

**UNIVERSIDAD ESAN**  
**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES**  
**CARRERA DE DERECHO CORPORATIVO**



“La norma antielusiva general y su implicancia en los principios constitucionales tributarios:  
Análisis comparado a partir de la necesidad de implementar criterios de aplicación en Perú”

Tesis para optar el Título profesional de Abogada que presenta:

Autor:  
Lorena Maritza Ramos Figueroa

Asesor:  
Carlos González Palacios  
ORCID N° 000-0001-6218-9687


A handwritten signature in black ink, appearing to be the name of the author, Lorena Maritza Ramos Figueroa. The signature is stylized and written in a cursive-like font.

Lima, julio 2022

Esta tesis denominada:

LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL Y SU IMPLICANCIA EN LOS PRINCIPIOS  
CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS: ANÁLISIS COMPARADO A PARTIR DE LA NECESIDAD DE  
IMPLEMENTAR CRITERIOS DE APLICACIÓN EN PERÚ.

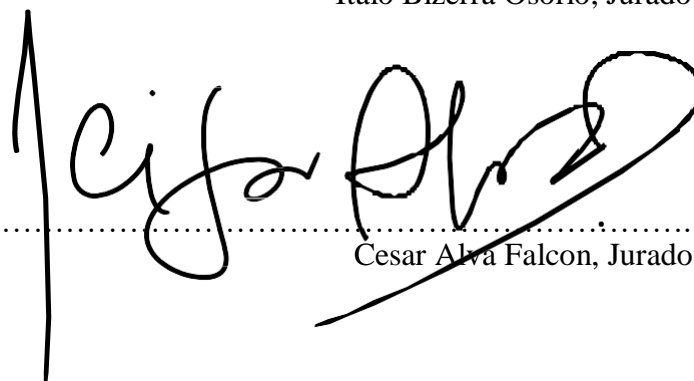
ha sido aprobada.



.....  
Maria Camacho Zegarra, Jurado Presidente



.....  
Italo Bizerra Osorio, Jurado



.....  
Cesar Alva Falcon, Jurado

Universidad ESAN  
2022

*Dedico esta tesis,  
A mi madre y padre, por su apoyo incondicional.*

## ÍNDICE

### **RESUMEN Y ABSTRACT**

### **INTRODUCCIÓN**

- i. Antecedentes
- ii. Descripción de la realidad problemática
- iii. Delimitación del tema

### **CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

- 1.1 Tipo de investigación
- 1.2 Problemas de investigación
  - 1.2.1 Problema General
  - 1.2.2 Problemas Específicos
- 1.3 Objetivos
  - 1.3.1 Objetivo General
  - 1.3.2 Objetivos Específicos
- 1.4 Hipótesis
  - 1.4.1 Hipótesis General
  - 1.4.2 Hipótesis Específicas
- 1.5 Justificación del tema de investigación
- 1.6 Marco metodológico

### **CAPÍTULO II: LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL**

- 2.1 Nociones Preliminares
  - 2.1.1 La evasión tributaria
  - 2.1.2 La elusión tributaria
  - 2.1.3 La economía de opción
- 2.2 Mecanismos para combatir la elusión tributaria
- 2.3 Alcance conceptual de la cláusula antielusiva general

### **CAPÍTULO III: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL SISTEMA D/TRIBUTARIO PERUANO**

- 3.1 Los límites a la potestad tributaria
- 3.2 Principios constitucionales que sostienen la necesidad de utilizar la norma antielusiva general
  - 3.2.1 El deber de contribuir y el principio de igualdad
  - 3.2.2 El principio de combate contra el abuso del derecho
- 3.3 Principios constitucionales afectados por la aplicación de la norma antielusiva general

- 3.3.1 El principio de reserva de ley
  - 3.3.2 El principio de seguridad jurídica
  - 3.4 La ponderación de los principios constitucionales tributarios
  - 3.5 Los derechos de los contribuyentes ante la aplicación de la cláusula antielusiva general
- CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LA NORMA ANTELUSIVA GENERAL EN PERÚ – NORMA XVI**
- 4.1 Antecedentes – Norma VIII del TUO del Código tributario
  - 4.2 Norma antielusiva general en Perú – norma XVI del TUO del código tributario
  - 4.3 Elementos para la aplicación de la norma antielusiva general
    - 4.3.1 Test de propiedad
    - 4.3.2 Test de relevancia jurídico - económica
  - 4.4 Aspectos relevantes para la aplicación de la norma XVI que ponen en tensión los principios constitucionales tributarios
    - 4.4.1 Indeterminación de los términos artificio e impropio
    - 4.4.2 Procedimiento garantista
    - 4.4.3 Irretroactividad de la norma
    - 4.4.4 Relación con normas antielusivas específicas
    - 4.4.5 Responsabilidad de directores
    - 4.4.6 Aplicación de sanciones

**CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA NORMA ANTELUSIVA EN DERECHO COMPARADO**

- 5.1 España
- 5.2 Chile
- 5.3 Colombia
- 5.4 Australia

**CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

**BIBLIOGRAFÍA**

**ANEXOS**

- Anexo 1 – norma XVI del TUO del Código Tributario peruano
- Anexo 2 – norma antielusiva general de España
- Anexo 3 – norma antielusiva general de Chile
- Anexo 4 – norma antielusiva general de Colombia
- Anexo 5 – norma antielusiva general de Australia

## **RESUMEN**

La norma antielusiva general (NAG) es un mecanismo utilizado en diversas realidades jurídicas para combatir la elusión tributaria; cuya aplicación conlleva a la inherente confrontación de principios constitucionales tributarios, y, en consecuencia, a la afectación de los derechos de los contribuyentes.

Por ello, en estas diversas jurisdicciones se ha considerado la implementación de requisitos o criterios que limiten la aplicación de la NAG con la finalidad de garantizar el respeto irrestricto de los derechos del contribuyente y un carácter objetivo e imparcial de la potestad otorgada a las administraciones tributarias para utilizar esta herramienta. Estos parámetros para la aplicación de la NAG se desprenden en: (i) criterios sustanciales, y, (ii) criterios procedimentales.

Por tanto, a través del derecho comparado se analizará los criterios de aplicación implementados en Perú, en contraposición con los criterios de otros países con la finalidad de determinar la necesidad de implementar y adoptar determinados lineamientos para garantizar un mayor grado de seguridad jurídica y respeto a los derechos de los contribuyentes. Esto, en aras de identificar alternativas y nuevas propuestas de criterios de aplicación para la NAG peruana, que permitan garantizar los derechos constitucionales de los contribuyentes, ante una herramienta de inherente afectación constitucional.

## **PALABRAS CLAVE**

Norma antielusiva general, elusión, principio de reserva de ley, seguridad jurídica, procedimiento garantista.

## **ABSTRACT**

*The general anti-avoidance rule (GAAR) is a tool used in diverse legal realities to fight tax avoidance; whose application leads to the inherent confrontation of constitutional tax principles, and, consequently, affecting the rights of taxpayers.*

*Therefore, in these different jurisdictions has considered necessary the implementation of requirements or criteria that limit the application of the GAAR with the aim of guarantee unrestricted respect for the taxpayer's rights and an objective and impartial nature of the power granted to the tax administrations to use this tool. These parameters for the application of the GAAR are derived from: (i) substantial criteria, and (ii) procedural criteria.*

*For that reason, the standards for applying the GAAR in Perú will be analyzed in contrast to the standards of other countries, through comparative law, with the purpose of determine if is necessary to implement and take certain guideline of other countries to ensure legal certainty and respect to the taxpayers' rights. This will result in the recognition of alternatives and new proposals of application criteria for the Peruvian GAAR, which will allow guaranteeing the constitutional rights of taxpayers, before a tool of inherent constitutional infringement.*

## **KEY WORDS**

*General anti avoidance rule; avoidance; principle of no taxation without representation; legal certainty; guarantee-based procedure.*

## INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años, los ordenamientos legales del ámbito nacional como internacional han continuado realizando esfuerzos para implementar mecanismos que permitan combatir de manera eficiente los actos elusivos que son llevados a cabo por los administrados en perjuicio de la recaudación tributaria de su país.

Esta tendencia global de adoptar medidas para enfrentar la elusión tributaria se encuentra influenciada por organismos internacionales como la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), el CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), el FMI (Fondo Monetario Internacional), la IFA (International Fiscal Association), entre otros; los cuales, mediante instrumentos como el Plan BEPS, los Congresos Anuales del IFA, modelos de Códigos Tributarios, etc., han fomentado medidas como la inclusión de una norma antielusiva general dentro de la legislación tributaria de cada país.

Para el caso particular de Perú, en el año 2012 se publicó el Decreto Legislativo N°1121, mediante el cual se incorporó la norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario (norma antielusiva general), a fin de dotar a la administración tributaria peruana de una herramienta normativa que permita combatir las conductas elusivas, que afectan gravemente los principios constitucionales del sistema tributario, como el deber de contribuir, el principio de capacidad contributiva, de solidaridad tributaria, de igualdad, entre otros.

Sin embargo, en el 2014 se suspendió la facultad de la administración tributaria para aplicar la norma XVI, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafo, hasta que el poder ejecutivo estableciera los parámetros de fondo y forma para su aplicación, esto, debido a que se consideraba que esta norma otorgaba demasiada discrecionalidad a la administración tributaria para cuestionar los planeamientos tributarios realizados por los contribuyentes, esto debido a que permitía recalificar los hechos económicos y otorgarles efectos tributarios que corresponden a otros actos, facultad que implicaba una considerable restricción a los principios de reserva de ley tributaria, seguridad jurídica y al derecho de libertad empresarial que garantizan los derechos de los contribuyentes.



De ese modo, en setiembre del 2018 se publicó el Decreto Legislativo N°1422, el cual modificó e incorporó diversos artículos del Código Tributario, con la finalidad de otorgar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la norma antielusiva general, así como, brindar herramientas a la administración tributaria para su efectiva implementación.

La referida norma dispuso la implementación de un procedimiento particular para la aplicación de la norma antielusiva general, la responsabilidad solidaria de los representantes legales ante la determinación de un acto elusivo, la configuración de infracciones y sanciones por aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI, el plazo para ofrecer y actuar pruebas relacionadas a la norma XVI, y por último, precisa que la norma antielusiva general podrá ser aplicada respecto a actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio de 2012.

Posteriormente, en mayo del 2019 se promulgó el Decreto Supremo N°145-2019-EF, norma que aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general contenida en la norma XVI del Código Tributario, con el cual se levantó la suspensión de la facultad para aplicar dicha norma por parte de la administración tributaria.

Sin embargo, con la entrada en vigencia de estas dos últimas normas complementarias, que regulan la aplicación práctica de la norma antielusiva general, se suscitaron una serie de discusiones respecto al contenido y la eficacia de las mismas para mitigar la incertidumbre jurídica que generaba, inicialmente, la norma antielusiva. Como resultado de ello, con fecha posterior, el Grupo de Trabajo encargado del control constitucional sobre los actos normativos del poder ejecutivo, emitió un informe cuestionando la constitucionalidad de algunas disposiciones del Decreto Legislativo N°1422, el cual fue utilizado como sustento para promover el Proyecto de Ley N°3740/2018-CR.

Si bien, a la fecha, las normas complementarias emitidas para regular la aplicación práctica de la norma antielusiva general continúan vigentes y no han sido objeto de modificación o derogación, a nivel doctrinario se mantiene la discusión respecto a si estas normas han cumplido con su finalidad de garantizar los derechos de los contribuyentes ante un uso irrestricto de la norma antielusiva general, o , si por el contrario, se podría optimizar dichas medidas u optar por otras diferentes, que permitan la aplicación de la norma antielusiva

general sin representar un considerable grado de afectación a los principios constitucionales tributarios como el de seguridad jurídica, reserva de ley, entre otros.

Por tanto, mediante el presente trabajo de investigación se analizará la necesidad e importancia de implementar (i) criterios sustanciales, que corresponden al desarrollo de los elementos para determinar la configuración de un acto elusivo y la consecuente aplicación de la NAG; y, (ii) criterios procedimentales o formales, que corresponden a las características del procedimiento administrativo, a través del cual, la administración tributaria aplicará la NAG, con la finalidad de otorgar mayores garantías a los contribuyentes ante una herramienta que, por su propia naturaleza, trasgrede principios constitucionales relevantes en el sistema tributario peruano.

Para dichos efectos, se distribuirá el contenido de la tesis de la siguiente forma: (i) El primer y segundo capítulo comprenderán el desarrollo teórico de conceptos generales, como el de evasión, elusión y economía de opción, así como, las características de una cláusula antielusiva general y su alcance; (ii) en el tercer capítulo se realizará un breve resumen del debate vinculado a la necesidad de la norma antielusiva general y el resultado de la ponderación de los principios constitucionales que se contraponen como consecuencia de la implementación de la norma antielusiva general en Perú; (iii) a partir del cuarto capítulo se realizará el análisis jurídico de la norma antielusiva general peruana, contenida en la norma XVI del código tributario y de las normas complementarias que regulan la aplicación práctica de la norma, así como su implicancia en los principios constitucionales tributarios y en consecuencia, en los derechos de los contribuyentes; y, (iv) el quinto y último capítulo, mediante el análisis de derecho comparado, expondrá la situación jurídica de países como Chile, Colombia, España y Australia, respecto a la aplicación de la norma antielusiva general y los criterios que se han implementado para resguardar los derechos de los contribuyentes ante un uso irrestricto de esta herramienta.

Finalmente, como resultado del análisis jurídico de la norma antielusiva general y las normas complementarias que regulan su aplicación práctica, en contraste con los países utilizados para el estudio comparado, se podrá concluir si los criterios implementados en Perú resultan suficientes para garantizar los derechos de los contribuyentes, o, por el contrario, estos criterios conllevan a una aplicación de la norma antielusiva general restrictiva de derechos

constitucionales, por lo que, se deberá optar por optimizar o modificar los criterios existentes, ya sea de manera normativa o jurisprudencial.

## **i. Antecedentes**

El presente trabajo de investigación comprende el análisis de la Norma Antielusiva General (NAG) y la necesidad de implementar o mejorar los criterios y parámetros de aplicación de dicha herramienta, con la finalidad de mermar la vulneración de principios tributarios constitucionales y la consecuente afectación a los derechos de los contribuyentes, como resultado del uso de esta herramienta por parte de las Administraciones Tributarias.

De ese modo, para la elaboración del presente trabajo de investigación se ha tomado como referencia los diversos estudios previos, nacionales e internacionales, que se han realizado sobre el tema planteado, los cuales configuran como parte de los antecedentes de este trabajo. Cabe precisar que, si bien el análisis de los criterios para la aplicación de la norma antielusiva general es un tema que ha sido materia de diversos trabajos de investigación a nivel extranjero, en el Perú es un tema relativamente novedoso, el cual, se originó con motivo de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N°1422 y el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, norma que aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

En ese sentido, mediante el presente apartado se señalará brevemente los trabajos de investigación relevantes para el desarrollo del tema propuesto:

### A nivel internacional

- “Abuso del derecho en materia tributaria en Colombia” elaborado por Nicolás Serrano Soto (Tesis de programa de Derecho, Universidad Autónoma de Bucaramanga, 2018).
- “La aplicabilidad de la cláusula general antiabuso en materia tributaria en Colombia” elaborado por Héctor Gustavo Ramírez Pardo (Tesis de magíster en Derecho Administrativo, Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, 2014)
- “Norma general antielusión en Chile: un estudio jurisprudencial comparado” elaborado por Alejandro Saavedra Bastía (Tesis de grado de Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de Universidad de Chile, 2019)

- “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria” elaborado por Elena Ramírez Gabarra (Tesis de grado de Derecho, Universidad de Zaragoza, 2019).
- “La derrotabilidad fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno” elaborado por Álvaro Magasich Airola (Tesis de doctorado de Derecho Financiero y Tributario, Universitat de Barcelona, 2016).

#### A nivel nacional

- “La incorporación de la norma XVI del título preliminar del código tributario, como medida antielusiva general en el Perú – Análisis del artículo 3 del Decreto Legislativo N°1121” elaborado por Nekánder Elis García Estela (Tesis de titulación de Derecho, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, 2018).
- “Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación” elaborado por Carmen Rosa Gamarra Acevedo (Tesis de titulación de Contabilidad, Universidad de Lima, 2018).
- “Aplicación de la norma XVI: a propósito del Decreto Legislativo N°1422” elaborado por Daniel Steven Bando Almeida (Tesis de especialidad en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018).
- “La relación entre la cláusula antielusiva general y la presunción de renta gravada en el caso de transferencias de activos efectuadas mediante escisión en el Perú. Una aproximación a partir de los principios constitucionales” elaborado por Juan Carlos Alvarado Dávila (Tesis de magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú , 2019).
- “Efectos de la norma antielusiva general en los directorios de las empresas de seguros y reaseguros” elaborado por Ricardo Albert Martin Beuermann (Tesis de magíster en Derecho de la Empresa, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2020).
- “La norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y la vulneración de la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú” elaborado por Mildreth Estephany Carbajal Sánchez (Tesis de titulación de Contabilidad, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2021).

#### ii. Descripción de la realidad problemática

En los últimos años, los ordenamientos legales a nivel mundial, particularmente de Latinoamérica, han adoptado diversas medidas para contrarrestar los actos elusivos llevados a cabo por los grandes grupos empresariales con la finalidad de reducir su carga tributaria. Dentro de estas medidas se encuentran las normas antielusivas específicas, las cuales se caracterizan por hacer referencia a un hecho particular; y la norma antielusiva general, recogida legislativa o jurisprudencialmente, la cual se caracteriza por su naturaleza abstracta, lo que permite combatir cualquier operación o transacción que cumpla con las características de un acto elusivo, siendo que, para efectos del presente trabajo, nos compete la implementación y aplicación de esta última.

Esta tendencia mundial de los países por promover la aplicación de las normas antielusivas generales se ha encontrado influenciada por organismos internacionales como la Organización para la cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a través de la implementación del Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), a través de la elaboración de un modelo de Código Tributario que incluye una cláusula antielusiva general, el Fondo Monetarios Internacional (FMI), entre otros. Por lo que, la influencia de estos organismos coadyuvó a que diversos países, incluyendo Perú, introdujeran dentro de sus ordenamientos legales una norma antielusiva general, que faculte a sus Administraciones Tributarias a cuestionar los actos elusivos que fuesen llevados a cabo por los contribuyentes.

Sin embargo, este mecanismo, aceptado por los diversos ordenamientos legales para combatir la elusión tributaria, posee una naturaleza esencialmente abstracta y general, lo que representa un alto grado de afectación a principios constitucionales tributarios como el de seguridad jurídica, libertad empresarial, reserva de ley, entre otros; debido a la amplia facultad discrecional e irrestricta que esta herramienta otorga a las Administraciones Tributarias para desconocer actos jurídicos realizados por parte de los contribuyentes y otorgarles los efectos tributarios de los actos que considere que realmente debieron llevarse a cabo.

Por esta razón, tanto en el ámbito nacional como internacional se ha discutido la necesidad de implementar criterios que restrinjan u orienten la aplicación de la norma antielusiva general con la finalidad de mermar la afectación a los principios tributarios constitucionales y, en consecuencia, a los derechos de los contribuyentes. Siendo que, como resultado de ello, muchos países implementaron normas complementarias o modificaron los cuerpos

normativos que contenían sus normas antielusivas generales, disponiendo criterios más precisos para la determinación de un acto como elusivo, así como, la instauración de procedimientos particulares para la aplicación de la norma antielusiva general, mediante el cual se otorgue mayorías garantías constitucionales a los contribuyentes ante un uso irrestricto de esta herramienta por parte de las Administraciones Tributarias.

En ese sentido, en mayo del 2019 se dispuso en Perú el Decreto Supremo N°145-2019-EF, norma que aprobó los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con el propósito de brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la norma antielusiva general, así como dotar a la administración tributaria de herramientas para su efectiva implementación. Sin embargo, pese a la introducción de esta norma, a la fecha se continúa cuestionando la idoneidad de las disposiciones implementadas para reducir el alto grado de incertidumbre jurídica que representa la norma antielusiva general y la afectación los derechos de los contribuyentes.

Por tal motivo, mediante el presente trabajo de investigación se pretende realizar un estudio comparado de los criterios de aplicación sustanciales y procedimentales de las normas antielusivas generales de diferentes realidades jurídicas, con la finalidad de abstraer las disposiciones más adecuadas para menguar la transgresión de los principios constitucionales tributarios y los derechos de los contribuyentes, que se puede ocasionar como resultado de la aplicación de la norma antielusiva general, bajo los parámetros actuales de aplicación en el Perú.

### **iii. Delimitación del tema**

El presente trabajo de investigación se encuentra delimitado al análisis de la necesidad de implementar criterios, lineamientos o parámetros para la aplicación de la NAG por parte de las Administraciones Tributarias, con la finalidad de mitigar su inherente naturaleza restrictiva de principios constitucionales tributarios, y la consecuente afectación a los derechos de los contribuyentes. Asimismo, a través del análisis comparado, se pretende identificar y cuestionar los criterios de aplicación adoptados por los diversos ordenamientos legales, con la finalidad de obtener aquellos criterios que resulten más idóneos para garantizar el respeto irrestricto a los derechos de los obligados tributarios, ante el uso de la norma antielusiva general.

Por último, cabe precisar que el análisis comparado se limitará al estudio de los criterios de aplicación implementados en Chile, Colombia, España y Australia, los cuales serán utilizados como muestra para determinar la situación jurídica de otros países respecto a la idoneidad de los criterios de aplicación implementados en sus ordenamientos legales para combatir la elusión tributaria, sin representar un grado de afectación inadmisibles a los derechos de los contribuyentes.

## CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

### 1.1 Tipo de investigación

El presente trabajo de investigación ha sido elaborado mediante el tipo de investigación teórico o dogmático, debido a que, el análisis del tema propuesto se ha realizado a través de la interpretación de las normas vigentes y la confrontación de estas con las bases doctrinarias y jurisprudenciales, preexistentes, en base a un estudio comparado con la situación jurídica de otros países. Asimismo, la comprobación de las hipótesis se realizará a través de la abstracción valorativa de las distintas posiciones doctrinarias, así como de las normas pertinentes que regulan el tema.

Por su parte, el método de investigación utilizado corresponde al método institucional y el método del positivismo crítico, a través de los cuales se pretende interpretar las disposiciones que regulan la norma antielusiva general, analizar las instituciones planteadas por nuestro sistema para resolver el problema jurídico propuesto y criticarlo en base al análisis comparado.

### 1.2 Problemas de investigación

#### 1.2.1 Problema general

¿Se necesita establecer criterios para la aplicación de la NAG (sustanciales y procedimentales) a fin de mitigar la trasgresión de principios tributarios constitucionales, y, en consecuencia, de los derechos de los contribuyentes?

#### 1.2.2 Problemas específicos

- ¿Se necesita establecer criterios para la aplicación de la NAG (sustanciales y procedimentales) a fin de mitigar la trasgresión del principio de reserva de ley?
- ¿Se necesita establecer criterios para la aplicación de la NAG (sustanciales y procedimentales) a fin de mitigar la trasgresión del principio de seguridad jurídica y el derecho de libertad contractual?
- ¿Se puede abstraer los criterios de aplicación de otros ordenamientos legales al Perú? O, ¿La determinación de los criterios de aplicación se encuentran sujetos a la realidad económica y jurídica de cada país?



- ¿Los criterios de aplicación, a la fecha, de la norma antielusiva general peruana son suficientes para garantizar los principios constitucionales tributarios, y, en consecuencia, los derechos de los contribuyentes?

### 1.3 Objetivos

#### 1.3.1 Objetivo general

Determinar la necesidad de establecer criterios para la aplicación de la NAG (sustanciales y procedimentales) a fin de mitigar la trasgresión de principios tributarios constitucionales, y, en consecuencia, de los derechos de los contribuyentes

#### 1.3.2 Objetivos específicos

- Establecer los criterios de aplicación (sustanciales y procedimentales) de la NAG que se deberán implementar a fin de mitigar la trasgresión del principio de reserva de ley.
- Identificar los criterios de aplicación (sustanciales y procedimentales) de la NAG que se deberán implementar a fin de mitigar la trasgresión del principio de seguridad jurídica y el derecho de libertad contractual.
- Analizar si se pueden abstraer los criterios de aplicación (sustanciales y procedimentales) de otros ordenamientos legales al Perú O, la determinación de los criterios de aplicación se encuentra sujeta a la realidad económica y jurídica de cada país.
- Evaluar si los criterios de aplicación, a la fecha, de la norma antielusiva general peruana son suficientes para garantizar los principios constitucionales tributarios, y, en consecuencia, los derechos de los contribuyentes.

### 1.4 Hipótesis

#### 1.4.1 Hipótesis general

La implementación de criterios para la aplicación práctica de la NAG (sustanciales y procedimentales) es necesaria a fin de mitigar la trasgresión de principios tributarios constitucionales, y, en consecuencia, de los derechos de los contribuyente.

#### 1.4.2 Hipótesis específicas

- La implementación de criterios para la aplicación práctica de la NAG (sustanciales y procedimentales) es necesaria a fin de mitigar la trasgresión del principio de reserva de ley.
- La implementación de criterios para la aplicación práctica de la NAG (sustanciales y procedimentales) es necesaria a fin de mitigar la trasgresión del principio de seguridad jurídica y el derecho de libertad contractual.
- Los criterios de aplicación de otros ordenamientos legales si pueden ser abstraídos al sistema tributario peruano, sin embargo, estos también deben atender a la realidad económica y jurídica particular del país.
- Los criterios de aplicación, a la fecha, de la norma antielusiva general peruana no son suficientes para garantizar los principios constitucionales tributarios, y, en consecuencia, los derechos de los contribuyentes.

#### 1.5 Justificación del tema de investigación

El presente trabajo de investigación se justifica en la necesidad de profundizar en el análisis de los criterios de aplicación de la norma antielusiva general con la finalidad de dilucidar y determinar si estos criterios realmente estarían transgrediendo los principios constitucionales tributarios, como el principio de reserva de ley, principio de seguridad jurídica, y, en consecuencia, los derechos de los contribuyentes en Perú.

Por tanto, el estudio comparado de dichos criterios, en contraste con el de otros países, permitirá obtener una perspectiva global de la situación jurídica de la norma antielusiva general y la implicancia de sus parámetros de aplicación en los obligados tributarios, con la finalidad de obtener herramientas que permitan fortalecer la norma antielusiva general peruana y optimizar sus parámetros de fondo y forma para mitigar la afectación de principios constitucionales tributarios.

Siendo así, las conclusiones a las cuales se arriben, como resultado del presente trabajo de investigación, permitirán ahondar en el desarrollo académico del tema propuesto respecto al análisis de los criterios de aplicación de la NAG, con la finalidad de proponer recomendaciones para su correcta implementación, así como proporcionar herramientas tanto a los órganos legislativos, como los órganos

jurisdiccionales (vía administrativa y judicial) para la calificación de actos como elusivos.

#### 1.6 Marco metodológico

Se utilizará el tipo de investigación teórico o dogmático debido a que el tema propuesto será analizado a través de la interpretación de las normas y la confrontación de estas con las bases doctrinarias preexistente respecto al tema, así como la utilización del derecho comparado. Asimismo, la comprobación de las hipótesis se realizará a través de la abstracción valorativa de las distintas posiciones doctrinarias, así como de las normas pertinentes que regulan el tema.

Por su parte, el método de investigación que se usará será el método institucional y el método del positivismo crítico, a través de los cuales se pretende interpretar las disposiciones que regulan la norma antielusiva general, analizar las instituciones planteadas por nuestro sistema para resolver el problema jurídico propuesto y criticarlo en base al análisis de la doctrina.

## **CAPÍTULO II: LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL**

### 2.1 Nociones preliminares

La cláusula antielusiva general es un instrumento legal que otorga un amplio margen de actuación a las administraciones tributarias para poder desconocer las prácticas elusivas que realizan los contribuyentes. Por este motivo, resulta necesario desarrollar de manera general los conceptos jurídicos que se encuentran vinculados al alcance de esta cláusula antielusiva, dentro de ellos, los conceptos de: evasión, elusión, economía de opción o planeamiento tributario, entre otros.

De ese modo, para poder obtener una aproximación a la naturaleza de la cláusula antielusiva general, en el presente capítulo se explicará de manera conceptual cada una de las nociones jurídicas mencionadas en el párrafo anterior, las mismas que permitirán delimitar el alcance de la referida cláusula, para efectos del presente trabajo de investigación.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe precisar que mediante el presente trabajo de investigación no se realizará un análisis profundo de cada una de las posiciones doctrinales que existen respecto al alcance de cada uno de los términos que serán desarrollados, puesto que dicha discusión, que a la fecha persiste, excede el alcance del presente trabajo.

#### 2.1.1 La evasión tributaria

Para determinar un concepto de evasión tributaria que permita su distinción respecto del término de elusión, este se debe centrar en tres aspectos principales: (i) el grado de realización del hecho descrito en el presupuesto de hecho de la norma tributaria; (ii) la intencionalidad de los sujetos; y, (iii) lo ilícito de su actuación.

En ese sentido, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario señala que un acuerdo generalizado de la característica principal de la evasión fiscal, en oposición a la elusión, es que el ahorro fiscal se produce vulnerando la norma tributaria. Esto, en la medida que, la norma tributaria obliga a pagar el tributo solo cuando este es

legalmente exigible, por lo que, para que se configure un supuesto de evasión tributaria es necesario que se haya realizado el hecho imponible y, por tanto, que no se haya evitado el mismo<sup>1</sup>.

En la misma línea, para David Camargo, la evasión tributaria o fiscal corresponde a la disminución del monto de un tributo producido por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen; siendo que, como resultado de ello obtienen beneficios económicos mediante comportamientos fraudulentos. Asimismo, el autor señala que este término también se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias<sup>2</sup>.

Para las Naciones Unidas la evasión de impuestos es una conducta que involucra el no pago intencional o el pago insuficiente de impuestos a través de actos fraudulentos, el cual, generalmente implica un delito penal punible con multas o prisión en las diferentes jurisdicciones. Por el contrario, la elusión fiscal implica la reducción de impuestos por medios legales y no por fraude<sup>3</sup>.

