: MARCO NORMATIVO.....	34

SUBCAPITULO I: La Norma Anti elusiva General en el Perú	34
3.1. Análisis y comentario de la Norma VIII	34
3.1.1. Coexistencia de Clausulas Generales Anti elusivas y Clausulas Especiales Anti elusivas	36
3.2. Análisis y comentario del Marco legal vigente	38
3.2.1. DECRETO LEGISLATIVO 1121	39
3.2.2. LEY N°30230	42
3.2.3. DECRETO LEGISLATIVO 1422	43
3.2.4. DECRETO SUPREMO N° 145-2019-EF -PARAMETROS DE FONDO Y FORMA	44
3.3. Principio de seguridad jurídica	47
3.4. Principio de irretroactividad	50
3.5. Principio de reserva jurídica	52
SUBCAPITULO III:	54
La Norma Anti elusiva General En El Derecho Comparado	54
3.6. Regulación en Chile	54
CAPITULO IV: EL DEBIDO PROCEDIMIENTO COMO EXPRESIÓN DEL DEBIDO PROCESO	62
4.1. El debido proceso:	62
4.2.1. El debido proceso en su manifestación procesal-material:	63
4.2.2. El debido proceso en su manifestación sustantiva	64
4.2. El debido procedimiento	65
CAPITULO V: LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PERUANA	68
5.1. LA FISCALIZACIÓN COMO FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS ALCANCES	68
5.1.1. TIPOS DE FISCALIZACION	70
5.1.2. ROL DE SUNAT EN MATERIA ANTIELUSIVA	73
5.1.2.1. DISCRECIONALIDAD OTORGADA EN LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL	73
5.1.2.2. LA APLICACIÓN DE LA NAG Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACION FISCAL 76	
5.1.2.3. DISTINCION ENTRE DISCRECIONALIDAD Y ARBITRARIEDAD	76
5.3. PROCEDIMIENTO PARA ACTOS ELUSIVOS SEGÚN NAG	77
CAPITULO VI: MARCO CONCEPTUAL	81
6.1. Planificación Tributaria	81
6.3. Simulación	81
6.4. Evasión	81

6.5. Fiscalización tributaria	81
CAPITULO VII: METODOLOGIA	83
7.1. TIPO Y NIVEL DE INVESTIGACION	83
7.1.1. Según el tipo.....	83
7.1.2. Según el nivel	83
7.2. DISEÑO DE INVESTIGACION	83
7.3. TECNICAS E INSTRUMENTOS	83
7.3.1. TECNICAS	83
Análisis documental:.....	83
7.3.2. INSTRUMENTOS	84
7.4. PROCESAMIENTO Y ANALISIS DE DATOS (PASOS)	84
7.4.1. PROCESAMIENTO	84
7.4.2. ANALISIS DE DATOS.....	85
CAPITULO VIII: PRESENTACION DE RESULTADOS	87
8.1. Propuesta de investigación:	87
8.2. Análisis e interpretación de resultados	87
IX. DISCUSIÓN DE RESULTADOS	103
CONCLUSIONES	105
RECOMENDACIONES	106
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS Y LINKOGRAFIA	107
ANEXOS	115

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1- Entrevista: pregunta 1	87
Tabla 2: Lista de Cotejo NAG	89
Tabla 3: Lista de Cotejo comparativa NAG CHILENA -NAG PERUANA	94
Tabla 4: Entrevista: pregunta 2	96
Tabla 5: Entrevista: pregunta 3 y 4	98

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

1.1. PROBLEMA

1.1.1. Realidad Problemática

El Perú es un país que viene impulsado el desarrollo social, así como el desarrollo de políticas económicas que fortalecen el sector empresarial y la gobernanza pública, siendo interés del Estado ser parte integrante de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE).

La OCDE como organización internacional promueve políticas direccionadas al avance y perfeccionamiento de un país a nivel económico y social, salvaguardando los intereses de sus poblaciones en toda la periferia del mundo. Cada estado perteneciente, hasta el momento 36 integrantes, Chile y Colombia, puede participar de un foro donde de manera conjunta se comparten experiencias y buscan soluciones a los problemas comunes. Por lo tanto, su importancia radica, en la conducción al cambio social, económico y ambiental.

El Estado Peruano, con el propósito de ingresar a dicha organización ha aprobado políticas en materia tributaria, específicamente relacionado a la *elusión tributaria*, herramienta legal que se configura cuando el contribuyente realiza actos tendientes a la reducción en el pago de impuestos, mediante contratos u operaciones que pese a no ser ilegales per se, atentan contra el “espíritu de la fiscalización tributaria”, abusando de las ambigüedades o vacíos legales que existan, sin llegar a cometer un delito.

En ese sentido, en el año 2012, mediante el Decreto Legislativo N° 1121, se regula la Norma XVI incorporada al Título Preliminar del Código Tributario, denominada Norma Antielusiva General; que entró en vigencia el 19 de julio del año 2012; y establece la facultad fiscalizadora y discrecional de la SUNAT para aplicarla hacia los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada norma. Ante la falta de parámetros de

forma y de fondo, en el año 2014 fue suspendida de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 8 de la Ley N.º 30230.

Encontrándose en suspensión el decreto legislativo 1121, en el año 2018, mediante el Decreto Legislativo N.º 1422 se implementaron nuevas reglas que hagan posible la aplicación de la Norma Antielusiva General, siendo que, en su Segunda Disposición Complementaria Final, dicho decreto establece que la Norma Antielusiva General se aplicará a los Procedimientos de Fiscalización Definitiva que revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio del año 2012. Cuestión que hace que la Norma suspendida y su posible reglamentación se apliquen retroactivamente al periodo en el cual era inaplicable, esto según Ley N.º 30230 (el subrayado es nuestro).

Fue recientemente, mediante el Decreto Supremo No. 145-2019-EF, publicado en mayo de 2019, se aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario (en adelante “Norma XVI”). Estos parámetros de utilidad para la Administración Tributaria, tiene la facultad de combatir conductas elusivas de los administrados que afecten principios constitucionales tributarios como el deber de solidaridad, capacidad contributiva, entre otros, mediante herramientas como la fiscalización.

Como puede apreciarse se advierte la facultad “omnímoda” que tendría la SUNAT sobre el contribuyente, pues estas configurarían como supuestos de vulneración de principios ampliamente reconocidos como son el principio de seguridad jurídica, reserva de ley y de irretroactividad entre otros; situación que genera una afectación directa del derecho al debido procedimiento del contribuyente, explicaremos el por qué en los párrafos siguientes.

En primer lugar, respecto al principio de seguridad jurídica , el decreto legislativo 1422, ha dispuesto que se cree un Comité Revisor, formado por funcionarios de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), el cual será encargado de la calificación de existencia de elusión por parte del deudor tributario acaecida como consecuencia de la realización de actos artificiales e impropios (el subrayado es nuestro),

conceptos que no han sido debidamente definidos, por lo que un sector empresarial alega la posibilidad de existir criterios de subjetividad que tendría el órgano al calificar.

En segundo lugar, la norma en cuestión, ha establecido la responsabilidad solidaria a los directorios que suscriban u omitan cumplir con su deber de revisar los planes tributarios de las empresas a las cuales pertenecen, cuando dichos planes hayan introducido *mecanismos capaces de ser considerados como elusivos* (el subrayado es nuestro) en concordancia con la aplicación de la Norma anti elusiva, la pregunta sería y ¿quién analiza discrecionalmente esos mecanismos? SUNAT

Asimismo, se ha dispuesto que en caso un representante legal de la empresa que indistintamente, haya actuado dolosamente, o de manera negligente e inclusive en un escenario de abuso de facultades para lograr no cumplir con las obligaciones tributarias de sus representadas, estas deberán asumir las obligaciones tributarias de sus representadas, tanto con los recursos que administren por su misma condición como con sus recursos propios. Regirá una presunción de la actuación de los mismos, como explica la catedrática de la Universidad de Lima, Viacava Paredes (2019); en donde la sola aplicación de la Norma Anti Elusiva General (en adelante NAG) a la empresa, les atribuiría responsabilidad presunta a los administradores.

Picón (2018), por su parte, considera improbable que, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante SUNAT) esté apta para contener casos masivos basados en conceptos tributarios. Por lo que, no generaría la garantía necesaria que necesita el tratamiento de la elusión tributaria dentro de un debido procedimiento, al cual se someterá al contribuyente.

La construcción de una norma anti elusiva general, es compleja al pretender lograr una solución ecuánime que respete el principio de capacidad contributiva, y el principio de reserva de ley. Aunado a una formulación amplia para que la Administración Tributaria disponga de una herramienta eficaz que, precisamente, logre combatir y ejercer su función fiscalizadora ante las

actuales modalidades de ingenio que aplican los contribuyentes, en sus planificaciones fiscales. (Villanueva Gutierrez,2017).

Entonces, ante este escenario, resulta necesario realizar un análisis explicativo de todo lo implementado por el Gobierno Peruano en materia Tributaria anti elusiva, pues los nuevos esquemas de planificación fiscal agresiva, importan la necesidad de que exista una norma que cumpla con otorgar las garantías suficientes a los contribuyentes en un marco de respeto a los principios reconocidos por la constitución tanto de manera general como los específicos, dentro del derecho tributario.

La actual regulación de la Norma Anti elusivo general, debe interpretarse desde la primacía de libertad de ordenación de los propios negocios, el derecho de planificación del contribuyente, la libertad de acción, con la que cuenta, debe recaer entre las distintas alternativas de actuación cuyas consecuencias se encuentren reguladas por el ordenamiento jurídico – tributario, no amparándose, el empleo abusivo de procedimientos legales destinados a la elusión fiscal. (García Berro, 2010).

Por todo lo expuesto, queda claro que la reforma tributaria en materia anti elusiva, ya está dada, ahora corresponde analizar en el marco de la realidad peruana sus efectos y consecuencias, que facilite su uso en la ejecución de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria. Entendiendo que, ya existen normas anti elusivas específicas y, por lo tanto, existirán de manera conjunta. De lo contrario, sería contraproducente, una vez más, la promulgación de una norma que no contribuya a la erradicación de la elusión fiscal.

1.1.2. Enunciado del Problema

¿De qué manera, la implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente, dentro del marco de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria?

1.2. Hipótesis

1.2.1. Enunciado de la hipótesis

La implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente vulnerando los principios de seguridad jurídica, irretroactividad y reserva jurídica.

1.2.2. Variables

VARIABLE DEPENDIENTE:

Derecho al debido procedimiento

VARIABLE INDEPENDIENTE:

Norma Anti elusiva General

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo General

Determinar cómo la implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente en el marco de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria.

1.3.2. Objetivos Específicos

- Analizar el marco normativo y dogmático de la Norma Anti elusiva General en el Perú y en el Derecho comparado.
- Determinar si la norma anti elusiva general, desde el punto de vista constitucional afecta los principios seguridad jurídica, irretroactividad y reserva jurídica.
- Justificar la necesidad de implementar nuevos parámetros de forma y fondo en la norma anti elusiva general.

1.4. Justificación del estudio

1.4.1. Justificación Jurídica:

La presente investigación aporta de manera significativa al estudio profundo de la Norma anti elusiva General y sus múltiples modificaciones a fin de demostrar los principios del contribuyente y la seguridad jurídica dentro de la facultad fiscalizadora y discrecional que ostenta la SUNAT, pues una interpretación contraria daría lugar a un poder totalitario sobre el contribuyente cuando la norma no especifica por ejemplo actos o situaciones en concreto y resulta inaplicable la analogía en perjuicio del contribuyente

1.4.2. Justificación teórica:

Por regla general, una norma al introducirse a un ordenamiento jurídico, no debe contravenir principios reconocidos tanto a nivel constitucional como de rango legal, en ese sentido la Norma Anti elusiva General, ahora vigente, debe aplicarse en función de los principios tributarios que operan dentro de la política fiscal peruana, siendo conveniente el estudio entorno a las probables vulneraciones que existen dentro del marco de las normas que han implementado a la cláusula general y que necesariamente importan una atención detallada que concluya con la propuesta de reforma que invoque un respeto estricto al derecho de debido procedimiento del contribuyente. Pues al amparo de la teoría de la relación de poder, así como de las doctrinas anglosajonas de substance over form y bussinees purpose, la administración tributaria sí se encontraría facultada para actuar como ente fiscalizador ante actos calificados elusivos, y así desconozca las acciones realizadas por el contribuyente; sin embargo, es menester del estado peruano otorgar las garantías y exigencias necesarias que doten a la cláusula general de efectividad, siendo ello el interés de la presente investigación.

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Internacionales

Tesis para la obtención del título profesional de Abogado, de la Universidad de Chile, titulada, “Norma General Antielusión en Chile: Un estudio jurisprudencial comparado ”(2019) por el autor Alejandro Saavedra Bastía, en cuyas conclusiones determina que coexisten problemas de forma y fondo dentro de la Norma General Anti elusión instaurada en su país, los mimos que afectan y atentan contra los principios de legalidad, certeza jurídica, redacción poco fina, entre otros; siendo así mucho más viable que se apliquen las normas especiales anti elusivas que la NGA.

Tesis para la obtención del grado de doctor en Derecho , de la Universidad de Barcelona, Titulada, “Normas Generales Anti elusión: naturaleza jurídica y sanción”(2019), por la autora, María Pilar Navarro Shiappacasse, en cuyas conclusiones determina que, la inclusión de cláusulas generales anti elusivas ocasionan una tensión con el principio de seguridad jurídica; a su vez, postula que en el ordenamiento chileno imperó una interpretación literal de la norma que genera un uso excesivo al principio de la reserva de ley así como que no existe una distinción entre las figuras calificadas como simuladas y las elusivas. Así como también considera, que resulta altamente garantista que sea un tribunal especializado el que determine la elusión fiscal, mas no, de la administración fiscal. Por último, cuestiona el carácter relativo de vinculatoriedad con la que cuenta la comisión consultiva.

Nacionales

Tesis para la obtención del título profesional de Abogado, de la Universidad Nacional de San Agustín, de la ciudad de Arequipa, titulada, “La Cláusula Anti elusiva General prevista en la Norma XVI del código tributario. Su constitucionalidad y alcances” (2019), por las autoras Cristina Mamani Alave Y Yelania Sumilda Ramirez Nuñez, quienes concluyen que existe una excesiva

discrecionalidad por parte de las facultades otorgadas a la SUNAT, a su vez, también sostienen la existencia de una vulneración de principios tributarios y por último, que la reciente incorporación de los parámetros de forma y fondo no han logrado sopesar las deficiencias de la norma anti elusiva general.

En la Pontificia Universidad Católica del Perú, existe un artículo titulado” Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma” (2014), por los autores Daniel Echaiz Moreno y Sandra Echáiz Moreno, de la revista IUS ET VERITAS ,en cuya posición concluye que es indispensable una correcta emisión de un reglamento referente a la norma anti elusiva general, pues la sola implementación de norma mediante el Decreto Legislativo 1422, no importa seguridad jurídica para el contribuyente; y por tanto, es recién que se inicie la fiscalización de los actos considerados como elusivos. Así como también dilucida la necesidad de que ante la indeterminación de figuras elusivas se establezcan parámetros que permitan la correcta aplicación de la norma anti elusiva.

SUBCAPITULO I

2.2. BASES TEORICAS

2.2.1 Doctrina del test del propósito negocial o de los motivos económicos validos (business purpose test)

La doctrina del business purpose, es de origen anglosajón, a través de la sentencia *Gregory v. Helvering*. Esta sentencia, respondió al caso en que se defiende el derecho del contribuyente a ordenar sus negocios de tal manera que minimice la carga impositiva, siempre y cuando la operación tenga una finalidad económica o de negocios (business purpose) más allá del mero ahorro impositivo. (Yanes, 2017)

En concreto, un empresario llamado Gregory constituye una empresa “A” con la totalidad de acciones sobre esta empresa “B”, esta empresa “B” tiene la oferta de un comprador que es “A”, pero de venderla a “A”, tendría que cumplir con el pago de los dividendos en beneficio de Gregory.

Gregory decide crear una tercera empresa “C”, transfiriendo así las acciones que poseía de “B” y en base, a un acuerdo previo con C, C no emitirá acciones a la empresa A sino solo se limitará a la persona de Gregory.

La situación queda así:

Respecto de A y C, Gregory tiene las acciones absolutas

Respecto de C, tiene las acciones de B.

C se declara disuelta días posteriores y le retornan a Gregory sus acciones; siendo que el acto que se acomodaba a sus intereses era de vender las acciones de B a una persona ajena a las empresas y que el dinero que se obtenga como contraprestación ingrese en calidad de ganancia y así no se afecte la Ley de Organización Empresarial. Por lo tanto, esta doctrina propugna que para calificar de legítima una operación cuya ventaja fiscal la ley prevé, debe basarse en un motivo negocial o empresarial y no solo en la intención de reducir la carga tributaria, siendo un control sobre la causa del negocio jurídico. (Chávez, 2014)

En otros términos, la Administración tributaria desconocerá negocios celebrados por los contribuyentes toda vez que estos no contengan un propósito negocial y solo estén destinados a la reducción o ventaja fiscal.

2.2.2. Doctrina de la sustancia sobre la forma (substance over form)

Roa (2001) postula que esta doctrina permite que los órganos no se condicionen al respeto irrestricto de la forma jurídica acogida por el sujeto pasivo y bajo la cual se ha celebrado la transacción, del mismo modo, tampoco existe la obligación de darle amparo a las ventajas u ahorros fiscales que sobrevienen a la forma en principio realizada, al no coincidir la operación con la realidad económica, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción. Esta doctrina también deriva del caso Gregory Vs. Helvering.

En esa misma línea, Chávez (2014) afirma que la administración tributaria podrá prescindir de la forma legal de la operación hecha por el contribuyente consiguiéndose así resultados anti elusivos; y esta decisión por parte del fisco opera cuando de una evaluación objetiva su esencia económica es contraria a su forma.

Por lo tanto, la indagación es sobre los hechos y su correlación con las figuras jurídicas que generan la obligación tributaria.

En el Perú, como se explicará más adelante, la primera norma vigente, la norma VII del código tributario sobre calificación de los hechos, permitió al tribunal fiscal, mediante la resolución N° 10923-8-2011 valorar el carácter elusivo de una reorganización empresarial. Siendo esto un primer acercamiento a esta valoración objetiva donde no coincidió la forma escogida con la esencia economía de la transacción.

Así las cosas, se puede deducir que tanto la doctrina de sustancia sobre la forma y la doctrina del propósito de negocios, son instituciones complementarias que permiten a la Administración Tributaria prescindir de la forma legal de la operación. Mecanismo que acogen las normas anti abuso o anti elusivas a nivel internacional.

2.2.3. Teoría general de la planificación tributaria

En la parte introductoria de la presente, se hizo mención de la influencia de la OCDE como referente para un sistema tributario eficaz, en estricto, la OCDE plantea un modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias bajo un esquema colaborativo entre la Administración Tributaria, el contribuyente y los intermediarios fiscales. Ahora bien, el punto de partida de este modelo es la aceptación por parte de los administrados del sistema tributario acogido por el país, aceptación que permitirá obtener mayores niveles de cumplimiento en el pago de las obligaciones en las que incide en un aumento de eficacia en la asignación de recursos y otorga mayor seguridad jurídica a los futuros nuevos contribuyentes. (Calderón y Quintes, 2016).

Ahora bien, instalado un sistema tributario, será menester de la Administración Tributaria lograr que los contribuyentes cumplan con el pago de los hechos imponible en los cuales inciden y en este punto, surge la herramienta de la Planificación Tributaria, que permite al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria conocer de manera a priori las consecuencias tributarias que deberá asumir con las transacciones que realice y que de incumplirlas, sería objeto de sanciones administrativas; por lo tanto el sujeto pasivo actúa como aliado de la administración tributaria en el marco de ese modelo de colaboración que invoca la OCDE.

A fin de definir la Planificación Tributaria, Vilasmil (2016), sostiene que su pretensión principal es el estudio de la incidencia de la diversidad de tributos establecidos por la legislación tributaria de cualquier país, el análisis de la planificación versará en los gastos y costos que establezcan el margen de utilidad, también toma en cuenta la situación actual de la nación, la posición en el mercado, la capacidad de endeudamiento, los activos en que se apoya el contribuyente, entre otros datos.

Su importancia, en tanto, opera al definirse la estrategia de crecimiento pues a partir de la planificación tributaria, la administración de las empresas, internacional pretende llegar a los objetivos específicos planteados, tratando de ahorrar a la empresa la mayor cantidad de costos y llevándola a ser

competitiva sin vulnerar normas, ni utilizar estrategias artificiosas para evitar tributos(Bermúdez citando Velasteguí, 2018).

Por lo tanto, como bien explica Calderón y Quintes citando a Benítez (2016) la planificación tributaria comprenderá únicamente cualquier operación, estructura o fórmula lícita para realizar un negocio jurídico que concluye con un inminente ahorro fiscal, siendo que estas operaciones son escogidas, por cuanto, en comparación otras, conllevan a una situación menos gravada.

Este autor a su vez menciona que la licitud de la planificación tributaria es al amparo de la autorregulación que invoca el principio de autonomía privada y la libertad de empresa; principios que se encuentran reconocidos ampliamente también en el territorio peruano.

Así las cosas, el Estado, tal y como se ha señalado vendría a estar en la posición de sujeto acreedor en relación al contribuyente, pero esto debido a la necesidad de captación de recursos destinados a satisfacer las necesidades de la sociedad a través del denominado tributo. Sin embargo, para que esta financiación funcione el Estado se encuentra en una constante lucha con la constante intención de los contribuyentes de evitar y disminuir la potestad del gobernante de exigir cargas fiscales exorbitantes. así, en la actualidad la potestad tributaria resulta limitada por principios usualmente reconocidos en la constitución política de los estados; en el caso peruano, el artículo 74° determina garantías en favor del ciudadano (contribuyente), como son el principio de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y el respeto a los derechos fundamentales de la persona. (Benites, 2017)

Empero, esas garantías no han sido suficientes para que el contribuyente pague voluntariamente, los tributos dispuestos por la normativa tributaria y aún persiste la iniciática de que busquen mecanismos, tanto lícitos como ilícitos, que les permitan una reducción de su carga tributaria o , en otras palabras, la ventaja fiscal. Siendo que, los mecanismos a los que se hace alusión son, en principio, el planeamiento tributario, el mismo que hasta es calificado como un derecho bajo las características previamente señaladas;

pero también han surgido las figuras como la economía de opción, la evasión tributaria y la elusión.

Por lo que, si ha quedado claro que la planificación tributaria es lícita y que incide en una reducción de costos; la elusión no sería acaso ¿una figura que pretende lo mismo? Esa interrogante es la que debe ser resuelta al innovarse en el ordenamiento tributario peruano, con la incorporación de la Norma Anti elusiva General.