Asimismo, para el Congreso Anual de la IFA (International Fiscal Association) resulta claro que el concepto de evasión fiscal no solo se podía realizar por omisión (dejar de declarar, no ingresar los impuestos deducidos en la fuente) o por comisión (falsificación, deducciones ficticias, etc.), sino, además, que por dicho término se suele referir a escapar frontalmente al pago de los tributos indiscutiblemente obligatorio conforme la legislación<sup>4</sup>.

Por su parte, para Francisco Ruiz de Castilla el supuesto de evasión tributaria, también conocido como defraudación tributaria, se configura cuando un privado realiza cierto hecho imponible, de inmediato se produce el nacimiento de la obligación tributaria; y,

---

<sup>1</sup> César García Novoa. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, en *Relatoría General. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Venezuela: ILADT,2008), 9.

<sup>2</sup> David Camargo Hernández, “Evasión fiscal: un problema a resolver”, Biblioteca virtual de derecho, 01 de julio de 2022, [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva).

<sup>3</sup> Naciones Unidas, *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries Second Edition*. (Nueva York: Editores Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, 2017),717 y 718, <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/08/handbook-tax-base-second-edition.pdf>

<sup>4</sup> Congreso International Fiscal Association, “Reporte General 2002”, 45 y 46. Citado por la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N°1121.

acto seguido, el privado incurre en la omisión del pago del tributo (que es un hecho ilegal) y, además, sucede que esta omisión se encuentra acompañada de otro hecho ilegal (ocultamiento deliberado de los ingresos que ha obtenido el privado)<sup>5</sup>.

Para Juan Lino Castillo la evasión fiscal constituye una violación de la ley, puesto que concurren todos los elementos esenciales: Nace legalmente la relación jurídica tributaria a cargo de una persona determinada vinculada legalmente al sujeto activo de dicha relación, pero el sujeto pasivo trata de sustraerse al cumplimiento de su obligación de pagar el tributo o de reducir ilegalmente dicho cargo.<sup>6</sup>

Otra definición relevante es la ofrecida por Daniel y Sandra Echaíz, para quienes el término de evasión tributaria se encuentra vinculada al no pago de la obligación tributaria, lo que resulta claramente sancionable debido al incumplimiento de la referida obligación tributaria. En ese sentido, los autores señalan que un caso característico para representar esta figura jurídica es aquel en el cual las personas, con la finalidad de no pagar tributos o pagar una menor cantidad de ellos, ocultan total o parcialmente los hechos o actos que originan la obligación tributaria; por ejemplo, el supuesto en el que un contribuyente al determinar su liquidación de impuestos, no declara todos sus ingresos a efectos de pagar menos tributos por parte de las operaciones que ha realizado.<sup>7</sup>

Siendo así, la figura de la evasión tributaria se caracteriza por materializarse cuando el contribuyente, a través de cualquier medio, induce a error a la administración tributaria con la manifiesta intención de evitar total o parcialmente el cumplimiento de una obligación tributaria que se generó al haberse realizado la hipótesis de incidencia tributaria, lo cual conlleva a la obtención de un beneficio económico indebido por parte del contribuyente, que implica un perjuicio fiscal al Estado en su rol recaudador. Este tipo de actos es considerado un delito en diversas jurisdicciones, ya que su

---

<sup>5</sup> Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho Tributario: Temas básicos* (Lima: Fondo Editorial PUPC, 2017), 173 y 174.

<sup>6</sup> Juan Lino Castillo, "Evasión Fiscal Legítima", *Revista Peruana de Derecho Tributaria*, no.3 (1970): 5

<sup>7</sup> David Echaíz y Sandra Echaíz, "La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual normativa y propuestas para una futura reforma", *Actualidad Jurídica*, no.259 (2013): 280

comisión se efectúa con dolo<sup>8</sup>. En el caso de Perú, para Eduardo Pflücker la definición de evasión tributaria requiere recurrir a las disposiciones de la ley penal tributaria, según la cual se considera a la evasión como la violación abierta de la ley tributaria, sobre la base del dolo, el fraude o el engaño.<sup>9</sup>

Ahora bien, respecto a los medios por los cuales se materializa las conductas evasivas, cabe resaltar a la simulación de figuras tributarias con la manifiesta intención de conducir al fisco a error. En ese sentido, la evasión tributaria puede conllevar a cometer una defraudación fiscal que se manifiesta mediante la transgresión directa de la ley por parte del sujeto obligado, quien de manera dolosa valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta oculta información para su propio beneficio o de un tercero a fin de efectuar un pago menor al tributo que legalmente le corresponde<sup>10</sup>.

Con relación a las figuras que se encuentran comprendidas dentro de la evasión tributaria, como se mencionó en el párrafo anterior, la más representativa es la de simulación. La simulación se puede dividir en simulación absoluta y relativa, las cuales llevan como característica esencial la falsedad, es decir, hechos que son ocultados o disfrazados con la finalidad de aparentar una realidad que no existe, siendo que, en estos casos si se ha producido el hecho imponible, sin embargo, este pretende ser ocultado con un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o con un negocio aparente o que cubre a otro (simulación relativa).

Sobre el particular, Miguel Mur acertadamente afirma que en toda simulación hay falsedad, la cual que está referida a la causa del negocio; y si la falsedad está referida a otros elementos del negocio ya no estamos propiamente en un caso de simulación, porque en el acuerdo simulado la causa es la simulación misma, lo que denomina

---

<sup>8</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”. (Tesis de magíster en Derecho de la Empresa, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2020), 51

<sup>9</sup> Eduardo Pflücker, “La cláusula antielusiva general contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: Una perspectiva Constitucional”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018):659.

<sup>10</sup> Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”, 51 y 52.

*causa simulationis*<sup>11</sup>. Sobre el mismo tema, David Bravo señala que la simulación absoluta viene aparejada de ausencia de conducta negocial por lo que involucra un engaño, siendo ese engaño la verdadera voluntad de los simuladores; mientras que en la relativa sí se celebra un negocio pero que no corresponde a la realidad por ser disfrazado<sup>12</sup>. Por último, resulta oportuno lo mencionado por Lorgio Moreno cuando señala que en la simulación la causa típica del negocio es incompatible con la finalidad que persiguen las partes<sup>13</sup>.

Por último, desde la perspectiva de la norma antielusiva general peruana, resulta pertinente precisar la noción de evasión tributaria que recoge la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°1121, norma que incorpora la norma XVI al código tributario peruano, según la cual, la evasión fiscal o tributaria es configuradora de delito, perseguible penalmente por los Estados, debido a que, esta conducta califica como una violación directa a la legislación tributaria que la mayoría de legislaciones considera inaceptable<sup>14</sup>.

### 2.1.2 La elusión tributaria

Para poder conceptualizar el término de elusión tributaria debemos partir de la premisa que esta resulta una noción jurídica bastante compleja de delimitar respecto a los demás términos, y, que, además se caracteriza por tener una definición bastante variada y amplia dependiente del ordenamiento jurídico en el cual se desarrolle; es por ello que, en el presente apartado se recogerá el análisis de diversos autores e instituciones con la finalidad de obtener un concepto pertinente y delimitado para efectos del presente trabajo de investigación.

En ese sentido, partimos del lenguaje común, en el cual la palabra elusión denota una acción que consiste en evitar o evadir la configuración de un hecho. Eludir y

---

<sup>11</sup> Miguel Mur Valdivia, “Cláusula General Antielusiva – norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 590.

<sup>12</sup> Bravo Sheen, David. “Simulación, elusión y norma XVI”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 153.

<sup>13</sup> Lorgio Moreno de la Cruz, “Adelantándonos a la Aplicación de la Cláusula Antielusiva General – norma XVI, Importa saber ¿si es una norma material o procesal?”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 554.

<sup>14</sup> Exposición de motivos del Decreto Legislativo N°1121, norma que modifica el Texto Único Ordenado del código tributario, aprobado por Decreto Supremo N°135-99-EF y normas modificatorias



evadir son palabras que en el lenguaje castellano significan básicamente lo mismo, sin embargo, en el ámbito tributario poseen características diferentes. La palabra proviene del latín *eludere*, presente infinito de *eluder*, que significa evitar o esquivar con astucia algo<sup>15</sup>.

Como se puede observar, el problema radica en el sentido en el que el término de elusión es empleado en la diversa doctrina en materia tributaria. Mientras que hay autores que entienden que la elusión tributaria equivale a lograr el ahorro tributario a través de negocios anómalos, como el fraude a la ley, la simulación en la causa, los negocios indirectos, entre otros<sup>16</sup>; otros consideran que la elusión se identifica con cualquier tipo de ahorro, inclusive aquellos alcanzados a través de las denominadas economías de opción<sup>17</sup> o la propia abstención de realizar el hecho gravable; mientras que un tercer grupo relaciona a la elusión con el delito tributario, es decir, lo equiparan a la evasión tributaria<sup>18</sup>. De ese modo, se advierte que hay doctrina para interpretar en todos los sentidos posibles, lo que genera gran incertidumbre para efectos de conceptualizar el término elusión.

En ese sentido, para desarrollar este tema se debe partir de la siguiente premisa: el ahorro fiscal es lícito, no obstante, se puede llegar a este resultado utilizando medios que no son lícitos o regulares, siendo que entre estos medios se encuentra el de evasión fiscal, que implica el incumplimiento de una determinada obligación tributaria; y, el de elusión fiscal, que evita el nacimiento de la obligación tributaria a través de artificios y/o el abuso de formas válidas y preestablecidas en el ordenamiento jurídico.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Jorge Bravo Cucci, *Elusión Tributaria: Legislación y Jurisprudencia Internacional* (Lima: Editorial Instituto Pacífico, 2020), 23.

<sup>16</sup> Heleno Torres Taverira, Heleno, “Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, simulacao, elucao tributária”, 186 y 187. Citado por Jorge Bravo Cucci, en “Elusión Tributaria: Legislación y Jurisprudencia Internacional”, 23

<sup>17</sup> Polyana Villar Mayer, “Reflexiones sobre el conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria”, 66 y 76. Citado por Jorge Bravo Cucci, en “Elusión Tributaria: Legislación y Jurisprudencia Internacional”, 23

<sup>18</sup> Antonio Durán-Sindreu Buxadé, “Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: Economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios”,33. Citado por Jorge Bravo Cucci, en “Elusión Tributaria: Legislación y Jurisprudencia Internacional”, 24

<sup>19</sup> Carla Mares Ruiz, “La cláusula antielusiva general prevista en la norma XVI del Código Tributario”, *Revista Actualidad Jurídica*, no.235 (2013):4

Al respecto, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en las XXIV Jornadas llevadas a cabo en Isla Margarita sobre la elusión fiscal y los medios para evitarla estableció que:

La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario<sup>20</sup>.

En tal sentido, Fernando Zuzunaga y Jacques Malherbe, con ocasión de las IV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, sostuvieron que la elusión tributaria procura el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas, y por tanto, es una conducta reprochable al violar los valores y principios de un sistema tributario justo.<sup>21</sup>

Asimismo, Jesús Ramos manifiesta que la elusión tributaria es la “actividad de un sujeto direccionada a eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria mediante figuras, negocios, contratos o actos que, en principio, son perfectamente legales y se llevan a cabo en la realidad de los hechos”<sup>22</sup>.

Por su parte, para Paul Cahn-Speyer el fenómeno de la elusión tributaria difiere de la evasión principalmente en dos aspectos: (i) en primer lugar, que a través de la elusión se evita que nazca la obligación tributaria, mientras que en la evasión se esconde la obligación tributaria; y, (ii) en segundo lugar, que la elusión se realiza sin

---

<sup>20</sup> César García Novoa. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 3.

<sup>21</sup> Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga, “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018), 17

<sup>22</sup> Jesús Ramos Ángeles, “La elusión tributaria y la economía de opción. A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, *Informativo Caballero Bustamante*, no. 788 (2014): A2.

ocultamiento a la vista de la administración, mientras que la evasión persigue proporcionar falsa información a las autoridades fiscales<sup>23</sup>.

Como se puede apreciar de los párrafos anteriores, para efectos de configurarse la elusión tributaria se requiere la obtención de un ahorro o ventaja tributaria mediante el uso de figuras anómalas, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

a) Abuso de las formas jurídicas

Para desarrollar el concepto de abuso de las formas jurídicas como medio para la configuración de un acto elusivo, en primer lugar, hay que diferenciar dicho término del de abuso del derecho.

En ese sentido, el abuso del derecho consiste en el ejercicio de un derecho subjetivo, de tal modo, que este se encuentra conforme a la norma legal que le ha otorgado dicha facultad al titular, sin embargo, su actuación resulta contraria a la buena fe, la moral, las buenas costumbres, los fines sociales y económicos del derecho; y, respecto del cual se actúa causando daños a terceros. En otras palabras, en el abuso del derecho existe un uso que sobrepasa las facultades que una norma atribuye, es decir, lo que empezó como empleo legítimo de facultades conferidas por la norma a un sujeto, termina siendo degenerado y acaba provocando un perjuicio indebido de terceros<sup>24</sup>.

Por dicho motivo, los ordenamientos jurídicos no admiten el ejercicio del abuso del derecho con la finalidad de impedir que ni los poderes del Estado ni los particulares puedan, al amparo del ejercicio de un derecho fundamental, limitar o atacar a otro derecho fundamental o bien, para desviarse de los límites intrínsecos en el ejercicio del derecho de que se trate<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> Paul Cahn-Speyer Wells, “La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 44 (2006): 9, [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev44\\_PCSW.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev44_PCSW.pdf).

<sup>24</sup> Martha Ochoa León, “Elusión o Evasión Fiscal”, *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y administración* 3, no. 5 (2014), 20 y 21.

<sup>25</sup> José Gómez Cotero, “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, en *Relatoría General. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Venezuela: ILADT, 2008), 461.

Por su parte, para el ILADT, el término de abuso del derecho suele entenderse como un sinónimo del término elusión<sup>26</sup>. Sin embargo, el problema de conceptualizar este término es el concretar su verdadero significado, puesto que, se entiende por abuso de derecho, un género que comprende diversas especies, como el fraude de ley, abuso de formas, abuso de personalidad jurídica, entre otras<sup>27</sup>.

En ese sentido, se considera que el abuso de derecho se puede presentar bajo dos perspectivas; (i) en su versión subjetiva, según la cual, los derechos no pueden ejercerse con *animus nocendi* o provocando daños a terceros, sino en el marco legítimo que establecen los límites previstos en el ordenamiento. Sin embargo, en la concepción objetiva que nos interesa, el abuso en el ejercicio de los derechos consiste, fundamentalmente, en una desviación del “fin económico social” del mismo<sup>28</sup>; y, (ii) en su versión “objetiva”, donde se considera que el abuso del derecho se configura mediante un supuesto mal uso del derecho objetivo, lo cual, suele ser equiparado con la figura jurídica del fraude a la ley, pues, se entiende que ambas tienen la misma esencia, que es constituir una desviación que se trata de conseguir respecto a las líneas marcadas por el ordenamiento jurídico. Por tanto, se vincula al abuso del derecho con el hecho de servirse de una norma desvirtuando su espíritu, lo cual, es fácilmente confundido con la figura de fraude a la ley, sin embargo, se considera que, en cualquier caso, lo razonable es aceptar el fraude a la ley como una especie del género abuso del derecho y reconducir la figura de abuso del derecho a la idea de utilización de los negocios con manifiesta vulneración de su causa<sup>29</sup>.

Siendo así, cuando nos referimos a la objetivización del abuso de derecho, lo único que se está haciendo es propiciar un cambio de perspectiva, siendo que, bajo esta perspectiva se deberá prestar atención a los actos proclives a utilizar un instituto o categoría jurídica sobrepasando manifiestamente sus límites normales, más que en el ejercicio dañoso de un derecho.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> César García Novoa. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 33.

<sup>27</sup> *Ibidem*, 33.

<sup>28</sup> *Ibidem*, 34.

<sup>29</sup> *Ibidem*, 35.

<sup>30</sup> *Ibidem*, 35.

Ahora bien, respecto al tema que nos concierne en el presente apartado, cabe resaltar que en el abuso de las formas jurídicas la motivación no es otra que eludir total o parcialmente el impuesto mediante formas jurídicas que no expresan la verdadera sustancia del acto realizado, siendo así, para que se configura el abuso de las formas jurídicas será necesario que las partes que realizaron el acto hayan obrado maliciosamente para disminuir la carga fiscal y que, para ello, hayan dado una estructura jurídica a sus negocios que no corresponde con la verdadera finalidad perseguida por ellos<sup>31</sup>. La doctrina alemana señala que estamos ante un abuso de formas cuando existe una inadecuación entre el resultado económico que se persigue y la forma utilizada para ello, empleándose configuraciones jurídicas inadecuadas que implican rodeos y que son a menudo engorrosas y complicadas<sup>32</sup>.

De ese modo, el abuso de formas consiste en el mal empleo que se realiza de las formas jurídicas, deformando su objetivo típico para obtener un fin económico distinto al que en virtud de su naturaleza le atribuye el ordenamiento jurídico. El objetivo, que en el orden privado puede ser lícito, no lo es en el orden tributario, ya que se produce un resultado antijurídico como es el no pago de un tributo debido. Pero el acto o negocio en cuestión, solo será fraudulento cuando a través de una deformación en su estructura se obtenga un resultado tributariamente antijurídico<sup>33</sup>.

Siendo así, cuando nos referimos a la figura de abuso de las formas jurídicas se debe entender a la utilización abusiva del ordenamiento por el particular para conseguir sus objetivos económicos a través de formas o instituciones jurídicas que, objetivamente consideradas, no están al servicio de esos fines. La categoría del abuso de las formas jurídicas o abuso de las posibilidades de configuración se encuentra arraigada a la doctrina y legislación alemana, donde se defiende que este concepto infringe la libertad de configuración jurídica, un derecho que, como todos los derivados del ordenamiento, no puede ser ejercido de forma abusiva, sino que está limitado por la necesaria correspondencia entre la forma jurídica elegida y el objetivo económico<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> Jorge Héctor Damarco, “La elusión fiscal y los medios para evitarla”. Citado por Martha Ochoa León, en “Elusión o Evasión Fiscal”, 22

<sup>32</sup> Klaus Tipke y Joachim Lang, “*Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss. 13 Auflage*”. Citado por Martha Ochoa León, en “Elusión o Evasión Fiscal”, 22

<sup>33</sup> Martha Ochoa León. “Elusión o Evasión Fiscal”, 22.

<sup>34</sup> César García Novoa. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 35.

b) Fraude a ley tributaria

Ahora bien, como se indicó en los apartados anteriores el fraude a la ley se considera una especie del género abuso del derecho, siento que esta figura se caracteriza por no implicar ocultamiento ni apariencia, como es el caso de la simulación, sino que, por el contrario, este es real y busca sustentar sus resultados en una norma que no le corresponde. Al respecto, Marcial Rubio Correa señala lo siguiente:

(...) el fraude de ley en el ámbito tributario se produce cuando existen dos reglas de Derecho positivo que tienen una consecuencia equivalente o semejante en el plano de la vida cotidiana (hecho económico) pero con una importante diferencia: la regla que el sujeto elige no conduce a la realización del hecho imponible (es la regla de cobertura) y la otra sí conduce a la realización del hecho imponible (es la regla defraudada), todo ello, en circunstancias en que el uso de la norma de cobertura para efectivizar el hecho económico está suficientemente fundado, es decir, no resulta razonable o proporcionado. Por el contrario, no habrá fraude de ley si la elección de la llamada norma de cobertura por el sujeto actuante es normal, es decir, resulta proporcionada y razonable. En ese caso se trata de una elección perfectamente legal y aplicable desde el punto de vista tributario<sup>35</sup>.

Federico De Castro opina de manera compatible, al considerar como un comportamiento fraudulento el utilizar un tipo de negocio o procedimiento negocial dirigido a evitar las normas dictadas para regular otro negocio, esto es, aquel cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica<sup>36</sup>.

De ese modo, para Martha Ochoa se entiende por fraude a la ley tributaria a cualquier violación de las normas tributarias que produce como resultado una recaudación

---

<sup>35</sup> Marcial Rubio Correa, *Interpretación de las normas tributarias* (Lima: ARA Editores, 2003), 129.

<sup>36</sup> Federico De Castro y Bravo, "El negocio jurídico". Citado por Roberto Casanova y Daniel Arana, en "Aplicación en el tiempo de la facultad sancionadora de la SUNAT en relación con la norma antielusiva general (NAG)", 323.

inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas, siendo que, este concepto comprendería las ocultaciones de datos, rentas, bienes, etcétera. En un sentido más estricto, y haciendo referencia concreta al fraude de ley, lo podemos definir como el amparo en una norma tributaria no adecuada a un supuesto concreto, para defraudar otra que responde a dicho supuesto<sup>37</sup>.

En ese sentido, César García Novoa señala que se debe distinguir entre el fraude civil y el fraude tributario, pues el primero está basado en la autonomía de la voluntad bajo reglas que algunas veces son imperativas, las cuales son vulneradas mediante una norma de cobertura. En este caso se permite aplicar la norma defraudada para asegurar la vigencia de la norma imperativa. Sin embargo, en el caso tributario es diferente porque no se obtiene el incumplimiento de la norma imperativa objeto del fraude, sino que por el contrario, en el fraude a la ley en materia tributaria se parte de la premisa que un particular ha realizado un hecho que produce un resultado equivalente a otro que sí está configurado como hecho imponible, por tanto, en lo tributario no hay relación de norma de cobertura versus norma defraudada, hay sólo una norma evitada y un hecho equivalente, que se captura mediante la norma evitada<sup>38</sup>.

Por último, se debe entender que el fraude a la ley civil consiste en conductas que son aparentemente lícitas por realizarse al amparo de una determina ley vigente, pero que producen un resultado contrario o prohibido por otra norma tenida como fundamental en el disciplinamiento de la materia de que se trata; mientras que el fraude a la ley tributario, que comprende unas características mucho más complejas; que consisten en la realización de un hecho que no sea un hecho imponible, pues si se realiza un hecho que califica como un hecho imponible, lo que sencillamente se tiene que hacer es aplicar el tributo. Además, tiene que tratarse de un hecho lícito, que produzca un resultado equivalente al resultado típico del hecho imponible tipificado por una norma tributaria, es decir, un resultado económico similar al que se produce con el hecho imponible, por lo que, a diferencia de lo ocurrido en el fraude a la ley civil, debe concurrir necesariamente una intención fraudulenta, esto es, debe presentarse un

---

<sup>37</sup> Martha Ochoa León. “Elusión o Evasión Fiscal”, 16.

<sup>38</sup> Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 42.

propósito de defraudar un precepto legal de Derecho Tributario material a fin de no pagar tributos<sup>39</sup>.

c) Negocio impropio

El negocio impropio consiste en valorar si la fórmula negocial utilizada ha sido la adecuada para el fin que se pretende, lo cual supone aceptar que los principales efectos civiles y mercantiles (como adquirir la propiedad de un bien, gratuitamente o a cambio de otro bien o dinero, obtener el derecho de usarla, disfrutarla, consumirla, etc.) están previstos en negocios típicos. Siendo que, las normas tributarias configuran como hechos impositivos a los actos o negocios típicos o a sus efectos jurídicos o económicos<sup>40</sup>.

En tal sentido, la aplicación de la cláusula antielusiva general obligará a la administración tributaria a averiguar si el acto o negocio realizado persigue los fines que son propios del mismo; esto es, los fines prácticos protegidos por el ordenamiento a través de su causa típica, identificado con el concepto civil de causa<sup>41</sup>.

En esa misma línea, Ignacio Calatayud señala que al emplear el término negocio impropio se admite que para la producción de determinados efectos jurídicos y económicos, el ordenamiento establece unos negocios jurídicos estándar y típicos, lo cual supone que el control jurídico que la causa típica implica sobre la validez de los fines a los que se destina cada acto o negocio jurídico es una característica esencial de los mismos. De ese modo, César García Novoa considera que para evitar que todo tipo de negocio atípico de lugar a la aplicación de la cláusula antielusiva general, se debe establecer la necesidad de incurrir en un segundo requisito, el cual, normalmente, consiste en determinar que no hay efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> César García Novoa. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”,39.

<sup>40</sup> César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria* (Madrid: Marcial Pons,2004), 358 y 359.

<sup>41</sup> *Ibidem*.

<sup>42</sup> Ignacio Calatayud Prats, “Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Hacienda Canaria*, no. 10 (2004): 18 y 19. Disponible en:



d) Negocio indirecto

Con relación al negocio indirecto, se advierte que este se encuentra vinculado a la utilización de formas inusuales o inapropiadas en aquellas situaciones en las cuales se celebra un contrato típico con un fin distinto al que le es propio u específico<sup>43</sup>.

Asimismo, el negocio indirecto se efectúa utilizando una figura lícita para facilitar la obtención de un resultado, que esencialmente es propio de otra figura jurídica, por lo que, no se trataría de un acto necesariamente simulado, sino que, por el contrario, las partes ha/n realizado un negocio jurídico real, pero además de querer el fin que es típico y normal del negocio adoptado persiguen también la obtención de fines ulteriores, que son extraños a este. En ese sentido, se puede observar que el negocio indirecto en principio será lícito, salvo que se le cause un perjuicio a otro o tenga un fin ilícito<sup>44</sup>.

En esa misma línea, Martha Ochoa precisa que en el negocio jurídico indirecto, el sujeto realiza un determinado acto o negocio jurídico con el propósito de obtener todas sus consecuencias, sin embargo, la finalidad económica no corresponde con lo que es típico del negocio empleado; lo cual, nos permite distinguir el negocio de los motivos para su realización, que son variables en cada caso concreto. En el negocio indirecto no se oculta una realidad jurídica sino una realidad económica, ya que si bien el negocio se pretende verdaderamente, no ocurre lo mismo con su causa típica, en tanto lo que se busca es obtener resultados económicos diferentes al negocio que se ejecuta<sup>45</sup>.

Al respecto, el ILADT también señala que en el negocio indirecto se oculta la realidad económica, pues en él se estructura un negocio a través de una serie escalonada de contratos típicos que adoptan fines distintos a los que le son propios, para lograr el resultado buscado por las partes. Cuando el acto o hecho no gravado se persigue a

---

[http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info\\_tributaria/revista/Revista10/RevistaHC\\_10\\_2.pdf](http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info_tributaria/revista/Revista10/RevistaHC_10_2.pdf)

f

<sup>43</sup> César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria* (Madrid: Marcial Pons, 2004), 363.

<sup>44</sup> Martha Ochoa León. "Elusión o Evasión Fiscal", 23

<sup>45</sup> *Ibidem*, 24.

través de un negocio indirecto nos encontraremos ante un negocio real, es decir, querido por las partes, pero a través del cual se pretenden alcanzar unos efectos que no se identifican con la causa del negocio o con su razón típica de ser, o, lo que es lo mismo, se pretenden conseguir unos fines que normalmente se obtienen con otro negocio<sup>46</sup>.

Por último, Heleno Taveira considera que el negocio atípico será aquel practicado con modificación del tipo, no de los efectos; cuando son alterados los fines, manteniéndose el tipo legal, se tiene el llamado negocio indirecto. Para caracterizar el negocio indirecto, el tipo-parámetro utilizado debe ser un tipo legal y el fin «indirecto», atípico en relación al fin jurídicamente calificado como característico del tipo-parámetro. De esta forma, negocio indirecto es aquel en el cual las partes celebran un contrato usando un tipo-parámetro, pero procurando un fin indirecto, i.e., distinto de aquel que sería propio del tipo<sup>47</sup>.

#### e) Simulación en la causa

La figura jurídica de la simulación en la causa también se encuentra comprendida dentro del alcance de una cláusula antielusiva general, pues, esta tiene una estrecha vinculación con la finalidad o propósito práctico que las partes persiguen con un determinado acto. Así, se entiende que esta noción se configura cuando un negocio jurídico es realizado no con el fin o propósito habitual o normal, sino para lograr un resultado singular, por tanto, este negocio adolecerá de vicio en la causa, pues se aparta de su causa típica, llegando a carecer de ella y merecer la calificación de simulado<sup>48</sup>.

### 2.1.3 La economía de opción

---

<sup>46</sup> César García Novoa. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 111 y 112.

<sup>47</sup> Heleno Taveira Torres. “Derecho Tributario y Autonomía Privada (El poder de tributar y la teoría de los negocios jurídicos en la actualidad. Metodología para la interpretación de los hechos tributarios)”, *Crónica Tributaria*, no. 118 (2006): 121

<sup>48</sup> Maximino Linares, “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. *InDret*, no. 3 (2004): 8, [http://www.indret.com/pdf/225\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/225_es.pdf).

Uno de los temas que, generalmente, suscita a debate es la delimitación conceptual entre el término de economía de opción y el de elusión fiscal, razón por la cual resulta importante determinar qué se debe entender por dicho concepto.

El término de economía de opción es un concepto que implica, al igual que la evasión y elusión tributaria, un ahorro o ventaja tributaria, pero sin la característica ilicitud o irregularidad de las otras figuras.

En ese sentido, para Jorge Bravo Cucci, la economía de opción consiste en operaciones realizadas utilizando el ordenamiento jurídico del país, optando entre las posibilidades que en él se permiten a efectos de realizar hechos no gravados o sometidos a algún beneficio tributario, siendo que, el planeamiento tributario que utilice esta economía de opción supondrá un actuar lícito<sup>49</sup>.

De ese modo, para Walker Villanueva es importante precisar que dentro de una economía de opción no existe ningún elemento de antijuricidad, ya que su finalidad no es evadir el cumplimiento de una obligación tributaria, por el contrario, este tipo de conductas se distinguen de cualquier tipo de conducta defraudadora, ya que es la búsqueda legítima de un ahorro fiscal<sup>50</sup>.

De ello, se puede advertir que el concepto de economía de opción supone que el contribuyente se encuentra frente a diferentes alternativas que el propio ordenamiento jurídico establece, y en consecuencia, este se encuentre en la posibilidad de elegir la forma que más le beneficie y, desde luego, le genere una carga tributaria menor. Estas alternativas jurídicas que ofrece el ordenamiento son todas lícitas, puesto que, las normas no imponen una determinada forma jurídica para que los contribuyentes lleven a cabo sus operaciones, sino que, por el contrario, estos tienen la libertad de analizar en la situación jurídica o de hecho en que se encuentran y formalizar legalmente su negocio de acuerdo a lo que más le convenga, por lo que estaríamos en una verdadera planeación fiscal<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Jorge Bravo Cucci, *Elusión Tributaria: Legislación y Jurisprudencia Internacional*, 37.

<sup>50</sup> Walker Villanueva, “Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario”, *Ius Et Veritas*, no. 54 (2017): 244.

<sup>51</sup> Martha Ochoa León. “Elusión o Evasión Fiscal”, 14.

Por su parte, César García Novoa en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del ILADT ha señalado que la planificación fiscal o aprovechamiento lícito de ventajas fiscales, es decir, la economía de opción puede entenderse desde una doble perspectiva: (i) en primer lugar, desde el punto de vista del contribuyente se resume a la posibilidad del particular de escoger o elegir la alternativa fiscal más favorecedora, sin violar el ordenamiento tributario, lo que supone que el contribuyente está en una situación en la que enfrenta diferentes alternativa para formalizar sus negocios y elige aquella que le resulta más beneficiosa. En otras palabras, se entiende que la economía de opción consiste en la decisión de un contribuyente de celebrar un acto, optando por una alternativa de configuración, dentro de las posibilidades reconocidas por la ley, que resulta menos gravosa tributariamente que las demás o respecto de una de ellas<sup>52</sup>; y, (ii) en segundo lugar, desde la perspectiva del ordenamiento jurídico, se entiende la economía de opción como una configuración de la normativa tributaria que faculta su aprovechamiento ventajoso por el obligado tributario<sup>53</sup>.

Con relación a ello, el ILADT precisa que la legitimación de las conductas de economía de opción comprendería la existencia de un derecho al ahorro fiscal en el ordenamiento jurídico, esto en la medida que, el contribuyente no está obligado a tributar a través de la fórmula más gravosa entre las distintas posibilidades que le otorga este ordenamiento, puesto que tiene libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que pretenden alcanzar las partes en las actividades que realicen. Este criterio tiene su fundamento en la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa, libertad de contratación, libertad económica y en los principios constitucionales y tributarios de reserva de ley y legalidad<sup>54</sup>.

De ese modo, la referida institución concluye lo siguiente:

En suma, el hecho de que el contribuyente no tenga que tributar de la forma más gravosa posible enlaza directamente con el

---

<sup>52</sup> César García Novoa. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 16

<sup>53</sup> Ibidem, 17

<sup>54</sup> Ibidem, 20.

derecho a elegir las fórmulas negociales que se estimen oportunas, lo que es una consecuencia de la autonomía de la voluntad, regla que, a su vez, deriva de la libertad económica reconocida en la mayoría de los textos constitucionales. Si los particulares, en uso de esa libertad, deciden celebrar el contrato, la autonomía de la voluntad les permite, acogerse a cualquiera de los tipos contractuales o crear un contrato atípico. Por tanto, la libertad de contratación significará libertad para concertar relaciones económicas, acogiéndose a los tipos negociales o bien libertad para definir sus propios negocios jurídicos. En la medida en que se reconoce a la voluntad un amplio poder regulador, la autonomía de la voluntad se manifiesta en este punto en la llamada “autorregulación” o libertad para determinar el contenido del contrato, que abarcará la posibilidad de adoptar las formas jurídicas que las partes estimen oportunas, al margen de los esquemas formales diseñados por los tipos contractuales<sup>55</sup>.

Por tanto, la economía de opción no es otra cosa que la posibilidad de elegir un acto, hecho o negocio que otorgue el menor impacto fiscal en comparación con las demás opciones. Siendo así, en la economía de opción tenemos una actuación del particular guiada por motivos de ahorro fiscal, los cuales guían a la adopción de un acto, hecho o negocio que son jurídicamente irrelevantes, frente a la causa que tiene una gran trascendencia<sup>56</sup>.

Ahora bien, desde la perspectiva peruana, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°1121, norma que incorpora la norma XVI al TUO del código tributario, señaló que la idea que subyace la economía de opción es que nadie se encuentra obligado a utilizar el camino fiscalmente más oneroso en la realización de sus transacciones. De este modo, situaciones que pueden ser consideradas como tributariamente inocuas o respecto de las cuales no existe razón para que el sistema legal reacciones, se ubican dentro de la economía de opción, ahorro tributario o planeamiento tributario.

---

<sup>55</sup> Ibidem, 21.

<sup>56</sup> Ibidem.

Posteriormente a ello, mediante el inciso i) del artículo 2 del Decreto Supremo N° 145-2019-EF, norma que dispuso los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general, se dispuso como definición de economía de opción a “la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, es decir, que correspondan a actos realizados de manera artificiosa o impropia, y, que además, 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.

## 2.2 Mecanismos para combatir la elusión tributaria

Las prácticas elusivas tributarias representan una grave afectación para las políticas recaudatorias de los países, por lo que, durante el transcurso de los años, los ordenamientos jurídicos de estos países han optado por implementar diversos métodos y/o herramientas que permitan controlar dichas prácticas, para lo cual, han seguido las recomendaciones de organismos internacionales como la OCDE, según el cual se debe tomar en cuenta que las disposiciones contra la elusión tributaria pueden tomar diferentes formas y su efecto sobre la seguridad jurídica debe ser considerado cuidadosamente en cada una de ellas.

Dentro de los diversos mecanismos que fueron adoptados por los ordenamientos jurídicos podemos encontrar las cláusulas antielusivas, las políticas antielusivas judiciales, los métodos interpretativos de la legislación, entre otros. Sin embargo, tanto la OCDE como los países que buscan eliminar las prácticas elusivas, eventualmente fueron optando por la implementación de cláusulas antielusivas.

Las cláusulas antielusivas, a la fecha, son consideradas los exponentes más representativos de técnicas para combatir la elusión tributaria dentro de los diversos ordenamientos jurídicos, siendo que, estas se clasifican según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho: (i) de modo muy genérico, como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho se formula con mayor o menor

grado de amplitud, y al cual se vinculan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirían en la asignación a la administración tributaria de facultades para desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusivo y aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir; o, (ii) de modo muy específico, en el cual se detalla un supuesto de hecho particular que, debido a la experiencia, se le reconoce una finalidad elusiva y en consecuencia, se le atribuye un tratamiento tributario particular<sup>57</sup>.

En ese sentido, las cláusulas generales se pueden definir como aquellas de expresión abierta y abstracta, las cuales son incorporadas para aplicar a un número indefinido de casos, razón por la que, normalmente aparecen recogidas en los códigos tributarios de los países. Por esta razón, para García Novoa, las cláusulas generales son las que mejor se acomodan a la definición de cláusulas antielusión, pues su presupuesto de hecho se caracteriza por su amplitud, lo cual permite su aplicación a una gran gama de supuestos<sup>58</sup>.

Asimismo, para la OCDE, la cláusula antielusiva general es un instrumento legal de último recurso que puede ser invocado por las autoridades fiscales para acabar con las prácticas inaceptables de elusión fiscal que, de otro modo, cumplirían con los términos y la interpretación legal de las leyes. En ese sentido, precisa que esta norma es usualmente diseñada para eliminar aquellas prácticas elusivas, que son llevadas a cabo de tal manera que trasgreden la intención de las leyes tributarias mediante el uso indebido de las normas o el abuso de las mismas.<sup>59</sup>

Por su parte, el departamento de economía y asuntos sociales de las Naciones Unidas señala que muchos países han decidido optar por la implementación de cláusulas antielusivas generales debido a su naturaleza genérica que permite su potencial aplicación a todos tipos de pagos, contribuyentes, transacciones e incluidas transacciones transfronterizas. Sin embargo, considera que si bien el propósito de estos instrumentos es evitar que los contribuyentes lleven a cabo acuerdos abusivos de

---

<sup>57</sup> César García Novoa, “Cláusulas antielusivas y convenios de doble imposición”, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Tomo II (Lima: IPTD, 2014), 668.

<sup>58</sup> *Ibidem*, 669.

<sup>59</sup> IMF/OECD, *OECD/IMF Report on Tax Certainty* (Paris: Update, 2018), [www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm)

elusión fiscal que reduzcan la base impositiva de un país, estos, a su vez, suelen desalentar las transacciones comerciales legítimas, por lo que, resulta importante que al implementar una cláusula antielusiva general, esta debe diferenciar de alguna manera entre transacciones abusivas de elusión fiscal y transacciones comerciales legítimas.<sup>60</sup>

En ese sentido, se puede concluir que las cláusulas antielusivas generales son normas jurídicas que, de manera genérica, delinean las conductas que podrían encontrarse comprendidas y reconocidas dentro de la figura elusiva. Asimismo, estas herramientas al ser de espectro genérico otorgan a las administraciones tributarias la posibilidad de neutralizar los efectos de cualquier acto elusivo, que pueda ser considerado como tal, al cumplir con los supuestos previstos por la norma.

Ahora bien, respecto a las cláusulas antielusivas específicas, García Novoa señala que estas son previsiones contenidas en la ley para un supuesto concreto. A diferencia de las cláusulas generales, que siempre se materializan en la atribución de una potestad genérica a la administración para desconocer indefinidos actos, hechos o negocios realizados en fraude o abuso, las técnicas legislativas para incluir en el ordenamiento las cláusulas especiales son de los más variados. Así, pueden adoptar las formas de hechos complementarios, presunciones o, incluso ficciones tributarias<sup>61</sup>.

Asimismo, precisa que las cláusulas especiales se caracterizan por ser aplicadas respecto a un supuesto elusivo concreto, por lo que, no suelen incluirse en normas codificadoras, sino, en las leyes específicas de regulación de los distintos tributos. Esto, pues mientras que, la aplicación de una cláusula general supone el recurso a una potestad genérica en manos de la administración tributaria; la cláusula antielusiva específica se utiliza para actuar contra un concreto supuesto descrito en la norma reguladora del tributo, resultando, simplemente, en la aplicación de esa norma específica.

### 2.3 Alcance conceptual de la cláusula antielusiva general

---

<sup>60</sup> Naciones Unidas, *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries Second Edition*, 49

<sup>61</sup> *Ibidem*, 670



En este apartado se desarrollará, en líneas generales, los conceptos jurídicos que se encuentran comprendidos dentro del alcance de las cláusulas antielusivas generales, precisando que, para efectos del presente trabajo de investigación no será materia de análisis ni debate la delimitación de las nociones jurídicas que son alcanzadas por la aplicación de una cláusula antielusiva general, pues las posiciones respecto a este punto son muy diversas, debido a que se rigen por el ordenamiento y sistema jurídico en el cual se encuentre regulada esta norma.

Siendo así, para determinar los alcances de la cláusula antielusiva general se debe partir de la premisa que el presupuesto de hecho de estas normas consiste en la determinación de un acto elusivo en términos genéricos, por lo que, dentro de este concepto pueden incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria que comprenda el término elusión.

De ese modo, como ya podrá haber sido advertido, para determinar el alcance de aplicación de la cláusula antielusiva general es necesario remitirnos al concepto de elusión tributaria, para lo cual, partiremos del desarrollo realizado en los apartados anteriores, donde se conceptualiza nociones jurídicas como simulación, abuso del derecho, fraude a la ley, entre otros.

En ese sentido, se debe tomar en cuenta que para determinar los conceptos que podrían estar inmersos dentro del alcance de la cláusula antielusiva, en primer lugar debemos descartar aquellos que implican la evasión de la obligación tributaria, dentro de ellos los actos en simulación absoluta y relativa, pues llevan como característica esencial la falsedad, hechos que se ocultan o disfrazan aparentando una realidad que no es tal, por tanto, en esos casos sí se ha producido el hecho imponible, que es tapado y no evitado.<sup>62</sup>

Siendo así, en lo que respecta a la elusión tributaria, el centro de la cuestión es el evitamiento, por tanto, en este concepto no hay una vulneración frontal de la norma que se configura al evitar no llevar a cabo el hecho imponible, sino que, por el

---

<sup>62</sup> Miguel Mur Valdivia, "Cláusula General Antielusiva – norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario", 593.

contrario, se renuncia a llevarlo a cabo a través de la realización de un medio jurídico anómalo. En ese sentido, para César García Novoa

(...) tales anomalías son límites implícitos que el ordenamiento civil fija al uso de la autonomía privada, pero deja en claro la distinción entre la elusión y la planificación cuando dice que no es conflicto (por tanto, no es evasión) la decisión de optar por un acto, hecho o negocio cuando tal decisión pretenda acogerse y de hecho se acoja a unos efectos civiles y mercantiles diferentes que el negocio acogido ofrece, ya que en situaciones como éstas se estaría ante un planeamiento fiscal lícito; así si alguien pensaba acogerse a una compraventa pero decide por el arrendamiento, ante la observación de que la compraventa constituye un hecho imponible mucho más caro, no está realizando un acto elusorio, en la medida que se acoja a todos los efectos civiles y mercantiles del arrendamiento. El negocio es real y las motivaciones irrelevantes. Para los españoles la cláusula antielusiva se denomina norma de conflicto por la tensión que genera el uso de una figura que es real pero abusiva.<sup>63</sup>

Siendo así, se puede advertir que los conceptos involucrados en una cláusula antielusiva general serían aquellos que agravan la causa como: (i) el negocio indirecto, (ii) la simulación en la causa (que no es regulada por nuestro Código Civil) (iii) el acto impropio y (iv) el fraude de ley. Estas figuras jurídicas no se encuentran regulados por nuestro ordenamiento jurídico, por lo que, para desarrollar su contenido se recurrió a la doctrina, que fue citada en los apartados anteriores respecto de cada una de estas figuras. Cabe precisar que, respecto al fraude de ley, este si se encuentra positivizado en materia civil, sin embargo, estos conceptos no son trasladables ni aplicables a la materia tributaria<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> César García Novoa, “La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria”, 105. Citado por Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga, en “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 38.

<sup>64</sup> Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 38.

Debe entenderse que la causa se relaciona con la finalidad objetiva del acto celebrado, lo que marca una diferencia con las razones o motivaciones erróneas o ilícitas. Por tanto, la causa es el elemento necesario de todo negocio jurídico, pues todo negocio persigue un fin, y este fin se individualiza en su causa<sup>65</sup>.

Asimismo, todos los conceptos que se aplican en una cláusula antielusiva general están referidos a negocios reales, en donde hay una afectación de causa. Sin embargo, ese solo hecho objetivo no basta para considerar que estamos ante un acto elusorio pues este solo demuestra la afectación en la causa, lo que no necesariamente puede estar ligado a fines tributarios. Es por ello que las diversas cláusulas antielusivas generales suelen vincular esta circunstancia con el denominado “juicio de elementos diferenciadores” que habría sido tomado de la doctrina del *business purpose* americana, sin embargo, este tema será desarrollado más adelante<sup>66</sup>.

Por otro lado, cabe mencionar brevemente que, por parte del derecho anglosajón, la cláusula antielusiva general implica necesariamente que se presenten análisis de tipo jurisprudencial y no tanto normativo, como sucede en el sistema jurídico del derecho continental, lo cual implica que los tribunales serán los encargados de revisar cada caso concreto, para así lograr el desarrollo jurisprudencial en el tiempo, considerando, entre otros criterios, los siguientes: a) *Substance over the form*; b) *Business purpose test*; c) *Step transaction*.

Como se puede apreciar, en los países del *common law*, el panorama parece más promisorio, pues, la practicidad en la aproximación a las problemáticas jurídicas, y la continua evolución de los precedentes jurisprudenciales ha permitido fortalecer criterios sobre sustancialidad de las operaciones que, a pesar de no estar tipificados en la ley, ofrecen mayor seguridad al administrado, en la medida que su aplicación es sistemática, y que por su uniformidad, es predecible<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> Lizardo Taboada Córdova, “La causa del Negocio Jurídico”. Citado por Miguel Mur Valdivia, en “Cláusula General Antielusiva norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, 583.

<sup>66</sup> César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria*, 390.

<sup>67</sup> Héctor Ramírez Pardo. *Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Colección Textos de jurisprudencia* (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016), 191.

## CAPÍTULO III: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

### 3.1 Los principios constitucionales como límites a la potestad tributario

La potestad tributaria se encuentra relacionada con la capacidad del Estado para crear y estructurar tributos, siendo en este aspecto, la Constitución la encargada de otorgar esta clase de capacidad al Estado, así como fijar las principales reglas en torno al ejercicio de dicha potestad. Aquí nos encontramos ante uno de los aspectos más importantes del proceso de juridización del poder político del Estado<sup>68</sup>.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señala, mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC que:

La potestad tributaria es la facultad para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Dicha potestad se manifiesta a través de los diferentes niveles de Gobierno u órganos del Estado (central, regional y local) y la misma no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios u límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen, siendo ello lo que permite, por una parte, que el ejercicio de la potestad tributaria sea constitucionalmente legítima; y, por otra, lo que garantiza que tal potestad no se efectúe de forma arbitraria y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas<sup>69</sup>.

En esa misma línea, con relación a los límites establecidos para el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado, con la finalidad que esta no sea ejercida de manera arbitraria en perjuicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes, la sentencia recaída en el Expediente N°02724-2007-PA/TC señala que:

---

<sup>68</sup> Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho Tributario: Temas básicos*, 111.

<sup>69</sup> Del mismo modo se han pronunciado las Sentencias recaídas en los Expedientes N° 2689-2004-AA/TC y N° 02724-2007-PA/TC.

Los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución, tales como el de legalidad reserva de ley, igualdad, respecto a los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad<sup>70</sup>.

De ello, se entiende que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, que cumplen una función garantista a los derechos de los contribuyentes, frente a un actuar arbitrario o abusivo por parte del Estado en ejercicio de su potestad tributaria, la cual, será justa y legítima siempre y cuando se realice observando los principios constitucionales previsto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

Por tanto, a continuación, se desarrollará los principios constitucionales que respaldan la constitucionalidad de incorporar una norma antielusiva general en nuestro ordenamiento jurídico, así como los principios constitucionales, que como limitantes al ejercicio de la potestad tributaria, se ven afectados ante la implementación de dicha herramienta.

### 3.2 Principios Constitucionales que sostienen la necesidad de utilizar la NAG

Las normas antielusivas generales tienen como función erradicar aquellos actos antijurídicos que, en perjuicio de la recaudación fiscal de un Estado, califiquen como elusivos. De ese modo, el Estado en ejercicio de su potestad tributaria tiene la facultad de implementar mecanismos que permitan combatir estos actos, los cuales se encontrarán respaldados por principios de carácter constitucional, como los mencionados a continuación:

#### 3.2.1 El deber de contribuir y el principio de igualdad

---

<sup>70</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 02724-2007-PA/TC, (Tacna 30 de julio de 2009, Sala Primera del Tribunal Constitucional).

El Tribunal Constitucional del Perú ha dejado establecido, mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC, que si bien el deber de contribuir no se encuentra recogido de manera expresa por la Constitución Política del Perú; este se encuentra comprendido implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado social de Derecho, es decir, en el artículo 43 de la referida Constitución.

Al respecto, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02727-2002-AA/TC señala que:

(...) detrás de la creación de un impuesto existe la presunción *iuris tantum*, de que, con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos, de modo que el no tener los derechos fundamentales vinculados a la materia tributaria un carácter de absolutos (...) deben ser releídos a la luz del principio de deber de contribuir con los gastos públicos, que constituye un principio implícito de nuestro Estado.<sup>71</sup>

De igual manera, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 06626-2006-PA/TC, se establece que:

En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, es decir, en el deber de contribuir que es una manifestación del principio de solidaridad, la cual permite admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la

---

<sup>71</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 02727-2002-AA/TC, (Lima, 19 de diciembre de 2003, Sala Primera del Tribunal Constitucional).

sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes<sup>72</sup>.

De ese mismo modo, el Tribunal Constitucional de España, ha señalado mediante la Sentencia N°50-1995 que:

(...) el Deber de Contribuir es un exponente de un interés colectivo social que le lleva a configurarse como principio básico de solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas, el concepto no sólo es predicable exclusivamente de aquellos contribuyentes que realizan el hecho imponible del tributo sino de todos aquellos obligados a los que se le imponen los deberes de colaboración para hacer efectivo dicho interés fiscal.

En ese sentido, el deber de contribuir viene a ser el desarrollo del principio de solidaridad en lo referente a la materia tributaria, según el cual, la sociedad tiene la imperiosa responsabilidad de participar en los asuntos públicos, siendo una de las manifestaciones de esta participación, el financiamiento de la actividad del Estado a través del pago de los tributos. Por lo que, calificarán como prácticas contrarias al principio de solidaridad, y, en consecuencia, al deber de contribuir, las actividades de evasión, elusión e informalidad<sup>73</sup>. Siendo este, uno de los fundamentos por el cual se sostiene la constitucionalidad de la incorporación de una norma antielusiva general en el ordenamiento jurídico.

En esa línea, Francisco Ruiz y Carmen Robles precisan que, el deber de contribuir se destaca por corresponder a una relación de colaboración entre el Estado y el ciudadano, debiéndose entender, en ese sentido, que, el punto de partida no es que el ciudadano se encuentra en cierto “punto muerto” (situación inactiva) y el Estado, tomando la iniciativa, le impone una carga tributaria (situación activa). Más bien se trata de que tanto el ciudadano como el Estado se encuentran en situaciones activas, que los llevan a tejer diversas relaciones de colaboración, entre la que se encuentra

---

<sup>72</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 06626-2006-AA/TC, (Tacna, 19 de abril de 2007, Sala Primera del Tribunal Constitucional).

<sup>73</sup> Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho Tributario: Temas básicos*, 128.

el deber de contribuir, cuyo fundamento, precisamente, descansa en el valor de solidaridad<sup>74</sup>.

Asimismo, Luis Durán indica que el deber constitucional de contribuir comprende varias prestaciones: (i) en primer lugar, se encuentra la conducta de tributar (pago de tributos); (ii) en segundo lugar, aparte del clásico deber de cumplir con las declaraciones juradas determinativas de tributos, aparecen nuevos deberes que facilitan la labor de control de la administración tributaria, tales como la emisión de comprobantes de pago y la tenencia de libros de contabilidad; y, (iii) en tercer lugar, se extienden deberes a cargo de terceros para que colaboren con el Estado en lo concerniente a la efectivización del cumplimiento de la obligación tributaria, asumiendo deberes de información o apoyo respecto de la actividad recaudadora que lleva a cabo la administración tributaria<sup>75</sup>.

Por su parte, de acuerdo a Jose Luis González, el deber de contribuir se fundamenta en la justicia distributiva, ideal que da sustancia al principio de llamar a cada integrante de una sociedad a participar en las necesidades públicas en razón de su potencia económica (capacidad contributiva). Así, la carga tributaria se encontrará justificada en la obligación de los integrantes de la sociedad de proporcionar los recursos necesarios para colaborar con el gasto público, sin embargo, esta carga tributaria sobre la riqueza, que implica el deber de contribuir, deberá ser adecuada y razonable, en función al principio de capacidad contributiva<sup>76</sup>.

Ahora bien, como se puede advertir de los párrafos anteriores, el deber de contribuir se encuentra estrechamente vinculado al principio de igualdad y al principio de capacidad contributiva, los cuales, corresponden a la graduación de la carga tributaria en función de la riqueza económica de los sujetos llamados a cumplir con el deber de contribuir.

---

<sup>74</sup> Francisco Ruiz De Castilla y Carmen Robles Moreno, “Constitucionalización de la definición de tributo”, *Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP*, no. 71 (2013): 272.

<sup>75</sup> Luis Durán Rojo, “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”, en *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller* (Lima: Palestra, 2006), 52.

<sup>76</sup> José Luis González, “Los principios tributarios, la capacidad contributiva y el deber de contribuir”, *Ius Et Veritas*, no.8 (2014): 311.



Siendo así, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia N° 033-2004-AI/TC ha dispuesto que:

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

En ese sentido, respecto al principio de igualdad, cabe precisar que este se encuentra expresamente previsto en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución, y, se caracteriza por ser un parámetro de razonabilidad relativo a los aspectos económicos de la estructura del tributo. Asimismo, Francisco Ruiz señala que el principio de igualdad se encuentra vinculado a la distribución de la carga tributaria en función de la riqueza económica de las personas, de tal forma que, las personas que posean el mismo nivel de riqueza económica deberán soportar cargas tributarias de igual peso o intensidad (igualdad horizontal); mientras que, aquellas personas que ostenten riquezas económicas de diferente nivel deberán soportar cargas tributarias de diverso peso en el sentido que a menor riqueza, le corresponderá una menor carga tributaria; y, a mayor riqueza, una mayor carga tributaria (igualdad vertical)<sup>77</sup>.

---

<sup>77</sup> Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho Tributario Peruano Principios y Fundamentos – Volumen I* (Lima: Palestra Editores, 2021), 121.

Finalmente, respecto a los principios de capacidad contributiva e igualdad, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°4014-2005-AA/TC indica que:

La capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza. Por su parte, el principio de igualdad tributaria sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado<sup>78</sup>.

### 3.2.2 El principio de combate contra el abuso del derecho

El artículo 103 de la Constitución Política del Perú recoge expresamente el principio constitucional de combate contra el abuso del derecho, el cual comprende el fraude a la ley, de acuerdo al siguiente texto:

Artículo 103.- Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho

Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

La Constitución no ampara el abuso del derecho.

---

<sup>78</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 4014-2005-AA/TC, (Lima, 20 de julio de 2005, sala Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen, Gonzales Ojeda, García Toma y Vergara Gotelli).

De ello, se puede advertir la existencia de un reconocimiento y mandato directo al legislador a repudiar las formas abusivas del derecho, de tal forma que, se debe interpretar esta norma de máximo rango, como un mandato para los ciudadanos y el Estado de tener que implementar instrumentos jurídicos que permitan luchar con el abuso de las formas jurídicas y el fraude a la ley.

Al respecto, Luis Duran señala que:

La prohibición del abuso del derecho (...) es una institución creada para evitar que sea el ciudadano el que abuse de su derecho y que construya estructuras formales ilícitas\_(ilícitas no en el sentido penal ni jurídico material sino en sentido constitucional, es decir, estructuras con formas jurídicas que violenten los valores de la Constitución). Como el Tribunal Constitucional ha señalado, los valores de la Constitución deben ser preservados y uno de los valores constitucionales que hay que preservar es la capacidad contributiva, lo que está violando es el conjunto de valores de la Constitución. Entonces, el problema en el fondo la reserva de ley contra la prohibición del abuso del derecho<sup>79</sup>.

En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha establecido a través de la Sentencia recaída en el Expediente N° 05296-2007-PA/TC que de ninguna manera la justicia a nombre de la Constitución: “(.) se ha hecho para justificar los abusos ni mucho menos para amparar el fraude”<sup>80</sup>.

Por su parte, el Tribunal Constitucional de España establece a través de la sentencia N° 76/1990, que:

(...) la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la administración tributaria. De donde se

---

<sup>79</sup> Maria Eugenia Caller, Luis Durán Rojo y Juan Luis Hernández. “¿Cuáles son los límites del planeamiento tributario a la luz de las norma XVI del título preliminar del Código Tributario?”, *Ius Et Veritas* (2016): 325.

<sup>80</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 05296-2007-AA, (Amazonas, 10 de junio de 2010, sala Vergara Gotelli, Landa Arroyo, Calle Hayen y Álvarez Miranda).

sigue, asimismo, que el legislador al habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes por las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias.

Siendo así, se debe entender el principio de combate al abuso del derecho, como un principio que faculta al legislador a implementar normas legales que permitan enfrentar los actos que configuren como abuso del derecho, el cual, a su vez, comprende el fraude a la ley tributaria, y, razón por la cual, este principio sostiene la constitucionalidad de implementar mecanismos como la norma antielusiva general.

De ese modo, el principio de combate al abuso del derecho suele ser uno de los fundamentos utilizados por las distintas jurisdicciones cuando deciden adoptar una norma antielusiva general. En nuestro caso particular, si bien este principio no ha sido expresamente recogido por la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°1121, que incorpora la norma antielusiva general al ordenamiento jurídico peruano; de igual manera, la doctrina lo ha considerado como uno de los principales valores constitucionales para sostener la existencia de la norma antielusiva general.

### 3.3 Principios Constitucionales afectados por la aplicación de la NAG

Como se ha afirmado anteriormente, el Estado se encuentra facultado para implementar mecanismos que le permitan enfrentar los actos de elusión tributaria, como la norma antielusiva general, en función a determinados principios constitucionales que avalan dicha facultad.

Sin embargo, debido a las características inherentes de la norma antielusiva general, su aplicación conlleva al resentimiento de determinados principios constitucionales, como el de libertad de contratar, reserva de ley y seguridad jurídica, los cuales serán explicados en los siguientes párrafos.

### 3.3.1 El Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley se encuentra contemplado en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú a través del siguiente texto:

#### Art. 74.- Principio de legalidad

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

Complementariamente a ello, la Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario también recoge el referido principio, mediante el siguiente texto:

#### **Norma IV: Principio de legalidad – Reserva de Ley**

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el

acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10 de esta norma;

- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario.
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Sobre el particular, Francisco Ruiz señala que la norma citada anteriormente advierte que, únicamente, por Ley o Decreto Legislativo se podrá establecer el hecho que será capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria: acreedor, deudor, base para el cálculo de la cuantía y la alícuota (porcentaje), por tanto, constituirá materia reservada a la ley, la creación y estructuración inicial del tributo; siendo este, el contenido fundamental del principio de reserva de ley. Por tanto, el autor concluye que la creación del tributo corresponde a un acto fundacional que debe ser entendido en términos absolutos, es decir, como un acto único e instantáneo, el cual se encuentra reservado a ley de modo exclusivo y excluyente, de tal manera que, dicho acto fundacional del tributo nunca podrá estar a cargo del reglamento o cualquier otra norma de rango inferior<sup>81</sup>.