Y solo para efectos de englobar lo que se debe entender como planificación tributaria, Benites citando a Daniel y Sandra Echaíz (2018) la reconoce como los mecanismos inteligentes (algunos explícitos y, otros no) que los contribuyentes han creado para evitar o reducir el cumplimiento de su obligación tributaria al haber incurrido en determinado hecho imponible; y que por último, los contadores pueden denominarla como contabilidad creativa y, en el fuero de la abogacía como planificación tributaria o fiscal.

2.2.4. Teoría de la relación del poder

Para abordar la normativa que implanta un país en materia anti elusiva, es necesario recurrir a la Teoría de la relación del poder, pues a partir de ella se puede invocar el respeto irrestricto a las garantías de las que debe gozar el contribuyente.

Entonces, para efectos de entender de donde proviene esta teoría, Tapia (2005), precisa que una persona le debe al tributo no porque lo establezca la normal, sino porque se encuentra inmiscuido en la esfera de acción del poder financiero con el que cuenta el Estado; y que en función de ello, se ve en la obligación de respetar la supremacía de este. En consecuencia, no se puede concluir que las normas jurídicas que regulan tanto los poderes como deberes estatales concedan derechos u obligaciones.

En ese sentido, las facultades estatales emanadas del poder tributario, exigen una concesión de potestades a la administración tributaria; donde las

garantías del contribuyente tienen una lógica y ante un desequilibrio provocado por el ejercicio de la potestad con la que cuenta el esto, ha permitido la creación de bateras e instrumentos que permitan a las personas ejercer su defensa frente a arbitrariedades y abusos que puedan surgir.

Entonces a palabras de Tapia (2005), ante el poder tributaria con el que actúa el Estado, ejerciendo sus amplias facultades de actuación en el campo de la imposición (tributos), resulta necesaria la búsqueda de límites externos que eviten su uso arbitrario

Si el poder tributario confiere al Estado las más amplias facultades de actuación dentro del campo de la imposición, es necesario buscar e imponer límites externos, no inmanentes a la potestad, con el fin de evitar el uso arbitrario, abusivo e ilegítimo de la misma.

Bajo este escenario, a subordinación del contribuyente no se da con respecto al titular del crédito creado por ley, sino que se da respecto al Estado soberano que crea unilateralmente, aunque sometido a ciertas reglas, obligaciones (es decir, tributos) que generarán, evidentemente ingresos a su favor

En el campo del derecho tributario administrativo, la administración, como sería la SUNAT dentro del sistema tributario peruano, goza de facultades debidamente reglamentados, así como facultades discrecionales. Siendo la primera de ellas, la determinación del acto con relevancia tributaria, en otras palabras, acto de determinación de la deuda tributaria. Y por otro lado, la administración tributaria puede hacer uso de ciertas facultades discrecionales, las cuales, deben ser otorgadas por el legislador y tienen por finalidad primordial y directa, el verificar los hechos generadores y la preservación de los derechos estatales a la percepción de sus ingresos. Entonces, la legislación al amparo del interés público, dota a la administración de facultades de inspección de carácter extenso. y donde se podría generar conflictos en los casos en que la discrecionalidad estatal ha sido transformada en arbitrariedad, y que una vez que es analizada en cada caso, podrá arribar a la afectación de los derechos del contribuyente.

Por lo expuesto, la Norma Anti elusiva General introducida al sistema tributario peruano, encuentra un respaldo bajo esta doctrina.

SUBCAPITULO II

2.3. ELUSION TRIBUTARIA

2.3.1. Elusión tributaria y Evasión Tributaria

Habiendo establecido las bases teóricas que amparan a la Norma Anti elusiva y antes de que la presente investigación se centre en ella, es indispensable delimitar a la elusión tributaria como figura que pretende ser combatida mediante la aplicación de la Cláusula Anti elusiva.

Por este motivo, Sánchez (2018) hace un breve comparativo de cómo se le considera a la elusión tributaria en autores clásicos como Giuliani, quien califica a la elusión como una conducta lícita; dicha postura estaría acorde también de lo que plantea Jarach, quien sostiene que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria; así mismo Fonrounge estima que existe elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realiza por medios lícitos, por lo tanto estas posturas se reducen a la posición que la figura de la elusión tributaria no infringe la Ley.

En antítesis de lo que proclaman dichos autores, Sánchez citado a Villegas (2018), sustenta que es imposible no verificar a la elusión tributaria como una conducta antijurídica, dado que el contribuyente optará por celebrar transacciones jurídicas inadecuadas para los beneficios económicos que le privilegian; ultimando que es necesaria una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o una anormalidad de ésta última frente a la realidad del hecho imponible; y que el fin, es la evasión; por lo tanto, es una conducta ilícita, pese a que el derecho no la prohíba de manera estricta.

Con todo ello, Sánchez invoca a Heinrich W. Kruse, quien respalda a la elusión tributaria como un ahorro de impuestos que viola indirectamente normas, institutos y procedimientos. En ese sentido, este último autor, si bien afirma que la elusión tributaria es una conducta dolosa tendiente a evitar el nacimiento de la obligación tributaria; también afirma que el contribuyente se vale de diversas figuras como el abuso de derecho, simulación y otras que no infrinjan la ley.

Al respecto, en esta última afirmación, existe una discrepancia por cuanto si bien existen líneas muy tenues que distinguen a la planificación tributaria, a la elusión fiscal, a la simulación, a una economía de opción e inclusive a la evasión; esas líneas existen y de no diferenciarse, se colisionaría con los intereses de la Norma Anti elusiva General, que solo enfrente el alto índice de la elusión fiscal dentro de sistema tributario peruano.

Para Tarsitiano (2014) la posibilidad de hablar de elusión señalando la existencia de una violación indirecta de la ley, no es coherente, pues para él, la ley se cumple o se infringe, y es irrelevante si la transgresión es directa o se logra mediante un atajo. Más bien plantea que quienes piensan que con la elusión se evitó el hecho imponible, deben responder a la pregunta de: ¿cómo se llega a la obligación tributaria?; empero, el mismo el que otorga respuesta, y sostiene que es por vía analógica, ya sea con la fijación de un hecho complementario o por una ficción.

Lo dicho por Tarsiano, favorece a la implementación de una norma anti elusiva general, pues esta norma dotaría a la Administración Tributaria, en el caso peruano representada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), de la facultad de fijar el hecho imponible eludido sin que medie una violación al principio de legalidad. Ahora, la duda puede versar sobre su indispensabilidad, por cuanto, la dogmática jurídica de métodos de interpretación bastaría.

Pero la posición de la presente investigación es a favor de la imposición de una Norma Anti elusiva general acorde con los principios tributarios, pues de lo contrario su utilidad si pasaría a un segundo plano, máxime si el interés del país es lograr una mejor en la política de combate de la elusión, como aspirante de ser miembro de la OCDE.

En síntesis, la elusión es la actuación por parte del contribuyente que busca evitar el nacimiento de un hecho gravado, o intenta demostrar que este ocurrió en un momento distinto al real o , busca generar la apariencia de que fue por una cuantía distinta a la efectiva, lográndolo a través de medios lícitos. (Cattaneo y Burgos ,2017)

Como consecuencia de esa definición, surge un elemento subjetivo en la elusión tributaria, que resulta ser innecesario.

Ahora, respecto a los términos “medios lícitos”, se debe entender que serán todos aquellos que no trasgredan el derecho público, al no ser sancionados o penalmente o administrativamente, quedando al aire que las actividades o actos que produzcan la elusión adolezca de vicios, pero en el campo del derecho privado.

Como causas probables de la incidencia en actos elusivos, según Fernández citando a Solórzano Tapia (2016), se tiene:

- La inexistencia de una conciencia tributaria en la población: la tendencia es que los contribuyentes opten por disminuir o eliminar la carga tributaria y así evitar que se configure el hecho imponible.
- Limitaciones de la legislación tributaria, respecto de la cual se debe ver subsanada ante la reciente entrada en vigencia de la hoy materia de estudio, Norma Anti elusiva general.
- Tercero, la ineficiencia de la limitación tributaria: SUNAT es en el ente encargado de detectar cada uno de los movimientos que pretende realizar o que realiza el evasor de impuestos para reducir el riesgo de eludir o evadir el cumplimiento de pago de impuestos; sin embargo, ello no es una tarea fácil; por lo tanto es allí donde también recae la necesidad de que la NAG sea dotada de efectividad y así estas dos últimas causas queden limitadas y la reducción de la elusión fiscal en territorio peruano sea inminente,

Dispuesto lo anterior, el derecho tributario también distingue la figura de evasión tributaria, y dentro del campo del derecho penal se ha previsto el delito de defraudación tributaria.

Para lo cual, los autores chilenos Cattaneo y Burgos (2017) plantean que: si mediante instrumentos lícitos de derecho público no es evidente el nacimiento, fecha o real cuantía del hecho gravado, estamos frente a elusión; en cambio, si mediante instrumentos ilícitos de derecho público no

es evidente el nacimiento, fecha o real cuantía del hecho gravado, estamos frente a evasión.

De acuerdo a la decisión del contribuyente, podrá establecerse si se trata de un acto elusivo o de un acto de evasión tributaria; en esta última, las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violan la ley, socavando los parámetros de la licitud del sistema tributario y como consecuencia del acto, procede una sanción dentro de lo amparado por el derecho penal.

Así las cosas, la evasión tributaria puede ser definida en palabras de Fernando Parra (2019) como una actividad ilícita en la que pueden incurrir personas o empresas, cuando se ocultan bienes o ingresos a la Administración Tributaria, o cuando se sobrevaloran los gastos a ser deducidos para pagar menos impuestos de los que verdaderamente corresponden. Y en caso el delito supere ciertos montos, puede ser sancionado con penas privativas de libertad.

Ahora bien, en el caso peruano, la evasión tributaria es quizás la principal causa del delito de defraudación tributaria que a la letra del art. 1° de la Ley Penal Tributaria, establece que : “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años y con 365 a 730 días-multa”.

Se precisa en este punto, lo manifestado por Ochoa citando a Arrijoja Vizcaino (2014), pues la evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión; en cuyo caso, el sujeto pasivo deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material. Por otro lado, el delito de defraudación tributaria se caracteriza por la serie de maquinaciones, artificios y falacias, en que incide el contribuyente con el propósito deliberado de eludir el pago de cargas fiscales.

Bando citando a Castillo Vargas (2018), concluye que la evasión tributaria existe cuando ya nació la obligación del pago del impuesto y el sujeto pasivo evita o trata de evitar su cumplimiento o reducirlo ilegalmente; para esto, agrega, se deja de cumplir las obligaciones formales establecidas por la ley o el reglamento respectivas (como es el caso de la ocultación del hecho generador, omitir declarar su realización, declarar algo falso o presentar documentos falsos, entre otros).

Pero en términos económicos, es decir, la repercusión de la elusión fiscal en el Perú, el actual Intendente de la Superintendencia Nacional de Tributos (SUNAT), Palmer de la Cruz (2020) refirió que se pierde anualmente alrededor de US\$4.774 millones por elusión de impuestos practicados por grandes empresas que operan en el territorio peruano e hizo incidencia a su vez, en que son las grandes corporaciones quienes practican la elusión fiscal, a diferencia de los actos de evasión, donde éstas son ajenas.

Y solo para efectos de puntualizar, Echaíz y Echaíz citando a Jesús Ramos Ángeles (2014), sostiene que la evasión tributaria puede ser de dos formas:

- Involuntaria o no dolosa, en los casos que el contribuyente incurra en evasión o por error o por ignorancia sobre legislación tributaria, no pudiendo ser sancionable penalmente, pero sí administrativamente.
- Voluntaria o dolosa, aquí el escenario es distinto, pues existe una manifiesta 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. Y dentro de esta forma de evasión, subyacen dos formas; la primera de ellas, la evasión pura; que implica una acción voluntaria del contribuyente de evitar o incumplir la obligación tributaria, sin que para ello haya un acto de simulación de por medio; y la segunda forma, es cuando concurre un acto de simulación, es decir, además del animus, se está pretendiendo ocultar la realización del hecho imponible mediante la presentación de una realidad distinta a la que se llevó a cabo.

**“DIAGRAMA SOBRE LAS DIFERENCIAS ENTRE EVASION Y
ELUSION FISCAL”**

<u>EVASION FISCAL</u>	<u>ELUSION FISCAL</u>
<ul style="list-style-type: none"> - Se da cuando una empresa incumple intencionalmente la ley para no pagar impuestos, es decir, una violación deliberada. - Es ilegal - Mecanismo de fraude fiscal - Un ejemplo de evasión fiscal es <u>la compra de facturas que amparen operaciones que nunca se realizaron</u> en primer lugar. Estos contribuyentes podrían, por ejemplo, comprar facturas que amparen la compra de insumos para su empresa, aunque en realidad no se haya realizado esta transacción, más que en papel. - Se torna como un delito que puede ser sancionado con pena privativa de libertad, en el <u>caso peruano en el tipo base: 5UIT a más de 5 a 8 años, atenuado: menos de 5 UIT. de 2 a 5 años, tipo agravado:8 a 12 años</u> 	<ul style="list-style-type: none"> - Cuando una empresa, esquiva y usa los vacíos legales o ambigüedades para no pagar impuestos. - Es legal - Mecanismo de fraude fiscal - Empresas que tienen Registro Único de Contribuyente (RUC), que hacen sus declaraciones de impuestos, pero que no declaran todas sus ventas para que su utilidad sea menor y puedan pagar menos impuestos. - Es un acto moralmente ético que se da como planeamiento tributario.

Fuente: Elaboración propia

2.3.2. Figuras similares a la elusión tributaria

2.3.2.1. Economía de opción

La economía de opción y la elusión tributaria sostienen una diferencia que en sí es muy clara, pues en la elusión tributaria se busca eludir el pago del tributo u obtener determinadas ventajas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes; en tanto, en el marco de una economía de opción, la técnica busca asegurar un tratamiento fiscal más favorable a través de una vía acorde con las previsiones de la legislación tributaria; de tal forma, los contribuyentes pueden elegir, entre las varias posibilidades que ofrece la ley, la más acorde a sus intereses, siempre y cuando no vulnere la normatividad aplicable.

En conclusión, estaremos ante la figura de economía de opción cuando las propias normas tributaria le dan opciones de ahorro fiscal al contribuyente, ya sea de manera expresa o tácita, pues el Estado ha dispuesto normas que, generen o promuevan la ventaja fiscal por ejemplo de pequeñas empresas o de una determinada zona geográfica.

De acuerdo con la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1121 (norma que, en el 2012, dio nacimiento a la NAG), la idea que subyace a la economía de opción es que nadie se encuentra obligado a utilizar el camino fiscalmente más oneroso en la realización de sus transacciones.

Al respecto, lo dispuesto por esa norma, conlleva a que ante transacciones o actos donde el sistema legal (Administración Tributaria) no tiene que reaccionar, pasan a formar parte de actos enmarcados dentro de la economía de opción, el ahorro tributario o del planeamiento tributario.

Esto puede suceder al tomarse la decisión de invertir en un instrumento financiero en vez de otro, o con la búsqueda de ahorro tributario modificando los deudores sus comportamientos en respuestas a las situaciones creadas por el legislador (por ejemplo, dejando de consumir

cigarrillos o alcoholes pesadamente gravados con impuestos). (Sánchez, 2018)

2.3.2.2. Simulación

La simulación, es una figura establecida en el Código Civil en los artículos 190 a 194, siendo que, en el ámbito tributario, es utilizada por los contribuyentes para eludir impuestos.

Bautinza citando a Borda (2019) concuerda que el acto simulado es aquel que tiene una apariencia distinta o contraria a la realidad.

En otras palabras, el acto simulado carece de existencia y las partes acuerdan un negocio o transacciones ficticias con la finalidad de ocultar actos diferentes al simulado.

Ahora bien, es el Código Civil el que otorga los reales alcances respecto a lo que la legislación peruana ha creído conveniente separar como clases de simulación, la primera de ellas será la absoluta, para la cual la doctrina y lo establecido por el Código Civil, en el artículo 190°, sí coinciden en su concepto, debiendo entenderse que en simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo. Será relativa cuando, de acuerdo al artículo 191, las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurra los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho del tercero; entonces, se puede inferir que a través de un acto cierto y válido se oculta un acto aparente. Por último, para el caso de simulación parcial, el artículo 192 ha dispuesto que se está ante una simulación parcial del acto jurídico cuando se brindan datos inexactos y además se da la figura de una interpósita persona.

Entonces, a efectos de concretizar una diferencia entre la economía de opción de opción y la elusión fiscal, Chirinos y Díaz citando a Tarsitiano (2019) sostienen que, contrario sensu, de un acto elusivo, la economía de opción o planificación fiscal importa la evitación del hecho imponible mediante la utilización de figuras jurídicas que buscan

un beneficio económico que el legislado no buscaba prever. Lo que ocurre es que el contribuyente actúa dentro de un escenario de libertad que la propia ley le ha facultado; que, en otras palabras, no existe una colisión entre los actos del contribuyente y la finalidad de la norma tributaria. Situación distinta, es en el caso de la elusión pues ésta busca la obtención de un resultado que la ley sí se propuso prever con el establecimiento del tributo.

Una segunda diferencia a la cual podemos arribar, pero esta vez, entre la elusión y la simulación, también es la sostenida por Chirinos y Díaz citando a Palao (2019) por cuanto la plasman al distinguir que en la simulación el negocio simulado es la fachada; en la elusión, en negocio en fraude a la ley es lo buscado u aspirado por los contribuyentes.

CAPITULO III: MARCO NORMATIVO

SUBCAPITULO I: La Norma Anti elusiva General en el Perú

3.1. Análisis y comentario de la Norma VIII

El análisis de esta norma parte del contenido de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°816, pues se plantea como su finalidad el establecimiento de la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el propio contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo. Para lo que García Novoa (2005) concluye que el Estado Peruano, con la promulgación del decreto en mención, pasaba a incluir una cláusula substance over form, por tanto, el ordenamiento jurídico tributario pasaría a incluir una cláusula anti elusiva general que permitiría a la Administración Tributaria desconocer transacciones celebradas por las partes cuando estas sean manifiestamente inadecuadas al fin perseguido y con la finalidad de eludir el pago de tributo. Esto, pese a que la norma no incluía en realidad el término elusión, sino solo fraude; empero en Latinoamérica es habitual la utilización de “fraude” en el sentido de fraude mediante el abuso de las formas equivalente a un claro supuesto de lo que se debe entender como elusión fiscal.

Respecto a esta norma también se sucinta por primera vez la aplicación de la interpretación económica en el Derecho Peruano como mecanismo para el combate de la denominada elusión fiscal.

De manera estricta la norma VIII refería lo siguiente:

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

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

consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

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

Dispuesta la norma anterior, la SUNAT pasaría a estar dotada de una facultad de calificación económica del hecho imponible. Facultad que, a esa fecha era criticada debido al nivel de complejidad que tendría la Administración tributaria para demostrar objetivamente la intención económica que ha tenido el acto del contribuyente.

Esta Norma VIII no se mantuvo con esa estructura y en 1996, se publicó la Ley N° 26663, que disponía una nueva redacción de la mencionada norma:

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

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

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

Siendo que, con dicha modificación la SUNAT dejaría de estar facultado para realizar la interpretación económica y así de desconocer las figuras utilizadas por los contribuyentes.

Ahora bien, Lujan (2018) analiza brevemente casos y estima que, en estos, el Tribunal fiscal, aplica un criterio de realidad económica y no uno de calificación económica, el primero de ellos sobre simulación absoluta, en la Resolución No. 590-2-2003, el Tribunal Fiscal concluyó que entre la contribuyente y sus supuestos proveedores de oro no había ventas reales (estos no tenían las condiciones necesarias para vender oro). Lo que habría ocurrido es que la contribuyente simuló la adquisición de oro de dichos proveedores para ingresar a la cadena de comercialización oro proveniente de fuentes

informales. Este autor sostiene que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal a partir del descubrimiento de la figura jurídica simulada, se pudo reconocer que las transacciones no obedecen a la realidad.

Un segundo y tercer caso que se logran retrotraer al momento en que aún se encontraba vigente la norma VIII , son los de las Resoluciones No.04773-4-2006 y No.04774-4-2006, en cuya fundamentación, el Tribunal Fiscal no se limitó a constatar la supuesta simulación que alegó la Administración Tributaria, sino que determinó el aspecto económico de la compra venta como el intercambio de un bien por una cantidad de dinero. Por lo que, aplicándose la Norma VIII, el Tribunal fiscal estableció que a fin de calificar como reales o no, las adquisiciones que realice el contribuyente, se deberán verificar tanto la entrega física del oro del proveedor directo que emite el comprobante de pago; y también, se verifica el pago efectivo del monto hecho por el contribuyente. (Lujan, 2018)

3.1.1. Coexistencia de Clausulas Generales Anti elusivas y Clausulas Especiales Anti elusivas

En cuanto a las cláusulas, Chávez citando a Soler (2014) sostiene que una norma anti elusiva general se fundamenta en la posibilidad que tiene la Administración Tributaria de desconocer el acto tendiente a la elusión tributaria, por tanto, no se tendría que ir regulando normas anti elusivas especiales por cada conducta que surja y que configure como un supuesto de elusión.

Sin embargo, el debate es en cuanto a la compatibilidad de la aplicación mediante leyes internas, de las cláusulas anti elusivas generales (NAG) y las específicas (NAE), en un marco normativo anti elusivo que acoja cada país.

Siendo este el caso peruano, dado que, por un lado, la NAG tendrá como principio general al abuso del derecho. y las NAE, de manera muy concisa, regula supuestos de hecho desde el punto de vista económico trasladándolo a nivel jurídico. Sin perjuicios que ambas actúan en el ámbito de la elusión fiscal mas no en el de evasión.

En lo que respecta a la cláusula Anti elusiva General o la Norma Anti elusiva general ésta tiene como finalidad lograr la solución entre la participación de dos

principios, el principio de capacidad contributiva, y, por otro lado, el principio de reserva de ley. (Villanueva, 2017)

Esta norma no pretende que el contribuyente se vea imposibilitado de reducir sus costos tributarios, sino que la obligación tributaria a imponérsele esté acorde con su capacidad contributiva y los negocios que efectuó.

Se le cuestiona al contribuyente su audacia para ingeniárselas y en base a un plan fiscal no admisible, eludir su real obligación para con la Administración Tributaria. Siendo esta última quien fiscalizará la realización de estos actos.

En consecuencia, las operaciones que realice el contribuyente no deben carecer de contenido económico, pues eso sí implicaría una manifestación de un acto elusivo.

A su vez, en el Perú, existen medidas especiales, tales como las rentas fictas, paraísos fiscales, la transferencia fiscal, entre otras.

Por ejemplo, en el 2001 el Perú introdujo una NAE, mediante la cual se grava la enajenación de acciones emitidas por compañías del exterior, siempre y cuando, el valor de dichas acciones haya sido generadas en un 50 % de acciones de compañías constituidas en el Perú (Villanueva, 2015)

Siendo así, ¿Cómo se da su coexistencia? A criterio de Villanueva (2015) no es absoluta la compatibilidad de las NAG y las NAE, si bien ambas están fundamentadas en el principio de abuso del derecho, éste último obedece para la aplicación del comportamiento de un Estado en perjuicio de los beneficios del otro Estado y no para conductas atribuibles a los contribuyentes para con un Estado.

En ese sentido, si bien el derecho está en constante dinamismo, en materia anti elusiva el Perú, al implementar la Norma Anti elusiva General recién pretende lograr un avance, pues con su entrada en vigencia en el marco de la función fiscalizadora que ejerce la Administración Tributaria sería capaz de detectar y sancionar los actos anti elusivos, otorgando la seguridad jurídica necesaria al contribuyente. Por lo tanto, su convivencia con las NAE está en concordancia

con los intereses del Estado Peruano en aras de lograr tener un ordenamiento jurídico acorde a lo que la OCDE plantea y así lograr un equilibrio económico.

Concluyéndose así que, mientras las normas no se contradigan, no existe afectación detectable en el escenario peruano. Ante lo expuesto, será importante mencionar en este punto lo replicado por Chirinos y Diaz citando a Tarsitiano (2019) quien aduce que las practicas que revelan el abuso de derecho son combatidas por casi la totalidad de Estados, y con ello, se permite que se enfrenten estos actos al amparo de distintas técnicas pudiendo ser a través de normas generales o mediante normas especiales, o sólo con el adoctrinamiento en la aplicación de la ley tributaria que realicen los tribunales.

3.2. Análisis y comentario del Marco legal vigente

Habiéndose diferenciado términos que abarcan la Norma Anti Elusiva General, corresponde el enfoque directo a la Norma Anti elusiva General XVI a fin de sostener su correcta implementación, que bien se puede calificar como paulatina, sin embargo, queda claro que su objetivo es sancionar el nivel que antecede a la elusión, es decir la simulación y a la propia elusión, y se diferencia de los supuestos de hecho calificados como evasión tributaria.

Y siendo ese su fin, es necesario reconocer si es cierta su colisión con principios tributarios, pues es ésta su principal crítica desde su instauración como parte de la reforma tributaria camino a la inclusión del Perú como miembro de la OCDE.

Por lo que, para una correcta aplicación de una norma anti elusiva general , se debía minimizar el impacto o repercusión que ésta pudiese ocasionar en los principios tributarios constitucionales, que a palabras de Zuzunaga (2013) importa tres elementos: la precisión en su magnitud, que la probanza de la comisión de actos elusivos recaiga en la Administración Tributaria y como último elemento que el procedimiento sea indiscutiblemente garantista y así se le otorgue la seguridad jurídica al contribuyente.

Entonces, en efecto, la cláusula anti elusiva general dentro del marco jurídico peruano fue promulgada mediante Decreto Legislativo 1121, el día 18 de julio del año 2012.

Pero antes de conocer lo expresamente estipulado mediante dicho decreto, será importante mencionar a la norma modelo que sirvió de referente para la hoy incorporada norma XVI, siendo esta la Ley General Tributaria Española que en su artículo 15, desde el 2003, regula únicamente los actos elusivos y en el artículo siguiente, la simulación; situación distinta es en la Norma Anti elusiva General que regula tanto a la simulación como a las conductas consideradas como elusivas.

3.2.1. DECRETO LEGISLATIVO 1121

Introduce la NORMA XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación: *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.*

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

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

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

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

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

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

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

Como se puede advertir el contenido de la norma VIII se mantuvo con la promulgación de la norma XVI, empero es el tercer párrafo el que caracteriza a esta norma anti abuso pues , ahora la SUNAT deberá exigir la deuda tributaria en estricta aplicación de la norma que correspondía por el verdadero hecho imponible o el acto propio , es decir, SUNAT pasa a recategorizar o recalificar el acto que pretendía, ya sea de manera total o parcial, evitar el hecho imponible o la reducción de la deuda a pagarse a favor del Estado como acreedor.

Estos actos a los cuales la SUNAT pasaría a recategorizar, deberán presentar dos características que este mismo texto normativo exige: a) que individualmente o en forma conjunta sean artificiosos o impropios para lograr el objetivo y b) que de su empleo se logren efectos jurídicos o económicos diferentes del ahorro o la ventaja tributaria (que la ley tributaria sí prevé) que sean parecidos a los que se hubieran obtenido con uso de actos propios o usuales.

El primero, antes señalado, podrá entenderse a partir de que se le otorgue una conceptualización de lo que deberá fiscalizarse como “artificioso” o “impropio” que es lo solicitado por un sector de la doctrina como, tal cual lo plantea el especialista Jorge Picón y que se tomó de referencia en el planteamiento de problema de la presente, también Badwin (2020), alude a estos términos como indeterminados pero sostiene que se debe contar con parámetros explicativos y aplicativos de dichos conceptos , pues de lo contrario

la aplicación de la norma XVI podría ser considerada arbitraria u irrestricta. Al respecto, Una opinión bastante acertada, es la explicada por Zuzunaga (2013) quien considera que al tener que aplicarse un juicio de propiedad, entendido este último, como por ejemplo en el supuesto de los contratos típicos, al hacerse la comprobación de la causa y contrastar si es que verdaderamente existe una coincidencia entre la causa del negocio y la forma se ha usado. Y la ejemplificación opera en el siguiente sentido:

Una empresa es constituida y aparentemente ha operado un *affectio societatis*, al practicarse una reorganización empresarial, entonces deberá verificarse, si existe un interés de continuidad negocial, también, si al acordarse una prima de capital es con el objeto de beneficiar a la sociedad en su conjunto y no eludir el Impuesto a la Ganancia de Capital que generaría un beneficio o a un solo accionista o a más de uno, pero no al resto de ellos; pudiendo suponerse así un encubrimiento de un acto de venta de acciones. Este juicio de propiedad sí ha podido ser verificado pues se trata de una figura de contratos típicos, empero qué sucede, con las figuras atípicas y al respuesta que otorga el jurista Zuzunaga y la jurista Liu Arévalo (2012) es la necesidad de que al estar ante términos de indeterminación, surja el mecanismo de consulta previa a la Administración Tributaria, la misma que hará el contribuyente a efectos de que se le dé a conocer si sus negocios u actos a celebrarse podrían ser calificados como impropios al amparo de la norma XVI. Esta situación no es ajena a nuestra legislación por cuanto opera este mecanismo con los acuerdos anticipados de precios de transferencia y punto importante sería que toda respuesta manifiesta por la Administración Tributaria tenga un carácter vinculante.

Otro ejemplo práctico a fin de reconocer el test de propiedad aunado al efecto jurídico o económico que exige la cláusula general anti elusiva , se puede observar en principio, que en una Renta sobre Ganancia de Capital, que está gravada por venta de valores, tiene una tasa del 5% sea que vendan 1, 2, 10, 100, 200, 300, 400 o los valores que fuesen, en tanto que, cuando se trata de venta de inmuebles, la tasa efectiva del 5% sólo se aplica por la venta de los dos primeros inmuebles en un ejercicio fiscal porque a partir de la tercera

enajenación se considera que hay ventas habituales gravadas con 30%. Por lo tanto, bajo este escenario, una persona natural tributa como renta de tercera categoría con una tasa del 30%.

Siendo así, un supuesto de hecho podría ser que una persona natural que había vendido un primer inmueble, luego su segundo inmueble y decide acudir ante un asesor fiscal, éste último la incentiva a que se constituya como persona jurídica para que no pague, precisamente, ese 30%. El contribuyente constituye una persona jurídica y su inmueble lo aporta como capital de la persona jurídica. Una vez que se quiere vender el inmueble, el dueño de la persona jurídica procede con la venta de las acciones de la persona jurídica. Acto seguido, realiza lo mismo con el cuarto inmueble y así sucesivamente; por lo que surge la pregunta de que si estamos ante una economía de opción o es un acto elusivo.

Con el test de propiedad el referido jurista Zuzunaga concluye en que se trata de una planificación admisible como economía de opción, pero valorándose el test de relevancia jurídico económica profundizándose en la estructura jurídica empleada, surge la interrogante: ¿cuál fue el *affectio societatis*? ¿esta persona natural ha pretendido constituir una persona jurídica a fin de rentar en beneficio de la empresa y accionistas? La respuesta sería negativa.

3.2.2. LEY N°30230

Dos años después de la promulgación de la NAG, es decir, en el 2014, se publicó la ley Nro. 30230, que a través de su artículo 8, dicha ley daba por suspendida la facultad con la cual contaba la administración tributaria para la utilización de la norma XVI tanto para hechos ocurridos antes de la promulgación de la misma (en el año 2012) y posterior a esta; recalándose que quedaba suspendida el segundo párrafo hasta que se expida una reglamentación o como se le ha consignado, hasta que el Poder Ejecutivo cumpla con regular los parámetros de forma y fondo.

3.2.3. DECRETO LEGISLATIVO 1422

Con el devenir de los años y la necesidad de implementar la referida norma anti elusiva, en el año 2018, se promulgó el Decreto Legislativo 1422, esto con el objetivo de lograr una correcta implementación de la norma y con la inminente necesidad del restablecimiento de la facultad que mediante Ley fue suspendida, entonces, lo que acoIntecía con este decreto es que , la SUNAT podría ahora cumplir con la aplicación de la norma XVI a través del procedimiento de fiscalización definitiva desde el 19 de julio del 2012, siendo necesario el pronunciamiento de un comité revisor , el mismo que deberá ser favorable. Ahora, este comité, según se estipula, deberá ser conformado por tres funcionarios de la Administración Tributaria. Y previamente a la emisión del dictamen, se exige la citación al contribuyente fiscalizado para que este formule su descargo en relación a aquellas observaciones detectadas; con ello, el comité estará apto para emitir pronunciamiento y el dictamen que contenga su decisión tiene el carácter de inimpugnable.

Un segundo aspecto que se pasa a implementar es el rango en el tiempo en que se podrá aplicar dicha norma, estableciéndose que su aplicación operaría desde el 19 de julio de 2012, es decir, se considera la fecha en que se promulga la norma XVI, sin que medie una valoración de su suspensión y por ende su falta de entrada en vigencia.

Como tercer aspecto es la responsabilidad en la que se verían involucrados los gerentes y directores de las empresas, cuando se incurra en la elusión tributaria y cuya responsabilidad alcanza tanto el lado patrimonial como personal de los mismos. Sin embargo, el decreto en mención otorgó un plazo a los directores para que procedan con la rectificación o ratificación de las planificaciones tributarias de las cuales fueron partícipes. El plazo tenía como fecha de vencimiento el día 29 de marzo del 2019. La modificación que viabilizará la determinación de la responsabilidad es la incorporación del numeral 13) al Art. 16° del Código Tributario DS. 133-2013-EF, mediante el cual se pasa a considerar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

(...) 13. Sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar. La responsabilidad se atribuye a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI.

3.2.4. DECRETO SUPREMO N° 145-2019-EF -PARAMETROS DE FONDO Y FORMA

En la línea de análisis de las normas que se vienen conjuntando, el Decreto Supremo N° 145-2019-EF se promulga como último peldaño que conlleva a la entrada en vigencia inminente de la norma anti elusiva general, pues la falta de reglamentación se vería subsanada por el presente decreto, a lo que Alva Mateucci citando a Echaiz (2019) indica que alva la falta de precisión de la norma XVI mantiene en preocupación al contribuyente pues se otorga una alarmante discrecionalidad a la administración tributaria ocasionando que la calificación de actos como elusivos y con la subsecuente sanción podrían representar un abuso por parte del Estado.

Con ello se tiene que, puntos importantes que debían ser sopesados o subsanados no lo fueron, como por ejemplo lo sostiene Córdova (2019) toda vez que señala que la norma si bien concretiza una lista de figuras en las que el encargo de la fiscalización se encontraría facultado de hacer uso de la cláusula general anti elusiva, dicha lista ostenta un carácter enunciativo, empero no los delimita.

Sobre los parámetros, en primer término y antes de entrar al cuestionamiento de la presencia de aspectos que vulneren principios tributarios, se tiene que los incluidos en del Decreto Supremo son:

Primero en cuanto terminología, los términos ahorro y ventaja si bien son definidos, se reitera la carencia de una real delimitación de lo podrá entenderse como acto artificioso u impropio, al amparo de su característica de ser indeterminados y que los mismos serán objeto de evaluación analizándose la situación y/o caso en concreto.

Respecto a la economía de opción sí se concluye con la exceptuación de todo acto que suponga una actuación en el marco de la planificación fiscal amparable por la economía de opción. Empero de presentarse situaciones como que describe la norma anti elusiva, se procedería a su aplicación.

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

Otro parámetro que se destaca es que se señala la no necesidad de descubrir una intención por parte del deudor tributario o tercero cuando se busque aplicar la cláusula general anti elusiva.

De la responsabilidad solidaria se estableció únicamente que el director no será responsable si manifestó su negativa u disconformidad en el acta de sesión o a través del conductor notarial sobre la toma de decisión que se haya llegado que se considere como acto elusivo. Aunado a la naturaleza no penal de ésta. Ahora

bien, respecto a la probanza respecto del representante legal que se le atribuya responsabilidad solidaria, la administración tributaria deberá probar su colaboración en el diseño, aprobación o ejecución de los actos y/o situaciones elusivas.

SUBCAPITULO II: Norma Anti elusiva General y su idoneidad en concordancia con los principios tributarios

A fin de determinar aspectos que contravienen principios tributarios que tienen protección constitucional se procederá a abarcar cada uno y su comparativo en relación a lo que regula la norma anti elusiva general.

3.3. Principio de seguridad jurídica

En lo que concierne al principio de seguridad jurídica, y quizás, es el que más polémica ha generado en cuanto a que si se ve o no satisfecho al aplicarse la norma anti elusiva general.

Entonces será necesario partir de lo constitucionalmente se ha regulado sobre este principio, y la respuesta a ello, es que se trata de un principio implícito, pues en nuestro ordenamiento no solo priman principios debidamente escritos en la constitución, sino aquellos, como es el caso del de seguridad jurídica, que se desprenden implícitamente al estar dentro de un Estado de Derecho cuyo objeto primordial es la seguridad jurídica.

Es así que, en la constitución del año 1993 no se estipula de manera expresa el principio de seguridad jurídica; sin embargo, se puede colegir su existencia en distintos artículos constitucionales.

Y para efectos del derecho tributario el principio de seguridad jurídica es acogido en el artículo 74 de la Constitución pues consigna que por ley o decreto legislativo se crean, modifican o derogan tributos; generando la certeza necesaria al contribuyente así mismo que la potestad tributaria con la que cuentan los órganos de administración tributaria es ejercida al amparo de los principios tributarios.

Situación distinta es la que regula la constitución española, pues en el artículo 9.3 de manera expresa consigna al principio de seguridad jurídica que a la letra: "La Constitución garantiza el principio de (...) la seguridad jurídica."

Puesto en manifiesto ello, Chávez citando a Adam Smith (2009) explica que la seguridad jurídica se refleja cuando el impuesto a pagarse por un contribuyente es fijo y no deviene en arbitrario. Cada detalle desde el elemento del pago hasta la cantidad a pagar es claro tanto para el propio contribuyente como para el resto de personas.

Otro acercamiento del principio de seguridad jurídica dentro del ámbito tributario la otorga Pellerano y Herrera (2013) quienes aluden que la presencia de este principio puede sostenerse como la presunción de que todo sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria conoce tanto sus deberes como prerrogativas en cada interacción que tenga con la Administración Tributaria.

Teniendo claro ello, la relación directa que debe existir entre el principio de seguridad jurídica y la cláusula anti elusiva general es la cuestionada pues la seguridad en este tipo de norma opera en la predictibilidad de conductas de los poderes públicos frente a supuestos previamente determinados por el derecho tributario, por lo tanto, se afecta el principio afecta donde subsiste más de una interpretación desigual. (Zuzunaga y Assereto, 2013).

Al respecto, se tiene que, para sopesar tal insatisfacción del principio, se debe otorgar al contribuyente un procedimiento garantista aunado a la viabilidad de formular consultas previas a la Administración Tributaria con a la subsecuente vinculatoriedad que genere su pronunciamiento.

Pues por ejemplo, surgen situaciones como la que describe Bravo Cucci (2019) quien al haberse implementado el reglamento de la NAG hace el siguiente cuestionamiento: que si bien se define a las economías de opción como toda acción destinada a elegir así como la consecuencia de elegir llevar a cabo transacciones tributarias menos onerosas, especificándose que no calificarían todas aquellas que hagan alusión a los literales a) y b) del tercer párrafo de la Norma XVI; que en otros términos se puede referir que la elusión no califica como economía de opción. Empero, ello conlleva a una reflexión en el supuesto que el contribuyente optó por una simulación relativa, para encubrir un hecho, y que al no estar considerado como un acto elusivo ¿se puede concluir que la simulación relativa es amparada como una planificación tributaria de una económica de opción?

Estas interrogantes y figuras que planeen realizar los contribuyentes son las que, al no existir un mecanismo de consulta previa, generan la vulneración al principio de seguridad jurídica.

Pues pese a la necesidad de definición de los términos “artificioso o impropio” como figuras a las cuales la Administración tributaria les ha otorgado la calificación de actos

elusivos, los parámetros de fondo y forma redactaron siete situaciones netamente enunciativas que a su vez incluyen terminología que también carece de conceptualización como son figuras empresariales, figuras legales, actos o esquemas no usuales que coadyuven al diferimiento de ingresos.

Generándose así un efecto totalmente distinto al esperado, pues se buscaba lograr la implementación eficaz de la cláusula anti elusiva general, sin embargo, ha surgido un incremento de inseguridad jurídica en la parte pasiva de la relación jurídica tributaria, es decir, en los contribuyentes.

Ahora bien, un anunciamiento perfecto tampoco es objetivamente viable, pero lineamientos que sí logren delimitar y reducir la amplia discrecionalidad con la que cuenta la administración tributaria supondría un alivio en evitar resentir al principio de seguridad jurídica.

Y otro punto que atañe Bravo Cucci y que es altamente discutible, es que La Norma XVI no puede dejar de ser considerada como una norma de espectro abierto, y que la SUNAT no es la única administración Tributaria dentro del sistema tributario peruano, por lo que, si los parámetros de fondo y forma que buscan dotar de mayor garantía al proceso de aplicación de la norma anti elusiva general es referente solo para la SUNAT, el resto de las Administraciones Tributarias peruanas están plenamente facultadas para la aplicación de la NAG desde el 19 de junio del 2012 sin el ceñimiento al Decreto Supremo que regula tales parámetros.

Esto ¿no es acaso una evidencia más de la falta de un procedimiento que otorgue las garantías necesarias a los prospectos de contribuyentes?

Caller (2019) sostiene que en cuanto al derecho de defensa a favor del contribuyente en el marco del procedimiento de fiscalización del cual es objeto, los plazos reducidos podrían incidir en la interacción con la Administración Tributaria, un segundo punto que se critica es que el contribuyente al conocer la opinión del Comité revisor al cierre del requerimiento que regula el artículo 75 del Código Tributario (resultado de verificación), es sumamente factible que conlleve a la invalidación del procedimiento, dado que existe una vulneración al derecho a la defensa, en el supuesto que dicha opinión incluya una circunstancia nueva.

Entonces tampoco los parámetros de fondo y forma están otorgando un procedimiento garantista que sería lo mínimo exigible ante la indeterminación de los casos pasibles de ser considerados como elusivos.

También en cuanto a la afectación de este principio, se tiene, la Séptima Disposición Transitoria y Final del Reglamento, la misma que a la letra dispone: *A los efectos de la aplicación de la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1422, los actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal son los que con dicha calidad expresamente señalada son propuestos por el gerente general, el gerente financiero o quien haga sus veces, a efectos de su aprobación por parte del Directorio.*

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

Sin embargo, esta disposición no ha corregido el problema que, no es otro, que la atribución directa al directorio sobre la planificación fiscal acogida por la empresa, que es una atribución que la ley general de sociedad no regula.

Lo que si mejoró los parámetros de fondo y forman, fue lo referente a su Octava Disposición Transitoria y Final, dado que señala que para la atribución de responsabilidad solidaria del representante legal, la administración tributaria deberá probar la colaboración de éste con el diseño, con su aprobación o con la ejecución de ellos, teniendo como referente lo previsto por la cláusula general CAG. En ese sentido, ya no opera, que por la sola designación de la persona como representante legal no determina su responsabilidad solidaria durante la fiscalización.

3.4. Principio de irretroactividad

Antes de definir al principio de irretroactividad, el asesor tributario Casanova (2019) considera que el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico peruano ha sido muy claro al establecerse en la carta magna, en su artículo 103 que “(..) La ley, desde su

entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones existentes y no tiene ni fuera ni efecto retroactivas”.

Sin embargo, de acuerdo lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1422, que ya ha sido materia de análisis en un apartado previo, y sus apartados se establece que la fiscalización de actos elusivos podrá aplicarse desde el 19 de julio del 2012, fecha en que entró en vigencia, por primera vez, la Norma Anti elusiva General; situación que a su vez, fue reafirmada mediante INFORME N.º 116-2019-SUNAT/7T0000 de la SUNAT, pues en éste se estipulo que la aplicación de la Norma XVI ha dejado de estar suspendida y con ello, SUNAT está plenamente habilitado para aplicarla a todo acto, hecho y situación que se produzcan desde su entrada en vigencia, es decir, desde el 2012.

Ahora bien, en este punto será importante referirse a lo que el Tribunal fiscal dispuso en su momento en la Resolución N° 3722-2-2004:

“la legislación tributaria vigente durante los ejercicios acotados no definía que debía entenderse por merma y desmedro, ni como debía acreditarse la primera. Recién a partir del 1 de enero de 2000 en que entró en vigencia el inciso c) del artículo 21 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Supremo NR 194-99-EF, se definió a la merma (..)En tal sentido, a efecto de determinar si en el caso de autos nos encontramos ante un caso de merma o de desmedro, deberá acudirse a la doctrina y a los criterios establecidos en diversas resoluciones de este Tribunal.”

Que en otros términos pese a que la modificación del Reglamento de la LIR establecía que esta debía aplicarse para el periodo 1999, el Tribunal Fiscal dispuso en dicho caso que sea a partir de su entrada en vigencia que se dé su aplicación (2000), más no a un periodo anterior. Entonces podríamos estar con una contradicción entre la jurisprudencia y lo que ha sido establecido por el informe en mención.

Aunado a ello, aunque no lo ha previsto la norma, la fiscalización cuenta con un cómputo de su prescripción, hecho que también debe ser evaluado de pretenderse una aplicación retroactiva.

3.5. Principio de reserva jurídica

Zavala (2018) sostiene que la cláusula anti elusiva vulnera el principio de reserva de ley, principio explícito incluido en la constitución en el artículo 74; siendo que reside la vulneración en la facultad otorgada al fiscalizador, que, en su libre imperio, decidir si el sujeto pasivo (contribuyente) deberá o no pagar impuestos por las transacciones que efectúe, en favor del Estado (como parte acreedora) aun cuando la ley tributaria no lo permita de manera expresa. Que en otros términos sea, que la administración tributaria podría crear hechos imposables que no han sido previamente consignados en la normativa tributaria.