En ese sentido, Fernando Zuzunaga explica que, la obligación tributaria se genera mediante la realización de la hipótesis de incidencia tributaria prevista en la norma, la cual debe encontrarse contemplada en la ley. La referida hipótesis se crea en virtud de la potestad tributaria del Estado, la cual debe contemplar como presupuesto, la realización de un hecho económico del administrado o el desarrollo de una actividad estatal a favor del mismo<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho Tributario Peruano Principios y Fundamentos – Volumen I*, 117.

<sup>82</sup> Fernando Zuzunaga, “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?”, *Ius Et Veritas*, no.53 (2014): 54.

Al respecto, el Tribunal Constitucional mediante la sentencia recaída en el expediente N° 2302-2003-AA/TC reconoce que esta obligación *ex lege* del tributo implica que el supuesto planteado en el instrumento normativo idóneo debe comprender todos los aspectos del hecho generador, no pudiendo ser alguno de ellos objeto de delegación a una norma de rango inferior, pues esto representaría una remisión normativa en blanco o “deslegalización” del tributo. Así, el Tribunal precisa que:

(...) respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

Por tanto, el Tribunal Constitucional define el principio de reserva de ley como uno relativo, el cual requiere que, el instrumento normativo idóneo para la creación del tributo regule los elementos esenciales y determinantes para reconocer al tributo como tal, de modo que todo lo adicional puede ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, pero no de modo independiente.

Cabe precisar que, al referirse a los elementos esenciales, estos deben ser entendidos como aspectos del hecho generador del tributo, tales como: (i) el aspecto material; (ii) el aspecto mensurable; (iii) el aspecto personal; (iv) el aspecto temporal; y, (v) el aspecto espacial. Asimismo, además de tales aspectos que conforman la hipótesis de incidencia o supuesto de hecho de la norma tributaria, comprende como elemento

esencial al término del mandato de la misma norma tributaria, esto es, a la alícuota o tasa del tributo<sup>83</sup>.

Del mismo modo, la Sentencia recaída en el expediente N°0042-2004-AI/TC sostiene que, en el Perú, el principio de reserva de ley debe ser entendido en su versión relativo. Siendo que, a la ley o norma con rango de ley le corresponde el establecimiento de las reglas básicas que tienen que ver con la creación y diseño del tributo.

Respecto a la característica “relativa del principio de reserva de ley”, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 2762-2002-AA/TC establece que:

(...) se flexibilice la reserva de ley permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la ley que establezca los límites al Ejecutivo; caso contrario estaríamos frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria, claramente proscrita por la Constitución.

Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización<sup>84</sup> de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla<sup>85</sup>.

---

<sup>83</sup> Fernando Zuzunaga, “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?”, 54

<sup>84</sup> Entendida como la delegación a una norma de rango inferior para regular algún aspecto que está constitucionalmente reservado a ser establecido ley.

<sup>85</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 2762-2002-AA/TC, (Lima, 30 de enero de 2003, sala Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Vicepresidente; Aguirre Roca, Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma).



Por último, respecto al principio de reserva de ley, el Tribunal Constitucional de España, mediante la Sentencia 185/1995 ha señalado lo siguiente:

(...) la reserva de ley se configura como una garantía de auto imposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes. Por ello mismo, cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la auto imposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial y personal queda plenamente satisfecha.

(...) la reserva de ley en materia tributaria exige que 'la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo' debe llevarse a cabo mediante una ley. También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad<sup>86</sup>.

En razón de lo expuesto, se puede concluir que el principio de reserva de ley constituye un límite a la potestad tributaria del Estado, mediante el cual se restringe

---

<sup>86</sup> Tribunal Constitucional. S.T.C. 185/1995, de 14 de diciembre (España, 12 de enero de 1995, Sala Carles Viver i Pi-Sunyer).

la creación del tributo, es decir, la regulación de los aspectos esenciales del mismo, exclusivamente a las normas con rango de ley, siendo que, toda regulación y aplicación que exceda lo dispuesto por la norma idónea para la creación del tributo significará la vulneración de este principio constitucional.

### 3.3.2 El principio de seguridad jurídica

Respecto al principio de seguridad jurídica cabe precisar que, si bien la Constitución peruana no contiene ningún artículo que explícitamente consagre dicho principio, el Tribunal Constitucional ha reconocido, de manera expresa, a través de diversas sentencias, la existencia de éste en el ordenamiento jurídico peruano. Dentro de ellas, se encuentra la sentencia recaída en el expediente N° 0016-2002-AI/TC, mediante la cual, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de seguridad jurídica constituye un principio consustancial del Estado Constitucional de Derecho que no sólo “(...) transita todo el ordenamiento incluyendo la Norma Fundamental que lo preside”, sino que además constituye “(...) la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad<sup>87</sup>”.

Dentro del mismo Expediente, el Tribunal Constitucional dispuso que, la indicada garantía se consolida en “la predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho (...). Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone ‘la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho’.

Del mismo modo, en la sentencia recaída en el expediente N° 01601-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha expresado, respecto al principio de seguridad jurídica, lo siguiente:

---

<sup>87</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 0016-2002-AI/TC, (Junín, 30 de abril de 2003, sala Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Vicepresidente; Rey Terry, Aguirre Roca, Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma).

El principio de la seguridad jurídica, ha dicho este Colegiado, es un principio que puede derivarse de diversas disposiciones constitucionales (tales como el artículo 2º, inciso 24, párrafos a y d; artículo 139º inciso 3 de la Constitución), siendo definida como la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y consolida la interdicción de la arbitrariedad, pues permite afirmar la predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho. En ese sentido, el principio *in comento* no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del *statu quo*, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal<sup>88</sup>.

Conforme a ello, Fernando Zuzunaga ha precisado que el principio de seguridad jurídica es un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Constitución que busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los causes del Derecho y la legalidad<sup>89</sup>.

Asimismo, para César García Novoa, la seguridad jurídica puede ser resumida en dos manifestaciones, por un lado, la llamada (i) seguridad de orientación, la cual, está vinculada a la previsibilidad consistente en la seguridad de las reglas de conducta, es decir, la certeza respecto a cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones de los particulares, para lo cual es necesario, al mismo tiempo, una seguridad respecto a la relevancia jurídica de los hechos. Por otro lado, se tiene (ii) la “seguridad de realización”, que consiste en la seguridad de que las proposiciones

---

<sup>88</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 01601-2012-PA/TC, (Lima, 24 de abril de 2012, sala Beaumont Callirgos, Mesía Ramírez y Eto Cruz).

<sup>89</sup> Fernando Zuzunaga, “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?”, 59

normativas, se van a aplicar a cada situación concreta con absoluto respeto a lo previsto en las mismas<sup>90</sup>.

En ese sentido, Juan De Pomar señala respecto al principio de seguridad jurídica, lo siguiente:

La seguridad jurídica constituye una garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicios. A su vez la seguridad jurídica delimita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos. (...)

(...) la seguridad jurídica puede ser entendida como un principio jurídico general, consustancial a todo Estado de Derecho, en virtud del cual el Estado, como órgano rector de una sociedad, debe necesariamente asegurar ciertas condiciones mínimas a sus súbditos a modo de garantías, en cuanto al ámbito administrativo, judicial, legislativo, y en general, en todos aquellos ámbitos en los cuales intervengan investido de la soberanía estatal<sup>91</sup>.

En esa misma línea, para Julio de Almeida, el principio de seguridad jurídica tiene dos manifestaciones concretas: la certeza en el Derecho y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente:

a) La certeza del Derecho: La seguridad jurídica requiere del principio de certeza como elemento fundamental, y en el derecho tributario ello adquiere una trascendencia aún mayor, pues las relaciones económicas modernas son cada día más dinámicas y obligan a que el sistema tributario requiera adaptarse continuamente a

---

<sup>90</sup> César García Novoa, “Aplicación de los Tributos y la Seguridad Jurídica”, *Derecho & Sociedad*, no.27 (2006): 27.

<sup>91</sup> Juan Miguel De Pomar, “Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional”, *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.23 (1992): 133.

las nuevas circunstancias económicas, pero sin producir desconcierto entre los contribuyentes.

b) La certidumbre de los remedios contra la arbitrariedad: Tanto al crear los tributos como al aplicar las normas jurídicas, la arbitrariedad de los órganos del Estado puede producirse – entre otras razones – por las distintas interpretaciones dadas a las normas jurídicas aplicables en cada caso, o a raíz de una defectuosa redacción de las normas a interpretar.

En tales casos, es evidente que la arbitrariedad atenta contra la seguridad jurídica en el derecho tributario. La arbitrariedad supone un comportamiento antijurídico de los órganos estatales. (...).

Es manifiestamente claro que la autoridad no puede actuar de manera ilimitada, pues la actuación de los órganos del Estado no puede ser arbitraria; sin embargo, cuando se produce alguna arbitrariedad del Estado al crear un tributo o al aplicarlo, los contribuyentes – en aras de la seguridad jurídica – deben contar con los remedios legales eficaces para la defensa de sus derechos, tanto a través de la acción fiscalizadora que corresponde al Poder Legislativo como en la legislación positiva, la que debe contemplar los mecanismos de defensa tales derechos para ejercitarlos eficaz y prontamente ante los órganos jurisdiccionales, estableciendo concretamente, a nivel constitucional, las acciones de inconstitucionalidad y de ilegalidad<sup>92</sup>.

Por su parte, el Tribunal Constitucional de España, mediante las SSTC 200/1989, 136/1991 y 165/1999) ha señalado respecto al principio de seguridad jurídica, que:

En suma, el principio de seguridad jurídica, traducido en su sentido más amplio como la confianza o la perspectiva

---

<sup>92</sup> Julio De Almeida, “El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del Tributo”, *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.23 (1992): 8 y 9.

razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho<sup>93</sup>.

Ahora bien, en conformidad con los párrafos anteriores, se puede advertir que de los postulados constitucionales de la seguridad jurídica se derivan diversos principios que comprenden dicho valor, como el principio de predictibilidad y de confianza legítima, el principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de irretroactividad, entre otros, cuyo análisis resulta importante, para efectos del presente trabajo de investigación.

#### A) Principio de predictibilidad y confianza legítima

Siendo así, el principio de predictibilidad y confianza legítima se encuentra regulado por el numeral 1.15 del TUO de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, a través del siguiente texto:

1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima. - La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad

---

<sup>93</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 3649/1995, (España, 27 de setiembre de 1999, sala de Carles Viver Pi-Sunyer, Julio Diego González Campos, Tomás S. Vives Antón, Vicente Conde Martín de Hijas y Guillermo Jiménez Sánchez).

administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.

Al respecto, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1272 establece que:

La predictibilidad, reflejo y expresión de la búsqueda de seguridad jurídica – en este caso, dentro de un procedimiento administrativo – demanda que la información entregada por la administración Pública sea completa y confiable, para así generar confianza en el quehacer de dicha administración. (...)

Por ello, la nueva redacción para el numeral 1.15 del Artículo IV de la LPAG identifica adecuadamente la predictibilidad con confianza legítima, aclara que la autoridad administrativa está obligada a dar información sobre el procedimiento a su cargo y, además, especifica cuál es el objetivo buscando cuando se proporciona información.

(...) Adicionalmente, se establece que la autoridad administrativa debe someterse al ordenamiento jurídico vigente. Por ello, si dicha autoridad decide cambiar de interpretación deberá hacerlo en forma razonable y motivada.

Cabe resaltar que, inicialmente, el principio de confianza legítima no se encontraba positivizado en nuestro ordenamiento jurídico, sin embargo, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1272 se incorporó expresamente en nuestra legislación. Sobre ello, Gabriel Donayre precisa que, si bien este principio no ha sido incorporado en un numeral aparte, sino que ha sido identificado con el principio de predictibilidad, lo cierto es que se trata de un nuevo principio positivizado en nuestro ordenamiento, cuyo contenido es más amplio que el principio de predictibilidad; y que por tanto brinda una mayor protección a los administrados<sup>94</sup>.

---

<sup>94</sup> Gabriel Donayre Lobo, “El principio de confianza legítima: ¿es posible su aplicación al Derecho Tributario?”. Citado por Defensoría del contribuyente y usuario aduanero, en “Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad”, 13.

Siendo así, con relación a la predictibilidad o previsibilidad en materia tributaria, César García Novoa señala que:

La seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad. (...) La idea de “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la “previsibilidad”; debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario<sup>95</sup>.

Por su parte, respecto al principio de confianza legítima, Jorge Bravo Cucci considera que este se deduce de los principios constitucionales de Estado de Derecho y seguridad jurídica, en los que el valor “certeza” es uno de los pilares fundamentales. Asimismo, afirma que este principio consiste en el respeto que el Estado debe garantizar a la confianza que legítimamente han adquirido los administrados por actos propios del Estado.<sup>96</sup>

En ese sentido, conforme con diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal<sup>97</sup> y sentencias de la Corte Suprema de Justicia<sup>98</sup>, Lourdes Castillo señala que los principios de predictibilidad y confianza legítima resultan aplicables a los procedimientos tributarios sin excepción, lo que incluye a los procedimientos de fiscalización; concluyendo lo siguiente respecto a la implicancia de dichos principios en materia tributaria:

- Los principios de predictibilidad y confianza legítima obligan a que la administración tributaria, en su actuar, permita a los

---

<sup>95</sup> César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Barcelona: Marcial Pons, 2000), 113.

<sup>96</sup> Jorge Bravo Cucci, “Algunos comentarios con relación a la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* no.53 (2013), 79.

<sup>97</sup> Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00122-3-2019, 00009-3-2019 y 10366-3-2018.

<sup>98</sup> Sentencias de Casación N° 2256-2015-LIMA, publicada el 2 de julio de 2019 y Casación N° 3331-2017-LIMA publicada el 4 de octubre de 2018



contribuyentes tener certeza sobre cuál será el comportamiento de la autoridad estatal en determinado caso que los involucra.

- El principio de confianza legítima en materia tributaria implica que, las expectativas que la administración tributaria ha generado con sus actuaciones (por ejemplo, a través de los resultados de fiscalizaciones de ejercicios anteriores) deben ser respetadas y protegidas en el futuro, salvo que se justifique en concreto, con argumentos objetivos y razonables, la necesidad de proceder de otra forma<sup>99</sup>.

De ese modo, a nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia recaída sobre el Expediente 000011-2010-PI/TC ha señalado lo siguiente:

(...) el principio de confianza legítima pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata de entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe, el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación<sup>100</sup>.

#### B) Principio de interdicción de la arbitrariedad

Ahora bien, respecto al principio de interdicción de la arbitrariedad en materia tributaria, cabe resaltar que, al igual que el principio de seguridad jurídica, este no ha sido recogido expresamente en la Constitución, sin embargo, el Tribunal

---

<sup>99</sup> Lourdes Castillo, “Aplicación de los principios de predictibilidad y confianza legítima en el procedimiento de fiscalización tributaria”, *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.70 (2021), 345.

<sup>100</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 000011-2010-PI/TC (Lima, 14 de junio de 2011, sala Mesía Ramírez, Álvarez Miranda, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Calle Hayen, Eto Cruz y Urviola Hani).

Constitucional ha desarrollado su contenido, de manera general, en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0090-2004-AA/TC, N° 06358-2008-PHC/TC, N° 3167-2010-PA/TC, N° 3151-2006-AA/TC, N° 1803-2004-AA/TC, N° 03515-2010-PA/TC, entre otras.

En ese sentido, el desarrollo jurisprudencial del principio de interdicción de la arbitrariedad en Perú ha sido limitado, siendo que, además, este principio es desarrollado de manera complementaria o adjetiva a otros principios, tales como: el principio del debido proceso sustantivo, principio de razonabilidad y el concepto de motivación<sup>101</sup>, lo cual se puede advertir del texto de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC:

El requisito de razonabilidad excluye la arbitrariedad. La idea que confiere sentido a la exigencia de razonabilidad es la búsqueda de la solución justa de cada caso. Por lo tanto, según lo expone Fernando Sainz Moreno (*vide supra*), ‘una decisión arbitraria, contraria a la razón (entendiendo que en un sistema de derecho positivo la razonabilidad de una solución está determinada por las normas y principios que lo integran, y no sólo por principios de pura razón), es esencialmente antijurídica’.

Por lo mismo, las determinaciones administrativas que se fundamentan en la satisfacción del interés público son también decisiones jurídicas, cuya validez corresponde a su concordancia con el ordenamiento jurídico. En ese orden de ideas, tales decisiones, incluso cuando la ley las configure como “discrecionales”, no pueden ser “arbitrarias”, por cuanto son sucesivamente “jurídicas” y, por lo tanto, sometidas a las denominadas reglas de la “crítica racional”.

El concepto de arbitrario apareja tres acepciones igualmente proscritas por el derecho: a) lo arbitrario entendido como decisión caprichosa, vaga e infundada desde la perspectiva jurídica; b) lo

---

<sup>101</sup> Jose Luis Mini Miranda, “Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el Código Tributario peruano”. (Tesis de maestría en Regulación, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, 2012),71.

arbitrario entendido como aquella decisión despótica, tiránica y carente de toda fuente de legitimidad; y c) lo arbitrario entendido como contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.

En consecuencia, lo arbitrario será todo aquello carente de vínculo natural con la realidad<sup>102</sup>.

Del mismo modo, la Sentencia recaída en el Expediente N° 06358-2008-PHC/TC señala lo siguiente:

Esta exigencia de motivación de las resoluciones judiciales guarda coherencia con el principio de interdicción de la arbitrariedad, el cual surge del Estado Democrático de Derecho (...) y tiene un doble significado: a) En un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad aparece como el reverso de la justicia y el derecho; y, b) En un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo (...). A lo dicho, debe agregarse que constituye deber primordial del Estado peruano garantizar la plena vigencia y eficacia de los derechos fundamentales, interdictando o prohibiendo cualquier forma de arbitrariedad (...)<sup>103</sup>.

Por último, las Sentencias recaídas en los Expedientes N° 3151-2006-AA/TC, N° 1803-2004-AA/TC, N° 3167-2010-PA/TC y N° 03515-2010-PA/TC, establecen el sustento constitucional que respalda el principio de interdicción de la arbitrariedad:

Al reconocerse en los artículos 3° y 43° de la Constitución Política del Perú el Estado Social y Democrático de Derecho, se ha

---

<sup>102</sup> Tribunal Constitucional. EXP N° 0090-2004-AA/TC, (Lima, 5 de julio de 2004, sala Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma).

<sup>103</sup> Tribunal Constitucional. EXP N° 06358-2008-PHC/TC, (Lima, 30 de junio de 2010, sala Mesía Ramírez, Beaumont Callirgos, Vergara Gotelli, Landa Arroyo, Calle Hayen, Eto Cruz y Álvarez Miranda).

incorporado el principio de interdicción o prohibición de todo poder ejercido en forma arbitraria e injusta. Este es un principio que se deriva a su vez de los principios de supremacía constitucional y del Estado de Derecho (...)<sup>104</sup>.

Siendo así, de los textos citados anteriormente, se puede concluir que el principio de interdicción de la arbitrariedad significa que se encuentra prohibida toda actuación arbitraria por parte de los órganos del Estado, es decir, toda actuación que no se encuentre debidamente motivada, que no se ejerza con razonabilidad y proporcionalidad en las decisiones y que sea realizada, consecuentemente, de manera injusta. Por tanto, en conformidad con dicho principio, corresponde el debido control sobre los poderes públicos y sobre los sujetos privados, el cual, deberá efectuarse con distintos márgenes y grados de intensidad, en aras de evitar la arbitrariedad en su actuar. De ahí que este principio funcione como un límite al ejercicio del poder<sup>105</sup>.

### C) Principio de irretroactividad

Por último, respecto al principio de irretroactividad, el artículo 103 de la Constitución Política del Perú señala que:

Artículo 103.- La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La Ley se deroga sólo por otra Ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad.

Como se puede apreciar del texto citado, la regla general respecto a la aplicación de la norma en el tiempo corresponde a la irretroactividad de la norma jurídica, y, como

---

<sup>104</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 3151-2006-AA/TC (Lima, 17 de setiembre de 2008, sala Mesía Ramírez, Vergara Gotelli, Landa Arroyo, Beaumont Callirgos y Eto Cruz).

<sup>105</sup> Anónimo, “Principios de los procesos constitucionales incorporados por la jurisprudencia”, LP Pasión por el Derecho, 5 de noviembre de 2021, <https://lpderecho.pe/principios-incorporados-jurisprudencia-tribunal-constitucional/>.

excepción, la retroactividad en material penal, siempre que está favorezca al reo. Por tanto, cualquier otra norma legal, dentro de ellas, la tributaria, que pretenda tener efectos retroactivos resulta violatoria al principio de irretroactividad de la ley, consagrado en la Constitución Política del Perú<sup>106</sup>.

En ese sentido, Marcial Rubio precisa que, el artículo 103 de la Constitución recoge la teoría de los hechos cumplidos en materia de aplicación temporal de las normas, debido a que, se exige que cada norma sea aplicada durante su período de aplicación inmediata, prohibiendo como regla general la ultractividad de la norma previa o la retroactividad de la norma subsiguiente, salvo la retroactividad penal benigna. Al respecto, el mismo autor señala que la teoría de los hechos cumplidos consiste en que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, es decir, bajo su aplicación inmediata<sup>107</sup>.

Del mismo modo, Francisco Ruiz De Castilla señala que de acuerdo al texto de la Constitución, la norma legal, una vez vigente, se aplica a los hechos posteriores (aplicación inmediata de la norma), siendo que, la entrada en vigencia de una nueva norma supone que esta no pueda ser aplicada a los hechos que han ocurrido antes del inicio de la dicha vigencia. De allí proviene la utilización del término “irretroactividad”<sup>108</sup>.

Por su parte, para Ángel Chávez, el principio de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 103 de la Constitución como garantía de los derechos del contribuyente es oponible como defensa frente a aquella ley tributaria retroactiva dictada por el legislador que arbitrariamente viola los principios tributarios afectando desfavorablemente al contribuyente originando inseguridad y desconfianza en los contribuyentes<sup>109</sup>.

---

<sup>106</sup> Carmen Robles Moreno, “Aplicación en el tiempo de la norma tributaria” en Libro Homenaje a Felipe Osterling (Lima, Palestra Editores, 2008): 1776.

<sup>107</sup> Marcial Rubio Correa, *La aplicación de la norma jurídica en el tiempo* (Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2007),40.

<sup>108</sup> Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho Tributario Peruano Principios y Fundamentos – Volumen I*, 184.

<sup>109</sup> Ángel Chávez González, “El principio de la «Retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993”, *Revista Derecho y Sociedades*, no. 33 (2009): 171-178 <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17468>

Asimismo, de acuerdo a Juan Miguel de Pomar:

(...) la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, - con excepción de aquellos casos denominados de retroactividad benigna, cuyo análisis escapa el alcance del presente trabajo – conspira en perjuicio de la seguridad jurídica de los miembros de la sociedad, toda vez que las normas dictadas en un momento dado son – o deben de ser – producto y reflejo de una determinada realidad, y en el momento en que se incorporan al ordenamiento jurídico, se incorporan asimismo a esa realidad, e interactúan con el comportamiento de los contribuyentes. En tal sentido, normas posteriores no podrían, en base a realidades anteriores inexistentes, o no consideradas en su oportunidad, pretender modificar una situación ya consolidada<sup>110</sup>.

Por su parte, para Julio de Almeida:

El principio de irretroactividad de las leyes impide a los órganos del Estado dictar o aplicar leyes con efectos retroactivos; en resguardo de la seguridad jurídica.

Este principio no debe entenderse referido únicamente a las leyes sino a todas las normas jurídicas, incluyendo a las de igual rango que la ley (decretos legislativos) y a las de rango inferior (decretos supremos, resoluciones supremas, etc.), toda vez que sería absurdo interpretar literalmente que normas jurídicas de menor jerarquía si pueden ser retroactivas porque el mencionado precepto constitucional sólo prohíbe expresamente la irretroactividad respecto de las leyes.

(...)

Resulta claro que si las leyes pudieran ser retroactivas, no existiría seguridad jurídica, habida cuenta que nadie podría tener la certeza que sus hechos, situaciones o relaciones jurídicas en general, nacidos y concluidos con arreglo a la legislación vigente en un momento dado, han quedado finiquitados, firmes e inamovibles, pues ausente el

---

<sup>110</sup> Juan Miguel De Pomar, “Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional”, 140.

principio de irretroactividad de la ley, nada impediría que se dicten normas jurídicas, inclusive de orden tributario, que resulten afectando tales hechos, situaciones o relaciones jurídicas cuyas consecuencias concluyeron bajo la legislación anterior. De aquí se advierte pues que el principio de irretroactividad de la ley es, indiscutiblemente, generador de certeza y de seguridad jurídica<sup>111</sup>.

De manera complementaria al texto de la Constitución, el artículo III del Título Preliminar del Código Civil peruano establece como regla general que las normas jurídicas deben ser aplicadas a las relaciones y situaciones jurídicas existentes, es decir, desde el día en que entran en vigencia. Esto, de acuerdo al siguiente texto:

### **Artículo III.- Aplicación de la ley en el tiempo**

La ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

Conforme a ello, cabe precisar que, la normativa peruana, previamente citada, guarda coherencia con lo dispuesto por el artículo 71 de la Carta de Derechos del Contribuyente, emitida el 09 de noviembre de 2018, para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), institución a la cual Perú pertenece, el cual dispone que el derecho a la irretroactividad y la anterioridad de las normas tributarias materiales o sustanciales, así como a la irretroactividad de los preceptos penales, infraccionales o sancionatorios más gravosos, los cuales constituyen derechos derivados del principio de seguridad jurídica.

Para efectos del presente trabajo de investigación, en los siguientes capítulos se analizará la discusión generada respecto a la aplicación en el tiempo de la norma XVI debido a la posición asumida por la administración tributaria, según la cual, esta será aplicable a todos los actos, hechos y situaciones producidos desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N°1121, es decir, desde el 19 de julio del 2012. Esta circunstancia ha suscitado numerosos debates respecto a si la

---

<sup>111</sup> Julio De Almeida, “El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del Tributo”, 18 y 19.

aplicación de la norma XVI de acuerdo a lo señalado por la administración afecta la seguridad jurídica de los contribuyentes, manifestada a través del principio de irretroactividad de la Constitución peruana.

#### 3.4 Ponderación de los principios constitucionales tributarios

La implementación de una cláusula antielusiva general como herramienta administrativa para combatir la elusión tributaria siempre ha resultado problemática, pues, esta genera la confrontación de diversos principios constitucionales debido a las características inherentes de la propia norma. Como consecuencia de ello, esta confrontación ha sido materia de abundantes discusiones y debates por parte de la doctrina para poder determinar la necesidad de implementar esta herramienta; por lo que, en el presente apartado se desarrollará las diversas posiciones que existen al respecto y la postura que será recogida para efectos del presente trabajo de investigación.

Siendo así, debemos partir de la premisa que todo ordenamiento jurídico que le ha otorgado el rango de norma suprema a la Constitución, mediante la cual se reconocen valores fundamentales como el derecho de libertad contractual, el principio de reserva de ley y el principio de seguridad jurídica; la regla general que regula las conductas de las personas es que estas pueden realizar actos jurídicos o negocios en la forma que crean conveniente, sin que estos puedan ser desconocidos por parte de ningún órgano gubernamental. Esto quiere decir, que todos tenemos derecho a realizar las acciones que creamos convenientes, siempre que estas no se encuentren prohibidas.

En ese sentido, podemos trasladar esta premisa al tema que nos concierne y de ese modo advertimos que en un ordenamiento jurídico donde se permite a los particulares realizar todas aquellas actividades que no se encuentren expresamente prohibidas, las operaciones que lleven a cabo dichas personas al amparo de los diversos valores constitucionales recogidos por la norma suprema no pueden ser desconocidas por ningún órgano u organismo externo a las propias partes que manifestaron su voluntad para llevar a cabo dichas operaciones, lo cual, se puede



expresar en la imposibilidad de la administración tributaria de poder desconocer u otorgarle un tratamiento tributario diferente a las operaciones o transacciones que fueron efectivamente realizadas por los particulares en ejercicio de su libertad contractual y demás derechos constitucionales.

Sin embargo, la implementación de una cláusula antielusiva general implica que aquellas operaciones que fueron realizadas al amparo de lo señalado en el párrafo anterior puedan ser en algún momento desconocidas o si no desconocidas, se les puede dar un tratamiento tributario distinto de las operaciones que realmente llevaron a cabo, con lo cual, se debe entender que, a diferencia de la simulación y de los casos en los cuales la administración pueda recalificar un negocio jurídico y darle el sentido real del negocio con independencia de la denominación que le dieron las partes; en la elusión nos encontramos ante negocios jurídicos reales, siendo que las partes no escondieron nada, sino que, por el contrario, estos llevaron a cabo un negocio jurídico real y lo declararon tal cual lo llevaron a cabo.<sup>112</sup>

De ello surge el cuestionamiento respecto al motivo por el cual se podría desconocer aquellos negocios jurídicos reales que fueron realizados al amparo de principios y derechos constitucionales. Para ello, se debe entender que la libertad contractual es un valor constitucional reconocido expresamente y que debe ser respetado por todos los medios, por lo que, solo cuando esta libertad contractual sea ejercida de un modo abusivo sin una sustancia económica, la consecuencia será que la administración pueda darle los efectos tributarios de un negocio no realizado y esto definitivamente se debe entender como una facultad extraordinaria<sup>113</sup>.

En ese escenario, se advierte que la cláusula antielusiva general conlleva a la confrontación de diversos principios constitucionales. Por un lado, tenemos los principios que justifican la necesidad de la existencia de una cláusula antielusiva general, que son el principio del deber de contribuir, igualdad y el principio de combate al abuso del derecho; y, por el otro, tenemos a los principios constitucionales que se ven afectados con la introducción de esta norma, que son el

---

<sup>112</sup> Cesar Gamba Valega, “Aspectos constitucionales de la cláusula antielusiva general”. Ponencia presentada en el Seminario de la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima sobre la Cláusula Antielusiva General - Los parámetros de fondo y forma para su aplicación, Lima, 06 de junio, 2019.

<sup>113</sup> Ibidem.

principio de reserva de ley, el principio de seguridad jurídica, el derecho a la libertad contractual.