Por reserva de ley, Ruiz de Castillo (2017) plantea que tiene que ver con la distribución de la potestad tributaria y con la regulación de la relación entre la ley y reglamento.

En cuanto al primero, su incidencia radica en que el Estado comprende una serie de órganos, los mismos que pueden necesitar crear tributos para financiar sus actividades pues siempre están supeditados a un financiamiento destinado a cumplir con sus objetivos encomendados. Sin embargo, esa tentación de pretender crear tributos supondría que tanto personas naturales como jurídicas e instituciones, asuman cargas tributarias insostenibles, y con ello una crisis en las finanzas públicas. Y por eso, es que está correctamente regulado el artículo 74 de la carta magna peruana.

Ahora, de la relación entre la ley y reglamento, este sentido obedece a que la norma, únicamente, con rango de ley o un decreto legislativo, por delegación del poder legislativo, dispondrá la creación y diseño del tributo. Sin embargo, el reglamento, podrá colaborar con la ley, precisando los alcances que esta debe tener.

La cláusula anti elusiva general por lo tanto no estaría cumpliendo lo que propugna este principio dado que se le ha dado permisión a la administración tributaria para regular nuevos hechos que sean pasibles de otorgamiento de tributos por su comisión aunado a que se originarían nuevos procedimientos de cobranza en contra del contribuyente. Así las cosas, se podrían presentar casos donde prime la arbitrariedad y si bien se está ante una facultad excepcional bajo el amparo de la teoría de la relación de poder, no se puede excluir el respeto al principio de reserva de ley por cuanto este no solo repercute a los tributos, sino que es extensiva tanto a las obligaciones como

deberes tributarios de información y cooperación de todo aquel que represente a la Administración Tributaria. Es por ello, que se postula una delimitación correcta de la norma y no una que siga generando más interrogantes a los contribuyentes.

Todo esto en el marco de la impredecibilidad en que se haya aún la implementación última de los parámetros de forma y fondo, por cuanto, de haberse dado mayores márgenes a la administración tributaria, esta contravención se vería atenuada.

SUBCAPITULO III:

La Norma Anti elusiva General En El Derecho Comparado

3.6. Regulación en Chile

Dos años después de que se introdujo la norma anti elusiva en el Estado peruano, es decir, en el año 2014, el gobierno chileno promulgó la Ley N° 20780, la misma que pasó a regular la norma general anti elusiva en dicho país. Introducción que buscaba la disminución de los niveles de elusión con el subsecuente aumento de recaudación

Ahora bien, su generalidad fue desde el inicio cuestionada (similitud con la crítica dentro del escenario peruano), pues a criterio de Saavedra citando a Vergara (2019) su generalidad en el enunciado, origina que la norma entre en una disputa entre los principios de legalidad y certeza jurídica, ocasionado una resistencia en su aplicación.

Sin embargo, primero se debe conocer qué dispuso el gobierno chileno, y en estricto, la norma antes mencionada incorporó cuatro disposiciones, los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies, los mismos que estaban destinados a establecer la nueva postura del ordenamiento tributario chileno frente a todas las formas que el contribuyente recurra con la finalidad de eludir el nacimiento de la obligación tributaria.

En cuanto al artículo 4 bis: *“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imposables, 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 imposables establecidos en las disposiciones legales

tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. (..).”

Así se tiene que, Cattaneo y Burgos (2017) manifiestan que como acto previo a la definición de la elusión, será necesario aclarar si se está o ante una figura unitaria o si se está ante varios conceptos que hacen referencia a la norma anti elusiva general o, en su defecto, a una norma anti elusiva especial. Esto, pues la norma general anti elusiva solo aplicará cuando no verse el supuesto sobre uno amparado en norma específica, pues lo que se busca proteger es la especificidad de la figura calificado como elusivo, razón por la cual los autores concluyen que es el mismo fenómeno, haciendo la elusión plasmada en la realidad sea una.

Este artículo, además postula la nueva interpretación en casos de elusión y propugna la base de la norma anti elusiva.

Meza (2015) refiere que la norma al hacer referencia a la “naturaleza jurídica del hecho”, se infiere que el intérprete hará una aplicación del principio anglosajón de sustancia por sobre la forma. Se hará a un lado la forma y denominaciones que logró celebrar el contribuyente.

La norma obliga al intérprete prescindir de las figuras jurídicas que se hayan generado entre los contratantes y pasará a determinarse la naturaleza jurídica del acto celebrado en base a sus elementos sustanciales, debiendo como último paso, recalificar el acto cuando su verdadera naturaleza jurídica no coincide con aquella que pretendieron otorgarle los contratantes.

Esta operación está destinada a develar la “realidad económica” que originó la transacción., empero, ello no debe asumirse como una adopción de la interpretación

económica, sino que, el artículo postula que la realidad que queda en evidencia es la jurídica, y no la económica.(Meza, 2015)

Precisan también, Cattaneo y Burgos (2017) que el ejercicio de interpretación de los hechos con relevancia jurídica tributaria requieren una observación del acto en sí mismo (aisladamente) cuando no se trate de negocios complejos, empero cuando existan distintos actos , se deberá analizar las vinculaciones y nexos entre estos , pues es la concatenación de actos los que originaron la elusión como fin de la operación , que no es otro que el impago o la disminución del mismo al no mostrarse el verdadero hecho gravado, la cuantía o distorsión en el tiempo en que nace la obligación tributaria.

Un punto importante de resaltar de este artículo es que direcciona a la con independencia de los vicios o defectos que pudieran afectarles. Esto quiere decir que – una vez determinada la naturaleza jurídica de la actuación particular analizada- ésta producirá los correspondientes efectos tributarios aun cuando adolezca de vicios o defectos que pudieran afectar su validez. A nuestro entender, lo anterior viene a introducir un principio de conservación del acto viciado o defectuoso para efectos tributarios

En referencia al artículo 4º ter, también integrado al código tributario chileno: “ *Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.*

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de

manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley.”

Al respecto, este artículo es el que representa en sí a la cláusula general anti elusiva como tal, dado que contempla la figura del “abuso de las posibilidades de configuración jurídica”, figura que tiene como legislación previa, a la alemana, específicamente de la norma antifraude implementada en dicho país (Meza, 2015).

La cláusula general anti elusiva chilena, conviene estipular tres requisitos: El primero de ellos, es la obtención de una ventaja tributaria, que se ve reflejada cuando las transacciones u actos produzcan una ventaja de repercusión tributaria, por un lado la evitación total del hecho imponible o por otro, la evitación parcial, también sobre aquellos hechos que disminuyan la obligación tributaria u que se genere un diferimiento en el nacimiento de la obligación.

Circunstancia que no queda clara es que si animus de ventaja tributaria debe ser la principal o la única causa de la motivación de ejecutar las transacciones.

Sin perjuicio que existen casos en que la ley ha dispuesto o le ha dado opciones al contribuyente para que descunte bases imposables, postergue obligaciones o difiera la obligación tributaria; esto estaría enmarcado dentro de una planificación tributaria de economía de opción, que en el caso peruano sí se ha señalado su no inclusión como acto elusivo.

Un segundo requisito es la utilización de actos artificiosos o impropios para conseguir el fin, esta terminología se asemeja en su totalidad, a lo redactado en la norma XVI peruana, en ese sentido, para la configuración del abuso. como lo ha calificado el código tributario chileno, se exige que los actos o negocios, de manera conjunta o individual tengan la característica de ser artificiosos o impropios para la obtención de la ventaja tributaria.

Este abuso de las formas jurídicas, se basa en la teoría del abuso del derecho, como se ha logrado precisar en la presente investigación, y es que la estructura de las normas tributarias implica acoger hechos celebrados en el ámbito privado, que ponen en

manifiesto la capacidad contributiva de los ciudadanos, y que al estar tipificados en el ámbito tributario generan la obligación.

Ahora la indeterminación de los conceptos artificiosos o impropios es indiscutible. Meza (2015) postula que estos actos por sí mismos no configuran el abuso que exige la norma chilena, sino que se tratan de indicios del abuso. Pues una interpretación contraria, conllevaría a la arbitrariedad, en el sentido que los particulares tienen una amplia potestad de celebrar actos jurídicos atípicos y esta se vería restringida, de darse esa interpretación contraria.

La doctrina chilena también alude a la necesidad de recurrir al “test de idoneidad” que deberá ser valorado entre la forma adaptada en la transacción y el fin económico resultante. Esto no sería otra cosa que la reciprocidad que debe existir entre la figura jurídica generada y lo que el derecho tributario ha establecido como supuesto que grava la manifestación de la capacidad económica del acto.

Cattaneo y Burgos (2017) precisan que, si el resultado del acto jurídico solo se desprende un ahorro tributario, es totalmente valedero presumir que el negocio presentado no se condice con el negocio subyacente, y que por tanto el presentado ha ocultado o un hecho gravado, o su real fecha de nacimiento o la cuantía real, haciéndolo así un acto elusivo. De allí que el tercer requisito para la configuración de un acto como elusivo, sea la carencia de motivos económicos válidos distintas a las finalidades del ahorro impositivo.

De lo expuesto, el legislador, al igual que el caso peruano, no ha logrado describir los tipos de actos que configuran el abuso de las formas jurídicas, sino que ha priorizado delimitar vagamente cuáles serían los efectos de un acto con denotación abusiva: evitar, disminuir, postergar o diferir impuestos. (Yáñez, 2014)

Este jurista a su vez atañe que fue el poder ejecutivo del Estado Chileno el que eliminó los párrafos del proyecto de ley que incluían las características debían tener los actos abusivos (artificiosos o impropios y carentes de efectos jurídicos relevantes). Y que, como consecuencia de ello, el intérprete de la norma anti elusiva ha quedado en un escenario en el que deberá evitar concentrarse en el contenido de los actos que constituyan abuso, y más bien, enfocarse en los efectos de los mismos; partiendo de las referencias poco congruentes plasmadas en este artículo.

El tercer artículo implementado es el 4° quáter, que a la letra: *“Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”*

En cuanto a este artículo (Yáñez, 2014) califica como error dogmático la adhesión de la simulación al concepto amplio de elusión. Pues el estado chileno decidió transformar a la simulación en una modalidad de la elusión tributaria.

Ante esta circunstancia, reconocer al término elusión como un concepto continente, es de amplia acepción, pues la elusión incluye a toda conducta que esté direccionada al escape de la obligación tributaria, sin embargo, los legisladores siempre optan por distinguir aquellas conductas que, si ameritaran un reproche jurídico, de aquellas que no. Siendo que, en el escenario tributario chileno, la posición legislativa ha sido calificar a toda forma de elusión como ilícita y a su vez, otorgarles igual tratamiento a las figuras de simulación y a las que ha denominado abuso de las formas jurídicas.

Debiendo recordar, en este punto, que en el caso peruano también se le ha otorgado a la Administración Tributaria la facultad de declarar y calificar un acto como simulación; a su vez, también se debe tenerse presente que la simulación tributaria sólo tendrá efectos tributarios, mas no implica una afectación a los derechos que se deriven de aquellos actos o transacciones declaradas simuladas.

Yáñez (2014) sostiene que al igual que el artículo 4 ter, a la simulación se la ha pretendido definir, erróneamente, a partir de sus efectos tributarios, pues se consigna como efecto a la disimulación del hecho gravado, de los elementos de la obligación tributaria, el monto de la misma o la fecha de nacimiento de la misma. Y concluye advirtiendo la necesidad de que la norma anti elusiva hubiese acertado definiendo a los actos configurativos de “abuso de las formas jurídicas” y su respectiva diferenciación de la simulación.

Sobre ello, coincide Saavedra (2019) pues plantea que de lo poca refinada redacción de la cláusula general anti elusiva chilena, la que se refiere a la simulación es la más

precaria por el verbo rector utilizado, que es “disimular”, entonces la Administración Tributaria determinará que “habrá simulación cuando se disimule”.

El ultimo artículo implementando en el código tributario, es el artículo 4 quinquies: *La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.*

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último. Terminado este plazo, el director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor. (..) En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. (..).

Sobre el procedimiento de fiscalización, comenta el artículo Yañez (2014), que debería existir un grado mínimo de participación del contribuyente en el proceso administrativo antes citado, pudiendo ser en la vía de otorgarle información a la administración tributaria o en la posibilidad de impugnar actuaciones.

Entonces, la primera etapa inicia con la solicitud de Informe hecha por la unidad que se encuentre efectuando la fiscalización. El contenido de dicha resolución será de acuerdo a las exigencias de los artículos 4 ter y 4 quáter, de manera conjunta o excluyente.

La segunda etapa del procedimiento inicia con la emisión del Informe. El cual, una vez solicitado, podrá concluir en que sí se reúnen las circunstancias previstas en los artículos 4 ter o 4 quáter, otra conclusión, sería la denegación de la solicitud, o la falta de emisión del Informe dentro de plazo.

Ya en la tercera etapa surge la declaración administrativa de abuso o simulación. La línea de los encargados de la fiscalización en el caso chileno, tiene en la cúspide al director del Servicio de Impuestos Internos (encargado de declarar la simulación o el abuso), después, está el subdirector jurídico , Normativo y de Fiscalización (quien emite el informe favorable)

Ahora en cuanto al derecho de reclamación del contribuyente, este solo opera respecto de las liquidaciones, giros y resoluciones que se hayan dictado en virtud de la declaración administrativa de abuso o simulación declarada recientemente, más no opera sobre dicha declaración de abuso o de simulación.

Interpretada la figura tributaria calificada como elusiva, en el caso de clausula general anti elusiva ha previsto que la administración tributaria deberá recurrir a los tribunales (sistema judicial) a través de un requerimiento, para que éste declare la existencia de una figura ilusoria. Esta situación, en definitiva, no opera en el escenario peruano, toda vez que el procedimiento de fiscalización se suscribe a la competencia de la SUNAT.

Po último, en tenor de todo lo expuesto, resulta importante concluir que en el caso chileno y la viabilidad de la aplicación de la norma anti elusiva general opera bajo tres condicionamientos claramente definidos: 1) la administración tributaria no avaló la planificación tributaria escogida o acogida por la empresa , 2) carencia de una NAE y, 3) cuando la diferencia entre el impuesto generado, el cual debe ser cancelado por el

contribuyente, supere la cuantía de 250 UTM a la fecha en que se haya presentado el requerimiento. (regulado en el artículo 4° quinquies del Código Tributario) que deberá asumir la Administración Tributaria Chilena a fin de interpretar la cláusula anti elusiva general, a un caso en concreto.

CAPITULO IV: EL DEBIDO PROCEDIMIENTO COMO EXPRESIÓN DEL DEBIDO PROCESO

4.1. El debido proceso:

Para entender a cerca de la implicancia del debido proceso, se debe recurrir al numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en el cual se establece como principio jurisdiccional, la observancia del proceso y la tutela jurisdiccional.

En ese sentido, al debido proceso se le conoce como el cumplimiento de todas las garantías y requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos antes cualquier acato del estado que pueda afectarlos”¹ Siendo que, no solo se limita a las formalidades propias de un proceso judicial, sino que se extiende a los procedimientos administrativos sancionatorios.

Terrazos citando a Bustamante (2017), puntualiza que, para lograr el respeto al debido proceso, será necesario que se garante tanto el acceso, como el comienzo, el desarrollo y la finalización de todo proceso o procedimiento; todo lo cual incluye, que las decisiones que se emitan en cada una de esas etapas sean objetivas y materialmente justas.

Entonces, en efecto, los derechos fundamentales podrán ser considerados valiosos en la medida que cuenten con garantías procesales. Por lo tanto, la tutela de los derechos fundamentales a través de procesos, conlleva, indiscutiblemente, que se llegue a garantizar el derecho al debido proceso material y formal de los ciudadanos (Landa, 2002).

Landa citando a Calamendri (2002) el debido proceso se incorpora como un derecho fundamental, lo cual importa que, un derecho corresponda siempre un proceso y que un proceso presuponga siempre un derecho; pero, en cualquiera de ambas

¹ Fundamento 2 de la Sentencia emitida en el expediente N° 02678-2004-AA

manifestaciones, su validez y eficacia será estimada al predominar el respeto al resto de los derechos fundamentales.

4.2.1. El debido proceso en su manifestación procesal-material:

Castillo (2013), refiere que, en lo que respecta a la dimensión formal, el contenido del derecho al debido proceso viene conformado por el conjunto de garantías que corresponden al desarrollo del proceso, desde su inicio hasta la ejecución de lo resuelto. En este sentido, esta dimensión procedimental tiene que ver con las formalidades estatuidas en un proceso, y supone tomar en consideración “las reglas esenciales con las que se tramita un proceso (juez natural, procedimiento preestablecido, derecho de defensa, motivación resolutoria, instancia plural, cosa juzgada, etc)”

A esta dimensión corresponden todas las garantías del debido proceso, estas son:

- la garantía de ser juzgado por un juez independiente (139.2 CP);
- la garantía de la cosa juzgada (139.2 CP);
- la garantía de ser juzgado en la jurisdicción y según el procedimiento previamente establecido en la Ley (139.3 CP);
- la garantía de la publicidad en los procesos (139.4 CP);
- la garantía de motivación escrita de las resoluciones judiciales (139.5 CP);
- garantía de la pluralidad de instancias (139.6 CP);
- la garantía de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley (139.8 CP);
- la garantía de inaplicabilidad por analogía de la ley penal y de las normas que restringen derechos (139.9 CP);
- la garantía de no ser penado sin proceso judicial previo (139.10 CP);
- la garantía de la aplicación de la ley más favorable al procesado en caso de duda o conflicto temporal de leyes penales (139.11 CP);
- la garantía de no ser condenado en ausencia (139.12 CP);
- la garantía de defensa en todo proceso (139.14 CP);
- la garantía de la gratuidad de la administración de justicia ((139.16 CP);
- la garantía de defensa gratuita para persona de escasos recursos y para las que ley señale (139.16 CP);

- la garantía de la colaboración del Ejecutivo cuando sea necesario para la consecución de la finalidad procesal (139.18 CP);
- la garantía de que no puede ejercer función judicial aquel que no ha sido nombrado por la forma prevista en la Constitución y la Ley (139.19 CP);
- el derecho de los reclusos a contar con establecimientos adecuados ((139.21 CP);
- y el principio de que el régimen penitenciario tiene por objeto la reeducación, rehabilitación y reincorporación del penado a la sociedad (139.22 CP)

4.2.2. El debido proceso en su manifestación sustantiva.

El debido proceso, también cuenta con una dimensión sustantiva, o como también se le denomina, sustancial, definida como aquella que exige que todos los actos de poder, ya sean normas jurídicas, actos administrativos o resoluciones judiciales, sean justas, esto es, que sean razonables y respetuosos de los derechos fundamentales, de los valores supremos y demás bienes jurídicos

Por su parte, Castillo (2013), postula que, la dimensión sustantiva o material del debido proceso está conformada por el aseguramiento de la obtención del bien humano que subyace al derecho fundamental al debido proceso.

Esto quiere decir que, si bien las reglas procedimentales están destinadas a la obtención de dicha finalidad, no se puede asegurar con certeza que se logre tal finalidad. En otras palabras, puede pasar que el cumplimiento a cabalidad de las formas no permita conseguir una decisión justa; ello por cuanto, las reglas tienen un carácter procesal y, por ello, naturaleza de medio, y como tales por sí mismas no aseguran la decisión justa, dado que, han podido ser mal utilizadas o de haber sido correctamente utilizadas, se emitió una decisión que carece de razonabilidad-justicia. En tanto el Tribunal Constitucional, sobre este punto, precisa: el debido proceso en su faz sustantiva, se relaciona con los estándares de justicia como la razonabilidad y la proporcionalidad que toda decisión con la que se pone término a una controversia, debe suponer. (EXP. N.º 10490-2006-AA/TC, Fundamento 3.)

Por lo tanto, al tenor de lo expuesto, el debido proceso se presenta como un derecho fundamental, cuyo contenido esencial abarca, tres situaciones, el acceso a los órganos encargados de administrar justicia, el conjunto de garantías procesales del procesamiento propiamente dicho, y la obtención de la resolución final. Por lo que,

necesariamente, el debido proceso abarca otros derechos fundamentales que van a permitir que se efectivice su finalidad; lo que, en palabras del Tribunal Constitucional, el derecho al debido proceso es “un derecho constitucional “un derecho continente, que constituye un derecho, por decirlo de algún modo, "genérico" que se descompone en un conjunto de derechos específicos enumerados, principalmente, en el mencionado artículo [139 CP]” (EXP N.º 10490-2006-PA/TC, Fundamento 2. 15 EXP. N.º 0004-2006-PI/TC, Fundamento 22)

4.2. El debido procedimiento

En definitiva, cuando se pretenda establecer un debido procedimiento en el marco de la función fiscalizadora de la administración tributaria, este deberá desprenderse tanto de la modalidad material como sustantiva del debido proceso, antes señaladas, y que por lo mismo, resulta notorio que, el acatamiento de los principios de irretroactividad, reserva de ley y seguridad jurídica es imprescindible.

Así pues, nótese que, el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del TUO de la Ley No. 27444, señala como principio del procedimiento administrativo, entre otros, el debido procedimiento, por el cual el administrado goza de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo, siendo que tales derechos y garantías comprende, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos de ser notificados; a acceder al expediente, a refutar los cargos imputados, a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a obtener una decisión motivada; y a impugnar las decisiones que los afectes.; entre otros.

Del mismo modo, el artículo 44º de la Ley No 27444, del Procedimiento Administrativo General (LPAG) delimita al procedimiento administrativo como el «conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados».

Gamba (2006) por su parte, postula que, en definitiva, la administración tributaria no puede prescindir de una institución, como es, el procedimiento administrativo, ni tampoco lo puede hacer el legislador al legislar su actuación (de la administración). En ese mismo sentido, Gamba citando al pronunciamiento de la Comisión de

Expertos encargada elaborar el Informe para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2006): “(..)En el ámbito tributario que los procedimientos deben operar, en la práctica, como instrumentos efectivos en la lucha contra el fraude fiscal».

Por lo tanto, dentro de un Sistema Tributario, como es el que ha acogido el ordenamiento peruano, requiere que la administración tributaria, a la cual se le han otorgado potestades y facultades en las que dentro de ellas se encuentra la de fiscalización, y estas, deben ser ejecutadas dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales que acoge el debido procedimiento de su derecho continente, debido proceso; y de este modo, se pueda efectuar la recaudación de las deudas tributarias así como para sancionar los incumplimientos de las obligaciones tributarias en las que se incidan.

E inclusive, Galvis (2019), de manera muy puntual, postula que su contenido esencial es que todo proceso debe efectuarse con base a la normativa legal existentes al momento de ocurrencia del hecho que se está imputa y, por ende, debe realizarse ante el juez o personas competentes y bajo la estricta observancia de cada una de las formalidades inherentes a cada actuación. Entonces, lo cierto es que, si bien las investigaciones adelantadas por la administración tributaria revisten un procedimiento especial, éste, en todo momento debe estar sujeto a la aplicación de los principios y normas constitucionales que acoja, en el caso peruano, el sistema tributario acogido.

Sintetizando todo lo expuesto, Días (2020), fundamenta que el derecho al debido proceso no culmina con una comprensión basada meramente en lo procesal- formal de su contenido, sino que, también abarca lo sustantiva-material; en consecuencia el debido procedimiento no solo garantiza que su decisión no sea materialmente injusta o arbitraria, sino que, el resultado de todo acto realizado durante el procedimiento respete los derechos procesales que integran al procedimiento especial regulado así como a los estándares de razonabilidad y proporcionalidad, de modo tal que dicha decisión no permita que el administrado se encuentre ante una decisión sea calificada como arbitraria.

De ahí que la regulación de los procedimientos tributarios tanto como las interpretaciones de las normas efectuadas por las Administraciones Tributarias deban reconocer sin excepciones las garantías derivadas del debido procedimiento, entendiéndose a este, como una manifestación del debido proceso.

Por tanto, será menester eliminar y/o modificar cualquier dispositivo o interpretación que, bajo cualquier circunstancia, impida a al deudor (contribuyente) estar sometido a un procedimiento respaldado en principios o que recibir una decisión fundada en derecho.

Entonces, de remitirse a un procedimiento de fiscalización tributaria, en caso exista una vulneración al debido procedimiento, que este debe tener, se propiciará la inseguridad jurídica, el fraude fiscal, informalidad, entre otras situaciones que, atentan contra la recaudación fiscal. E inclusive, puede propiciar que el contribuyente busque realizar conductas que infrinjan las obligaciones tributarias. Por lo tanto, para contrarrestar efectos negativos, resulta necesario tener una especial atención a la forma en que se viene implementando el procedimiento de fiscalización, en materia antielusiva, y de este modo verificar que se respeten tanto los derechos, principios constitucionales y administrativos.

CAPITULO V: LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PERUANA

5.1. LA FISCALIZACIÓN COMO FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS ALCANCES

A través de este procedimiento, la administración tributaria inicia investigación respecto de la situación tributaria de un determinado contribuyente-administrado.

Partiendo de que, en nuestro sistema tributario, en relación a los impuestos, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria deben determinar la obligación, precisando el hecho imponible, el autor del hecho, la base imponible a imponerse, el tributo a cancelarse, los créditos a favor y por último el monto definitivo del mismo. Y todo esto deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria, a manera de declaración.

Cumplida la declaración, la labor de la administración tributaria versará sobre el control o revisión, a fin de otorgar mayor solidez a la recaudación fiscal. Esto de conformidad con el art.61 del Código Tributario.

El otro escenario al que se enfrenta la Administración Tributaria, es en el que se desarrollan los administrados del sector informal, por cuantos estos desconocen su condición de contribuyentes y no cumplen con declarar su obligación tributaria; haciendo que la Administración Tributaria sea quien ejecute el trabajo de determinación de la obligación tributaria con la posterior cobranza de la deuda generada, pudiendo llegar a emplearse la vía coactiva.

Así las cosas, se podrá observar a la fiscalización como facultad y como procedimiento, en un primer sentido, como facultad, la fiscalización no es otra cosa que la potestad con la que cuenta la Administración Tributaria para poder determinar si un contribuyente ha cumplido conforme con sus obligaciones tributarias, pero, en el segundo sentido, como un procedimiento se refiere a un conjunto de actos conducentes a verificar que el contribuyente haya cumplido lo que la ley exige.

Por lo expuesto, el procedimiento de fiscalización va a consistir en el análisis relativo a la determinación de la obligación tributaria y la verificación del pago que se le ha imputado al contribuyente, así como del cumplimiento de todo deber formal predispuesto a los contribuyentes. Y que está constituido por una serie de actos con un objetivo único y común, que no es otro, que la determinación de la obligación. (Robles, 2018)

Es una facultad con la que cuenta el estado, en este caso, el peruano, por cuanto autoriza y posibilita el procedimiento, como bien se ha regulado en el art. 62 del Código Tributario: *“La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios”*.

Al respecto, Robles (2018) alega que la administración tributaria podrá actuar discrecionalmente en los supuestos en que su decisión resulta ser conveniente para el interés público aunado a que se suscriba al marco que la propia ley establece.

Dicha actuación se podrá ejecutar en función de las atribuciones específicas de fiscalización que se detallan en el mencionado art. 62, sin embargo, están se suscriben a las labores de inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones. En principio la inspección, comprende el examinar, reconocer; luego, la investigación, serán las diligencias destinadas al descubrimiento de algo, comprende las actividades que suponen un desgaste intelectual y experimental, se va a buscar aclarar la conducta desplegada por el contribuyente que se sospecha está actuando ilegalmente; ya, por último, el control, es la comprobación e intervención. (Zegarra, 2008)

Entonces si queda claro que existen atribuciones que se derivan de la facultad de fiscalización, éstas a su vez, bien ya tienen la característica de ser discrecionales, pero también cuentan con limites, que según Zegarra (2008) son:

- Interés Público, al ejercerse la atribución se debe buscar la obtención de la verdad material y también analizar la idoneidad de ejercer dicha

atribución al caso en concreto. No será lo mismo someter a fiscalización a un pequeño contribuyente que a un preponderante contribuyente.

- Derechos constitucionales de los administrados, y solo por mencionar, se encuentran, en derecho a la intimidad, la inviolabilidad de domicilio, el secreto a la correspondencia y a las comunicaciones, reserva tributaria. Por ejemplo, el Tribunal constitucional, mediante STC No. 04168- 2006-PA/TC), determinó que *“si bien la Administración goza de sus funciones fiscalizadoras, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente”* . Se evidenció un requerimiento desproporcionado por parte de la Administración tributaria pues se le solicitaba *“Identifique a la persona con la que viajó, en la medida en que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor, salvo que dicha persona sea dependiente económicamente de éste”*. Constituyendo así una afectación al derecho a la intimidad.
- Principios de razonabilidad y proporcionalidad aplicados al escenario tributario, que se relaciona con la motivación necesaria al ejercerse la facultad, se debe justificar la medida escogida con el objetivo de la fiscalización.
- La prescripción tributaria, que no aplica sobre la función fiscal, pues esta nunca prescribe, sino sobre el procedimiento de fiscalización que necesariamente implica que la Administración Tributaria ejerzan sus atribuciones, empero este es susceptible de prescripción, pudiendo variar entre un año 1 año cuando se trate de una fiscalización definitiva o 6 meses, cuando sea parcial.

5.1.1. TIPOS DE FISCALIZACION

Previo al análisis de la fiscalización en el marco de la norma anti elusiva es necesario reconocer los tipos de Fiscalización con los que cuenta el código tributario peruano, y en efecto, se encuentran, la fiscalización definitiva, en cuyo procedimiento la SUNAT realiza una exhaustiva auditoria de la

documentación del contribuyente, libros y registros con el objeto de arribar a la determinación del monto de la obligación tributaria sobre un determinado tributo que recae a su vez en un periodo tributario.

El plazo de esta contabilización es de un año que comienza a computarse desde la fecha de entrega de la totalidad de información requerida al contribuyente en el primer requerimiento que notifica la Administración Tributaria. Este plazo no es aplicable en los procedimientos en los cuales resulte de aplicación las normas de precios de transferencia o la cláusula antielusiva general (Norma XVI) y únicamente respecto a los reparos vinculados a dichas disposiciones, de conformidad con la Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria N°03500-Q-2017 de fecha 30.10.2017

En caso la Administración decidiese ampliar el plazo de la fiscalización, esta decisión tendrá que ser notificada al sujeto fiscalizado con una razonable y debida anticipación. Para el caso de tributos administrados por la SUNAT (administración tributaria del Gobierno Central), se ha previsto que la comunicación debe realizarse con un mes de anticipación al vencimiento del plazo de un (1) año. Vencido el plazo, no se podrá notificar al contribuyente y/o responsable ningún acto en el que se requiera documentación y/o información adicional a la ya solicitada dentro del procedimiento, tal como lo regula el artículo 15 del Reglamento de Fiscalización aplicable para SUNAT.

Y, en estricto, los artículos 13 y 14 del precitado Reglamento de Fiscalización especifican que, el plazo antes señalado puede ser objeto de suspensión si se verifican circunstancias, no imputables a la Administración, que impidan continuar con la facultad fiscalizadora. Por ejemplo, causas de fuerza mayor.

La notificación de los actos y/o actuaciones que se practiquen en el procedimiento interrumpen el plazo de prescripción que tiene la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones vinculadas al tributo fiscalizado. Una vez concluida fiscalización con la emisión de las resoluciones respectivas, el periodo y tributo fiscalizado no podrán ser nuevamente materia

de revisión y/o inspección, salvo las circunstancias excepcionales previstas en el artículo 108 del Código Tributario

También, existe la Fiscalización parcial, a través de la cual la Administración Tributaria solo fiscaliza uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria hasta puede ejercerla de manera electrónica

Su duración, es menos extensa, al ser solo por 6 meses, salvo que se refleje una complejidad en el caso en concreto o se trate de un supuesto de evasión fiscal.

No resulta aplicable para aquellos procedimientos en que para efecto de verificar el elemento de la obligación tributaria **se requiera de la aplicación de la cláusula antielusiva general (aplicación de la Norma XVI del Código Tributario).**

En cuanto a la fiscalización parcial electrónica regulada en el artículo 62-B del Código Tributario, se tiene que esta realiza desde las oficinas de la Administración Tributaria (SUNAT), no requiere visitar al contribuyente, y se inicia con una liquidación preliminar del tributo a regularizar. Siendo su duración de 30 días hábiles contados desde su inicio.

Vencido el plazo no se podrá notificar al contribuyente y/o responsable ningún acto en el que se requiera documentación y/o información adicional a la solicitada dentro del procedimiento respecto al elemento del tributo y periodo fiscalizado. Y, al igual que en la fiscalización definitiva, el plazo antes señalado puede ser objeto de suspensión si se verifican circunstancias, no imputables a la Administración; y, la notificación de los actos y/o actuaciones que se desarrollen en el procedimiento no interrumpen el plazo de prescripción que tiene la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones.

Al término de cada fiscalización, independientemente de su tipo, se le deberá notificar al contribuyente las Resoluciones de Determinación, y/o las resoluciones multa.

5.1.2. ROL DE SUNAT EN MATERIA ANTIELUSIVA

A lo largo de la presente investigación ha quedado consignado la prevalencia de la Administración Tributaria como órgano encargado de la aplicación de la norma anti elusiva general, es así que, se debe tener en consideración que en el caso peruano, el estado ha previsto y necesita de unidades encargadas de la gestión y administración de los tributos que es éste (el Estado) crea. Así pues, surgen las administraciones tributarias como entidades públicas, plenamente facultadas para recaudación, cobranza y fiscalización.

En ese sentido, los órganos dotados para ejercer dichas facultades son la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y los gobiernos locales.

Ahora bien, ya en puntos anteriores Bravo Cucci sostuvo la interrogante sobre la facultan con la que cuentan los gobiernos locales para también ejercer la facultad de fiscalización de actos considerados elusivos, situación que tampoco ha quedado correctamente definida y que, por lo tanto, se critica.

Ahora bien, a fin de lograr el engranaje correcto de lo postulado en la investigación, se debe consignar en qué consiste lo regulado por los parámetros de forma y fondo de la cláusula anti elusiva general, dado que esta será aplicada dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva, dirigido a los contribuyentes formales, y como los califica Bravo Shenn(2019) a los “de siempre” pues el postula que, en realidad, en la evasión se debe buscar y encontrar la gran omisión en el pago de tributos por parte de los contribuyentes.

Habiendo definido lo anterior, se procederá a establecer cómo se ejecutará la fiscalización en los casos calificados como elusivos.

5.1.2.1.DISCRECIONALIDAD OTORGADA EN LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL

Se parte con la consigna que si dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva, la Administración Tributaria (SUNAT) detecta transacciones que podrían resultar elusivas, a fin de que pueda aplicar la cláusula anti elusiva general, deberá probar que el acto artificioso o impropio supere tanto el test de propiedad

como el test de relevancia jurídico económica por ante el comité revisor , pues es éste último, el que de manera conjunta con el informe y expediente de fiscalización, emita una opinión favorable.

En ese sentido, la parte pasiva del proceso de fiscalización, fue la que en un inicio incentivo la creación de este comité revisor, sin embargo, su diseño institucional no despeja la incertidumbre de los contribuyentes sobre la discrecionalidad en la aplicación de la norma anti elusiva.

Dicho comité está conformado por tres trabajadores de la SUNAT que deberán tener una experiencia mínima de diez años en el sector público, con foco en auditoría y fiscalización tributaria. Además, debe haber en el cargo de directivos por lo menos durante 5 años. Otro requisito sobre formación académica, es que cuenten con maestrías en derecho tributario y capacitación sobre normas anti elusivas. Ante ello, Quispe y Sanguinetti (2019), coinciden en la necesidad que toda persona que integre el comité revista de alta capacidad, pues es imprescindible la experiencia a necesario que los integrantes del comité estén debidamente capacitados. Ahora, por otro lado, se critica la falta de opinión independiente al estar solo conformado por funcionarios de SUNAT.

Sin embargo, es prudente sostener que el problema no incide en el grado de preparación sino que al ser un asesor para el auditor y no un órgano deliberativo,, se ha negado el recurso se reclamación ante este comité , haciendo que la garantía que pretendía otorgar a la aplicación de la norma anti elusiva devenga en inexistente, su margen de actuación es mínimo y su opinión será contraria a lo emitido en el informe , solo en los casos en que exista una incongruencia total, pues se entiende que la ratificación o la dación de la opinión favorable será reiterativa.

Situación distinta es la del comité revisor en Chile, cuya conformación es por cinco personas, uno deberá ser el director Nacional del Servicio de Impuestos Interno, otro, el fiscal nacional económico, el tercero, el Presidente del Tribunal de Defensa de Libre competencia, cuarto, el comisionado para el mercado Financiero y por último, un abogado experto en tributación con 15 años de experiencia; además , en ese país , al igual que en el escenario peruano, su opinión es vinculante: empero la vinculatoriedad que ha previsto el artículo 62-C es respecto a la SUNAT, que es

quien realiza el procedimiento de fiscalización definitiva. En el caso colombiano, si se ampara la figura de recurso de reclamación ante el comité revisor.

Ahora, pero qué es lo que en específico determinó el D.S 145-2019-EF , pues en estricto, en su artículo 3 consignó: *“La facultad prevista por la norma anti-elusiva general y el artículo 62 del Código Tributario se ejerce con respeto a la Constitución y a los derechos fundamentales que ella reconoce, no se sustrae del control constitucional. Las decisiones de la administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario.”*

Esta motivación exigida, se colige con la necesidad de que la Administración tributaria haga uso de su discrecionalidad, pero sin recaer en supuestos de arbitrariedad.

E inclusive la aplicación de los “parámetros de fondo y forma” como elementos indiciarios de la elusión en ciernes, que al ser enunciativos en los artículos 6 y 7 del D. S. N° 145-2019-EF, no dejan sino a la libre interpretación de la Sunat la aplicación de la NAG lo cual derivaría, como se reitera, en la inseguridad jurídica.

Así también, la Administración no puede aplicar presunciones a su discrecionalidad, pues, en pronunciamientos como es la RTF N° 18098- 11-2012, se resolvió: *“(…) Que conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 97-3-99 y N° 283-1-2001, entre otras, un procedimiento de presunción debe estar contenido en alguna norma legal, y no puede ser creado por la Administración.*

Por lo tanto, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta es netamente subsidiaria, pues solo podrá ser utilizada por la Administración Tributaria cuando no cuente con la información necesaria que le facilite determinar el monto de la deuda tributaria y sea debidamente fundamentado en las causales establecidas por la misma norma de manera expresa; Siendo que, si bien la NAG no ha recalado el carácter subsidiario de la aplicación de la base presunta, resulta evidente que, lo previsto por el código tributario tiene implicancia directa en el procedimiento fiscalización mediante el cual a un contribuyente se le detecten deuda tributaria aplicando la NAG.

5.1.2.2.LA APLICACIÓN DE LA NAG Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACION FISCAL

En efecto el sistema tributario, lo que busca a través de la implementación de este tipo de normas es que, se solucione el problema de la elusión de tributos pues cuando los contribuyentes logran escapar o disminuir de la imposición de tributos, los cuales están destinados a generar los recursos necesarios para una población, estos terminan siendo pagados por otros; lo cual indica que la carga fiscal será trasladada a otros contribuyentes y se genera un rechazo al fiscal el sistema tributario.

Entonces la administración tributaria peruana si bien ya cuenta con la herramienta de sancionar con la ley penal tributaria, esta busca una responsabilidad personal y solo se subsume a los supuestos de hecho previamente determinados y que califican indubitablemente como delito, en tanto, en tanto, subsisten los casos de elusión (provocados por vacíos -lagunas legales) y la aplicación de la NAG pasa a cubrir el resto de actos que también generan un déficit de ingresos para la recaudación fiscal.

Por lo tanto, no se trata de que la administración tributaria escoja en que, si debe sancionar evasión o elusión fiscal por ser una más eficaz que la otra, sino que en función del acto, no exista duda de verificar ante qué escenario se encuentra el contribuyente; y que la sanción incida de forma directa en el aumento de recaudación fiscal.

Lo perjudicial como se reitera es que, si un contribuyente tiene un buen sistema de planificación tributaria, la administración tributaria en aplicación de la NAG atente contra ella y de este modo pase a calificar como elusión el acto celebrado y es allí donde incide su riesgo y afectación en contra de los administrados.

5.1.2.3.DISTINCION ENTRE DISCRECIONALIDAD Y ARBITRARIEDAD

Por lo que, es necesario diferenciar cuándo se está ante un acto discrecional y cuándo subyace un acto de arbitrariedad, que es una de las cuestiones más difíciles en el marco de la aplicación de la Norma Anti elusiva General, así se tiene que, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define al

término discrecional como : “Que se hace libre y prudencialmente” o como, “Se dice de la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas”; y al término, Arbitrariedad como: “Acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o el capricho”.

Y para Lévano (2004) la discrecionalidad viene a ser la atribución con la que cuenta la Administración Tributaria para optar por una decisión cuando existen otras opciones viables que la propia ley le concede, empero su posición no es una expresión de abuso de poder o alguna desviación, sino que el único objeto de la decisión escogida sea el que ampara la administración pública por la función que está ejerciendo en el caso en concreto. No será admisible que se violente garantías constitucionales ni tributarias, pues ahí surge la arbitrariedad.

Así es que el poder que otorga la facultad de fiscalización no es absoluto e ilimitado.

Es así que el reglamento de la norma anti elusiva debía lograr la seguridad jurídica necesaria al contribuyente para su aplicación, pues la SUNAT se encuentra suscrita a lo dispuesto por esto, pero como se verá existen falencias aún que al excederse de la discrecionalidad sería considerado una actuación arbitraria la aplicación de algunos parámetros que incluye el reglamento como las propias disposiciones de la cláusula general en el código tributario. Pasándose a analizar el procedimiento de fiscalización regulado.

5.3. PROCEDIMIENTO PARA ACTOS ELUSIVOS SEGÚN NAG

El procedimiento se suscribe al de procedimiento de fiscalización definitiva con variaciones evidentemente. Ahora, de estar en una fiscalización parcial deberá solicitarse una ampliación para una de carácter definitiva antes de que culminen los 6 meses.

Y como ha quedado consignado aquí surge la figura del comité revisor y el procedimiento se encuentra en el art. 10 de los parámetros de fondo y forma:

“- Cuando en un procedimiento de fiscalización definitiva el agente fiscalizador identifique situaciones como las descritas en el artículo 6 respecto de las cuales

estime que debe evaluarse la existencia de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, notifica al sujeto fiscalizado el (los) requerimiento(s) en el (los) que especifica las observaciones y solicita la sustentación legal y/o documentaria.

- Luego de vencido el plazo otorgado y de acuerdo a lo establecido en el Reglamento, el (los) referido(s) requerimiento(s) es (son) cerrado(s) notificándose la evaluación a los descargos presentados por el sujeto fiscalizado en el (los) resultado(s) del (de los) referido(s) requerimiento(s). Posteriormente, se notifica al sujeto fiscalizado el requerimiento del artículo 75.

- Vencido el plazo que se otorgue al sujeto fiscalizado en el requerimiento del artículo 75 del Código Tributario y evaluados los descargos que este hubiera presentado, el agente fiscalizador elabora el informe y deberá ser:

a) Notificado al sujeto fiscalizado, quien en el plazo máximo de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que surta efecto dicha notificación debe declarar los datos de todos los involucrados en el diseño o aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas materia del referido informe, en la forma y condiciones que se establezcan mediante resolución de superintendencia.

b) Remitido al Comité Revisor, conjuntamente con el expediente de fiscalización, en un plazo máximo de quince (15) días hábiles contados desde el día en que surta efecto la notificación del citado informe.

- Cuando el Comité Revisor estime que el informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario debe ser complementado o aclarado, dispone la devolución de este y del expediente de fiscalización para que dichas acciones sean llevadas a cabo considerando lo actuado en el mencionado expediente.

- El informe complementario o aclaratorio que resulte de lo señalado en el párrafo anterior, una vez revisado por el jefe del área de fiscalización o auditoría, también debe ser notificado al sujeto fiscalizado antes de su derivación al Comité Revisor. Esta derivación se efectúa en un plazo no mayor a los diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que el comité realice la solicitud de complementación o aclaración.

- Recibida la opinión del Comité Revisor, esta se notifica al sujeto fiscalizado
- El documento que contiene la opinión del Comité Revisor y la constancia de su notificación se agregan al expediente de fiscalización.

El jefe del área de fiscalización o auditoría realiza la derivación del informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario, del informe complementario o aclaratorio y del expediente de fiscalización al Comité Revisor.”

A este procedimiento se le incluye la Resolución De Superintendencia N.º 153-2019/SUNARA que dicta Las Normas Necesarias Para La Implementación, Organización Y Funcionamiento Del Comité Revisor A Que Se Refiere El Artículo 62-C Del Código Tributario.

De lo detallado se extraen los cuestionamientos que pueden surgir en la aplicación del mismo, respecto a la figura del comité revisor, ya se ha planteado la imposibilidad de recurrir su decisión, como si lo ha regulado el ordenamiento tributario colombiano, que generaría una mayor seguridad desde el lado del contribuyente, quien buscará defender su planeamiento tributario .

Por su parte, Bravo Sheen (2019) señala que el artículo 8º del Reglamento indica que la aplicación de la cláusula anti elusiva general no es el resultante de indagar o descubrir las intenciones o motivaciones de los denominados deudores tributarios o terceros, a lo que él se pregunta *¿Cómo se lograría compatibilizar esta disposición con el Primer Párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, que empieza señalando que “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”.*

También denota , ahora sobre el art. 10, es decir, del procedimiento en sí, que resultará sumamente importante revisar las conclusiones a las que se arriban en los cierres de requerimientos, pues una vez que el agente fiscalizador logre unir y evaluar las pruebas introducidas y actuadas en el procedimiento , en conjunción con los descargos que pudo haber presentado el agente fiscalizado, tendrá que, necesariamente, que la estructura, operación, acto, transacción o contrato se realizó “con la finalidad de...”, “con el propósito de...”, “con la intención de...” y

entonces , nuevamente surge la pregunta , si eso no es un indicio más de que sí se está buscando descubrir intenciones y/o motivaciones del propio deudor tributario fiscalizado mediante la CAG . Entonces, acaso, no sería primordial resaltar ¿si el comité revisor tendrá competencia para que evalúe este aspecto? Porque de lo explícitamente señalado, el reglamento no incluye ello.