Sobre ello, para Jorge Lizárraga la incorporación de una cláusula antielusiva general podría vulnerar los valores constitucionales de reserva de ley y tipicidad, al no contemplar de manera clara y precisa la hipótesis de incidencia. No obstante ello, esta norma por sí misma tiene su fundamento en otros valores constitucionales, entre ellos, el respecto a la igualdad, el deber de contribuir y el combate al abuso del derecho<sup>114</sup>.

Así, al combatir la elusión fiscal se pretende que todos los contribuyentes cumplan con su deber de contribuir en función a su verdadera capacidad contributiva lo cual se relaciona íntimamente con el derecho a la igual de todos los contribuyentes al sostenimiento del gasto público.

Para Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga, si bien se entiende que la cláusula antielusiva general es constitucional, pues prevalecen unos principios respecto a otros, esto no desmerita que se necesite implementar procedimientos y mecanismos a través de los cuales se reduzca la vulneración de estos principios, puesto que si bien en el análisis realizado se puede desprender que la norma antielusiva es constitucional y necesaria, el uso de ella por parte de la administración tributaria si podría devenir en inconstitucional en su ejercicio, puesto que al ser una norma tan abstracta y general, esta otorga mucha discrecionalidad a la administración tributaria, encarga de su aplicación y es en ese aspecto, en el cual nos encargaremos de analizar los demás puntos. Ahora que se ha determinado que la norma es constitucional, es necesario analizar si los mecanismos para reducir la vulneración de los principios constitucionales que constituyen garantías para los contribuyentes han sido eficientes.<sup>115</sup>

De ese modo, en la actualidad, el legislador moderno reconoce que el fenómeno de la elusión es una conducta reprochable, por lo que, la implementación de

---

<sup>114</sup> Jorge Lizárraga Ibáñez, “La cláusula antielusiva general y su relación con las cláusulas antielusivas específicas”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2021): 461 y 462.

<sup>115</sup> Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 63.

mecanismos, como la cláusula antielusiva general, son necesarios para enfrentar estos actos. Por tanto, pese a que la cláusula antielusiva general representa un alto grado de restricción a principios constitucionales como el de reserva de ley y el principio de seguridad jurídica, una ponderación contemporánea de los mismos junto con los principios de igualdad y capacidad contributiva concluye que la incorporación de esta norma antielusiva es tolerable en nuestro sistema jurídico tributario<sup>116</sup>.

Al respecto, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121, norma que implementó la norma XVI en nuestra legislación, señala lo siguiente respecto de la correlación entre la incorporación de dicha norma y los principios tributarios:

(...) aun cuando se considerase que se afecta el principio de legalidad y la reserva de ley como algunos autores afirman, debe tenerse en cuenta que las afectaciones a los principios y derechos previstos en la Constitución son permitidas siempre que se lleve a cabo respetando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que no cabe admitir que los derechos y principios constitucionales tienen carácter absoluto. En ese entendido y bajo las circunstancias explicadas, tal afectación no constituiría vulneración o violación de los principios de legalidad o de reserva de ley, cuando han sido ponderados con el deber de contribuir, y los principios de capacidad contributiva e igualdad, todos con igual reconocimiento constitucional.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 05296-2007-PA/TC establece que:

(...) si bien el valor de seguridad jurídica informa a todo el ordenamiento jurídico y por ende es sustento de instituciones como la prescripción, no deja de ser menos cierto que existen otros bienes

---

<sup>116</sup> Khaled Luyo Acosta, “¿Permite la cláusula antielusiva general peruana (norma XVI) recalificar un acto elusivo mediante la aplicación del principio contable de sustancia sobre forma?”, en *Tributación y contabilidad, cambios paradigmáticos en la contabilidad y efectos en el impuesto a la renta empresarial, discrepancias y posibilidad de armonización* (Lima: Gaceta Jurídica, 2020), 595 y 596.

jurídicos y derechos fundamentales igual de esenciales en el orden constitucional que podrían estar en conflicto, como es el caso del deber de respeto, cumplimiento y defensa de la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación, de la prohibición del abuso del derecho o del debido proceso sustantivo. Así, el valor seguridad jurídica no puede ser concebido de manera unilateral o aislada, sino de manera coherente con el resto de bienes constitucionales, de tal modo que su utilización no colisiones frontalmente con otros valores esenciales reconocidos también por la Constitución, por lo que no resultaría justificable, que el pretexto de la seguridad jurídica se termine por vaciar de contenido a lo que se proclama o promueve desde la propia Constitución<sup>117</sup>.

Desde la perspectiva peruana, uno de los aspectos de la cláusula antielusiva general que implica la vulneración de principios constitucionales es la aplicación retroactiva de la norma XVI a supuestos de hecho ocurridos durante el período de suspensión normativa (del 13 de julio de 2014 al 7 de mayo de 2019), pues esto supone un resentimiento de la seguridad jurídica y del carácter de predictibilidad de las normas en perjuicio de los contribuyentes, en tanto se estaría pretendiendo aplicar una norma sustantiva que recién contó con un alcance definido con la publicación del Reglamento<sup>118</sup>.

Por tanto, de las posiciones descritas se desprende que la cláusula antielusiva general es constitucional, sin embargo, gran parte de la doctrina nacional coincide que esta necesita una serie de garantías, para no agravar la afectación que se puede producir a los contribuyentes, así como: (i) términos más precisos, (ii) procedimiento garantista, (iii) carga de la prueba por parte de la administración; y (iv) criterios claros para la aplicación de la norma<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> Tribunal Constitucional. EXP. N° 05296-2007-PA/TC, (Amazonas, 10 de junio de 2010, sala Vergara Gotelli, Landa Arroyo, Calle Hayen y Álvarez Miranda).

<sup>118</sup> Humberto Astete Miranda y Jorge Ríos Delgado, “Algunos lineamientos para el respeto de los derechos de los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización tributaria en el que se discuta la existencia de un supuesto de posible elusión fiscal”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 70 (2021): 267.

<sup>119</sup> Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 67.

En consecuencia, se puede concluir que existen una serie de características e implicancias de la cláusula antielusiva general que suponen la confrontación de diversos principios constitucionales; sin embargo, la posición mayoritaria y la que se va a adoptar para el presente trabajo de investigación es aquella que considera que si bien existen principios constitucionales como el de seguridad jurídica, reserva de ley, libertad contractual, e, incluso el de legalidad, que son transgredidos, esto no implica que la cláusula antielusiva general sea inconstitucional; sino que, los valores constitucionales que respaldan la implementación de esta herramienta prevalecerán sobre la inminente vulneración de los principios antes mencionados, sin embargo, los ordenamientos jurídicos deben buscar aminorar dicha vulneración mediante la implementación de criterios de aplicación claros y garantistas para los contribuyentes, con la finalidad de que esta herramienta de inminente afectación constitucional no implique un uso irrestricto por parte de las administración tributarias y un desconocimiento de los derechos que respaldan a los administrados.

### 3.5 Derechos de los contribuyentes ante la aplicación de la cláusula antielusiva general

La implementación de una cláusula antielusiva general plantea una serie de problemas administrativos, dentro de ellos, la amplia discrecionalidad que requieren las autoridades fiscales para tomar las medidas adecuadas en la determinación de las consecuencias fiscales en aplicación de dicha norma, con la finalidad de denegar los beneficios fiscales o desconocer los efectos tributarios que, de otro modo, resultaría de una determinada transacción<sup>120</sup>. Por ese motivo, muchos países han adoptado procesos especiales de revisión o aprobación para la aplicación de sus cláusula antielusiva general a fin de garantizar la coherencia y minimizar la incertidumbre, lo cual será materia de análisis en los siguientes apartados.

Siendo así, cabe precisar que, a la fecha, la posición predominante respecto a la constitucionalidad de la cláusula antielusiva general relacionada a los diversos principios constitucionales que se contraponen como consecuencia de su aplicación, concluye que toda cláusula antielusiva general, debido a las características inherentes de la misma, representa un alto grado de afectación a valores

---

<sup>120</sup> Naciones Unidas, *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries Second Edition*, 55

constitucionales como el derecho de libertad contractual, el principio de reserva de ley y el de seguridad jurídica, sin embargo esta afectación se contrapone con principios constitucionales como el deber de contribuir y la necesidad de erradicar las prácticas abusivas del derecho, por lo que, resulta necesaria y tolerable en un sistema tributario.

Sin embargo, esta tensión inherente a una cláusula antielusiva general puede verse agravada o mitigada, en la medida que el legislador y los órganos resolutores de un determinado ordenamiento jurídico decidan adoptar una posición pro-contribuyente o pro-administración respecto a la aplicación de dicha norma. En ese sentido, de encontrarse en el primer supuesto, se optará por implementar elementos que permitan garantizar los derechos de los contribuyentes ante un uso irrestricto y arbitrario por parte de la administración tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización, donde esta institución pretenderá desconocer los actos celebrados por los contribuyentes; mientras que, en el supuesto que se asuma la segunda postura, estas instituciones conducirán sus decisiones a facilitar la aplicación de la cláusula antielusiva general con miras recaudatorias, y, no en garantizar los derechos constitucionales de los contribuyentes.

De ese modo, como se mencionó en el primer párrafo, diversos ordenamientos jurídicos han promulgado una serie de normas complementarias que permiten dirigir la aplicación práctica de la cláusula antielusiva general y sus consecuencias jurídicas, con la finalidad de mitigar la vulneración de los principios constitucionales de reserva de ley y principalmente, del de seguridad jurídica.

En el caso de Perú, se dispusieron normas complementarias para regular la aplicación de dicha herramienta, las cuales han ocasionado que, nuevamente, se discuta si estas medidas incrementan el grado de afectación de los principios constitucionales, y, en consecuencia los derechos de los contribuyentes. De hecho, al haberse dictado estas normas complementarias que regulan su aplicación práctica, la cláusula antielusiva general peruana puede ser, hoy en día, aplicada en cualquier procedimiento de fiscalización definitiva iniciado por la administración tributaria. Ante ello, resulta válido preguntarse cuáles son los límites que se deben considerar en un procedimiento de fiscalización en el que la administración tributaria pretenda

calificar operaciones realizadas por los contribuyentes como elusivas al amparo de dicha norma, sin que ello involucre un resentimiento de los derechos de los administrados. Esta interrogante encuentra razones justificadas a partir de la lectura de las normas que regulan tanto los aspectos sustanciales como procedimentales de la cláusula antielusiva general, en tanto dejan espacios a más de una interpretación que pareciera tener que resolverse en la aplicación práctica de la norma<sup>121</sup>.

Por tanto, en los siguientes capítulos se analizará estos criterios de aplicación práctica implementados en los diversos ordenamientos jurídicos, si estos resultan suficientes para garantizar los derechos de los contribuyentes, si resulta necesaria su modificación, su eliminación, o requieren de otros elementos complementarios para cumplir con su finalidad garante de derechos constitucionales. Asimismo, se evaluará la necesidad de implementar estos elementos vía normativa o vía jurisprudencial, de acuerdo al criterio de aplicación.

---

<sup>121</sup> Humberto Astete Miranda y Jorge Ríos Delgado, “Algunos lineamientos para el respeto de los derechos de los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización tributaria en el que se discuta la existencia de un supuesto de posible elusión fiscal”, 242.

## **CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL EN PERÚ – NORMA XVI**

### 4.1. Antecedentes – Norma VIII del TUO del Código Tributario

El 21 de abril de 1996 se incorporó la primera norma antielusiva general en el segundo párrafo de la Norma VIII del TUO del Código Tributario a través del Decreto Legislativo N° 816, con el siguiente texto:

#### **Norma VIII – Interpretación de normas tributarias**

(...)

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.

Al respecto, César García Novoa señaló que el propósito del texto original de la Norma VIII era introducir la posibilidad de que los hechos imponibles pudiesen ser calificados de acuerdo a su contenido económico, puesto que dicho contenido sería el que permitiría revelar la capacidad contributiva que se pretende afectar mediante el tributo correspondiente<sup>122</sup>. Cabe precisar que existen posiciones diversas respecto a si las cláusulas de calificación del hecho imponible deben ser consideradas como antielusivas; sin embargo, para efectos del presente trabajo se entenderá como

---

<sup>122</sup> César García Novoa, César, “Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano”. Citado por Khaled Luyo Acosta, Khaled, en ¿Permite la cláusula antielusiva general peruana (norma XVI) recalificar un acto elusivo mediante la aplicación del principio contable de sustancia sobre forma?, 593-595.



aceptada esta posición y en consecuencia, se considerará el texto original de la Norma VIII como la primera cláusula antielusiva general peruana.

En ese mismo sentido, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 816 señaló que a través de la Norma VIII se pretendía “establecer la primacía de la realidad frente a las normas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo”<sup>123</sup>.

El Tribunal Fiscal se pronunció en diversas resoluciones respecto al alcance de la Norma VIII original, de acuerdo al texto de la RTF N° 590-2-2003, mediante el cual se estableció que el segundo párrafo de la Norma VIII original:

(...) incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponible ocultos por formar jurídicas aparentes.

En esa misma línea, la RTF N° 06686-4-2004 señaló que el segundo párrafo de la Norma VIII recogió el criterio de calificación económica de los hechos cuya aplicación “lleva implícita la facultad de la administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente cuando este resulta manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados”.

Sin embargo, con posterioridad, el 22 de setiembre de 1996 se publicó la Ley N° 26663, la cual modificó la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, eliminando la última parte del segundo párrafo de la referida norma, quedando redactado de la siguiente manera:

---

<sup>123</sup> Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 816, publicado el 21 de abril de 1996 cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

## **Norma VIII – Interpretación de Normas Tributarias**

(...)

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.

La exposición de motivos de la Ley N° 26663, justificó la remoción parcial de la Norma VIII indicando que:

(...) se cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto este pretende otorgar a la administración la facultad de hacer una abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imposables situaciones económicas que la administración considere que son reales.

La referida exposición de motivos agrega que, además debemos tener en cuenta que “el Derecho es eminentemente formal, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes, lo cual constituye una garantía contra la arbitrariedad”. Por estas razones, la Norma VIII fue modificada al entenderse como una norma que vulneraba el principio constitucional de legalidad.

Al respecto, César Luna Victoria señala que la norma fue derogada, a solo seis meses de su promulgación, por el Congreso de la República, debido a que, se consideraba que esta norma otorgaba a la administración tributaria la facultad de hacer abstracción de los actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imposables a situaciones económicas que considera que son los reales sin tener en cuenta que el derecho es eminentemente formal.<sup>124</sup>

---

<sup>124</sup> César Luna Victoria, “La cláusula Antielusiva general en el ordenamiento peruano. El procedimiento garantista”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* no. 65 (2018):495.

Del mismo modo, Carla Mares señala que la dación de esta norma generó una gran polémica a los pocos meses de su publicación, por lo que, el Congreso decidió derogar la parte final del segundo párrafo, bajo el entendimiento de que la cláusula antielusiva general incorporada contrariaba los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.<sup>125</sup>

#### 4.2. Norma antielusiva general en Perú – norma XVI del TUO del código tributario

Con fecha 18 de julio de 2012, se publicó el Decreto Legislativo N° 1121, vigente desde el 19 de julio de 2012, a través del cual se modificó nuevamente el texto de la Norma VIII del TUO del Código Tributario; y, a su vez, se incorporó la norma XVI, que comprende la cláusula antielusiva general peruana.

De ese modo, se eliminó la facultad para recalificar los actos del texto de la Norma VIII del Código Tributario quedando redactado de la siguiente manera:

##### **Norma VIII: Interpretación de normas tributarias**

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Por su parte, respecto al texto de la norma XVI (citado en el Anexo I) se debe advertir que el primer y último párrafo comprenden la figura de calificación de actos jurídicos, así como los actos de simulación; regla igual a la comprendida en la antigua Norma VIII del Código Tributario, con lo cual la novedad de esta norma fue la introducción de los párrafos segundo al quinto, que incorporaron la norma antielusiva general peruana. Al respecto, César Gamba señala que hasta antes de la

---

<sup>125</sup> Carla Mares Ruiz, “La cláusula antielusiva general prevista en la norma XVI del Código Tributario, 5.

entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, la administración tributaria solo contaba con facultades que le permitían calificar los hechos realizados por los contribuyentes con prescindencia de la denominación que las partes habían dado a sus contratos y además, con facultades para desconocer o recalificar actos simulados, sin embargo, esto no comprendía la posibilidad de que la administración combata actos reales que tenían la exclusiva finalidad de obtener un ahorro fiscal, mediante el uso de negocios anómalos<sup>126</sup>. Es por dicha razón, que se consideró la necesidad de implementar una norma antielusiva general.

En esa misma línea, Roberto Casanova señala que los párrafos primero y sexto recogen el principio de *substance over the form* (sustancia sobre la forma) que permite la recalificación económica de los hechos para combatir lo que se conoce en materia fiscal como simulación, mientras que los párrafos segundo al quinto desarrollan la norma antielusiva general, señalándose además las consecuencias fundamentales que se generarían de su eventual aplicación a transacciones cuya exclusiva finalidad haya sido la obtención de ventajas fiscales indebidas.<sup>127</sup>

Respecto a la calificación económica recogida en el primer párrafo de la norma XVI, Francisco Ruiz señala que esta consiste en la actividad intelectual que procura determinar la figura jurídica que corresponde aplicar cuando, en el plano de la realidad, ocurre un hecho que es capaz de generar el nacimiento de la obligación tributaria<sup>128</sup>.

En ese sentido, resulta necesario diferenciar la facultad otorgada en los párrafos primero y sexto de la norma XVI, mediante el cual se permite la recalificación económica de los hechos, de los párrafos segundo a quinto de la norma, que recoge la norma antielusiva general, la cual otorga una facultad a la administración extraordinaria para considerar que si bien los contribuyentes llevaron a cabo un determinado negocio jurídico, estos han incurrido en los tests de propiedad y de

---

<sup>126</sup> César Gamba Valega, “Apuntes para determinar la «Naturaleza» de la potestad de la SUNAT para combatir los «supuestos de elusión de normas tributarias» establecidas en la norma XVI del Código Tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 354.

<sup>127</sup> Roberto Casanova-Regis y Daniel Arana, “Aplicación en el tiempo de la facultad sancionadora de la SUNAT en relación con la norma antielusiva general (NAG)”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.70 (2021):320.

<sup>128</sup> Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho Tributario: Temas básicos*, 175.

relevancia económica, por lo que, le aplicarán los efectos jurídicos de un negocio distinto.

Posteriormente a ello, el 12 de julio de 2014 se publicó la Ley N° 30230, en virtud de la cual se suspendió temporalmente la facultad de la administración para aplicar los párrafos segundo a quinto de la norma XVI, en lo que concierne a los casos de elusión fiscal ocurridos desde el 19 de julio de 2012 en adelante hasta que se publique el reglamento que establezca los parámetros de fondo y forma necesarios para la aplicación de la norma. Esto, en la medida que surgieron diversos cuestionamientos respecto a la constitucionalidad de la referida norma y el alto grado de discrecionalidad que esta otorgaba a la administración para poder desconocer negocios jurídicos reales.

Siendo así, con fecha 13 de setiembre de 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1422, a través del cual se modificaron diversos artículos del Código Tributario con el objeto de brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la norma XVI y dotar a la administración tributaria de herramientas para su efectiva implementación.

Estas modificaciones incluyeron, entre otras, las disposiciones relativas a la aplicación de la norma XVI en el marco de un procedimiento de fiscalización definitiva con la participación de un comité revisor de la SUNAT, la incorporación del supuesto de responsabilidad solidaria para los representantes legales y directores que participen en el diseño, aprobación y/o ejecución de operaciones a las que les aplique la norma XVI, y la tipificación de infracciones y sanciones específicas por supuestos en los que aplique la norma XVI. Además, se estableció que la norma XVI podrá aplicarse en procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio de 2012, es decir, desde la fecha que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 1121.

Posteriormente, con fecha 6 de mayo de 2019, se publicó el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, a través del cual, se establecieron los parámetros de fondo y forma para la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI, con lo cual se

levantó la suspensión dispuesta a la facultad de la administración para aplicar esta norma a los actos elusivos.

Estos parámetros comprendieron, entre otros: (i) la incorporación de las definiciones de ahorro o ventaja tributaria y economía de opción, (ii) una lista enunciativa de situaciones en las que se podría considerar la aplicación de la norma XVI, y (iii) consideraciones para el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas que dan lugar a la aplicación de la norma XVI.

Meses después, el 31 de julio de 2019 se publicaron las Resoluciones de Superintendencia N° 152 y 153-2020-SUNAT, a través de las cuales, se estableció el formato para declarar a los sujetos involucrados en el diseño, aprobación y ejecución de la norma XVI y se nombró a los miembros del comité revisor de la SUNAT, los cuales a la fecha han ido variando.

Por último, con fecha 5 de febrero de 2020, se publicó en la página web de la SUNAT un catálogo inicial de operaciones que serían objeto de evaluación prioritaria por parte de dicho órgano, considerando que generarían perjuicio sobre los recursos del Estado Peruano, el cual contenía cinco ejemplos de esquemas de alto riesgo fiscal.

Ahora bien, respecto a la estructura de la norma antielusiva general peruana, recogida en los párrafos segundo a quinto de la norma XVI del código tributario, se entiende que el tercer párrafo de la referida norma contiene el test de propiedad y el test de relevancia jurídica-económica, bajo el cual, aquellas transacciones que no superen con éxito la aplicación concurrente de dichos tests, que no sean actos acordes con su causa típica y tengan como objetivo fundamental la obtención de una ventaja fiscal indebida, motivarán que la administración aplique la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios y, de corresponder, pase a 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<sup>129</sup>.

Siendo así, en el siguiente apartado se analizará en qué consisten estos test para efectos de determinar la aplicación de la norma antielusiva general a los actos realizados por los particulares.

#### 4.3. Elementos para la aplicación de la norma antielusiva general

El texto de la norma antielusiva general establece que para la configuración de un acto elusivo se requiere el cumplimiento concurrente de dos criterios, (i) el primero de ellos, es el test de propiedad o juicio de idoneidad, según el cual se deberá analizar si el acto llevado a cabo de manera individual o conjunta resulta artificioso o impropio para la consecución de los resultados obtenidos, esto, en conformidad con el inciso a) del tercer párrafo de la norma XVI; y, (ii) el segundo, corresponde al test de relevancia jurídico-económica, el cual requiere que de la utilización de los actos artificiosos o impropios se obtengan resultados jurídicos o económicos distintos al ahorro o ventaja tributaria, el cual se encuentra tipificado en el inciso b) del tercer párrafo de la misma norma.

En ese sentido, para Walker Villanueva la norma distingue los dos test recogidos para la determinación de un acto elusivo, como los elementos objetivo y subjetivo de la norma antielusiva general, siendo que, el elemento objetivo será el denominado juicio de idoneidad o test de propiedad; mientras que el elemento subjetivo será el test de relevancia jurídico-económica.<sup>130</sup>

##### 4.3.1. Test de propiedad

Respecto al criterio de artificiosidad e impropiedad del acto para calificar un acto como elusivo, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121 señala que

---

<sup>129</sup> Roberto Casanova-Regis y Daniel Arana, “Aplicación en el tiempo de la facultad sancionadora de la SUNAT en relación con la norma antielusiva general (NAG)”, 321.

<sup>130</sup> Walker Villanueva, “Parámetros de Fondo y Forma para la aplicación de la Cláusula Antielusiva General”, (ponencia presentada en el Seminario de la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima sobre la Cláusula Antielusiva General. Los parámetros de fondo y forma para su aplicación, Lima, 06 de junio, 2019).

este tiene como origen la norma antielusiva general de España, la cual se encuentra comprendida dentro del artículo 15 de la Ley General Tributaria, por tanto, para la construcción de la calificación de un acto como artificioso o impropio resulta importante conocer la doctrina española y jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea, específicamente de las sentencias de dos casos particulares: (i) Sentencia Caso Cadbury Schweppes; y, (ii) Sentencia Caso Halifax.

Por parte de la doctrina española, se establece que la influencia de la causa en la redacción de la cláusula antielusiva general es notoria, pues, al afirmar que puede haber actos o negocios impropios para el resultado que persiguen se presupone la existencia de actos o negocios jurídicos que persiguen la consecución de un resultado adecuado a su forma, lo cual se puede vincular directamente con el concepto de causa; pues esta no es otra cosa que el fin abstracto y típico perseguido en cada hipótesis negocial. Por tanto, al emplear el término negocio impropio, se reconoce que para la producción de determinados efectos jurídicos económicos, el ordenamiento establece unos negocios jurídicos estándar y típicos. Ello supone elevar a elemento esencial del negocio el control jurídico que la causa típica imprime sobre la validez de los fines a los que se destina cada concreto acto o negocio<sup>131</sup>.

De ese modo, para determinar si un negocio jurídico puede dar lugar a la aplicación de la cláusula antielusiva general, esto es, si los particulares han utilizado abusivamente las formas jurídicas para eludir la realización del hecho imponible o para obtener alguna ventaja fiscal, la administración tributaria se verá obligada a analizar si el acto o negocio típico realizado persigue los fines socio-económicos que son propios del mismo, esto es, los fines prácticos protegidos por el ordenamiento jurídico a través del elemento esencial del negocio jurídico que es la causa<sup>132</sup>.

Ahora bien, por parte de la jurisprudencia, es importante resaltar las conclusiones y el escenario en el cual se desarrolla la sentencia del caso Cadbury Schweppes<sup>133</sup>.

---

<sup>131</sup> Ignacio Calatayud Prats, “Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, 17 y 18.

<sup>132</sup> *Ibidem*, 18.

<sup>133</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia del caso C-194/04 (Reino Unido, 12 de setiembre de 2006).



Siendo así, en este caso se discutió si el hecho que una compañía haya constituido subsidiarias en Irlanda debido a la tasa más baja del impuesto a la renta calificaba como un acto elusivo. Esto, debido a que en conformidad con el régimen de *Controlled Foreign Companies (CFC)* del Reino Unido se consideraba que este acuerdo no debería tener efecto respecto a la tasa del impuesto a la renta, por lo cual, los beneficios de las subsidiarias deberían ser tratados como pertenecientes a la empresa matriz del Reino Unido, las cuales serían gravadas con la tasa más alta de este país. Sin embargo, la empresa no se encontraba de acuerdo con ello, por lo que llevó el caso al TJUE.

En ese sentido, el Abogado-General analizó si la norma antielusiva general nacional se encontraba habilitada para limitar la actuación de los particulares y aplicarla una tasa más onerosa, concluyendo que esto deberá ser analizado caso por caso, señalando lo siguiente:

De acuerdo con una frase que se usa habitualmente en la jurisprudencia, un obstáculo a una libertad garantizada por el Tratado solo puede justificarse por motivos de lucha contra la elusión fiscal si la legislación en cuestión está, específicamente, diseñada para excluir de una ventaja fiscal los acuerdos completamente artificiales destinados a eludir la legislación nacional<sup>134</sup>.

De ese modo, el Abogado-General señaló que la existencia de un propósito elusivo como argumento para considerar que se ha incurrido en un acto artificial resulta muy subjetivo, puesto que existen motivos por los cuales los particulares optan por constituir sus subsidiarias en otros países, como la disminución de carga tributaria, costos de mano de obra, entre otros, los cuales no necesariamente implican que los actos son realizados con motivaciones elusivas. Por tanto, para poder definir el término “acuerdos completamente artificiales”, el Abogado-General propone una definición negativa, en el cual se requiere el análisis de la concurrencia de tres

---

<sup>134</sup> Párrafo 87 de la Sentencia del Caso C-194/04 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

criterios objetivos, los cuales, de cumplirse implicarán que el acto no puede considerarse como “completamente artificial”<sup>135</sup>.

El primer criterio es que la subsidiaria debe estar genuinamente establecida en el Estado en cuestión y debe tener la sustancia y capacidad de llevar a cabo los servicios que den lugar a la reducción de la carga tributaria. Segundo, los servicios realizados por la subsidiaria deben ser reales, esto quiere decir, que la subsidiaria no puede ser una mera herramienta de ejecución, por lo que, su personal debe tener la competencia para prestar servicios y tomar decisiones para la ejecución de sus operaciones. Por último, los servicios de la subsidiaria deben tener algún valor económico desde la perspectiva de la sociedad matriz, pues de lo contrario, el pago de la matriz por ellos no debe ser considerado tributariamente y será considerado una simulación. Estos tres criterios deben cumplirse; de otro modo, se considerará que el acuerdo es completamente artificial<sup>136</sup>.

Por último, en lo que concierne a este caso, el TJUE confirmó la decisión del Abogado-General, puesto que consideraba que la intención de obtener una reducción de impuestos mediante la constitución de una empresa no es suficiente por sí misma para demostrar que existe un acuerdo completamente artificial; siendo que, además se necesita que otras condiciones objetivas se cumplan de manera concurrente. En consecuencia, se concluye que una medida tributaria como la cláusula antielusiva general no deberá aplicarse cuando se demuestra, sobre la base de elementos objetivos y verificables por terceros, que a pesar de la existencia de propósitos tributarios, las operaciones llevadas a cabo tienen una finalidad económica real<sup>137</sup>.

En esa misma línea, mediante la Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2006, Halifax, As. C 255/02, la cual fue citada en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121, se señaló respecto a los actos artificiosos como elementos para la configuración de un acto elusivo, que:

---

<sup>135</sup> Zöe Prebble y John Prebble, “Comparando la Norma Antielusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte II)” *Revista Ius Et Veritas* no.51 (2015):18

<sup>136</sup> *Ibidem*, 18

<sup>137</sup> *Ibidem*, 19.

El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislado es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios.

Ahora, por parte de la doctrina peruana se considera que, cuando la norma XVI alude a los actos artificiosos o impropios para la configuración de conductas elusivas esta incluye a las figuras jurídicas que involucran una vulneración de la causa a través de un acto impropio, indirecto o con simulación en la causa. De ese modo, la norma obliga a los contribuyentes a que verifiquen si sus actos cumplen con el denominado juicio de propiedad causalista, el cual consiste en el análisis individual o colectivo de los actos llevados a cabo, con la finalidad de identificar si estos califican como impropios o artificiosos para los fines perseguidos<sup>138</sup>.