También surge que las empresas tendrían el plazo de tres días para concretizar su aceptación respecto de los cargos formulados por la administración tributario y acceder una multa reducida.

La resolución de SUNAT también prevé la situación que, notificada la empresa, tendrá 10 días a efectos de que informe a la entidad, sobre las personas involucradas en el diseño, aprobación o ejecución de los actos que podrían considerarse elusivos, dichas personas podrán o no estar vinculados a los cargos de directores y/o representantes legales, pues podrán ser también gerentes, asesores, socios, asesores, administradores y abogados. Por lo tanto, hay una inversión en la carga de prueba, el contribuyente es el obligado a indicar y detallar a los participantes del planeamiento tributario escogido y la SUNAT, posterior a ello, someterá su evaluación y, queda claro, que el fin es el de determinar los supuestos donde exista responsabilidad solidaria.

CAPITULO VI: MARCO CONCEPTUAL

6.1. Planificación Tributaria

Por planificación tributaria se debe entender que opera para estudiar los alcances de los tributos que han sido consignados por el Estado, se pretende analizar los gastos y costos a fin de que se tome la mejor decisión en base a la situación de la realidad nacional, capacidad de endeudamiento y los activos en que se pueda sostener el contribuyente que esté buscando una planificación acorde.

6.2. Elusión

En la elusión surge el acto elusivo consistente en la utilización de mecanismos lícitos por parte del contribuyente con el objeto de reducir, atenuar la carga tributaria que le corresponde por haber generado la obligación tributaria. La disminución incide en el hecho generador que hace diferir la obligación tributaria real.

6.3. Simulación

La simulación, su implicancia, deriva de lo regulado en el código civil, que como bien se sabe regula la actividad privada, y es en base a ello, se estará ante un acto simulado cuando el acto carezca de existencia dado que las partes celebraron transacciones ficticias que buscaban el ocultamiento de otros actos, distintos al simulado. El simulado encubre al acto que en realidad debió suscitarse, precisándose que el acto simulado podrá ser parcial o total.

6.4. Evasión

La evasión a diferencia de la elusión, importa ser un acto ilícito, pues la obligación de pago por la base imponible que obedezca por ley, ya nació y, el contribuyente, evita su cumplimiento, omitiendo su declaración, declarando de manera falsa por ante la administración tributaria o presentando documentación irreal.

6.5. Fiscalización tributaria

Esta se representa como una facultad y como un procedimiento, que le compete a la administración tributaria, que, en el caso peruano, se le ha conferido tanto a la SUNAT como a los gobiernos locales, esta se ejerce tanto para lograr la determinación

de la obligación tributaria como para verificar que ésta se haya dado respetando la legislación aplicada a cada supuesto.

CAPITULO VII: METODOLOGIA

7.1.TIPO Y NIVEL DE INVESTIGACION

7.1.1. Según el tipo

La investigación fue de tipo dogmático-jurídica por cuanto se estudió todo el marco jurídico implementado en nuestro país sobre la Norma Anti elusiva General con el propósito de analizar teóricamente su viabilidad y adecuada implementación estrictamente relacionada a la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria y su afectación al derecho del debido procedimiento del contribuyente.

7.1.2. Según el nivel

La presente investigación fue de nivel descriptivo pues se recopiló y analizó la información tendiente a la verificación de la efectividad de la norma anti elusiva vigente en el país y así arribar a una conclusión que permita dar una respuesta óptima al problema jurídico planteado.

7.2. DISEÑO DE INVESTIGACION

El diseño de investigación fue DESCRIPTIVO, en donde el esquema fue el siguiente:



Donde:

N = Fue la variable independiente y D = Fue la variable dependiente

N = Norma Anti elusiva General.

D= Derecho al debido procedimiento del contribuyente.

7.3.TECNICAS E INSTRUMENTOS

7.3.1. TECNICAS

Análisis documental:

La presente investigación dispondrá de material bibliográfico, posiciones doctrinarias en artículos, ensayos, conferencias, entre otros a su vez será importante el análisis que

versará sobre toda la regulación normativa, tanto sustantiva como adjetiva, implementada por el Estado Peruano en razón de la necesidad de la entrada en vigencia de la Norma Anti elusiva General.

Análisis normativo:

Dado que el tema de estudio es la norma anti elusiva, será necesario estudiar las normas implementadas desde su promulgación.

Entrevista:

Será importante aplicarlas a efectos de obtener la opinión respecto a la posible implementación de la Norma Anti Elusiva y así verificar la contraposición a los principios tributarios.

7.3.2. INSTRUMENTOS

Fichas bibliográficas:

Debido a su naturaleza descriptiva será necesario hacer uso de fichas bibliográficas a partir de los libros obtenidos en materia anti elusiva y en lo que respecta a la administración tributaria.

Guía de análisis de documentos:

Lista de cotejo. - Del conglomerado de información recabado tanto de la doctrina como de lo regulado en materia anti elusiva se seleccionará y se introducirá a la presente investigación en base a criterios delimitados.

Ficha de entrevista:

Se formulará a cada entrevistado una serie de preguntas con el objeto de obtener diferentes perspectivas del tema de investigación.

7.4. PROCESAMIENTO Y ANALISIS DE DATOS (PASOS)

7.4.1. PROCESAMIENTO

PASO 1: Se recolectó información contenida en artículos, libros, revistas, blogs y tesis virtuales sobre la elusión, la norma anti elusiva y la facultad de fiscalización de la administración tributaria. A su vez, la búsqueda de normativa implementada en buscadores especializados.

PASO 2: Se clasificó y organizó de manera conjunta toda normativa anterior y vigente respecto de la norma anti elusiva, esto con el objeto de tener una base documental que serviría para el análisis de cada variable de la investigación.

PASO 3: Se recabó los antecedentes de la investigación, teorías, y todas las conceptualizaciones necesarias sobre elusión tributaria y la norma anti elusiva.

PASO 4: Se clasificó, procesó e interpretó la información obtenida, para que sea el sustento del marco teórico.

PASO 5: Se elaboró el trabajo de investigación, sistematizándose la información recabada en los diversos capítulos que integró a la tesis.

7.4.2. ANALISIS DE DATOS

7.4.2.1. METODOS LOGICOS

Método Deductivo:

Al ser la Norma Anti elusiva de carácter general, fue necesario el uso de este método a efectos de analizar las incidencias particulares que han sido reguladas y su contraste en la doctrina.

Método Inductivo:

La elaboración de la presente investigación, importó la aplicación de este método a fin de que se arribe a conclusiones capaces de determinar la adecuada implementación de la norma anti elusiva.

Método Sintético:

El uso de la síntesis estuvo destinada a lograr filtrar la información más eficaz que permitan verificar la hipótesis planteada

7.4.2.2. METODOS JURIDICOS

Método dogmático:

La utilización de este método fue por la necesidad de valorar los aportes de los especialistas en la materia, pues estos son los que explicaron el sentido de lo que atañe la Norma Anti elusiva General a partir de la facultad fiscalizadora que opera en la Administración Tributaria.

Método Hermenéutico:

Este método permitió evaluar la reciente entrada en vigencia de la norma anti elusiva tributaria pues a partir de su interpretación se podrá valorar que se encuentre acorde con la necesidad de erradicar la elusión fiscal sostenida en planificaciones fiscales, pero sin que transgreda los principios tributarios.

Método comparativo:

A partir de este método se comparó la realidad legal del país vecino Chile, dado que también cuenta con una norma anti elusiva como el Perú. Ello permitió reconocer las similitudes en la crítica hacia su implementación en la realidad de ambos países.

CAPITULO VIII: PRESENTACION DE RESULTADOS

8.1. Propuesta de investigación:

La presente investigación versó sobre el análisis de la implementación la norma anti elusiva general a fin de determinar de qué manera afecta al derecho al debido procedimiento del contribuyente en el marco de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria; teniendo como propuesta el propio estudio de las normas implementadas, así como la realización de entrevistas a abogados especializados en la materia y así se logró contrastar los objetivos planteados.

8.2. Análisis e interpretación de resultados:

A. Objetivo específico: Analizar el marco normativo y dogmático de la Norma Anti elusiva General en el Perú y en el Derecho comparado

Tabla 1- Entrevista: pregunta 1

<i>Pregunta 1: ¿Está de acuerdo con la implementación de una norma anti elusiva general dentro del sistema tributario peruano?</i>			
ABOGADO TRIBUTARISTA LUIS MIGUEL MALLAP BARBA	ABOGADA TRIBUTARISTA MARTHA BRINGAS GOMEZ	ABOGADO TRIBUTARISTA WALTER NORIEGA MELENDEZ	ABOGADO TRIBUTARISTA DANIEL MONTES DELGADO
Si estoy de acuerdo, porque permite generar un marco jurídico que sirve de soporte a la aplicación de las normas anti elusivas particulares dispersos en toda la normativa tributaria.	Si estoy de acuerdo, sin embargo, la configuración de la norma XVI del TUO del Código Tributario, es sumamente ambigua e imprecisa, que abre la puerta a un mundo de interpretaciones subjetivas de parte de la	Totalmente, el Perú era uno de los pocos países a nivel internacional que no contaba con una.	En realidad no, prefiero, por un tema de seguridad jurídica, que las normas tributarias que definen los hechos imponibles sean mejor redactadas y, si es necesario, incluyan las restricciones, condiciones, requisitos, formalidades,

	<p>Administración Tributaria (funcionarios) que genera incertidumbre sobre las decisiones empresariales que adoptan día a día los contribuyentes, que se encuentran vinculadas a sus obligaciones tributarias. Esto determina un nivel de inseguridad jurídica que no es deseable en un sistema tributario justo. Resulta imposible que una empresa pueda predecir cuál será la interpretación que dará SUNAT a tales decisiones tildándolas de elusivas, si en el futuro pueden crearse nuevas obligaciones tributarias por la vía de esta norma. El principio de legalidad debe prevalecer sobre cualquier justificación del Estado que pretenda defender el interés del Estado de cobrar los tributos que corresponden, más allá de los hechos imponibles ya establecidos, así como de figuras evidentes de</p>		<p>presunciones o métodos de valoración que permitan bloquear las formas de elusión más usadas. Si bien esto supone un esfuerzo permanente del legislador para actualizar las normas frente a las nuevas realidades empresariales y la creatividad de los abogados y asesores de los contribuyentes, creo que nada impide que la administración tributaria haga el mismo esfuerzo de estar a la altura y proponga oportunamente los cambios necesarios.</p>
--	--	--	---

	elusión tributaria que sí podrían definirse en la propia norma tributaria pero no a través de una facultad como la derivada de la Norma XVI.		
--	--	--	--

Nota: Se identifica a los entrevistados y sus respuestas

Resultado 1:

De acuerdo a lo observado en la presente tabla, se obtuvo como primer resultado que tres de cuatro entrevistados coinciden en estar de acuerdo en la implementación de la norma anti elusiva general dentro del sistema tributario peruano. La opinión apartada del abogado tributarita Daniel Montes, se sustenta en la falta de seguridad jurídica que involucra su inclusión dentro del sistema. Ahora bien, la opinión mayoritaria se fundamenta en que es necesaria debido a que se cuenta con normas especiales anti elusivas y también, porque existe una corriente internacional en que la mayoría de países están pasando a implementarla. Y punto a resaltar, es que si bien la abogada Martha Bringas, coincide en su necesidad de su implementación, cuestiona la modalidad en que se ha hecho dentro del escenario peruano.

Tabla 2: Lista de Cotejo NAG

NORMAS IMPLEMENTADAS	PARAMETROS	VALORALIZACIÓN DE SUS DIMENSIONES		OBSERVACIONES
		CUMPLE	NO CUMPLE	
DECRETO LEGISLATIVO 1121, LEY N°30230, DECRETO LEGISLATIVO 1422 y DECRETO SUPREMO N°145-2019-EF - PARAMETROS DE FONDO Y FORMA	En el DL 1421 se ha definido los términos artificioso e impropio.		X	Si bien la nag se sustenta en la teoría del abuso del derecho, resulta necesario sopesar ello con una correcta conceptualización, pues de lo contrario, el contribuyente no podrá hacer uso de la planificación

				tributario que sí se encuentra amparada por nuestro sistema tributario.
	¿En los parámetros de fondo y forma se logró una distinción entre economía de opción, simulación y elusión tributaria?		X	Si bien se introdujeron definiciones, están son muy someras en inclusive, ante una simulación relativa, optada por el contribuyente, al no estar calificada, aparentemente como acto elusivo, ¿se podría concluir que la simulación relativa sí resulta amparable como una planificación tributaria de una económica de opción?
	¿Las normas implementadas logran adecuar todo aspecto concerniente a la aplicación de la NAG?		X	Desde el año 2012, cada norma promulgada pasaba a regular un aspecto de la NAG, e inclusive para efecto de la determinación de la fecha en que podrá aplicar la fiscalización, fue necesaria la emisión de un informe por parte de SUNAT; a su vez, no se ha previsto aspecto alguno de su aplicación a nivel de las administraciones locales.
	las normas		X	Existe contradicción

	implementadas cuentan con parámetros claros que eviten la arbitrariedad de la administración tributaria			por cuanto la NAG señala la no necesidad de descubrir una intención por parte del deudor tributario o tercero; sin embargo, en las conclusiones a las que se arriban en los cierres de requerimientos, tendrá que, necesariamente, invocar que la estructura, operación, acto, transacción o contrato se realizó “con la finalidad de...”, “con el propósito de...”, “con la intención de...” y entonces , nuevamente surge la pregunta , si eso no es un indicio más de que sí se está buscando descubrir intenciones y/o motivaciones del propio deudor tributario fiscalizado mediante la CAG.
	se ha previsto un procedimiento para la administración tributaria locales		X	El ultimo decreto que contiene los parámetros de fondo y forma aplican únicamente a la actuación de SUNAT como encargado de la fiscalización absoluta
	La aplicación de la norma anti elusiva opera desde su reglamentación		X	Mediante la ley N°30230, se dispuso su suspensión hasta que se reglamente la NAG, empero pese a

				que esto recién se dio en el año 2019, la SUNAT ha previsto que se fiscalicen los casos desde el 18 de julio del 2012.
	El plazo para ejercer el derecho de defensa le otorga al contribuyente seguridad jurídica		X	los plazos reducidos (3 días) podrían incidir en la interacción con la Administración Tributaria, toda vez que contribuyente al conocer la opinión del Comité revisor al cierre del requerimiento que regula el artículo 75 del Código Tributario (resultado de verificación), es sumamente factible que conlleve a la invalidación del procedimiento, dado que existe una vulneración al derecho a la defensa, <u>en el supuesto que dicha opinión incluya una circunstancia nueva.</u>
	La no atribución directa al directorio sobre la planificación fiscal acogida por la empresa.		X	La NAG ha sido clara al amparar la responsabilidad patrimonial y personal de los miembros del directorio en caso se determine una elusión tributaria, pese a que la ley General de sociedades no contiene esta atribución para ellos.

				.
	Desconocer figuras jurídicas y regular nuevos hechos que sean pasibles de determinación de tributos, bajo criterios condicionantes		X	Conllevaría que las empresas (contribuyentes) lleguen a asumir cargas tributarias insostenibles dado que se originarían nuevos procedimientos de cobranza en contra del contribuyente.
	La opinión del comité revisor es impugnabile		X	En ese escenario, al no existir una posibilidad de interponer un recurso de reclamación por sobre la opinión del comité, el contribuyente ve afectada su seguridad en el marco del procedimiento de fiscalización, en consecuencia, resulta imprescindible la inclusión del mecanismo de consulta previa
	No aplicación de la presunción de actuación de responsabilidad del representante legal.		X	Respecto a la probanza del representante legal que se le atribuya responsabilidad solidaria, la administración tributaria deberá probar su colaboración en el diseño, aprobación o ejecución de los actos y/o situaciones elusivas

	Lista de figuras elusivas delimitadas para hacer uso de la cláusula general anti elusiva.		X	Dicha lista ostenta un carácter enunciativo, empero no los delimita. De allí la necesidad de introducir el mecanismo de consulta previa a favor del contribuyente.
--	---	--	----------	--

Nota: Se identifican aspectos de la NAG

Tabla 3: Lista de Cotejo comparativa NAG CHILENA -NAG PERUANA

CRITERIOS A COMPARAR	NAG EN PERU	NAG EN CHILE	OBSERVACIÓN
Prima la doctrina substance over form	si	Si	
Propugna una fiscalización en el que se deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes.	NO	SI	Este aspecto no ha sido regulado en la NAG dentro de la legislación peruana
Incluye como acto elusivo a supuestos de evasión	NO	SI	La evasión califica como un delito tributario, en el caso peruano.
Prevalece la aplicación de la nae antes de la nag.	SI	SI	
El animus de ventaja tributaria debe ser la principal o la única causa de la motivación de ejecutar la figura aparentemente elusiva	NO	SI	
La conformación del comité revisor es solo de funcionarios de la administración tributaria	SI	NO	
utilización del término actos artificiosos o	SI	SI	

impropios			
la simulación en una modalidad de la elusión tributaria	NO	SI	Existe inconsistencia en lo regulado en el caso peruano, toda vez que la simulación relativa sí aplicaría como una planificación tributaria amparable.
Derecho de reclamación respecto de las liquidaciones, giros y resoluciones que se hayan dictado en virtud de la declaración administrativa de abuso o simulación declarada	SI	SI	En el caso peruano, no opera respecto a la opinión del comité revisor
Opinión de comité revisor es vinculante	SI	SI	
Participación de tribunales judiciales para la determinación de la elusión tributaria.	NO	SI	La CAG chilena, deslindó a la administración tributaria de la determinación de una figura elusiva, pues se deberá hacer un requerimiento al tribunal.
Condicionamiento a una diferencia en el monto del impuesto para calificar al acto como elusivo.	NO	SI	Punto importante es lo regulado en el caso chileno, pues como ha quedado en evidencia, en Perú solo opera la discrecionalidad.

Nota: Se identifican coincidencias y diferencias de ambas legislaciones

Resultado 2: A partir de la tabla 2 se logra verificar lo regulado por las normas implementadas en materia anti elusiva, siendo que, no cumple parámetros básicos que permitirían dotar de eficacia a la NAG peruana, e inclusive se plasman observaciones, que refutan la falta de conformidad en la regulación de la norma anti elusiva. Y con la lista de cotejo de comparación entre lo regulado en la legislación tributaria peruana y chilena, se puede llegar a establecer que efectivamente, existen algunas similitudes, sin embargo en el caso chileno, han previsto aspectos que sí le otorgan seguridad jurídica al contribuyente como es lo previsto en el indicador sobre el reconocimiento de buena fe del contribuyente por parte de la administración tributaria; así como la participación de los operadores jurisdiccionales, aunado a la participación de personas externas para la conformación del comité revisor.

B. Objetivo específico: Establecer si la norma anti elusiva general, desde el punto de vista constitucional afecta el principio de seguridad jurídica, irretroactividad y reserva jurídica.

- Sobre el principio de irretroactividad

Tabla 4: Entrevista: pregunta 2

Pregunta 2: ¿Si la norma anti elusiva recién fue reglamentada en el año 2019, se estaría vulnerando el principio de irretroactividad al haberse determinado que su aplicación operará para los casos detectados desde el año 2012 (fecha en que se promulgó)?			
ABOGADO TRIBUTARISTA LUIS MIGUEL MALLAP BARBA	ABOGADA TRIBUTARISTA MARTHA BRINGAS GOMEZ	ABOGADO TRIBUTARISTA WALTER NORIEGA MELENDEZ	ABOGADO TRIBUTARISTA DANIEL MONTES DELGADO
Efectivamente, si la norma no es autoaplicativa y recién se reglamenta en el año 2019, no	R: Es definitivamente una clara vulneración del principio de irretroactividad de	Totalmente, el Perú era uno de los pocos países a nivel internacional que no contaba con una.	La clave de ese tema está en el alcance de la suspensión que se estableció por el mismo legislador,

<p>puede ser aplicable a hechos y situaciones anteriores a la vigencia de la reglamentación.</p>	<p>la norma tributaria. Siendo una facultad administrativa para la SUNAT, por más que se tratase de una norma legal vigente pero suspendida, en el fondo lo que se estableció es la imposibilidad de su aplicación por falta de criterios objetivos. Siendo así, su inaplicabilidad por todo el tiempo hasta su reglamentación en el 2019, resulta atentatorio contra el principio precitado que la SUNAT pretenda aplicar la norma reglamentaria a periodos en los cuales esta reglamentación ni siquiera existía y, por ende, resultaba materialmente imposible para el contribuyente llegar a conocer tales criterios o parámetros.</p>	<p>En modo alguno, pues la Ley N° 30230 no suspendió la norma XVI sino la facultad de usarla por parte de la Administración Tributaria que son cosas distintas. En consecuencia, no hay aplicación retroactiva.</p>	<p>al señalar que debían dictarse los parámetros de forma y de fondo para poder aplicarla. Si el legislador dice eso, está reconociendo que la norma es inaplicable y que esos parámetros o criterios no existían, de modo que es inconstitucional que se pretenda fiscalizar a los contribuyentes con esos criterios recién conocidos en 2019 por operaciones o actos anteriores. Queda a criterio a los jueces en los procesos contencioso administrativos o de amparo, según el caso, que se presentarán en el futuro, decidir esto caso por caso, pero en mi opinión atenta contra la seguridad jurídica además del principio de irretroactividad.</p>
--	--	---	--

Nota: Se identifican a entrevistados y respuestas

Resultado 3: De manera unánime, los abogados entrevistados han determinado en la existencia de una vulneración al principio de irretroactividad al haberse determinado la aplicación de la norma anti elusiva desde el año de su promulgación, coincidiendo en que debe darse esta una vez que se dieron a conocer los parámetros de forma y fondo

(contenido en el D.S N°145-2019-EF) , es decir, desde el año 2019. En ese sentido, es indiscutible la posición uniforme sobre el momento en que la administración tributaria debería aplicar la mencionada norma.

- Sobre el principio de seguridad jurídica

Tabla 5: Entrevista: pregunta 3 y 4

	Pregunta 3: Considera usted, ¿que la falta de determinación de términos en las figuras elusivas contraponen al principio de seguridad jurídica, por ejemplo de los términos artificioso/ impropio?	Pregunta 4: ¿En aras de reforzar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, debería permitirse el recurso de reclamación respecto de la opinión que emita el comité revisor? Teniendo en cuenta que su opinión es vinculante
ABOGADO TRIBUTARISTA LUIS MIGUEL MALLAP BARBA	Eso es correcto, no sólo la falta de determinación de los términos, sino el uso de término no jurídicos, no definidos correctamente en la norma, generarían interpretaciones abusivas por parte de la administración, lo que viola el principio de seguridad jurídica	Efectivamente, debería permitirse la interposición de recursos impugnatorios, para validar el derecho de contradicción, que forma parte del derecho de defensa.
ABOGADA TRIBUTARISTA MARTHA BRINGAS GOMEZ	Mi opinión es que aunado a ello, solamente la jurisprudencia y la casuística serán el camino por el cual discurrirá la interpretación de los citados términos, pues como es evidente ellos siempre se encuentran vinculados a hechos concretos y situaciones específicas. Es de esperar que la ponderación, la objetividad y la debida especialización del personal a cargo de las fiscalizaciones o auditorías con sus respectivas acotaciones, que se lleven a	En este aspecto, considero que sería necesario crear una instancia adicional, más aún porque se trata de la propia SUNAT, que es juez y parte.

	<p>cabo en aplicación de la Norma Anti elusiva, minimicen los efectos negativos de la imprecisión de los términos contenidos en la misma, así como la aplicación de los parámetros que contienen las normas reglamentarias.</p>	
<p>ABOGADO TRIBUTARISTA WALTER NORIEGA MELENDEZ</p>	<p>Partamos del hecho de que ningún de los principios constitucionales es incólume y deben ponderarse cuando entran en conflicto con otros principios como el que prohíbe el abuso del derecho o el deber de soportar equitativamente las cargas. Así, no considero que afecte la seguridad jurídica el uso del término artificioso o impropio, más aún cuando sobre este punto ya el Artículo 4° del D.S. 145-2019-EF aclara que: “La calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma anti-elusiva general implica un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos indeterminados aplicables a una situación o caso concreto, siempre que dicha calificación no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada.”</p>	<p>En mi opinión no, pues el acto administrativo que pone fin a la fiscalización es la Resolución de Determinación, conforme a lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario, y es el acto administrativo que debería impugnarse. Lo contrario sería como querer impugnar el acta probatoria (acto intermedio) en la que se detecta la comisión de la infracción de no entregar comprobantes de pago, cuando en realidad lo que debe impugnarse es el acto administrativo que, en base a dicha acta probatoria, impone la sanción de cierre de local. Cabe precisar que, diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal concuerda con esta posición, como por ejemplo la RTF N° 01918-Q-2016.</p>
<p>ABOGADO TRIBUTARISTA DANIEL MONTES DELGADO</p>	<p>Lo de artificioso o impropio tendrá que definirse caso por caso, lo que trae consigo el problema de la afectación a la seguridad jurídica, pero eso es algo que ocurre en muchos otros aspectos de las normas tributarias y otros sectores del ordenamiento. Lo que debería mitigar ese efecto es la</p>	<p>Sí lo creo, al final el comité revisor es la misma administración, que estaría dividiendo su labor de determinación en dos etapas; sin embargo, lo que cuenta, al final, es la determinación traducida en acto reclamable, porque las opiniones del auditor, del comité y de los</p>

	interdicción de la arbitrariedad, la exigencia de la debida motivación en el procedimiento administrativo tributario de fiscalización, los procedimientos administrativos impugnatorios, el control jurisdiccional de los actos finales de la administración, y en el plano operativo, la capacitación del personal de la administración y la transparencia y la buena fe de las políticas de esa misma administración, lo que lamentablemente no funciona bien o simplemente se vulnera, en muchos casos abiertamente.	demás órganos de la administración que, sin ser parte del procedimiento, según la norma, intervienen en estos casos, como todos sabemos, son solo eso, opiniones, generalmente nada discrepantes
--	---	--

Nota: Se identifican a los entrevistados y sus respuestas.

Resultado: De la tabla Nro. 02, se concluye que la NAG peruana , no ha previsto un mecanismo de reclamación y , respecto a la terminología utilizada por la NAG, esta no logra ser objeto de una determinación claro, de allí que surjan escenarios inciertos donde podría operar la arbitrariedad, máxime si tampoco las figuras que le preceden a la elusión han sido establecida; y de la tabla 04,sobre el principio de seguridad jurídica se planteó, en principio la interrogante respecto a la principal crítica de la norma anti elusiva, que es su indeterminación, y la respuesta de tres de los entrevistados, es que es cierta la indeterminación en que surgen los supuestos de figuras elusivas; siendo que la entrevistada Martha Bringas refirió la pertinencia de la casuística, dada la modalidad de la presente norma. En tanto, el entrevistado Daniel Montes, difiere y le confiere la responsabilidad a la actuación de la administración pública; que en otros términos, apela a la interdicción de la arbitrariedad de esta amplitud de los términos. Como segundo punto, referido a este principio, se plantea la vía de reclamación como una opción a implementarse, sin embargo, solo tres de ellos, la dan por acertada dicha posibilidad; y el tributarita Daniel Montes, incide en que es el acto administrativo, el que recién dispondría la necesidad de interponerse un recurso de reclamación.

- **Sobre el principio de reserva de ley**

Resultado: a partir de la Tabla 02 se advierte que la norma anti elusiva general permite que la administración tributaria desconozca las figuras jurídicas y pueda regular nuevos hechos que sean pasibles de determinación de tributos, bajo criterios condicionantes y en consecuencia, conllevaría a que las empresas (contribuyentes) lleguen a asumir cargas tributarias insostenibles dado que se originarían nuevos procedimientos de cobranza en contra del contribuyente.

C. **OBJETIVO:** Justificar la necesidad de implementar nuevos parámetros de forma y fondo en la norma anti elusiva general.

A partir de lo analizado con la lista de cotejo y las respuestas de los entrevistados la presente propuesta busca coadyuvar a que la norma anti elusiva general este acorde al derecho del debido procedimiento del contribuyente, el mismo que se logra, con el respeto de los derechos de seguridad jurídica, irretroactividad y reserva de ley. En ese sentido se postulan las siguientes:

- Introducir el mecanismo de consulta previa, el mismo que incluya un procedimiento específico, toda vez que permitiría disminuir la impredecibilidad en que se hayan los contribuyentes al formular su planificación tributaria.
- Se modifique el inicio de aplicación de la norma anti elusiva general a partir de la entrada en vigencia de los parámetros de forma y fondo, es decir, desde el 07 de mayo de 2019.
- Permitir la interposición del recurso de reclamación en contra de la opinión del comité revisor.
- Definir la potestad o no de las administraciones tributarias locales, pues estas no cuentan con un procedimiento definido, en caso se detecten figuras que calcen como elusivas.
- Invocar que se omita en las conclusiones de los requerimientos de cierre la utilización de las denominaciones “con la finalidad de...”, “con el propósito de...”, “con la intención de...” pues la norma anti elusiva ha sido clara, en

decretar que la administración tributaria no debe buscar o acreditar las motivaciones del contribuyente que está siendo fiscalizado.

- Establecer indicadores que fijen los conceptos artificioso e impropio, pues de ese modo el contribuyente podrá amparar los supuestos en que sería factible detectar la elusión tributaria.
- Respecto a la recalificación del acto con relevancia tributaria a cargo de la administración tributaria, este no debe vulnerar la capacidad contributiva del contribuyente, esto en el escenario que se detecte un exceso de uso de discrecionalidad (arbitrariedad) en la actuación del ente a cargo.

IX. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Respecto al primer resultado sobre la incorporación de la norma anti elusiva general dentro del sistema tributario, este no coincide con Saavedra (2019) pues este, en el escenario chileno, concluyó que no está de acuerdo con su incorporación toda vez que no resulta ser una arma eficiente que permita combatir la elusión; sin embargo, situación distinta es la que plantea Rogel citando a Falcón y Tella (2008); pues postula que es viable su incorporación empero cuenta con limitaciones propugnado su incorporación siempre y cuando la administración tributaria, del país de acogida, identifique el elemento subjetivo, objetivo y teleológico de la figura considerada elusiva.

En cuanto al segundo resultado, consistente en la comparación de lo regulado en Chile y Perú sobre la Norma Anti elusiva General; y que por el cual se divisaron, en su mayoría similitudes que conllevan a que tengan las mismas falencias; en ese contexto, se tiene que existe plena coincidencia con lo esbozado por Yañez (2014) pues el comparó ambas regulaciones y señala que no lograron describir los tipos de actos con los cuales se arribaría a un abuso de formas jurídicas y que solo se han mantenido en una delimitación ambigua, con los términos evitar, disminuir, postergar. En contrario, Navarro (2019) ha resaltado que resulta más garantista la participación del ente jurisdiccional como el encargado de determinar de la norma anti elusiva, como es lo que ocurre, en el caso chileno; lo que sí reforzaría la seguridad jurídica del contribuyente.

Respecto al tercer resultado, en cual se abordó la vulneración a los principios de irretroactividad, seguridad jurídica y reserva de ley, se tiene, que existe plena coincidencia con Mamani y Ramírez (2019), pues califican también como una vulneración al principio de irretroactividad el hecho que se fiscalicen los hechos desde el 19 de julio de 2012 y también, existe coincidencia, en relación al principio de reserva de ley, por cuanto postulan que al no haberse cubierto la totalidad de supuestos de hecho, los funcionarios de la administración serían los encargados de sopesar dicha situación pues deber tomar decisiones de índole normativa, afectándose al principio de reserva de ley. Ahora, sobre el principio de seguridad jurídica, los juristas Zuzunaga y Assereto (2013) también arriban que ante la inminente predictibilidad en la que opera esta norma, se afecta a dicho principio. Por otro lado, Bravo Cucci(2019); al señalar la falta de determinación de un procedimiento fiscalizar en la administración tributaria local, coincide con el resultado obtenido.

Por último, se ha determinado que, no existen garantías, sobre este punto existe coincidencia con Echaiz y Echaiz (2014), pues sostienen que al amparo de la Ley N° 30230, es insostenible que la administración tributaria, representada en SUNAT, sancione supuestos de elusión tributaria antes de su reglamentación. A su vez, existe una coincidencia con Baldwin (2020), pues este, tiene la conjetura que, si bien existen términos pasibles de indeterminación, estos, necesariamente, deben estar acompañados de parámetros que permitan explicarlos y aplicarnos, lo cual se desarrollaría en un marco del debido procedimiento administrativo tributario.

CONCLUSIONES

- Se ha establecido que, al haberse comparado algunos alcances normativos y dogmáticos de la norma anti elusiva general peruana y chilena, resultaron como los más relevantes: que ambas legislaciones no han logrado describir los tipos de actos, calificados como elusivos, que le permitan al contribuyente adecuar su planificación tributaria, y solo existe una delimitación ambigua; así también, en la NAG chilena se verificó la participación de un órgano jurisdiccional, caso que no ocurre en el escenario peruano. La no regulación del recurso de reclamación de la opinión del comité revisor (estipulada en ambos sistemas tributarios), es otro alcance normativo dilucidado.
- Se ha determinado que, la implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente, al vulnerar el principio de seguridad jurídica, el cual, se ve trasgredido pues existe una indeterminación de figuras factibles de ser asumidas como elusivas, y en todo caso, es necesaria se establezcan nuevos parámetros que impidan una actuación arbitraria de la administración tributaria; así también afecta el principio de irretroactividad, al haberse determinado su aplicación a casos detectados desde el 2012, aun cuando esta no contaba con un reglamento y fue suspendida hasta el año 2019 y sobre la vulneración al principio de reserva jurídica; que, también recae en la actuación de la SUNAT, se arribó a que su afectación se detecta en la posibilidad que tiene esta entidad, de determinar la obligación tributaria, toda vez que cuenta con la facultad de desconocer la obligación primigenia calificada como elusiva.
- Se ha justificado que, la necesidad de implementar los parámetros de fondo y forma con el objeto de lograr el respeto al derecho al debido procedimiento del contribuyente al amparo de los principios tributarios, recomendándose la instauraciones de garantías tales como, introducir el mecanismo de consulta previa, el mismo que incluya un procedimiento específico, toda vez que permitiría disminuir la impredecibilidad en que se encuentran los contribuyentes al formular su planificación tributaria, la modificación del inicio de aplicación de la norma anti elusiva general a partir de la entrada en vigencia de los parámetros de forma y fondo, es decir, desde el 07 de mayo de 2019, la permisión de la interposición del recurso de reclamación en contra de la opinión del comité revisor, entre otras.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda a la administración tributaria únicamente prevista, es decir, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, incorporar normativamente dentro de los parámetros de forma y fondo, la figura de la consulta previa, la cual permitiría que los contribuyentes puedan proponer sus planeamientos tributarios y así reconozcan si han incidido en un supuesto de acto elusivo, reforzándose así el principio de seguridad jurídica.
- Así también, se recomienda a la administración tributaria la posibilidad de incorporar un programa piloto que otorgue a los órganos jurisdiccionales sub especializados en lo tributario de la ciudad de Lima la facultad de determinar como última instancia un acto como elusivo, a fin de comprobar la eficacia del procedimiento acogido en la legislación chilena; ello sin dejar de lado, que, a nivel nacional no se cuenta con juzgados especializados en dicha materia.
- Se recomienda, la derogación de la segunda disposición complementaria del D.L. 1422 , la cual regula la fecha de inicio de aplicación de la norma anti elusiva general, a fin de que no se vulnere el principio de irretroactividad acogido dentro de nuestro sistema tributario; y también que, se estipule dentro de los parámetros de fondo y forma de la NAG la imposibilidad de crear obligaciones tributarias que no sean las previstas previamente por el legislativo, dado que es el único facultado para tal labor.
- Se recomienda a la Administración Tributaria incorporar el recurso de reclamación en contra de la opinión del comité revisor en favor del contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización previsto para la aplicación de la NAG, también, invocar que, la administración tributaria, omita buscar o acreditar las motivaciones del contribuyente que está siendo fiscalizado y por último, que al recalificar el acto no se vulnere capacidad contributiva del contribuyente.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS Y LINKOGRAFIA

- Alva, M. (2019). Parámetros De Fondo Y Forma Para La Aplicación De La Norma Anti elusiva (Primera parte). *BLOG PUCP*. Recuperado en: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/05/14/parametros-de-fondo-y-forma-para-la-aplicacion-de-la-norma-antielusiva-primera-parte/>
- Bando, J. (2018), Aplicación de la Norma XVI: a propósito del Decreto Legislativo N° 1422. *PUCP*. Recuperado en: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Fu0cusstPdQJ:tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/16310+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=pe>
- Badwin, A (2020) Breves apuntes sobre la aplicación de la norma anti-elusiva general en un procedimiento de fiscalización. *IUS 360-IUS ET VERITAS*. Recuperado en: <https://ius360.com/articulos-de-estudiantes/breves-apuntes-sobre-la-aplicacion-de-la-norma-anti-elusiva-general-en-un-procedimiento-de-fiscalizacion/?fbclid=IwAR3FPL9ejJKPsGh3t4V6mUt2v5ZZ-3wax-MjqDMkeXmWVXXxFwhCNpVtY9Eg>
- Bautinza, R. (2019). Luces y sombras en la fiscalización de operaciones no reales: ¿sobre quién recae la carga de la prueba? Análisis de la jurisprudencia del tribunal fiscal. Repositorio *PUPC*. Recuperado en: http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/15039/BUSTINZA_CARPIO_LUCES_Y_SOMBRA_S EN_LA_FISCALIZACION_DE_OPERACIONES_NO_REALES.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Benites, T. (2017) influencia de la OCDE en el ordenamiento jurídico peruano para contrarrestar el planeamiento fiscal internacional de las empresas. *PIRHUA*. Recuperado en: <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/3286>
- Bravo, J. (2019) PARAMETROS DE FONDO Y FORMA EN LA ELUSION (PRIMERA PARTE). Recuperado en: <http://www.jorgebravocucci.pe/parametros-de-fondo-y-forma-en-la-elusion-primera-parte/>

- Bravo, D. (2019) Reglamentan Cláusula Anti elusiva General: ¿y ahora qué? Obtenido en: <https://www.ebsabogados.com/uploads/legal-laboral/comentarios-reglamento-clausula-antielusiva-general-dbravo.pdf>
- Calderón, C y Quintes,A (2016). Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva. *REVISTA ANÁLISIS TRIBUTARIO*(338), 11- 20. Recuperado en: https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/mAT-03-16%2811-12%29.pdf
- Caller, E. (2019) Parámetros de forma: Procedimiento garantista y comité revisor. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Recuperado en: http://www.ipdt.org/uploads/files/Caller_10-07-2019.pdf
- Casanova, R. (2019). Norma anti elusiva general. Diapositivas para la Sociedad Nacional de Minería, petróleo y energía. Recuperado en: <https://www.linkedin.com/pulse/norma-xvi-inconstitucional-efecto-retroactivo-casanova-regis-albi?fbclid=IwAR3Dec7w5p8a8wTGN-rWF03vC-VFdG5Iio39P1TI0JDZu3nYDsZrCksxesk>
- Castillo, L. (2013). Debido proceso y tutela jurisdiccional. En W. Gutiérrez (Coord.), *La Constitución comentada: análisis artículo por artículo* (Vol. III, pp. 57-71). Lima: Gaceta Jurídica. Recuperado en: https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/2132/Debido_proceso_tutela_jurisdiccional.pdf
- Cattaneo, I., & Burgos, J. (2017). Elusión tributaria. *Revista de Estudios Tributarios*, (17), pág. 227-252. Recuperado en: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46988/48986>
- Chávez, A. (2014). Las cláusulas anti elusivas generales en América Latina y los intereses de los contratantes en la causa del contrato. *ADVOCATUS*, (131), 375–397. Recuperado de <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/viewFile/4373/4294>

- Chávez, A. (2009). El Principio de la "Retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993. *Derecho & Sociedad*, (33), 171-178. Recuperado en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17468/17747>
- Chirinos, C. y Diaz, K. (2019) La relación entre la cag de derecho interno y las cae de los cdi. Repositorio Universidad ESAN. Recuperado en: <https://repositorio.esan.edu.pe/handle/20.500.12640/1724>
- Córdova, M. (2019). Aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Recuperado en: <https://www2.deloitte.com/pe/es/pages/tax/articles/Aprueban-los-parametros-de-fondo-y-forma-para-la-aplicacion-de-la-norma-anti-elusiva.html>
- Díaz Colchado, J. (2020) Las características del debido proceso como derecho fundamental. Portal Jurídico Interdisciplinario. Recuperado en: <https://polemos.pe/las-caracteristicas-del-debido-proceso-como-derecho-fundamental/>
- Fernández, S. (2016) La elusión tributaria como obstáculo para la recaudación peruana de recursos y su incidencia en la Empresa Google, como resultado del proceso de globalización. Universidad Católica San Pablo de Arequipa, Perú. Recuperado en: <http://ucsp.edu.pe/investigacion/derecho/wp-content/uploads/2016/06/Laelusi%C3%B3n-tributaria-como-obst%C3%A1culo-para-la-recaudaci%C3%B3n-peruanade-recursos-y-su-incidencia-en-la-empresa-google-como-resultado-del-proceso-deglobalizaci%C3%B3n.pdf>
- Galvis Arteaga, J.(2019) El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva Revista de Derecho Fiscal n.º 14 , 121-142. Recuperado en: <file:///D:/Documents/Downloads/ecoinstitucional,+JavierGalvis.pdf>
- Gamba Valega, C. M. (2006). El "Debido Procedimiento Administrativo en el Ámbito Tributario. *Derecho & Sociedad*, (27), 48-61. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17152>

- García, F. (2010). Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. *Civitas*, (145), 41–95. Recuperado de <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/54827>
- García, C. (2005) La naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Revista del IPDT*. No. 44. 62-102. Recuperado en: https://nanopdf.com/download/naturaleza-y-funcion-juridica-de-la-norma-viii-del-titulo-preliminar_pdf
- Landa, C. (2002)“El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional” En: *Pensamiento Constitucional*, Año VIII N° 8 Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. Lima, Páginas: 445-461. Recuperado en: [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/C0C8578C81370C4005257BA600724852/\\$FILE/con_art12.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/C0C8578C81370C4005257BA600724852/$FILE/con_art12.pdf)
- Liu Arévalo, R., Sotelo Castañeda, E., & Zuzunaga del Pino, F. (2012). Norma XVI : Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. *IUS ET VERITAS*, 22(45), 396-419. Recuperado en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12012>
- Lujan, A (2018) El abandono de la doctrina de la calificación económica a raíz de la incorporación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *IUS ET VERITAS*. Recuperado en: <https://ius360.com/publico/tributario/el-abandono-de-la-doctrina-de-la-calificacion-economica-raiz-de-la-incorporacion-de-la-norma-xvi-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario/>
- Lévano, C.(2004) FACULTADES DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA VS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA ¿Cuál de ellos tiene reconocimiento y protección constitucional?. *Revista SAPERE USMP*. Obtenido en: https://derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_6/articulos/1_Administracion_tributaria_VS_derechos_fundamentales_de_la_persona.pdf
- Meza, R. (2015). Elusión y normas anti elusivas a la luz de la constitución política de la república. Repositorio Universidad de Chile. Obtenido en:

<http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/130055/Elusi%C3%B3n-y-normas-antielusivas-a-la-luz-de-la-Constituci%C3%B3n-Pol%C3%ADtica-de-la-Rep%C3%ABlica.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). *Perú perderá S/ 66 mil millones de mantenerse niveles de evasión tributaria : CooperAcción*. Recuperado de: <http://cooperaccion.org.pe/peru-perdera-s-66-mil-millones-de-mantenerse-niveles-de-evasion-tributaria>

Navarro, P. (2019). Normas Generales Anti elusión: naturaleza jurídica y sanción”. Universidad de Barcelona. Recuperado en: http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/122617/1/MPNS_TESIS.pdf

Ochoa, M. (2014). ELUSIÓN O EVASIÓN FISCAL. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración España VOL.3 NRO.05*. Recuperado en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5063717.pdf>

Palmer de la Cruz (2020) Advierten que Perú pierde más de US\$4.000M al año por la elusión fiscal, principalmente de grandes empresas. *América Económica*. Recuperado en: <https://www.americaeconomia.com/economia-mercados/finanzas/advierten-que-peru-pierde-mas-de-us4000m-al-ano-por-la-elusion-fiscal?fbclid=IwAR3jpRvJZLcBeZISNPDJtR5E1s1nfuOKaQIzq4KQJ3TE9Yh0KI NwtUCCmxA>

Parra,F (2019) Parra, F (2019) El delito de defraudación tributaria. GRUPO VERONA. Recuperado en: <https://grupoverona.pe/el-delito-de-defraudacion-tributaria/>

Pellerano y Herrera (2013). Principios de Seguridad Jurídica y de Legalidad en Materia Tributaria. Recuperado en: <http://www.phlaw.com/es/publicacion/130/principios-seguridad-juridica-legalidad-en-materia-tributaria#:~:text=El%20principio%20de%20seguridad%20jur%C3%ADdica%20en%20materia%20tributaria%20podr%C3%ADa%20definirse,encuentran%20predet erminados%20de%20forma%20precisa.>