En esa misma línea, se debe entender que la impropiedad está vinculada a la afectación de la causa jurídica del acto, esto es, utilizar un acto con fines diferentes a los que persigue la causa típica del mismo, o dicho en otras palabras, se fuerza la causa de un acto jurídico para adaptarla a unos fines que son diferentes a los concebidos para ese acto jurídico.

Al respecto, César García Novoa, indica que en el acto anómalo, la finalidad pretendida con el negocio puede conseguirse con una forma alternativa que se reputa más adecuada, siendo que, cuando el negocio es típico, propio y además usual se entiende que existe una tipicidad social arraigada en las concepciones de la conciencia social de una época. Agrega que, en la cláusula antielusiva general se parte de actos que tienen una finalidad que ha sido reconocida por el derecho privado como merecedores de protección al tipificarse y regularse, lo que supone

---

<sup>138</sup> Jaques Malherbe y Fernando Zuzunaga. “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 57.

elevar a elemento esencial del negocio el control jurídico de la causa que imprime en la validez de los fines, por lo que lo impropio es lo inadecuado. Por tanto, se concluye que mediante el juicio de propiedad causalista no se reconoce que los actos tienen una forma típica que se asocia a un fin económico y que la propiedad o impropiedad depende de la correspondencia objetiva entre la forma jurídica con el fin perseguido<sup>139</sup>.

Asimismo, para Miguel Mur, el primer test corresponde a uno de causalidad, cuyo propósito es acreditar que el acto o los actos realizados van o no en línea con sus fines, esto es, si los actos corresponden o no a sus fines, o si los fines carecen de importancia, en cuyo caso son pura forma<sup>140</sup>.

Respecto al tema, cabe precisar que el artículo 4 del Decreto Supremo N° 145-2019-EF ha señalado que, la calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma antielusiva 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 resulta manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias donde es utilizada.

Como se puede observar, la legislación peruana ha optado por no desarrollar los elementos para la evaluación y prueba de la calificación de los actos como artificiosos o impropios, reconociendo en su propio texto que estos corresponderán a unos de carácter indeterminado, lo cual implicará un determinado grado de discrecionalidad por parte de la administración tributaria para poder calificar los actos como tales.

Sin embargo, consideramos que si bien a nivel doctrinario el tema se encuentra bastante desarrollado, la indeterminación de los actos a nivel normativo implica un alto grado de inseguridad jurídica, pues, se desconoce la posición que adoptará la administración tributaria para efectos de determinar cuándo un acto califica como artificio o impropio.

---

<sup>139</sup> César García Novoa, *La seguridad jurídica y tributación*, (La Paz: Vergara & Asociados, 2013), 231.

<sup>140</sup> Miguel Mur, “Cláusula General Anti elusiva norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, 609.

#### 4.3.2. Test de relevancia jurídico – económica

En forma adicional al test de propiedad, el inciso b) del tercer párrafo de la norma XVI exige la concurrencia de un segundo examen para la configuración de un acto elusivo (test de relevancia de los efectos jurídico-económicos), el cual tiene como fin juzgar si de la utilización de los actos artificiosos o impropios resultan efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o la ventaja tributaria, iguales o similares a los que se hubiesen obtenido con el acto usual o propio. Este test implica hacer un análisis del tipo *business purpose*, desarrollado por la jurisprudencia anglosajona, mediante el cual la norma peruana busca encontrar algún elemento diferenciador del tributario que haya llevado al contribuyente a realizar el negocio anómalo, en ausencia de lo cual la figura calificará como elusiva<sup>141</sup>.

Al igual que el test de propiedad, este criterio se encuentra inspirado en el texto de la norma antielusiva general española, respecto de la cual, la única diferencia entre ambas es que la norma española redacta el test en negativo, esto es, que habrá elusión si no se encuentra un elemento relevante distinto del tributario, mientras que la peruana lo redacta en positivo, es decir, habrá elusión si, sin considerar la variable tributaria, los efectos de los actos anómalos son iguales o similares a los propios<sup>142</sup>. Al respecto, los autores Rocío Liu, Eduardo Sotelo y Fernando Zuzunaga expresan que hubieran preferido una redacción similar a la española<sup>143</sup>.

Sobre este criterio, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121 señala expresamente que:

(...) existen fallos europeos en situaciones similares como la sentencia de la Sala I de la Comisión Tributaria de Primera Instancia de Milán (Italia) del 4 de mayo de 1996, en el cual se interpretó el artículo 10 de la Ley Italiana 408 en el sentido de que si resulta válida la reorganización empresarial que tenía como uno de sus objetivos

---

<sup>141</sup> Carlos Palao Taboada. “Nuevas posibilidades de lucha contra el fraude”. Citado por Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga, en “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 49.

<sup>142</sup> Jaques Malherbe y Fernando Zuzunaga. “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 78.

<sup>143</sup> Rocío Liu, Eduardo Sotelo y Fernando Zuzunaga, “norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación, *Ius Et Verita*, no.45 (2012), 415.

(pero no como un objetivo exclusivo), aprovechar las ventajas fiscales que el ordenamiento jurídico concedía a estas figuras, en tanto existan adicionalmente válidas razones de negocios que resulten comprobables.

En ese sentido, César García Novoa afirma que cuando se realiza un determinado negocio para la consecución de un fin o función distinta de la que es consustancial al mismo, esto es, en contravención con su causa típica, nos encontraremos ante un supuesto de elusión fiscal, siempre que dicha desnaturalización del negocio típico realizado lleve aparejada la obtención de una ventaja fiscal. En efecto, si el negocio jurídico realizado adolece de un vicio en su causa típica pero, sin embargo, a través del mismo no se consigue la obtención de ninguna ventaja fiscal, es evidente que la administración tributaria no podrá aplicar la cláusula antielusiva general<sup>144</sup>.

De ese modo, para Miguel Mur el segundo test corresponde a un test de suficiencia, cuyo objeto es confirmar o no que el único propósito de los actos es tributario, pues las otras ventajas económicas o jurídicas que resultan de los actos indebidos también se podrían alcanzar a través de la realización de actos típicos. Para tal fin, el texto de la cláusula antielusiva general peruana opta por comparar los efectos jurídicos o económicos de los actos realizados con los actos típicos (usuales o propios en la expresión de la norma) para determinar si los resultados son iguales o similares y concluir si efectivamente el único propósito era la ventaja fiscal<sup>145</sup>.

La doctrina española llama a este proceso: juicio de diferenciación, que consiste en acreditar que los actos realizados deben responder a una finalidad jurídica o económica, no fiscal, que no puede conseguirse a través de la realización de los actos típicos. Por tanto, como se advierte, la cláusula antielusiva general no descarta al ahorro tributario dentro de sus fines, sin embargo, el problema se suscita cuando no se puede acreditar la existencia de otros fines igualmente relevantes<sup>146</sup>.

---

<sup>144</sup> César García Novoa, “La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria”, 359. Citado por Ignacio Calatayud Prats, en “Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, 18.

<sup>145</sup> Miguel Mur Valdivia, “Cláusula General Antielusiva – norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, 608.

<sup>146</sup> *Ibidem*, 608.

Cabe precisar, que adicionalmente al texto de la norma XVI, mediante el numeral 7.2 del artículo 7 del Decreto Supremo N° 145-2019-EF se estableció respecto al test de relevancia jurídico-económica, que “lo dispuesto en la norma antielusiva general tiene como objetivo desincentivar y, dado el caso, perseguir la realización de actos, situaciones o relaciones económicas que tienen como uno de sus propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria (...)”.

Al respecto, para Humberto Astete y Jorge L. Ríos, de la lectura de esta norma se evidencia que ésta habría excedido el alcance delimitado por el texto de la norma XVI, toda vez que esta únicamente señala que para la configuración del acto elusivo se requiere que de la utilización del acto supuestamente artificioso o impropio 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, es decir, que el propósito principal o único sea el de ahorro tributario. Siendo ello así, los autores consideran que resulta válido sostener que la norma citada configura un resentimiento del principio de legalidad, puesto que según su texto bastaría que uno de los propósitos principales del acto cuestionado sea el obtener un ahorro o ventaja tributaria, lo cual, implica un exceso de lo dispuesto por una norma con rango de ley, que es la norma XVI<sup>147</sup>.

Las razones que fundamentan la norma comentada se encuentran contenidas en los siguientes párrafos de la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 145-3019-EF:

Se rescata que el test que debe ser aplicado según la inferencia contenida en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI, tiene que ver con la identificación de uno de sus propósitos principales, el de obtener un ahorro o ventaja tributaria, ello en consonancia con el reconocimiento de que de la utilización de los actos artificiosos o impropios se van a encontrar efectos jurídicos o económicos (distintos del ahorro o ventaja tributarias), que serán

---

<sup>147</sup> Humberto Astete Miranda y Jorge Ríos Delgado, “Algunos lineamientos para el respeto de los derechos de los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización tributaria en el que se discuta la existencia de un supuesto de posible elusión fiscal”, 259.

iguales o similares a los que se hubieran obtenido con la realización de los actos usuales o propios. En otras palabras, los efectos que se obtienen con los actos ilegítimos son iguales o similares a los que se habrían obtenido mediante los actos legítimos, estos efectos no están descartados que son razones poderosas para haber entrado en los actos o negocios (de hecho, los actos en elusión realizados por los contribuyentes tienen siempre propósitos comerciales no tributarios además del tributario), y existir otras tantas bien fundadas razones o propósitos, pero para calificar los actos como elusivos uno de sus propósitos principales deberá haber sido obtener el ahorro o ventaja tributaria (este es el método que más reduce la incertidumbre y más gana en eficacia).

Como se puede apreciar, el legislador ha delimitado el ámbito de aplicación del segundo test al regular que basta con que uno de los propósitos principales del acto económico sea el obtener ahorro o ventaja tributaria. Ello es así, aun cuando como señala la exposición de motivos, el negocio jurídico pueda encontrarse motivado por otros fines principales que sean de carácter económicos o empresariales.

Siendo así, para poder analizar dentro de cuál de las variantes del test de relevancia jurídica se encuentra el texto de la norma XVI y en cuál se encuentra su reglamento, así como, las consecuencias e implicancias de adoptar cualquiera de ellas, a continuación, se desarrollará brevemente las tres variables que se pueden distinguir del referido test<sup>148</sup>:

- (i) Un test de propósito único o exclusivo fiscal, según el cual, la norma antielusiva general aplica solamente si el único o exclusivo propósito de la transacción fue la elusión fiscal. Esta variante es de eficacia limitada, dado que las transacciones elusivas frecuentemente tienen ambos propósitos (comerciales y elusivos); sin embargo, es la más garantista para los

---

<sup>148</sup> Naciones Unidas, *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries Second Edition*, 723 – 725.



contribuyentes, pues prima la predictibilidad jurídica por sobre el exceso de discrecionalidad de la administración tributaria

- (ii) Un test de propósito primario o principal fiscal, el cual parece evidenciar un apropiado balance entre las transacciones elusivas y las comercialmente legítimas. Sin embargo, existen dos dificultades mayores con relación a este test:
- Primero, en muchos casos es necesario ponderar los múltiples propósitos de una transacción para determinar su propósito principal, ejercicio que involucra una incertidumbre considerable.
  - Segundo, el principal propósito de algunas transacciones puede ser siempre otro distinto al elusivo a pesar de que esas transacciones generan importantes beneficios fiscales. Así, por ejemplo, se puede argumentar que el propósito primario de cualquier operación de financiamiento sea el propósito comercial de obtener fondos para usarlos en un negocio o invertirlos en el mercado. En consecuencia, una norma antielusiva general que use el test de propósito primario no podría aplicar a cualquier operación de financiamiento a pesar de que en los hechos las operaciones de financiamiento son usualmente empleadas para generar deducciones por intereses.
- (iii) Un test basado en que uno de los propósitos primarios o principales sea el fiscal, el cual no tendría las deficiencias mencionadas respecto de las dos variantes anteriores. Sin embargo, este test extenderá el alcance de la norma antielusiva general a muchas más operaciones, dado que muchas, sino la mayoría de las operaciones comerciales, son diseñadas para minimizar los impuestos. En consecuencia, es más importante en una norma antielusiva general que emplea este test tener una efectiva excepción para transacciones comerciales legítimas.

Ahora bien, de lo señalado anteriormente con relación a la norma antielusiva general peruana, se advierte que si bien en el texto de la norma XVI el legislador ha optado

por el segundo supuesto para la determinación de un acto elusivo; el reglamento de la norma, recogido en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF se caracteriza por determinar la existencia de un acto elusivo con la única exigencia de que algunos de los propósitos principales sea el ahorro o venta tributaria, el cual, corresponde al tercer supuesto para la determinación del test de propósito.

De tal manera, se evidencia una falta de consistencia al dictarse las disposiciones que recogen los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma XVI, toda vez que la finalidad inicial habría sido seguir el segundo test, no obstante, a través del reglamento se ha terminado regulando el tercer test y excediendo, de ese modo, los alcances de la norma XVI, lo cual, genera un resentimiento de la seguridad jurídica en perjuicio de los contribuyentes, en tanto permitiría extender el ámbito de aplicación de la norma XVI a operaciones cuya esencia preponderante no se basa en la elusión fiscal.

Al respecto, los autores han considerado que al aplicar la norma XVI se deberá tomar en consideración las disposiciones previstas en nuestra legislación que regulan dicha norma y hacerse una interpretación sistemática de estas, teniendo en cuenta además el principio de jerarquía de normas, según el cual, una disposición reglamentaria no puede contravenir lo dispuesto en una norma con rango de ley. Bajo dicha premisa, solo serían cuestionables los actos artificiosos o impropios en los que el fin primordial o principal sea el obtener una ventaja o ahorro tributario<sup>149</sup>.

En ese sentido, se puede advertir que el test de propósito primario o principal fiscal es más garantista de los derechos de los contribuyentes que el test basado en que uno de los propósitos primarios o principales sea el fiscal, porque parte de la idea de que, si bien toda operación puede presentar matices tanto comerciales como fiscales, el fin fiscal debe ser el preponderante para que la operación se encuentre dentro del ámbito de aplicación de la norma XVI<sup>150</sup>.

---

<sup>149</sup> Humberto Astete Miranda y Jorge Ríos Delgado, “Algunos lineamientos para el respeto de los derechos de los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización tributaria en el que se discuta la existencia de un supuesto de posible elusión fiscal”, 261.

<sup>150</sup> *Ibidem*, 262.

#### 4.4. Aspectos relevantes para la aplicación de la norma XVI que ponen en tensión los principios constitucionales tributarios

Es necesario diferenciar en este punto, que de la discusión abordada en los apartados anteriores se ha determinado que, si bien la norma antielusiva general peruana resiente principios constitucionales como el de reserva de ley y seguridad jurídica, no se puede concluir que la norma es inconstitucional, puesto que esta encuentra su fundamento en el desarrollo de otros principios constitucionales como el deber de contribuir y el combate al abuso del derecho. Sin embargo, para efectos de la aplicación de esta herramienta por parte de la administración tributaria para determinar los actos elusivos y eventualmente desconocer los negocios jurídicos reales realizados por los contribuyentes para otorgarles otros efectos tributarios existe un gran riesgo de acrecentar el grado de vulneración de los principios afectados, los cuales no pueden ser ignorados y por el contrario, deben ser mitigados a través de la implementación de lineamientos que permitan aplicar esta norma en armonía con los derechos de los contribuyentes y los principios constitucionales del ordenamiento jurídico.<sup>151</sup>

##### 4.4.1. Indeterminación de los términos artificio e impropio

Como se mencionó en los apartados anteriores, el texto de la norma XVI ha utilizado los términos de artificio e impropio para calificar un acto como elusivo. Estos términos carecen de una clara conceptualización en la norma, lo cual implica un alto grado de discrecionalidad por parte de la administración tributaria en aplicación de la norma antielusiva general.

En ese orden de ideas, Fernando Zuzunaga ha señalado que la indeterminación de términos como el de artificio o impropio resiente el principio de reserva de ley al quedar librada su evaluación a la administración tributaria. Por tanto, esta labor del juzgador es la que agravia el principio y que únicamente podría ser mitigada, mas no eliminada, con el establecimiento de un procedimiento garantista.

---

<sup>151</sup> Cesar Gamba Valega, “Aspectos constitucionales de la cláusula antielusiva general”. Ponencia presentada en el Seminario de la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima sobre la Cláusula Antielusiva General - Los parámetros de fondo y forma para su aplicación, Lima, 06 de junio, 2019.

Asimismo, para Christian Del Carpio “la indeterminación de las normas tributaria y, en concreto, de las facultades discrecionales previstas a favor de la administración supone una colisión contra el principio de legalidad y el principio de reserva de ley en el ámbito tributario”<sup>152</sup>

En ese sentido, si bien estos términos no fueron desarrollados en el texto de la norma antielusiva general se esperaba que con la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 145-2019-EF estos fueran delimitados con la finalidad de reducir la discrecionalidad de la administración en la aplicación de esta herramienta. Sin embargo, esta norma catalogó dichos términos como conceptos jurídicos indeterminados, los cuales serán dotados de contenido en la aplicación caso por caso.

Así, la exposición de motivos precisa que el artículo 4 citado recoge lo señalado en el fundamento 10 de la sentencia del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC, el cual señala que “el derecho concede un margen de apreciación a una autoridad para determinar el contenido y extensión del concepto aplicable a una situación particular y concreta, siempre que dicha decisión no sea manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde será utilizada”.

Asimismo, la exposición de motivos agregó que:

El Decreto Supremo descarta, como igualmente hizo el Decreto Legislativo 1121, ofrecer definiciones de lo “artificioso” o lo “impropio”, en línea con los modelos y prácticas internacionales más relevantes en lo referente a cláusulas antielusivas generales. La imputación concreta a un acto de ser artificioso o impropio corresponde al descubrimiento de una serie de hechos, circunstancias y a la aplicación de exámenes y evaluaciones a una serie de factores que dependen de cada situación concreta y que el funcionario debe

---

<sup>152</sup> Christian Del Carpio, “El procedimiento garantista para la aplicación de la cláusula antielusiva general”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* no.65 (2018), 275.

motivar. Lo que a la larga buscan estos conceptos jurídicos indeterminados es impedir que prosperen ahorros o ventajas tributarias que hayan usado actos (estructuras o esquemas) con abuso de derecho, cuando tales ahorros o ventajas hayan sido uno de los fines predominantes para entrar a tales actos.

De lo anterior, se puede apreciar que el legislador ha regulado expresamente el pronunciamiento recogido en la sentencia del Tribunal Constitucional, mediante el cual se establece con claridad que los límites al margen de apreciación concedido al auditor para evaluar la configuración de estos conceptos se basan en parámetros de razonabilidad y proporcionalidad.

Al respecto, para Humberto Astete y Jorge L. Ríos, la razón de que los conceptos de artificiosidad e impropiedad sean indeterminados se fundamenta, principalmente, en que el análisis de tales conceptos debe realizarse en cada caso concreto, atendiendo a las circunstancias y características propias de cada situación. Ello es así, puesto que el legislador no puede incorporar estructuras o esquemas elusivos específicos dentro de la legislación tributaria, sino que debe contar con una herramienta legal que permita comprender la esencia de todos los actos que tengan una connotación de artificiosos o impropios que impliquen la obtención de ahorros o ventajas tributarias<sup>153</sup>.

En ese sentido, para los autores referidos la indeterminación conceptual de los términos de artificioso o impropio no deberían suponer un resentimiento en los derechos de los contribuyentes fiscalizados, dado que consideran acertadamente se han fijado los límites de razonabilidad y proporcionalidad como garantistas de una adecuada apreciación del auditor. Esto, en la medida que los márgenes de razonabilidad y proporcionalidad se sustentan en una decisión fundamentada que es ajena a la arbitrariedad, para lo cual, se deberá tomar en consideración medios

---

<sup>153</sup> Humberto Astete Miranda y Jorge Ríos Delgado, “Algunos lineamientos para el respeto de los derechos de los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización tributaria en el que se discuta la existencia de un supuesto de posible elusión fiscal”, 255.

probatorios que evidencien un actuar diligente del contribuyente a efectos de no configurar un supuesto elusivo.<sup>154</sup>

En esa misma línea, Andrés Gjurinovic y Mónica Byrne están de acuerdo en que no existe una real necesidad de definir dichos conceptos, puesto que estos serán eventualmente delimitados por la jurisprudencia; y el utilizar una definición precisa de términos como artificioso e impropio podrían ir en contra de la finalidad de la cláusula antielusiva general que necesita ser lo suficiente general y abstracta, para combatir todos los supuestos de elusión que se configuren. Sin perjuicio de ello, consideran que los fundamentos utilizados por la exposición de motivos no son lo suficientemente válidos, puesto que la sentencia citada es sobre un caso que no se encuentra dentro del ámbito tributario.<sup>155</sup>

De ese modo, Eduardo Sotelo sostiene que la utilización de conceptos jurídicos indeterminados no es una técnica extraña en la configuración de una cláusula antielusiva general; por el contrario, es una técnica recurrente en los diversos países en que este tipo de cláusulas ha sido implementado. Tal característica obedece a que el objeto perseguido a través de este tipo de cláusulas es neutralizar a toda conducta considerada como elusiva, a partir de su delimitación genérica contenida en su supuesto de hecho<sup>156</sup>.

Siendo así, para Francisco Pantigoso la determinación de los actos artificiosos o impropios será objeto materia de acreditación por parte de la administración, respecto de los cuales se debe precisar que son *prima facie* conceptos jurídicos indeterminados, por lo que sería infructuoso que el legislador plantee todos los supuestos que califiquen como artificiosos o impropios; sin embargo es necesario que se establezca los alcances de estos conceptos. Sin embargo, la norma XVI del código tributario, dada su naturaleza, requiere un tratamiento normativo claro, por lo

---

<sup>154</sup> Ibidem, 257.

<sup>155</sup> Andres Gjurinovic y Mónica Byrne, “norma XVI: Aciertos y Desaciertos” (ponencia presentada en la XI Curso de Actualización Tributaria, Lima, 05 de junio, 2019)

<sup>156</sup> Eduardo Sotelo Castañeda, “La nueva cláusula antielusiva general tributaria”. Citado por Juan Carlos Alvarado Dávila, en “La relación entre la cláusula antielusiva general y la presunción de renta gravada en el caso de transferencias de activos efectuadas mediante escisión en el Perú. Una aproximación a partir de los principios constitucionales”, 40.

que no puede quedar en la indeterminación de figuras que serán utilizadas por los agentes fiscalizadores y/o resolutores de la administración tributaria<sup>157</sup>.

Por tanto, para que la administración ejerza la potestad de calificar un hecho imponible que no devengue en abusos o arbitrariedades, es necesario contar con un estándar objetivo que regule su ejercicio; ello toda vez que, como se ha señalado, no existen precedentes fácticos que otorguen certeza a los contribuyentes respecto del actuar de la administración tributaria. En este punto, quizás se cuestione la premisa planteada, alegando la existencia del debido proceso, de la seguridad jurídica y de la proscripción del abuso del derecho; sin embargo, en la práctica, el contribuyente requiere una mayor seguridad legal a efectos de que las normas antiabuso no se conviertan en la permisibilidad para la configuración de una norma de abuso<sup>158</sup>.

De lo señalado se puede concluir que la existencia de términos indeterminados como artificioso e impropio, si bien implican el resentimiento de principios constitucionales como el de reserva de ley y el de seguridad jurídica, esto no necesariamente conlleva a la inconstitucionalidad de la norma, por lo que, para efectos de reducir la vulneración a estos principios se necesita que, paulatinamente, la administración tributaria y demás órganos resolutores delimiten los conceptos de artificios e impropio, y, las posiciones doctrinales que se adoptarán para tal efecto.

#### 4.4.2. Procedimiento garantista

Con relación al procedimiento garantista, Fernando Zuzunaga ha señalado que con la finalidad de disminuir la afectación al principio de seguridad jurídica es necesaria la implementación de un procedimiento garantista para la aplicación de la polémica norma XVI.<sup>159</sup>

---

<sup>157</sup> Francisco Pantigoso Velloso Da Silveira, “Los contribuyentes frente a la cláusula antielusiva general”, *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018): 625.

<sup>158</sup> Humberto Astete Miranda y Jorge Ríos Delgado, “Algunos lineamientos para el respeto de los derechos de los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización tributaria en el que se discuta la existencia de un supuesto de posible elusión fiscal”, 259.

<sup>159</sup> Fernando Zuzunaga, “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?”, 62

Del mismo modo, Jacques Malherbe y, nuevamente, Fernando Zuzunaga han referido que la introducción de una cláusula antielusiva general en un sistema fiscal genera un conflicto entre los principios de seguridad jurídica e igualdad de los contribuyentes, el cual ha llevado a que se prefiera el combate al abuso del derecho y el principio de capacidad contributiva, imponiéndose una cláusula antielusiva general pero que exige la adopción de un eficiente procedimiento garantista para su aplicación.<sup>160</sup>

Asimismo, para Christian Del Carpio<sup>161</sup>:

Si bien se han suscitado extensas discusiones en torno al alcance la cláusula antielusiva general introducida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la pertinencia de su incorporación en el ordenamiento jurídico peruano e incluso su constitucionalidad, no ha merecido la misma reflexión el establecimiento de un procedimiento garantista que establezca los lineamientos a través de los cuales la administración tributaria podrá ejercer la facultad que le ha sido otorgada, ello en aras de la seguridad jurídica y salvaguardar los derechos de los contribuyentes que puedan verse afectados con su aplicación.

En tal sentido, el referido autor considera que la incorporación de esta cláusula antielusiva general supone otorgar a la administración tributaria una facultad, que, si bien puede contar con una justificación constitucional, su ejercicio no se encuentra exento de afectar principios jurídicos y derechos de contribuyentes. Por ello, se ha considerado necesario establecer un procedimiento especial para efectos de predeterminedar el criterio formal a través del cual se deberá ejercer esta atribución excepcional otorgada a la administración<sup>162</sup>.

Siendo así, a nivel doctrinario se ha considerado que el procedimiento garantista para la aplicación de la norma antielusiva general deberá tener las siguientes

---

<sup>160</sup> Jaques Malherbe y Fernando Zuzunaga. “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 73

<sup>161</sup> Christian Del Carpio, “El procedimiento garantista para la aplicación de la cláusula antielusiva general”, 285

<sup>162</sup> *Ibidem*



características principales: (i) la existencia de una comisión consultiva cuya opinión tenga carácter vinculante; (ii) la notificación de un requerimiento formal al contribuyente en el cual se le comunique la existencia de indicios razonables de una situación elusiva que daría lugar a la aplicación de la norma XVI y (iii) el derecho del contribuyente de ser parte activa del procedimiento ante la comisión consultiva.

Ahora bien, respecto a la necesidad de establecer un órgano colegiado que se encargue de emitir una opinión con carácter vinculante respecto a la aplicación de la norma XVI en los casos concretos, el Decreto Legislativo N° 1422, publicado el 13 de setiembre de 2018, se ha encargado de introducir esta figura como parte del procedimiento para la aplicación de la referida norma, a través del artículo 62-C que refiere a la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI. En tal sentido, este artículo hace referencia a la existencia de un Comité Revisor el cual se pronunciará sobre la existencia o no de elementos suficientes para determinar la aplicación de la norma antielusiva general.

Posteriormente se publicó, el 06 de mayo del 2019, el Decreto Supremo N° 145-2019, que aprobó los parámetros de fondo y forma de la norma XVI, el cual también hizo precisiones respecto a la implementación de este Comité Revisor como parte del procedimiento de fiscalización para determinar la existencia de un acto elusivo. A la fecha, ya existe, además, un proyecto de Resolución de Superintendencia a través del cual se dicten las normas necesarias para la implementación, organización y funcionamiento del Comité Revisor.

Las normas señaladas, establecen que dicho Comité Revisor se encontrará conformado por tres (3) funcionarios de la administración tributaria peruana (Sunat), los cuales deberán tener una experiencia de por los menos 10 años en labores de determinación tributaria y/o auditoría y/o interpretación de normas tributarias desempeñados en el sector público.

Al respecto, la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1422 advierte que, con la finalidad de cumplir responsablemente con la necesidad de una función garantista por parte del procedimiento a seguir por la administración tributaria, “el Comité Revisor debe estar conformado exclusivamente por funcionarios de la SUNAT, pues

la función de determinación (dentro de la cual se inserta la aplicación de la norma XVI) es de exclusiva responsabilidad originaria de la administración”<sup>163</sup>.

Pese a lo considerado por la exposición de motivos, de acuerdo a las recomendaciones realizadas por los diversos autores y tomando en cuenta las disposiciones de las cláusulas antielusivas recogidas por otros ordenamientos, en los cuales también han incorporado una comisión consultiva. El Comité Revisor planteado por nuestra normativa no recoge las características necesarias para que este garantice a los contribuyentes una actuación imparcial al momento de determinar si se podrá aplicar la norma XVI a un determinado caso. Esto, debido a que como hemos observado, nuestro Comité Revisor se encuentra compuesto únicamente por miembros de la administración tributaria, mientras que en otros ordenamientos jurídicos, como el de España<sup>164</sup>, el cual se encuentra conformado por cuatro miembros pertenecientes no solo a la administración tributaria, sino por representantes de su órgano competente para contestar la consultas tributarias escritas<sup>165</sup>.

Al respecto, Jesús Camarena señala que la designación de miembros debería gozar de total independencia para garantizar la imparcialidad, objetividad y neutralidad en la aplicación de la cláusula antielusiva general. Asimismo, menciona que esta designación debería recaer en algún ente u organismo desvinculado totalmente de la administración tributaria”.<sup>166</sup>

Para César Luna Victoria, se debe considerar que si el auditor debe probar ante la comisión que se ha generado un supuesto de elusión tributaria, esta no puede hacerse ante sí mismo, es decir, ante la administración tributaria, sino que debe ser ante un tercero.<sup>167</sup>

---

<sup>163</sup> Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1422 de 13 de setiembre de 2018, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario

<sup>164</sup> Artículo 15 de la Ley General Tributaria de España

<sup>165</sup> Artículo 159 de la Ley General Tributaria de España

<sup>166</sup> Jesús Camarena, “Algunas cuestiones relacionadas con las garantías procedimentales en la aplicación de una cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* no.65 (2018), 181 y 182

<sup>167</sup> César Luna Victoria, “La cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano. El procedimiento garantista”, 505.