- Picón, J. (2018). Norma Antielusion ¿Seguridad jurídica en jaque?. Obtenido de Legis .pe. <https://legis.pe/norma-antielusion-seguridad-juridica-jorge-picon/>
- Quispe & Sanguinetti (2019) NORMA ANTIELUSIVA: EMPRESAS TENDRÍAN ESCASO MARGEN PARA DEFENDER SUS PLANEAMIENTOS. Asociación peruana de Agentes Marítimos Obtenido en: <https://www.apam-peru.com/web/norma-antielusiva-empresas-tendrian-escaso-margen-para-defender-sus-planeamientos/>
- Roa, J. (2001) Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana. Recuperado en: <https://es.scribd.com/document/260155665/Algunos-Acercamientos-Al-Control-de-La-Elusion-Fiscal-Roa-Jacobo>
- Robles, C. (2018) La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Rogel, B.(2008) La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributaria chileno. Repositorio Universidad Austral de Chile. Recuperado en: <http://cybertesis.uach.cl/tesis/uach/2008/fjr721e/doc/fjr721e.pdf>
- Ruiz de Castillo, F. (2017) Derecho Tributario: Temas Básicos. Perú: Fondo Editorial PUCP
- Saavedra, A. (2019). Norma General Antielusión en Chile: Un estudio jurisprudencial comparado. Repositorio Universidad de Chile. Obtenido en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/171125>
- Sánchez, O (2018) La Elusión de la Norma Tributaria. SINAUT SUNAT. Recuperado en: <https://www.google.com/search?q=La+Elusi%C3%B3n+de+la+Norma+Tributaria&oq=La+Elusi%C3%B3n+de+la+Norma+Tributaria&aqs=chrome..69i57j69i59j69i60j69i65l2.708j0j9&sourceid=chrome&ie=UTF-8#>
- Tarsitiano, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *IUS ET VERITAS*, 24(49), 40-49. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13613>

- Terrazos, J. (2017) El Debido Proceso y sus Alcances en el Perú. *Revista Derecho & Sociedad* 23, páginas 160-168. Lima. Recuperado en: <file:///D:/Documents/Downloads/16865-Texto%20del%20art%C3%ADculo-67007-1-10-20170424.pdf>
- Viacava, G. (2019). La elusión tributaria y la responsabilidad de los representantes legales y el directorio. *Contabilidad y Finanzas*. 2(3),12-15. Recuperado de: <http://repositorio.ulima.edu.pe/handle/ulima/8607>
- Vilasmil, M (2017). La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. *REVISTA DICTAMEN LIBRE*.121-127. Recuperado en: <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/dictamenlibre>
- Villanueva, W. (2017). Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. *IUS ET VERITAS*, (54), 244–259. Recuperado de <file:///H:/mb/19082-Texto%20del%20art%C3%ADculo-75803-1-10-20170911.pdf>
- Villanueva, W. (2015). Las Normas Antielusivas Especificas de La Ley Interna y su aplicación a Nivel del Tratado. *Derecho & Sociedad*.(43), 435-447. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12588>
- Yañez, F. (2014). Análisis de la nueva cláusula general anti elusiva. Centro de Estudios Tributarios- Universidad de Chile. (233-250).Obtenido en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40726>
- Yañez (2017) Fraude de Ley Tributario Una aproximación histórica Repositorio Universidad Pontificia Comillas de Madrid. Recuperado en: <https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/99752/retrieve>
- Zavala, V. (2018) La controvertida Norma Antielusiva. Cámara de Comercio de Lima. Recuperado en: https://www.camaralima.org.pe/repositorioaps/0/0/par/r832_3/informe%20legal.pdf
- Zegarra, J (2008) Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú. Obtenido en:

<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apunte-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>

Zuzunaga, F. (2013). ¿La cláusula Antielusiva general vulnera la constitución peruana?. *REVISTA DEL IPDT* 53. 23-66. Recuperado en: http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf

Zuzunaga, F. (2019). Norma anti elusiva: ¿Qué es y cómo mejorará el Buen Gobierno Corporativo en las empresas?. *Diario Gestión*. Recuperado en: <https://gestion.pe/economia/norma-antielusiva-mejorara-buen-gobierno-corporativo-empresas-263738-noticia/#:~:text=La%20norma%20antielusiva%20busca%20regular,buscan%20evitar%20sus%20obligaciones%20tributarias.&text=Mencion%C3%B3%20tambi%C3%A9n%20que%20esta%20norma,sino%20con%20un%20derecho%20civil>.

ANEXOS

ANEXO 1: MATRIZ DE CONSISTENCIA

TITULO: LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA ANTI ELUSIVA GENERAL EN EL MARCO DE LA FACULTAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA			
PROBLEMA	HIPOTESIS	OBJETIVOS	METODOLOGIA
<p>¿De qué manera, la implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente, dentro del marco de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria?</p>	<p>La implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente vulnerando los principios de seguridad jurídica, reserva de ley e irretroactividad.</p> <p>VARIABLES VARIABLE DEPENDIENTE:</p> <p>Derecho al debido procedimiento</p> <p>VARIABLE INDEPENDIENTE:</p> <p>Norma Anti Elusiva General</p> <p>JUSTIFICACIÓN TEÓRICA Por regla general, una norma al introducirse a un ordenamiento jurídico, no</p>	<p>OBJETIVO GENERAL: Determinar cómo la implementación de la Norma Anti elusiva General afecta el derecho al debido procedimiento del contribuyente en el marco de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria.</p> <p>OBJETIVOS ESPECIFICOS:</p> <p>- Analizar el marco normativo y dogmático de la Norma Anti elusiva General en el Perú y en el Derecho comparado.</p> <p>-</p>	<p>ENFOQUE MIXTO</p> <p>TIPO DE INVESTIGACIÓN DOGMATICO JURIDICO</p> <p>DISEÑO NO EXPERIMENTAL</p> <p>UNIDAD DE ANÁLISIS NORMAS QUE CONFORMAN LA CLAUSULA ANTIELUSIVA GENERA</p> <p>ABOGADOS ESPECIALISTAS EN DERECHO TRIBUTARIO</p>

	<p>debe contravenir principios reconocidos tanto a nivel constitucional como de rango legal, en ese sentido la Norma Anti elusiva General, ahora vigente, debe aplicarse en función de los principios tributarios que operan dentro de la política fiscal peruana, siendo conveniente el estudio entorno a las probables vulneraciones que existen dentro del marco de las normas que han implementado a la cláusula general y que necesariamente importan una atención detallada que concluya con la propuesta de reforma que invoque un respeto estricto al derecho de debido procedimiento del contribuyente. Pues al amparo de la teoría de la relación de poder, así como de las doctrinas anglosajonas de substance over form y bussinees purpose, la administración tributaria sí se encontraría facultada para actuar como ente fiscalizador ante actos calificados elusivos, y así desconozca las acciones realizadas por el contribuyente; sin embargo, es menester del estado peruano otorgar las garantías y exigencias necesarias que doten a la cláusula general de efectividad, siendo ello el interés de la presente investigación.</p> <p>JURÍDICA: La presente investigación aporta de manera significativa al estudio profundo de la Norma anti</p>	<p>Determina r si la norma anti elusiva general, desde el punto de vista constitucional afecta los principios seguridad jurídica, reserva de ley e irretroactividad.</p> <p>- Justificar la necesidad de implementar nuevos parámetros de forma y fondo en la norma anti elusiva general.</p>	
--	---	---	--

	<p>elusiva General y sus múltiples modificaciones a fin de demostrar los principios del contribuyente y la seguridad jurídica dentro de la facultad fiscalizadora y discrecional que ostenta la SUNAT, pues una interpretación contraria daría lugar a un poder totalitario sobre el contribuyente cuando la norma no especifica por ejemplo actos o situaciones en concreto y resulta inaplicable la analogía en perjuicio del contribuyente</p>		
--	---	--	--

ANEXO 2: MATRIZ DE OPERACIONALIZACIÓN

VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN OPERACIONAL	DIMENSIONES	DEFINICIÓN	INDICADORES	LISTA DE COTEJO	LISTA COMPARATIVA CON NAG CHILENA
LA NORMA ANTI ELUSIVA GENERAL	Zuzunaga (2019) La norma anti elusiva busca regular los fraudes tributarios en las empresas, combate la elusión y los comportamientos de los contribuyentes que buscan evitar sus obligaciones tributarias	La norma anti elusiva general, debe minimizar el impacto o repercusión que ésta pudiese ocasionar en los principios tributarios constitucionales, que a palabras de Zuzunaga (2013) importa tres elementos: la precisión en su magnitud, que la probanza de la comisión de actos elusivos recaiga en la Administración Tributaria y como último elemento que el procedimiento sea	Precisión en su magnitud		Leyes son concordantes entre sí	En el DL 1421 se ha definido los términos artificioso e impropio	Prima la doctrina substance over form
					Conceptualización de términos que conforman las figuras elusivas	¿En los parámetros de fondo y forma se logró una distinción entre economía de opción, simulación y elusión tributaria?	Propugna una fiscalización en el que se deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes.
						¿Las normas implementadas logran adecuar todo aspecto concerniente a la aplicación de la NAG?	Incluye como acto elusivo a supuestos de evasión
			Rol de la administración Tributaria	118	La distinción entre arbitrariedad y discrecionalidad está correctamente delimitada	las normas implementadas cuentan con parámetros claros que eviten la arbitrariedad de la administración	Prevalece la aplicación de la nae antes de la nag.

		indiscutiblemente garantista y así se le otorgue la seguridad jurídica al contribuyente				tributaria	
						se ha previsto un procedimiento para la administración tributaria locales	El animus de ventaja tributaria debe ser la principal o la única causa de la motivación de ejecutar la figura aparentemente elusiva
			El procedimiento sea indiscutiblemente garantista		Respeto al principio de irretroactividad	La aplicación de la norma anti elusiva opera desde su reglamentación	utilización del término actos artificiosos o impropios
					Respeto al principio de seguridad jurídica	El plazo para ejercer el derecho de defensa le otorga al contribuyente seguridad jurídica	la simulación en una modalidad de la elusión tributaria
						La no atribución directa al directorio sobre la planificación fiscal acogida por la empresa.	Derecho de reclamación respecto de las liquidaciones, giros y resoluciones que se hayan dictado en virtud de la declaración administrativa de abuso o simulación declarada

					Respeto al principio de reserva de ley	Desconocer figuras jurídicas y regular nuevos hechos que sean pasibles de determinación de tributos, bajo criterios condicionantes	Opinión de comité revisor es vinculante
DERECHO AL DEBIDO PROCEDIMIENTO	un conjunto de garantías <i>indisponibles</i> por parte del legislador -y también, por la Administración-, que forman parte de la estructura misma del <i>iter</i> procedimental, sin las cuales, el procedimiento no podrá alcanzar su objetivo final (emisión válida de un acto administrativo). En palabras del TC, nos encontramos ante <<Supuesto	respeto por parte de la administración pública de todos aquellos principios y derechos normalmente invocados en el ámbito de la jurisdicción común o especializada y a los que se refiere la Constitución (verbigracia: jurisdicción predeterminada por la ley, derecho de defensa,	Regulación de un debido procedimiento de fiscalización al amparo de los principios.		Mecanismo de consulta previa que otorgue seguridad jurídica	La opinión del comité revisor es impugnabile	Participación de tribunales judiciales para la determinación de la elusión tributaria.
					Prima la buena fe del contribuyente y de los partícipes de la planificación tributaria	No aplicación de la presunción de actuación de responsabilidad del representante legal.	Participación de tribunales judiciales para la determinación de la elusión tributaria.
					Figuras elusivas reconocibles desde la posición de contribuyente	Lista de figuras elusivas delimitadas para hacer uso de la cláusula general	Condicionamiento a una diferencia en el monto del impuesto para calificar al acto como elusivo

	<p>s mínimos que rodean a todo proceso y que no son otros que los que nacen de la misma Constitución y del reconocimiento que ésta realiza de los diversos derechos fundamentales (STC recaída en el Expediente N° 295-97-AAJIC</p>	<p>pluralidad de instancia, cosa juzgada, etc. (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 026-97-AA/TC)</p>				<p>anti elusiva.</p>	
--	---	---	--	--	--	----------------------	--

ANEXO 3: ENTREVISTA A ABOGADA TRIBUTARISTA MARTHA BRINGAS GOMEZ

TEMA: NORMA ANTI ELUSIVA GENERAL-ELUSIÓN TRIBUTARIA.

ENTREVISTADO: Martha Bringas Gómez

PREGUNTAS PARA ABSOLVER

1- ¿Está de acuerdo con la implementación de una norma anti elusiva general dentro del sistema tributario peruano?

R: Si estoy de acuerdo, sin embargo, la configuración de la norma XVI del TUO del Código Tributario, es sumamente ambigua e imprecisa, que abre la puerta a un mundo de interpretaciones subjetivas de parte de la Administración Tributaria (funcionarios) que genera incertidumbre sobre las decisiones empresariales que adoptan día a día los contribuyentes, que se encuentran vinculadas a sus obligaciones tributarias. Esto determina un nivel de inseguridad jurídica que no es deseable en un sistema tributario justo. Resulta imposible que una empresa pueda predecir cuál será la interpretación que dará SUNAT a tales decisiones tildándolas de elusivas, si en el futuro pueden crearse nuevas obligaciones tributarias por la vía de esta norma. El principio de legalidad debe prevalecer sobre cualquier justificación del Estado que pretenda defender el interés del Estado de cobrar los tributos que corresponden, más allá de los hechos imposables ya establecidos, así como de figuras evidentes de elusión tributaria que sí podrían definirse en la propia norma tributaria pero no a través de una facultad como la derivada de la Norma XVI.

2- ¿Si la norma anti elusiva recién fue reglamentada en el año 2019, se estaría vulnerando el principio de irretroactividad al haberse determinado que su aplicación operará para los casos detectados desde el año 2012 (fecha en que se promulgó)?

R: Es definitivamente una clara vulneración del principio de irretroactividad de la norma tributaria. Siendo una facultad administrativa para la SUNAT, por más que se tratase de una norma legal vigente pero suspendida, en el fondo lo que se estableció es la imposibilidad de su aplicación por falta de criterios objetivos. Siendo así, su inaplicabilidad por todo el tiempo hasta su reglamentación en el 2019, resulta atentatorio contra el principio precitado que la SUNAT pretenda aplicar la norma reglamentaria a periodos en los cuales esta reglamentación ni

siquiera existía y, por ende, resultaba materialmente imposible para el contribuyente llegar a conocer tales criterios o parámetros.

- 3- Considera usted, ¿que la falta de determinación de términos en las figuras elusivas contrapone al principio de seguridad jurídica, por ejemplo, de los términos artificioso/ impropio?

R: Mi opinión es que, aunado a ello, solamente la jurisprudencia y la casuística serán el camino por el cual discurrirá la interpretación de los citados términos, pues como es evidente ellos siempre se encuentran vinculados a hechos concretos y situaciones específicas.

Es de esperar que la ponderación, la objetividad y la debida especialización del personal a cargo de las fiscalizaciones o auditorías con sus respectivas acotaciones, que se lleven a cabo en aplicación de la Norma Anti elusiva, minimicen los efectos negativos de la imprecisión de los términos contenidos en la misma, así como la aplicación de los parámetros que contienen las normas reglamentarias.

- 4- ¿En aras de reforzar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, debería permitirse el recurso de reclamación respecto de la opinión que emita el comité revisor? Teniendo en cuenta que su opinión es vinculante

R: En este aspecto, considero que sería necesario crear una instancia adicional, más aún porque se trata de la propia SUNAT, que es juez y parte.

ANEXO 4: ENTREVISTA A ABOGADO LUIS MIGUEL MALLAP BARBA

TEMA: NORMA ANTI ELUSIVA GENERAL-ELUSIÓN TRIBUTARIA.

ENTREVISTADO:

PREGUNTAS PARA ABSOLVER

- 1- ¿Está de acuerdo con la implementación de una norma anti elusiva general dentro del sistema tributario peruano?

Respuesta: Si estoy de acuerdo, porque permite generar un marco jurídico que sirve de soporte a la aplicación de las normas anti elusivas particulares dispersos en toda la normativa tributaria.

- 2- ¿Si la norma anti elusiva recién fue reglamentada en el año 2019, se estaría vulnerando el principio de irretroactividad al haberse determinado que su aplicación operará para los casos detectados desde el año 2012 (fecha en que se promulgó)?

Respuesta: Efectivamente, si la norma no es autoaplicativa y recién se reglamenta en el año 2019, no puede ser aplicable a hechos y situaciones anteriores a la vigencia de la reglamentación.

- 3- Considera usted, ¿que la falta de determinación de términos en las figuras elusivas contraponen al principio de seguridad jurídica, por ejemplo, de los términos artificioso/ impropio?

Respuesta: Eso es correcto, no sólo la falta de determinación de los términos, sino el uso de término no jurídicos, no definidos correctamente en la norma, generarían interpretaciones abusivas por parte de la administración, lo que viola el principio de seguridad jurídica.

- 4- ¿En aras de reforzar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, debería permitirse el recurso de reclamación respecto de la opinión que emita el comité revisor? Teniendo en cuenta que su opinión es vinculante

Respuesta: Efectivamente, debería permitirse la interposición de recursos impugnatorios, para validar el derecho de contradicción, que forma parte del derecho de defensa.

ANEXO 5: ENTREVISTA A ABOGADO WALTER NORIEGA MELENDEZ

TEMA: NORMA ANTI ELUSIVA GENERAL-ELUSIÓN TRIBUTARIA.

ENTREVISTADO:

PREGUNTAS PARA ABSOLVER

- 1- ¿Está de acuerdo con la implementación de una norma anti elusiva general dentro del sistema tributario peruano?

Totalmente, el Perú era uno de los pocos países a nivel internacional que no contaba con una.

- 2- ¿Si la norma anti elusiva recién fue reglamentada en el año 2019, se estaría vulnerando el principio de irretroactividad al haberse determinado que su aplicación operará para los casos detectados desde el año 2012 (fecha en que se promulgó)?

En modo alguno, pues la Ley Ni 30230 no suspendió la norma XVI sino la facultad de usarla por parte de la Administración Tributaria que son cosas distintas. En consecuencia, no hay aplicación retroactiva.

- 3- Considera usted, ¿que la falta de determinación de términos en las figuras elusivas contraponen al principio de seguridad jurídica, por ejemplo, de los términos artificioso/ impropio?

Partamos del hecho de que ningún de los principios constitucionales es incólume y deben ponderarse cuando entran en conflicto con otros principios como el que prohíbe el abuso del derecho o el deber de soportar equitativamente las cargas. Así, no considero que afecte la seguridad jurídica el uso del término artificioso o impropio, más aún cuando sobre este punto ya el Artículo 4° del D.S. 145-2019-EF aclara que: “La calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma anti-elusiva general implica un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos indeterminados aplicables a una situación o caso concreto, siempre que dicha calificación no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada.”

- 4- ¿En aras de reforzar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, debería permitirse el recurso de reclamación respecto de la opinión que emita el comité revisor? Teniendo en cuenta que su opinión es vinculante

En mi opinión no, pues el acto administrativo que pone fin a la fiscalización es la Resolución de Determinación, conforme a lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario, y es el acto administrativo que debería impugnarse. Lo contrario sería como querer impugnar el acta probatoria (acto intermedio) en la que se

detecta la comisión de la infracción de no entregar comprobantes de pago, cuando en realidad lo que debe impugnarse es el acto administrativo que, en base a dicha acta probatoria, impone la sanción de cierre de local. Cabe precisar que, diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal concuerda con esta posición, como por ejemplo la RTF N° 01918-Q-2016.

ANEXO 6: ENTREVISTA A ABOGADO DANIEL MONTES DELGADO

TEMA: NORMA ANTI ELUSIVA GENERAL-ELUSIÓN TRIBUTARIA.

ENTREVISTADO: Daniel Montes Delgado (Montes Delgado – Abogados SAC)

PREGUNTAS PARA ABSOLVER

1- ¿Está de acuerdo con la implementación de una norma anti elusiva general dentro del sistema tributario peruano?

R: En realidad no, prefiero, por un tema de seguridad jurídica, que las normas tributarias que definen los hechos imponibles sean mejor redactadas y, si es necesario, incluyan las restricciones, condiciones, requisitos, formalidades, presunciones o métodos de valoración que permitan bloquear las formas de elusión más usadas. Si bien esto supone un esfuerzo permanente del legislador para actualizar las normas frente a las nuevas realidades empresariales y la creatividad de los abogados y asesores de los contribuyentes, creo que nada impide que la administración tributaria haga el mismo esfuerzo de estar a la altura y proponga oportunamente los cambios necesarios.

2- ¿Si la norma anti elusiva recién fue reglamentada en el año 2019, se estaría vulnerando el principio de irretroactividad al haberse determinado que su aplicación operará para los casos detectados desde el año 2012 (fecha en que se promulgó)?

R: La clave de ese tema está en el alcance de la suspensión que se estableció por el mismo legislador, al señalar que debían dictarse los parámetros de forma y de fondo para poder aplicarla. Si el legislador dice eso, está reconociendo que la norma es inaplicable y que esos parámetros o criterios no existían, de modo que es inconstitucional que se pretenda fiscalizar a los contribuyentes con esos criterios recién conocidos en 2019 por operaciones o actos anteriores. Queda a criterio a los jueces en los procesos contencioso administrativos o de amparo, según el caso, que se presentarán en el futuro, decidir esto caso por caso, pero en mi opinión atenta contra la seguridad jurídica además del principio de irretroactividad.

3- Considera usted, ¿que la falta de determinación de términos en las figuras elusivas contraponen al principio de seguridad jurídica, por ejemplo, de los términos artificioso/ impropio?

R: Lo de artificioso o impropio tendrá que definirse caso por caso, lo que trae consigo el problema de la afectación a la seguridad jurídica, pero eso es algo que ocurre en muchos otros aspectos de las normas tributarias y otros sectores del ordenamiento. Lo que debería mitigar ese efecto es la interdicción de la arbitrariedad, la exigencia de la debida motivación en el procedimiento administrativo tributario de fiscalización, los procedimientos administrativos impugnatorios, el control jurisdiccional de los actos finales de la administración, y en el plano operativo, la capacitación del personal de la administración y la transparencia y la buena fe de las políticas de esa misma administración, lo que lamentablemente no funciona bien o simplemente se vulnera, en muchos casos abiertamente.

4- ¿En aras de reforzar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, debería permitirse el recurso de reclamación respecto de la opinión que emita el comité revisor? Teniendo en cuenta que su opinión es vinculante

R: Sí lo creo, al final el comité revisor es la misma administración, que estaría dividiendo su labor de determinación en dos etapas; sin embargo, lo que cuenta, al final, es la determinación traducida en acto reclamable, porque las opiniones del auditor, del comité y de los demás órganos de la administración que, sin ser parte del procedimiento, según la norma, intervienen en estos casos, como todos sabemos, son solo eso, opiniones, generalmente nada discrepantes.