Por tanto, se comparte la idea que el órgano debería estar conformado en forma conjunta por funcionarios de la administración tributaria y representantes de otras entidades autónomas a ella, con la finalidad de asegurar la independencia de la administración y la imparcialidad de sus decisiones.

#### 4.4.3. Responsabilidad de directores

Mediante el Decreto Legislativo N° 1422, se introdujo la responsabilidad solidaria de los directores respecto a los actos, situaciones o relaciones económicas que califiquen como elusivos en aplicación de la norma XVI del Código Tributario, mediante el siguiente texto:

##### **Artículo 16: Representantes-Responsables Solidarios**

(...)

Se considera que existe 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 a quinto de la norma XVI.

(...)

Complementariamente a ello, mediante la Tercera Disposición Complementaria

Final del Decreto Legislativo N° 1422 se dispuso lo siguiente:

Tercera: Aprobación de los actos, situaciones y relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal

Tratándose de sociedades que tengan directorio, corresponde a este órgano societario definir la estrategia tributaria de la sociedad debiendo decidir sobre la aprobación o no de actos, situaciones o

relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal. Esta facultad es indelegable.

De ello, se advierte que el legislador estableció que el directorio sería el órgano societario encargado de aprobar los actos de planificación fiscal, cuya facultad será indelegable, sin embargo, mediante los parámetros de forma y fondo recogidos en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, se precisó que se excluiría de este tipo de responsabilidad a aquellos directores que hayan manifestado su disconformidad dejando constancia en la misma acta o remitiendo una carta notarial con anterioridad al inicio del proceso de fiscalización.

Al respecto, la exposición de motivos del Decreto Legislativo señaló la necesidad de modificar la regulación vinculada a la responsabilidad solidaria de los representantes legales a fin de que esta surja de forma más directa en los casos que el deudor tributario sea sujeto de la aplicación de la norma XVI, debido a la existencia de comportamientos orientados a pagar menos tributos u obtener ventajas tributarias y no a los propios del negocio<sup>168</sup>.

Asimismo, menciona que al ser los directores parte de los representantes legales, resulta necesario que la introducción de una causal de presunción de dolo, negligencia grave o abuso de facultadas vinculada a la aplicación de la norma XVI se encuentre, a su vez, asociada a que las funciones del directorio incluyan la determinación de los riesgos fiscales que se asumen cuando las sociedades adoptan o ejecutan actos, situaciones o relaciones económicas que pueden conllevar a la determinación de un acto elusivo, de acuerdo a las disposiciones de la referida norma XVI.

Siendo así, y, debido a que, el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Fiscal<sup>169</sup> exige como requisito para aplicar la responsabilidad solidaria, que el sujeto se encuentre encargado y/o participe en la determinación y pago de tributos asociando dicha participación al supuesto de presunción de responsabilidad solidaria, la exposición de motivos precisa que se ha considerado necesario establecer la obligación de estos

---

<sup>168</sup> Exposición de motivos del- Decreto Legislativo N°1422

<sup>169</sup> En las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07377-4-3002 y N° 04762-1-2015.

sujetos de aprobar los actos, situaciones y relaciones económicas destinados a obtener una ventaja tributaria, mediante la tercera disposición complementaria del referido decreto legislativo.

Sin embargo, estas disposiciones han sido cuestionadas por el Informe del Grupo de Trabajo encargado del Control Constitucional sobre los actos normativos del Poder Ejecutivo, el cual se encuentra conformado por miembros del Congreso de la República, según el cual, la tercera disposición complementaria final y la única disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo representan un exceso de delegación de las facultades otorgadas al Ejecutivo para legislar en materia tributaria<sup>170</sup>.

Al respecto se debe señalar que la delegación de facultades realizada mediante la Ley N° 30823 autorizó al Poder Ejecutivo a legislar para modificar el código tributario con la finalidad de brindar garantías a los contribuyentes en la aplicación de la norma antielusiva general, a establecer infracciones y sanciones relacionadas, y ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales en aplicación de la cláusula antielusiva general.

Sin embargo, no se otorgó facultades al Poder Ejecutivo para modificar la ley general de sociedades con la finalidad de fijar una nueva obligación a los miembros del directorio de una sociedad. No obstante, mediante la tercera disposición complementaria final del Decreto Legislativo se establece la obligación del directorio de definir de manera obligatoria la estrategia tributaria de la sociedad, debiendo decidir sobre la aprobación de “actos, situaciones o relaciones económicas” en el marco de la planificación fiscal. Asimismo, se agrega que esta facultad es indelegable.

En ese sentido, se debe tomar en cuenta que el artículo 55 de la ley general de sociedades señala que el Estatuto de una empresa contendrá obligatoriamente el régimen de los órganos de la sociedad y facultativamente los demás pactos lícitos

---

<sup>170</sup> Grupo de trabajo encargado del control constitucional sobre los actos normativos del poder ejecutivo, “Informe N° 63/2018-2019 - Informe del Grupo de Trabajo sobre el Decreto Legislativo N° 14222”, elaborado el 29 de noviembre de 2019, 15.

que estimen convenientes para la organización de la sociedad. De ese modo, se entiende que una sociedad podrá organizarse de la manera más adecuada a sus intereses y, en consecuencia, podrá asignar diversas facultades y funciones a sus órganos societarios, por lo que, la estrategia tributaria de la sociedad no necesariamente recaerá en el directorio, el cual bien podría delegar dicha tarea a un órgano más especializado, o a un tercero, o podría remitirse a otro órgano por disposición propia del Estatuto<sup>171</sup>.

Por ello, si la intención del legislador era establecer una obligación legal adicional para el directorio que implique la necesaria modificación de la ley general de sociedades, ello debió ser solicitado en el proceso de delegación de facultades. Siendo que esto no se llevó a cabo, se entiende que cualquier disposición que excede el marco de la delegación le correspondería su derogación. En ese sentido, el proyecto de ley N° 3740/2018-CR propuso la derogación de la tercera disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1422 y de la única disposición complementaria transitoria.

Esto, en concordancia con la experiencia comparada de otros países, donde se ha modificado la norma societaria, estableciendo como parte de las obligaciones del directorio, el definir la estrategia tributaria de la sociedad, debiendo decidir la aprobación.

En razón a ello, se desprende que la norma antielusiva adolece de diversas deficiencias, debido a que ha dispuesto la atribución de nuevas responsabilidades al directorio, sin tomar en cuenta que dicho cambio debió realizarse mediante una modificación directa a la ley general de sociedades. Para Ricardo Martín resulta preocupante que esta atribución sea una responsabilidad del director si se toma en cuenta que este órgano societario no necesariamente está conformado por especialistas en derecho tributario, contabilidad o finanzas<sup>172</sup>.

---

<sup>171</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”, 31.

<sup>172</sup> Ibidem, 35.

Por su parte, el artículo 177 de la ley general de sociedades contempla los supuestos de responsabilidad bajo los cuales los miembros del directorio responden solidariamente, siendo estos únicamente situaciones bajo las cuales los daños y perjuicios son consecuencias de actos o acuerdos contrarios a la ley, al estatuto o por los actos realizados con dolo, abuso de facultades o negligencia grave. Por tanto, siendo que dentro de los supuestos que implican la responsabilidad solidaria de los directores no se encuentra comprendido la aprobación de actos elusivos, no se puede considerar que esta fue atribuida mediante el texto del Decreto Legislativo N° 1422, pues esto implicaría un resentimiento al principio de legalidad, debido a que estaría excediendo el alcance de lo dispuesto en la ley general de sociedades.

Por tanto, Ricardo Martín considera que necesariamente debe efectuarse una modificación a la ley general de sociedades, ya que la norma antielusiva estaría atribuyendo una nueva obligación al directorio, la misma que no puede ser tomada como válida al haberse promulgado mediante una reforma de carácter tributario, puesto que esta nueva función necesariamente amerita una reforma en materia societaria<sup>173</sup>.

#### 4.4.4. Relación con normas antielusivas específicas

Sobre este punto, se advierte que en los ordenamientos jurídicos que comprenden cláusulas antielusivas generales y específicas se presenten conflictos respecto al ámbito de aplicación de ambas cláusulas. En efecto, Renzo Chumacero se plantea la pregunta: ¿qué ocurre si una conducta es evaluada bajo el tamiz de la cláusula antielusiva específica y no se configuran los requisitos para ser calificada como elusiva bajo el análisis de la cláusula antielusiva general? Es que acaso, ¿la respuesta podría estar en definir si entre ambas cláusulas existe una relación de subsidiariedad o exclusión?<sup>174</sup>

Al respecto, para las Naciones Unidas se considera que la relación entre las cláusulas antielusivas generales y otros mecanismos del derecho interno para combatir la

---

<sup>173</sup> Ibidem, 38.

<sup>174</sup> Renzo Chumacero Quispe, “Tras la búsqueda de una sana convivencia: Normas Antielusivas Generales y Específicas en el Derecho Tributario Peruano”, *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018), 241.

elusión tributaria (en particular, de las cláusulas antielusivas específicas) debe determinarse caso por caso, puesto que, si bien resulta tentador para el legislador establecer que la norma antielusiva general prevalece sobre todas las demás disposiciones de la legislación fiscal nacional, este enfoque es inapropiado. A veces, la norma antielusiva general debería prevalecer sobre otras disposiciones: Por ejemplo, cuando las transacciones están diseñadas para evitar la aplicación de esas otras disposiciones, sin embargo, en otras ocasiones, las normas antielusivas específicas deben prevalecer sobre la norma antielusiva general, por ejemplo, cuando se realizan transacciones para obtener incentivos fiscales de acuerdo con el propósito de esos incentivos<sup>175</sup>.

En ese sentido, desde el punto de vista doctrinario se establece la existencia de tres distintos tipos de relación entre una cláusula antielusiva general y una específica:

a) Relación de exclusión

Este tipo de relación implica que, si una conducta no se subsume dentro del supuesto de hecho de la cláusula antielusiva específica esta no calificará como elusiva, por lo que ya no podrá ser determinada como elusiva bajo el parámetro de la cláusula antielusiva general.

Uno de los fundamentos de este tipo de relación, se encuentra en la teoría general del derecho. Así, constituye un principio del derecho que, la norma especial prevalece sobre la norma general. En el caso en concreto de las normas antielusivas, queda claro que la cláusula antielusiva específica constituye una norma especial pues su supuesto de hecho es concreto: razón por la cual, debe primar sobre la cláusula antielusiva general<sup>176</sup>.

Otro fundamento importante que respalda este tipo de relación se encuentra vinculado con el respeto al principio de seguridad jurídica, puesto que una evaluación en contrario, podría resentir dicho principio, en el extremo que los

---

<sup>175</sup> Naciones Unidas, *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* Second Edition, 50

<sup>176</sup> Renzo Chumacero Quispe, “Tras la búsqueda de una sana convivencia: Normas Antielusivas Generales y Específicas en el Derecho Tributario Peruano”, 242.



administrados no tendrían las reglas claras de cuando sus conductas serían calificadas como elusivas, pues a pesar de tener normas expresas para tales efectos las cuales se encuentran materializadas en las cláusulas antielusivas específicas, la administración aún podría pretender calificar dichas conductas como elusivas, atendiendo al ámbito de aplicación de la cláusula antielusiva general.<sup>177</sup>

Consideramos que, una relación de este tipo podría permitir una solución en el corto plazo, pues establecería una regla clara, que no dejaría espacio a mayores cuestionamientos por parte de la administración.

#### b) Relación de subsidiariedad

Bajo este tipo de relación, si una conducta no se subsume dentro del supuesto de hecho de la cláusula antielusiva específica y, en consecuencia, no es elusiva, ello no supone que la administración tributaria no pueda evaluar si, dicha misma conducta califica como elusiva, por encontrarse dentro del supuesto de hecho de la cláusula antielusiva general.

El fundamento principal que respalda esta relación consiste en determinar que el combate contra la elusión tributaria se debe llevar a cabo con todas las herramientas que el ordenamiento jurídico provee a la administración, dentro de las cuales se encuentran las cláusulas antielusivas específicas y general. De esa manera, restaría de eficacia a la lucha contra la elusión tributaria, que la administración tributaria solo pueda evaluar si una conducta es elusiva o no bajo el esquema de la cláusula antielusiva específica, sin poder aplicar la cláusula antielusiva general<sup>178</sup>.

Asimismo, para Jorge Lizárraga, la razón detrás de esta postura radica en que las normas específicas no pueden ser obstáculos sino más bien herramientas de la lucha contra la elusión fiscal, por lo que bajo esta posición se privilegia el no abuso del derecho, el principio de igualdad y el deber de contribuir<sup>179</sup>. Sin embargo, este

---

<sup>177</sup> Ibidem.

<sup>178</sup> Felipe Iannacone Silva, “Deber probatorio para la coexistencia de cláusulas antiabuso específicas del derecho interno y la cláusula antielusiva general”, *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018), 391.

<sup>179</sup> Jorge Lizárraga Ibáñez, “La cláusula antielusiva general y su relación con las cláusulas antielusivas específicas”, 470.

supuesto implica un mayor grado de afectación a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

- c) Relación mixta (de exclusión o subsidiariedad en función al supuesto de hecho de la cláusula antielusiva específica)

Esta posición encuentra como máximo exponente a César García Novoa, quien no asume de antemano que existe algún tipo de relación entre las cláusulas antielusivas general y específicas. En efecto, no se define que la relación deba ser de exclusión o de subsidiariedad; sino que, por el contrario, el tipo de relación se podrá definir, en función a la estructura que tenga el supuesto de hecho de la cláusula antielusiva específica, la cual puede ser la de una presunción legal o de una ficción legal<sup>180</sup>.

Para ello, resulta importante poder definir ambos institutos jurídicos:

(i) Así, la presunción legal es el instituto jurídico mediante el cual, se parte de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, atendiendo al nexo que existe entre ambos, el cual garantiza una probable ocurrencia del hecho desconocido en el mundo fenoménico. Nótese que, la implicancia jurídica de la presunción legal consiste en la aplicación del régimen jurídico del hecho conocido al hecho desconocido. Dichas presunciones legales pueden ser calificadas como absolutas o relativas. Las presunciones absolutas, no admiten prueba en contrario, esto es no permiten que se demuestre que el hecho desconocido no se ha configurado; y, las presunciones relativas, se pueden demostrar a través de la presentación de medios probatorios, que el hecho desconocido no se llevó a cabo en el mundo fenoménico<sup>181</sup>.

(ii) De otro lado, la ficción legal constituye un instituto jurídico mediante el cual, a través de un hecho conocido se considera como configurado un hecho desconocido, el cual es de improbable ocurrencia en el mundo fenoménico, pues no existe un nexo

---

<sup>180</sup> César García Novoa, “La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria”. Citado por Renzo Chumacero Quispe, en “Tras la búsqueda de una sana convivencia: Normas Antielusivas Generales y Específicas en el Derecho Tributario Peruano”,243.

<sup>181</sup> Renzo Chumacero Quispe, “Tras la búsqueda de una sana convivencia: Normas Antielusivas Generales y Específicas en el Derecho Tributario Peruano”,245.

entre ambos hechos. Por tal motivo, se sostiene que la aplicación del régimen jurídico del hecho conocido al hecho desconocido en el caso de ficciones legales supone la configuración de una verdad jurídica establecida por el legislador, pues su actuación reside en el plano normativo<sup>182</sup>.

Habiendo definido ambas figuras, se establecerá cuál es la relación entre las cláusulas antielusivas generales que se origina, cuando alguno de dichos institutos jurídicos forma parte del supuesto de hecho de la cláusula antielusiva específica:

- Relación de exclusión – ficción legal en el supuesto de hecho: La ficción legal establece una verdad jurídica, pues el hecho desconocido al cual se le aplica el régimen jurídico tributario del hecho conocido resulta de improbable ocurrencia en el mundo fenoménico, pues no guarda vinculación con el hecho conocido.

Así, cuando el presupuesto de hecho de la cláusula antielusiva específica se encuentra conformado por una ficción legal, debe quedar claro que la voluntad del legislador por regular una conducta concreta constituye una verdad jurídica y, en consecuencia, únicamente calificará como conducta elusiva lo dispuesto expresamente por el legislador.

En suma, cuando el supuesto de hecho de una cláusula antielusiva específica se encuentra conformado por una ficción legal, la relación entre ambas cláusulas será de exclusión.

- Relación de subsidiariedad – Presunción legal en el supuesto de hecho de la cláusula antielusiva específica: En este tipo de relación, como regla general, si una conducta no califica como elusiva bajo el supuesto de hecho de la cláusula antielusiva específica aplicable, la administración tributaria no podrá aplicar una cláusula antielusiva general para pretender calificarla como elusiva.

Sin embargo, de manera excepcional, se configuraría la existencia de una relación de subsidiariedad, esto es sería de aplicación la cláusula antielusiva

---

<sup>182</sup> Ibidem.

general a pesar que la conducta intentó ser combatida por una cláusula antielusiva específica, en casos en los cuales la administración tributaria demuestre de manera indubitable que, el administrado intentó aprovechar las deficiencias y/o vacíos en la cláusula antielusiva específica, para evitar que una conducta que claramente pretendía violar de manera indirecta una norma tributaria, no sea calificada como elusiva<sup>183</sup>.

En ese sentido, la respuesta más adecuada jurídicamente para determinar la relación entre ambas herramientas sería la evaluación caso por caso de la estructura jurídica que posee el supuesto de hecho de cada cláusula antielusiva específica. Sin embargo, una desventaja de ello es que una evaluación de este tipo incluiría en el debate una discusión jurídica adicional, la cual vendría dada por definir si estamos ante una presunción legal o una ficción legal, lo que es difícil de verificar, sobre todo cuando estamos ante presunciones legales absolutas, esto es que no admiten prueba en contrario, pues dichos institutos jurídicos suelen confundirse con las ficciones legales<sup>184</sup>.

Por tanto, para una solución en el corto plazo a la relación que debe existir entre ambas cláusulas, se debe establecer dicha relación de manera expresa en el Código Tributario, la cual puede ser de exclusión o mixta.

La experiencia comparada demuestra que, no existe un consenso respecto a cuál debe ser la relación que debe existir entre las cláusulas antielusivas generales y específicas, siendo que la tendencia en los sistemas jurídicos consiste en que se establezca una relación mixta.

Así, como regla general primará una relación de exclusión y, a manera de excepción, se prevé una relación de subsidiariedad para casos muy puntuales, en los cuales la administración tributaria pueda probar que el contribuyente se aprovechó de las

---

<sup>183</sup> Felipe Iannacone Silva, “Deber probatorio para la coexistencia de cláusulas antiabuso específicas del derecho interno y la cláusula antielusiva general”, 392.

<sup>184</sup> Renzo Chumacero Quispe, “Tras la búsqueda de una sana convivencia: Normas Antielusivas Generales y Específicas en el Derecho Tributario Peruano”, 250.

deficiencias y/o vacíos de la cláusula antielusiva específica, para que una conducta que es claramente elusiva no sea considerada como tal<sup>185</sup>.

#### 4.4.5. Aplicación retroactiva de la norma XVI

Respecto a este punto se analizará la disyuntiva existente respecto a la aplicación de la norma antielusiva general con relación a los actos que tengan incidencia en ejercicios en los cuales esta se encontraba suspendida, esto es, con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 145-2019-EF. Siendo así, como se puede recordar de los apartados anteriores, en el año 2014 se suspendió la facultad para aplicar la norma antielusiva general hasta que se publicaran los parámetros de fondo y forma, sin embargo, antes de su publicación se emitió el Decreto Legislativo N° 1422 mediante el cual se dispuso que la norma antielusiva general sería aplicable a todos los actos, hechos, situaciones comprendidas desde el 19 de julio de 2012.

Ello, en conformidad con la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1422, el cual señaló que lo dispuesto en el Artículo 62-C del Código Tributario (procedimiento de fiscalización para la aplicación de la norma antielusiva general) se aplica respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio de 2012 (fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 1121 que incorporó la norma XVI a nuestra legislación).

La exposición de motivos del referido decreto legislativo señaló que “la Sunat estaría facultada a aplicar los párrafos segundos al quinto de la norma XVI a los actos, situaciones y relaciones económicas producidas a partir del 19 de julio de 2012, en tanto el deudor tributario no haya solicitado la prescripción y siempre que se emita el decreto supremo que apruebe los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma XVI.”<sup>186</sup>

Por tanto, de lo referido, podemos entender que la norma estaría reconociendo que una vez emitido el decreto supremo que establezca los parámetros de fondo y forma

---

<sup>185</sup> Ibidem, 262.

<sup>186</sup> Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1422.

de la norma XVI y se levante la suspensión de la misma, esta podrá aplicarse a todos los negocios que hayan sido realizados a partir del 19 de julio de 2012, fecha de entrada en vigencia de la norma<sup>187</sup>.

Sin embargo, esta posición no es compartida por el Informe del Grupo de Trabajo del Congreso de la República sobre el Decreto Legislativo 1422, mediante el cual explicó que la Segunda Disposición Complementaria del referido decreto estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica puesto que no se introduce un elemento de certidumbre respecto al momento en el cual surtirá efectos la norma. Esto sucede debido a que no se ha armonizado el referido decreto con lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley N° 30230, norma que suspendió la facultad de aplicar la norma XVI. Si bien la primera disposición complementaria establece que la vigencia del decreto legislativo no se encuentra condicionada a lo regulado por el artículo 8 de la Ley 30230, no se puede desconocer que sí existe un nivel de vinculación o condicionamiento, toda vez que esta segunda disposición complementaria final se encuentra directamente vinculada con la norma XVI. Siendo que, tanto lo dispuesto por el Decreto Legislativo 1422 como la norma XVI se encuentran sujetas a la publicación del Decreto Supremo que establece los parámetros de fondo y forma para su aplicación.

Pese a la posición del Informe del Grupo de Trabajo del Congreso de la República, mediante el Informe N° 116-2019-SUNAT/7T0000, la administración tributaria concluyó que la norma XVI es aplicable a los actos, hechos y situaciones producidas desde la vigencia de la norma que la incorporó en nuestro ordenamiento jurídico (Decreto Legislativo 1121), esto es, desde el 19 de julio de 2012.

El razonamiento de la administración se sustentó en que la suspensión de la norma XVI estaba referida únicamente a la facultad de la Sunat de aplicarla durante el período que durara la suspensión, mas no se trató de una suspensión de la vigencia de la norma propiamente dicha. Ello puede ser apreciado en los siguientes párrafos extraídos del citado informe:

---

<sup>187</sup> Humberto Astete Miranda y Jorge Ríos Delgado, “Algunos lineamientos para el respeto de los derechos de los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización tributaria en el que se discuta la existencia de un supuesto de posible elusión fiscal”, 241

(...) si bien la SUNAT se encontró impedida de aplicar la norma XVI a los actos, hechos y situaciones producidos con posterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1121, no puede entenderse que ello se debe a que fue suspendida la vigencia de la citada norma XVI, como si se tratara de una *vacatio legis*, sino más bien lo que se desprende es que se trata de una suspensión de las facultades de SUNAT para aplicar dicho dispositivo legal (que está vigente desde el día siguiente de su publicación), durante determinado lapso de tiempo, a condición de que se presente un hecho posterior, esto es, el establecimiento de sus parámetros de fondo y forma.

En ese sentido, dado que por efecto de las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, la aplicación de la norma XVI ya no se encuentra suspendida, no existe impedimento legal para que actualmente la SUNAT la aplique respecto de los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1121, esto es, desde el 19.7.2012; lo cual se corrobora con lo establecido en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1422, en el sentido que, las disposiciones para la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI previstas en el artículo 62-C del Código Tributario, se aplican respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19.7.2012.

En ese sentido, para Carla Mares, uno de los aspectos constitucionalmente relevantes es la falta de certeza respecto al momento en el cual puede empezar a ser aplicada la norma XVI, puesto que no quedaba claro si se aplicará a situaciones ocurridas desde la entrada en vigencia de la norma XVI, es decir en el año 2012, a situaciones posteriores a la entrada en vigencia del decreto supremo que estableciera los parámetros de fondo y forma, o si, por el contrario, podría aplicarse a situaciones ocurridas desde que fue suspendida la norma, es decir, en el año 2014.<sup>188</sup>

---

<sup>188</sup> Carla Mares Ruiz, “La cláusula antielusiva general prevista en la norma XVI del Código Tributario”, 6 y 7.

Asimismo, Luis Hernández ha señalado que el contribuyente debe tener la certeza de que los actos, hechos o situaciones que genere cláusula antielusiva específica o no dentro del ámbito de aplicación de la norma antielusiva general, la cual solo existirá cuando por decreto supremo se haya establecido los parámetros de fondo y forma. Por tanto, el entender que la norma XVI surtirá efectos a ejercicios anteriores a la entrada en vigencia de dicho decreto implicaría la vulneración del principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.<sup>189</sup>

Por tanto, de la lectura de las normas y la posición de la administración tributaria se entiende que la norma antielusiva general se aplicará para todos los actos, hechos y situaciones a partir del ejercicio 2012, por lo que, se deberá analizar si resulta correcto que la norma XVI se aplique de manera retroactiva a la entrada en vigencia de los parámetros de fondo y forma de la norma antielusiva y si esto implica el resentimiento de los derechos de los contribuyentes.

En ese sentido, la doctrina ha considerado que para efectos de determinar la aplicación de la norma XVI en el tiempo se deberá determinar si esta tiene el carácter de formal o procedimental, o, si por el contrario, corresponde a una norma material o sustancial.

Siendo así, bajo una interpretación formal o procedimental, la norma XVI únicamente serviría de instrumento para coadyuvar a las labores de determinación y recaudación de la administración, mas no constituiría una norma determinativa de obligación tributaria propiamente dicha. En buena cuenta, según esta interpretación, el hecho imponible cuestionado habría gatillado el surgimiento de la obligación tributaria cuando se produjo en la realidad, de modo que la aplicación de la norma XVI no supone una nueva determinación por parte de la SUNAT, sino únicamente una herramienta que permite aplicar los efectos jurídicos que correspondan a un hecho ya realizado<sup>190</sup>.

---

<sup>189</sup> Luis Hernández Berenguel, “Algunos comentarios sobre la Aplicación de la norma XVI”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018), 376

<sup>190</sup> Jaques Malherbe y Fernando Zuzunaga. “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 52.



Por el contrario, bajo una interpretación material o sustancial, la norma XVI debe ser entendida como un instrumento legal que establece supuestos de hecho gravados basados en conceptos jurídicos propios de esta norma, siendo que la recalificación de la operación por la administración permitiría configurar un hecho imponible nuevo y distinto al declarado por el contribuyente, lo que daría lugar al nacimiento de una relación jurídico-tributaria real con motivo de su aplicación<sup>191</sup>.

La distinción de ambas interpretaciones permitirá diferenciar la oportunidad de aplicación de la norma XVI a los hechos cuestionados, dado que, una norma de carácter formal o procedimental implicaría que la administración tuvo suspendida la herramienta, pero no la facultad inherente de combatir supuestos elusivos, de modo que podría aplicarse de manera retroactiva incluso a los períodos en los que la aplicación de la norma XVI estuvo suspendida una vez que la condición suspensiva (establecimiento de parámetros de fondos y forma) se cumpla. Por el contrario, una interpretación material o sustancial implicaría que la administración no podría aplicar la norma XVI en los años durante los que operó la suspensión, dado que no se contaba con los parámetros de fondo y forma existentes desde la promulgación del Reglamento<sup>192</sup>.

Por tanto, si bien conocemos que junto con la administración tributaria peruana existe un sector que califica a la norma XVI como procedimental, ello no resulta totalmente pacífico, pues si por medio de dicha regla se faculta a la administración a recalificar o reconducir la forma de negocios utilizada por el contribuyente, hacia el tratamiento fiscal que correspondía a los hechos propios o usuales, transformando así tales hechos iniciales en otra nueva transacción pero gravada, es posible señalar a la norma como sustantiva, con lo cual también coincide<sup>193</sup>.

Asimismo, resulta evidente que con la publicación del Decreto Supremo N° 145-2019-EF se ha confirmado la materialidad de la norma XVI, por lo que una interpretación como la de la administración tributaria vulnera los derechos de los contribuyentes, atentando contra la seguridad jurídica y contra el carácter de

---

<sup>191</sup> Ibidem, 53.

<sup>192</sup> Lorgio Moreno de la Cruz, “Adelantándonos a la Aplicación de la Cláusula Antielusiva General – norma XVI, Importa saber ¿si es una norma material o procesal?”, 556.

<sup>193</sup> Luis Hernández Berenguel, “Algunos comentarios sobre la Aplicación de la norma XVI”, 377.

predictibilidad de las normas. Nos explicamos. Desde nuestro punto de vista, la publicación del Reglamento no ha hecho más que confirmar el carácter material o sustancial de la norma XVI.

Bajo ese entendido, se puede advertir que la norma antielusiva general se trata de una norma eminentemente determinativa que, como consecuencia de su aplicación a supuestos de hecho contenidos en su texto normativo, genera el nacimiento de la obligación tributaria respecto del hecho recalificado.

Desde el punto de vista de César Gamba la norma XVI debe ser entendida como una norma de aspecto material o sustancial, en tanto requiere de conceptos propios para que se configuren supuestos específicos no previstos en normas distintas, cuya aplicación no puede ser efectiva hasta que todos sus alcances se encuentren plenamente incorporados en nuestra legislación a efectos de dotarla de eficacia normativa. Pretender lo contrario, supondría una vulneración al principio de seguridad jurídica en perjuicio de los contribuyentes y de la predictibilidad que se exige a todo texto normativo, según la cual los supuestos de hecho y sus consecuencias deben estar específicamente regulados. Por ello, una vez que se regulan los preceptos necesarios para que aplique la norma, ésta debe surtir efectos respecto de los hechos que se produzcan a partir de ese momento, tutelando así la seguridad jurídica de los contribuyentes, y descartando una aplicación retroactiva que la perjudique<sup>194</sup>.

Por su parte, para Roberto Casanova y Daniel Arana es posible afirmar que, una aplicación de la norma antielusiva general por la administración a partir del 19 de julio de 2012 enfrentará cuestionamientos desde el punto de vista de la predictibilidad y seguridad jurídica, elementos de los que carece la regulación de la norma XVI<sup>195</sup>.

Por tanto, se puede concluir que, a la luz de lo desarrollado respecto al principio de confianza legítima y seguridad jurídica, la aplicación de la norma XVI a ejercicios

---

<sup>194</sup> Lorgio Moreno de la Cruz, “Adelantándonos a la Aplicación de la Cláusula Antielusiva General – norma XVI, Importa saber ¿si es una norma material o procesal?”, 558.

<sup>195</sup> Roberto Casanova-Regis y Daniel Arana, “Aplicación en el tiempo de la facultad sancionadora de la SUNAT en relación con la norma antielusiva general (NAG)”, 332

anteriores de la entrada en vigencia del decreto supremo que establece los parámetros de fondo y forma significarían una contravención a dicho principio, puesto que el contribuyente ha adquirido una confianza legítima de que los actos realizados antes que se establecieran dichos parámetros no podrían ser susceptibles de ser observados por la norma antielusiva general. De ese modo, al disponer que se pueda aplicar a dichos ejercicios se estaría vulnerando esa confianza creada por el contribuyente con el Estado, además, de la vulneración al principio de seguridad jurídica y de irretroactividad de las normas.

#### 4.4.6. Aplicación de sanciones administrativas

Respecto a la aplicación de infracciones y sanciones como consecuencia de haber incurrido en actos que califiquen como elusivos, de acuerdo a las disposiciones de la norma XVI; mediante el Decreto Legislativo N° 1422 se incorporó al Código Tributario el numeral 9 del artículo 178, con la finalidad de implementar una nueva infracción que tipifique la conducta en que incurre el contribuyente cuando emplea esquemas de planificación fiscal que generen un ahorro o ventaja tributaria que conlleve a la aplicación de la norma XVI.

En ese sentido, se modificaron las Tablas de Infracciones y Sanciones del referido Código Tributario, para establecer que la sanción aplicable para la infracción prevista en el numeral 9 del artículo 178 corresponda a una multa equivalente al 50% del tributo omitido o el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o el 15% de la pérdida tributaria indebida o el 100% del monto devuelto indebidamente o en exceso, precisándose que, si en un mismo procedimiento de fiscalización definitiva se detecta la existencia de conductas del deudor tributario comprendidas en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178, esta se sancionará con la multa establecida para el numeral 9 del referido artículo.

Al respecto, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1422 señaló la necesidad de implementar una infracción particular, debido a los diversos cuestionamientos que se generaron respecto a la posible aplicación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del código tributario alegando que la

modificación de la determinación que realiza la administración tributaria por aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios eliminando el ahorro o ventaja tributaria es independiente de los datos que se consignen en la declaración jurada y que la única sanción prevista en la legislación para las conductas elusivas es precisamente la aplicación de las normas correspondientes.

Asimismo, la referida exposición precisa que el texto de la infracción introducida cumpliría con el principio de legalidad, en la medida que esta cumple con definir las conductas punibles y las sanciones correspondientes.

Sin embargo, pese a la afirmación de la exposición de motivos con relación a la necesidad de tipificar una conducta infractora relacionada a la determinación de actos elusivos en aplicación de la norma XVI, la doctrina no comparte la misma posición. Siendo que, para autores como Maria Eugenia Cuellar, Luis Durán y Juan Luis Hernández resulta cuestionable la posibilidad de que se generen infracciones sancionables como consecuencia de este suceso, debido a que la norma XVI:

(...) es una norma que no está prohibiendo una actividad por ser un ilícito penal, sino por representar una infracción a la Constitución. Cuando una persona enfrenta un valor de la Constitución, en primer lugar, lo que le corresponde es reconducirse y el hecho de reconducirse ya es una sanción para volver al estado de las cosas constitucional y, por lo tanto, la tipificación penal o administrativa sancionadora ya será otro elemento.

Lo que sí se puede presentar es lo siguiente: en virtud de la reconducción del hecho, y por lo tanto de la aplicación de la norma que ha sido defraudada, se suscite algún tipo de infracción por alguna razón práctica originada en el Código Tributario. Entonces ahí lo que habrá que discutir es si la tipificación de la infracción es correcta o no. En mi posición, incluso en esos casos no es correcta, ya que lo que la norma XVI está haciendo es un reparo de orden constitucional y, por lo tanto, si en razón del reparo de orden constitucional se

suscita una infracción, entonces esa infracción no deberá ser aplicable<sup>196</sup>.

En esa misma línea, para Roberto Casanova, la calificación de una transacción como un mecanismo de evitación del hecho imponible, sin contenido económico, no corresponde a una actividad que implique un ilícito tributario susceptible de una sanción administrativa adicional que la propia recalificación o reconducción que practique la SUNAT. Por lo que, si bien desde los intereses de la administración resultaría coherente cuestionar operaciones que califiquen como elusivas, cabe preguntarse si la recategorización que se efectúe en estos casos es suficiente para afirmar que la determinación tributaria efectuada por el contribuyente ha sido incorrectamente realizada y, por tanto, susceptible de sanción administrativa<sup>197</sup>.

Bajo dicho entendimiento, el autor considera no resultaría suficiente la calificación de un acto como elusivo, pues en estos supuestos el contribuyente nunca llegó a realizar el hecho imponible y la reconducción del acto por parte de la administración no representa la realización del mismo, pues el negocio jurídico realizado es real. Entonces, en este escenario resulta evidente que si la autodeterminación realizada sólo tiene como cuestionamiento su poco o nulo contenido económico y significativo propósito tributario que ameritan su recalificación en virtud de una cláusula antielusiva general, no nos encontraríamos ante una conducta que cuente con la tipicidad necesaria para ser calificada como ilícita y/o sancionable con multas administrativas, de modo que la única sanción que debería recibir su autor es la exigencia de pago de la suma que la autoridad fiscal determine, como consecuencia de aplicar la norma tributaria evitada<sup>198</sup>.

Del mismo modo, para Jaques Malherbe y Fernando Zuzunaga “la omisión en la declaración de un ingreso debe sancionarse, pero no debe sancionarse en caso de que no haya surgido un hecho imponible, sino que es la administración quien determinó una deuda de oficio aplicando una recalificación, en la medida que, la elusión no

---

<sup>196</sup> Maria Eugenia Caller, Luis Durán Rojo y Juan Luis Hernández. “¿Cuáles son los límites del planeamiento tributario a la luz de las norma XVI del título preliminar del Código Tributario?”, 327.

<sup>197</sup> Roberto Casanova-Regis y Daniel Arana, “Aplicación en el tiempo de la facultad sancionadora de la SUNAT en relación con la norma antielusiva general (NAG), 324

<sup>198</sup> Ibidem,

implica una vulneración directa del ordenamiento tributario”<sup>199</sup>. Asimismo, agregan que para efectos de aplicar una sanción administrativa se requiere la tipicidad para la calificación del acto infractor consecuencia de la aplicación de la cláusula antielusiva general y una vez tipificado se requiere que el tipo infractor y la sanción cumplan con los principios constitucionales de la materia.

Al respecto, el artículo 71 del código tributario dispone que “la administración tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, *non bis in íden*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y otros principios aplicables.

De tal manera, para César García Novoa, la generación de sanciones por aplicación de cláusulas antielusivas generales colisiona con el principio de tipicidad y el de seguridad jurídica, de acuerdo a lo siguiente:

.A nuestro juicio, la provisión de sanciones ligadas a lo que en el anteproyecto de la LGT se llamaba abuso en la aplicación de la norma tributaria suponía desconocer exigencias constitucionales en relación con la potestad sancionadora, empezando con la regla de tipicidad. [...]. No se trata de si se sanciona o no por analogía, sino de si el tipo de injusto aparece suficientemente definido en la ley sancionadora, y es evidente que no [...].

La descripción del tipo infractor del abuso de la norma tributaria a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es “notoriamente inusual o impropio” no vendría a contemplar los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza, y al igual que ocurría con el supuesto enjuiciado por la sentencia 194/2000, de 19 de Julio del Tribunal Constitucional, vulneraría palmariamente los arts. 9, 3, y 25, 1 de la Constitución por desconocer las exigencias de Lex Certa, puesto que como señala López Tello, se estaría imponiendo una sanción en función de un gravamen al que se llega a través de un

---

<sup>199</sup> Jaques Malherbe y Fernando Zuzunaga. “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, 84

complicado análisis comparativo basado en términos subjetivos e inconcretos. Se estaría vulnerando de esta manera el principio de tipicidad<sup>200</sup>.

Siendo así, se concluye que la consecuencia última que deberían afrontar los contribuyentes que estructuraron transacciones o modelos de negocios totalmente artificiales, con el exclusivo propósito de obtener ventaja tributaria, debería ser solamente la reconducción de las formas artificiosas usadas hacia el tratamiento aplicable a los actos usuales o propios correspondientes.

En esa misma línea, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 01873-2009-PA/TC expresa que:

El principio de tipicidad permite que las conductas sancionables estén debidamente delimitadas de modo que quedan proscritas las cláusulas generales o indeterminadas, esto es, aquellas cuyo contenido no es expreso y conocible, sino que tiene que ser “llenado” o concretizado a través de argumentos utilizados para tal efecto, pero por ello mismo, a veces posteriores al acto que se pretende sancionar.

## **CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA NORMA ANTIELUSIVA EN DERECHO COMPARADO**

### **5.1 España**

En España, la Ley General Tributaria de 1963 introdujo en su artículo 24 la primera cláusula general antielusiva conocida como fraude de ley tributario, sin embargo, esta tuvo una escasa aplicación práctica en el ordenamiento jurídico debido a las siguientes razones: (i) la necesidad de tramitar un expediente especial o de acreditar el propósito de eludir el tributo; (ii) la exclusión de la imposición de sanciones; (iii) su innecesidad por la expansión de la interpretación económica por parte de la

---

<sup>200</sup> César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria*, 312 y 313.

administración tributaria, la admisión del negocio jurídico indirecto y, en definitiva, la indiferenciación entre el fraude de ley, la simulación y la facultad de calificación.<sup>201</sup>

Por dichas razones, el 1 de julio de 2004 entró en vigencia la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual reconfiguró la cláusula general antielusión o antiabuso, pasando a denominarla conflicto en la aplicación de la norma en su artículo. Al respecto, la exposición de motivos señaló respecto a la incorporación de la nueva norma antielusiva general, que “se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria”<sup>202</sup>.

Siendo así, se advierte que España cuenta con una norma general antielusiva de carácter legal desde 1963, sin embargo, a pesar de su larga existencia en el ordenamiento jurídico español, sus sucesivas reformas para archivar mejoras técnicas, la última en 2015, y su notable calidad, ha permanecido prácticamente inaplicada. en la práctica de la administración tributaria hasta hace muy poco tiempo<sup>203</sup>.

La ley general tributaria actual regula en su artículo 15 la cláusula general vigente para luchar contra la elusión fiscal, la cual, fue incorporada con la finalidad de, además de combatir la elusión fiscal, evitar los problemas que generaba la utilización de la figura de del fraude a la ley tributaria, para efectos de la aplicación de la norma antielusiva<sup>204</sup>.

Sin perjuicio de ello, Ignacio Calatayud precisa que si bien la reforma de la cláusula antielusiva general española obedece a los diversos problemas que generaba el término de fraude a la ley tributaria para combatir la elusión tributaria, el considera que esta figura es equivalente al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pues,

---

<sup>201</sup> EY Abogados, *Cláusula General antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica* (España: Editorial Fundación Impuestos y Competitividad, 2015), 47.

<sup>202</sup> Maximino Linares, “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 3.

<sup>203</sup> *Ibidem*.

<sup>204</sup> Andrés Báez Moreno y Juan Zornoza Pérez, “*Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules*”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, no. 103a (2018), 699.



toda cláusula general antielusiva para combatir la elusión fiscal debe partir de la teoría de la causa de los negocios jurídicos para constatar la verdadera naturaleza o realidad de los negocios jurídicos realizados por los particulares y ello independientemente de que la norma que regulaba el fraude a la ley tributaria adoleciera de ciertas deficiencias en su redacción<sup>205</sup>.

Del mismo modo, la doctrina española señalaba que uno de los problemas del fraude a la ley tributaria como elemento para la configuración del acto elusivo era el carácter subjetivo del mismo, es decir, la necesidad de que se tuviera que probar el propósito de eludir el tributo. Para el autor, sin embargo, el verdadero problema consistía en la posibilidad de que la administración tributaria corrigiera las conductas fraudulentas a través de otros institutos, como la calificación y la simulación sin necesidad de acudir a un procedimiento especial y con la posibilidad de imponer sanciones ante conductas que merecerían un claro reproche social, problema este que, incluso con la nueva norma antielusiva general, no ha sido resuelto<sup>206</sup>.

Ahora bien, respecto a los elementos que dispone la norma antielusiva general española para la configuración del supuesto de conflicto en la norma (elusión), se establece en el primer párrafo, que existirá conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuando se evite la realización del hecho imponible o se minore la deuda tributaria. En ese sentido, para Elena Ramírez, el legislador le otorga un concepto más objetivo a la norma antielusiva al introducir el verbo evitar, en relación con el propósito de eludir el impuesto. Por tanto, una primera conclusión a extraer es que se ha optado por una vía más objetiva al no categorizar la intención del sujeto, si no el acto o el negocio con el que entraña el hecho imponible<sup>207</sup>.

En ese sentido, la norma presupone que para la configuración de elusión tendrán que concurrir dos requisitos simultáneos en dichos actos o negocios: (i) el primer requisito es que el acto o negocio sea notoriamente artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido; y, el (ii) segundo es que de utilización de los actos no resulten

---

<sup>205</sup> Ignacio Calatayud Prats, “Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, 7 y 8.

<sup>206</sup> *Ibidem*, 11.

<sup>207</sup> Elena Ramírez Gabarre, “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. (Tesis de grado en Derecho, Universidad Zaragoza, 2019), 11-13.

efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Para tales efectos, se identificará el término artificio como disimulo o cautela, sin llegar a ocultarlo y se entiende por impropio, el acto inadecuado en nuestra organización social. Por tanto, para la configuración del acto elusivo será requisito imprescindible para las partes que elijan una forma jurídica poco adecuada para el fin perseguido, obteniendo un resultado que no le corresponde<sup>208</sup>.

En la misma línea, Ignacio Calatayud señala que para que se entienda que se ha producido el acto abusivo es necesario que concurren simultáneamente ambos requisitos o presupuestos recogidos en la propia ley. Para ello, se debe tener en cuenta que en los supuestos en los que se hayan utilizado negocios típicos para eludir la aplicación del tributo la apreciación de la primera causa dará lugar a la aplicación automática de la segunda, mientras que en el supuesto de negocios atípicos cobra especial relevancia el segundo de los presupuestos de aplicación<sup>209</sup>.

Pues bien, el primer requisito que ha de concurrir para que pueda aplicarse la cláusula del artículo 15 es que los actos o negocios individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Sobre ello, el autor precisa que este criterio se encuentra influenciado por la teoría de la causa, por lo que, la existencia de actos o negocios impropios para el resultado que persiguen presupone, que estos actos o negocios persiguen la consecución de un resultado adecuado a su forma, idea que se enlaza directamente con el concepto de causa; pues esta no es otra cosa que el fin abstracto y típico perseguido en cada hipótesis negocial<sup>210</sup>.

Por lo tanto, para que la administración pueda establecer si un determinado negocio o acto jurídico puede dar lugar a la aplicación del artículo regulador del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, esto es, si ha sido utilizado abusivamente por los particulares para eludir la realización del hecho imponible o para obtener alguna

---

<sup>208</sup> Ibidem, 15.

<sup>209</sup> Ignacio Calatayud Prats, “Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, 17 y 18.

<sup>210</sup> Ibidem, 20.

ventaja fiscal, se verá obligada a averiguar si el acto o negocio típico realizado persigue los fines socio-económicos que son propios del mismo, esto es, los fines prácticos protegidos por el ordenamiento jurídico a través del elemento esencial del negocio jurídico que es la causa<sup>211</sup>.

Ahora, luego de determinar la configuración de ambos supuestos para la calificación de un acto elusivo, resulta necesario desarrollar el procedimiento especial que se ha regulado en el artículo 159 de la ley general tributaria y el artículo 194 del Real Decreto 1065/2007 para la aplicación de la norma antielusiva general.

En ese caso, el artículo 159 de la ley general tributaria, aprobado por Ley 58/2003 establece el procedimiento para la aplicación de la cláusula antielusiva general. De acuerdo con esta norma, el procedimiento debe iniciarse por iniciativa de la Inspección de los tributos, siendo que para que la Inspección pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deberá emitirse previamente un informe favorable de una Comisión Consultiva<sup>212</sup>.

La composición de esta Comisión Consultiva comprende a dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y dos representantes de la administración tributaria actuante<sup>213</sup>.

En ese sentido, cuando el órgano estime que pueden concurrir las circunstancias de evitación total o parcial en la realización del hecho imponible, o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios, se lo comunicará al interesado y le concederá un plazo para que presente sus alegaciones y aporte o proponga las pruebas que estime pertinentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas las pruebas, si es que hubiera, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión Consulta para que en un determinado plazo emita el informe respectivo. En efecto, para que la administración tributaria pueda aplicar la cláusula antielusiva general, resulta necesario el previo informe favorable de una Comisión creada al efecto.

---

<sup>211</sup> Ibidem.

<sup>212</sup> Jesús Camarena, "Algunas cuestiones relacionadas con las garantías procedimentales en la aplicación de una cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano", 177 y 178.

<sup>213</sup> Ibidem.

Transcurrido el plazo que tiene la Comisión sin que haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión Consultiva.

El informe de la Comisión Consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la cláusula antielusiva general. El informe y los demás actos dictados en esta etapa no serán susceptibles de recurso o reclamación.

Sobre esta última idea, Juan Calvo Vérguez refiere que el informe vincula al órgano de inspección respecto de la materia que constituye su objeto, produciéndose esta eficacia vinculante directamente sobre la liquidación, sin la existencia de acto intermedio alguno de declaración de conflicto. Y ni la existencia de acto intermedio alguno de declaración del conflicto. Y ni el mismo informe ni los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto por el artículo 159 son susceptibles de recurso de reclamación<sup>214</sup>.

Siendo así, se puede advertir que la conformación y la intervención de la Comisión consultiva en la aplicación de la norma antielusiva general española es muy similar a la peruana, puesto que nuestro ordenamiento ha recogido en gran parte los preceptos españoles, sin tomar en cuenta las deficiencias y problemas que estos suscitan. Por tanto, cabe precisar que resulta una agravante al resentimiento del principio de seguridad jurídica e imparcialidad, que la Comisión consultiva o el Comité Revisor, en el caso de Perú, se encuentren conformados por miembros de la administración, pues aun cuando se alegue que este corresponde a un órgano independiente, no cabe duda de que forman parte del mismo organismo que hace de parte para la identificación de un acto elusivo.

---

<sup>214</sup> Juan Calvo Vérguez, “Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?”. Citado por Jesús Camarena Gutiérrez, en “Algunas cuestiones relacionadas con las garantías procedimentales en la aplicación de una cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano”, 177 y178.

Por su parte, respecto a la responsabilidad solidaria de los directores, el legislador español le otorgo al directorio la denominación de Consejo de Administración, el cual tiene como obligación expresa el cumplimiento de los deberes fiduciarios, ya que de lo contrario se les podrá atribuir responsabilidades por los perjuicios causados a la sociedad<sup>215</sup>.

Asimismo, la ley general de sociedades española estableció que en el caso de empresas que realizan operaciones bursátiles, el Consejo de Administración tiene obligaciones que por ningún motivo pueden ser delegadas, entre ellas “la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control”. De ello, se infiere que la aprobación de los actos de planificación fiscal son una función inherente del Consejo de Administración, por lo que, de producirse actos de planificación agresiva se le podrá atribuir responsabilidad a sus miembros<sup>216</sup>.

La legislación societaria contempla un régimen de responsabilidad solidaria atribuible a los miembros del Consejo Directivo tipificados en los artículos 236 y 237 de la Ley de Sociedades de Capital, ya que establece que sus miembros responderán frente a la sociedad, socios y acreedores sociales por los actos y omisiones contrarias a la ley o los estatutos o por los actos realizados incumpliendo los deberes inherentes al cargo, siempre y cuando dicha conducta sea realizada con dolo o culpa, en este caso en particular la norma hace referencia a los deberes fiduciarios que son inherentes al cargo.

Ahora bien, cabe precisar que en el ordenamiento jurídico español a diferencia del nuestro, el legislador realizó modificaciones en materia societaria para atribuir nuevas obligaciones a los miembros del Consejo de Administración, a fin de que estos puedan responder solidariamente frente al fisco por permitir la estructuración de esquemas de planificación fiscal agresiva, y en ese sentido modificó el artículo 529 de

---

<sup>215</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros, 95.

<sup>216</sup> Ibidem.

la Ley de Sociedades de Capital, precisando que el directorio es el obligado de “determinar la estrategia fiscal de la compañía”<sup>217</sup>.

Así mismo, la legislación societaria española importó a su legislación societaria prácticas de buen gobierno corporativo con la finalidad de garantizar su cumplimiento, atribuyéndole al Consejo de Administración la obligación de publicar anualmente un informe sobre su cumplimiento, siendo la práctica más relevante para la presente investigación “informar sobre los sistemas de implementación de control de riesgos de carácter fiscal”<sup>218</sup>.

Ahora, respecto a la implementación de sanciones pecuniarias, hasta la reforma de la ley general tributaria realizada en el 2003, mediante el cual se incorporó la actual norma antielusiva general española, el conflicto en la aplicación de la norma no se encontraba legalmente sancionado, esto, debido a que en esta figura el obligado tributario realiza una declaración completa del hecho o negocio jurídico que va a realizar, por lo que no existe ocultación de elementos de patrimonio que podrían generar rentas sometidas a tributación, y, en consecuencias, sujeto de infracción<sup>219</sup>.

En ese sentido, la primera manifestación de imposición de una sanción se dio en el anteproyecto de la Ley 58/2003 de la ley general tributaria, mediante el cual se establecía la imposición de una “multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales o propios y el importe por el que tributario las operaciones relacionadas”. Sin embargo, el Consejo de Estado, en su dictamen núm. 1402/2003, de 22 de mayo, contrarrestó dicho argumento indicando que el tipo infractor era excesivamente indeterminado lo cual podía establecerse como inconstitucional<sup>220</sup>.

Por dicho motivo se publicó la reforma de la ley general tributaria del 2003 sin establecer sanción alguna vinculada a la configuración del supuesto de conflicto en

---

<sup>217</sup> Ibidem, 103

<sup>218</sup> Ibidem, 104.

<sup>219</sup> Miguel Gutiérrez Bengochea, “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones de reestructuración empresarial”, *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, no. 17 (2018), 135 y 136.

<sup>220</sup> Elena Ramírez Gabarre, “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, 30-35.

aplicación de la norma, siendo que, únicamente se dispuso como consecuencia de la norma, que la Administración debía aplicar la correcta calificación del acto para que se manifestaran los efectos propios de la operación realizada.

No obstante, la publicación de la ley no generó tranquilidad en esta materia y los debates sobre su constitucionalidad fueron interminables puesto que, aquellos que estaban a favor de la implementación de una sanción argumentaban que se estaba incurriendo en la lesión al principio constitucional del deber general de contribuir<sup>221</sup>.

Como resultado de ello, finalmente la sanción se estableció tras la reforma de la Ley 34/2015, del 21 de septiembre, donde se adjudicó un precepto exclusivo de sanción. Con esta norma se modificó parcialmente la Ley General Tributaria, mediante el cual se reforma el artículo 15.3 de la ley general tributaria 58/2003 eliminando el texto “sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones” para establecer en el artículo 206 bis la imposición de una sanción.

En ese sentido, se advierte que el artículo 15.3 de la ley general tributaria se encuentra relacionado con el artículo 206 bis, el cual lleva aparejada una sanción para todos aquellos supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Al respecto, cabe precisar que la implementación de una sanción pecuniaria para los supuestos de conflicto en aplicación de la norma ha sido la consecuencia de un largo desarrollo y debate respecto a su constitucionalidad, puesto que, mientras un sector de la doctrina consideraba que su implementación representaría el quiebre de los principios del derecho; otro sector consideraba que la no implementación restaba eficacia a la norma antielusiva y no cumplía con su finalidad de desincentivar los actos elusivos.<sup>222</sup>

Siendo así, de la norma se pueden recoger tres elementos requeridos para la comisión de la nueva infracción: (i) en primer lugar, se debe desarrollar el procedimiento sancionador conforme al procedimiento de declaración de conflicto a la norma tributaria; (ii) en segundo lugar, ha de constatarse un criterio administrativo de la Comisión Consultiva y que éste haya sido publicado concorde con el reglamento en el momento que se presente la declaración; (iii) y finalmente, la idea de una igualdad

---

<sup>221</sup> Ibidem, 32.

<sup>222</sup> Ibidem, 33.

sustancial entre el acto o negocio declarado anteriormente por la Comisión consultiva y el supuesto que se vaya a examinar. Se entiende que en base a esa identidad de supuestos encaja en la parte del tipo, eliminando así las posibles dudas en cuanto a su punibilidad<sup>223</sup>.

Ahora bien, respecto a la relación entre las cláusulas antielusivas generales y específicas, la doctrina española reconoce la existencia, como regla general, de una relación de exclusión entre ambas, en aras de preservar la buena fe, la seguridad jurídica y el precepto jurídico por el cual la norma especial prima sobre la norma general. Sin embargo, este sistema jurídico también establece la aplicación de la cláusula antielusiva general como excepción, a modo de subsidiariedad, para casos muy puntuales, como los casos en los cuales el contribuyente se aproveche de ciertas deficiencias y/o vacíos de las cláusula antielusiva específica con la finalidad de que se cometa un acto elusivo que no sea calificado como tal<sup>224</sup>.

En ese sentido, Jorge Lizárraga precisa que en el caso de España, si bien no hay una disposición expresa en la norma que disponga la relación que debería haber entre ambas cláusulas, un sector de la doctrina señala que la cláusula antielusiva general no debería aplicarse cuando hay supuestos particulares que se encuentran regulados por cláusulas antielusivas específicas, sin embargo, señala que estas últimas sí podrían aplicarse cuando se acredite una desnaturalización de las misma<sup>225</sup>.

Por su parte, Miguel Gutiérrez señala que resulta muy común que las cláusulas específicas de prevención del fraude de ley no realicen ninguna actuación específica para combatir la elusión fiscal, sino simplemente se aplica la norma reguladora del hecho imponible del tributo . Por tanto, la existencia de una cláusula específica en la norma tributaria es ejecutable directamente siempre que se den los presupuestos contenidos en el precepto que la regula. Siendo así, el autor señala que se debe

---

<sup>223</sup> Miguel Gutiérrez Bengochea, “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones de reestructuración empresarial”, 150.

<sup>224</sup> Renzo Chumacero Quispe, “Tras la búsqueda de una sana convivencia: Normas Antielusivas Generales y Específicas en el Derecho Tributario Peruano”, *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018): 250.

<sup>225</sup> Jorge Lizárraga Ibáñez, “La cláusula antielusiva general y su relación con las cláusulas antielusivas específicas”, 465.



considerar lo siguiente respecto a la relación de las cláusulas antielusivas generales y específicas<sup>226</sup>:

(i) En primer lugar, existe un criterio de preferencia a aplicar la norma tributaria *ad hoc* sobre la de carácter general, y, (ii) en segundo lugar, cuando las normas específicas antiabuso son de naturaleza sustantivas y, por lo tanto, constituyen *per se* una verdad normativa excluyen el planteamiento de un conflicto en la aplicación de la norma. Esta situación difiere sustancialmente cuando la norma específica para evitar la elusión fiscal se articula a través de normas procesales como son las presunciones *iuris tantum*. En estos supuestos la norma no contiene una verdad sustantiva o material, lo que da oportunidad al obligado tributario a que accione frente a la norma procesal para satisfacer sus pretensiones<sup>227</sup>.

## 5.2 Chile

En el año 2014, la Ley N° 20.780 introdujo a la legislación nacional chilena, los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, que comprendían la norma general antielusiva, que en definitiva no es una sino un conjunto de normas que buscan disminuir los niveles de elusión tributaria en el país, para consecuentemente aumentar la recaudación, las cuales se encuentran compuestas por los siguientes artículos. Para estos efectos, se encontrará el texto de la norma antielusiva general chilena en el Anexo 3 del presente trabajo de investigación.

La modificación al Código Tributario introducida por la Ley N° 20.780, pretende enfrentar los efectos de la elusión con la configuración de una especie de norma antielusiva general, que facultará a la administración tributaria chilena (Servicio de Impuestos Internos) para recalificar las configuraciones jurídicas de un acto o negocio jurídico particular, con el objeto de precisar si estas formas jurídicas pueden calificarse como negocios elusivos.

---

<sup>226</sup> Miguel Gutiérrez Bengochea, “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones de reestructuración empresarial”, 129.

<sup>227</sup> Ibidem.

Sin perjuicio de ello, con fecha 8 de febrero de 2016 se publicó la Ley N° 20.899, la cual es conocida como la reforma de la reforma, pues, entre otras materias precisó la regulación de ciertas disposiciones complementarias a la norma general antielusión. Dentro de ellas, se incorporaron las modificaciones a los artículos 26 bis (consulta informativa) y 100 bis (responsabilidad solidaria de directores) por expresa disposición del artículo 11 de la referida ley<sup>228</sup>.

Para Marcelo Matus, el procedimiento antielusivo que contempla la nueva cláusula general es un mecanismo de recalificación jurídica que ha sido formulado con tantos particularismos e imposibilidades a la administración, que sólo faculta a la justicia tributaria para determinar en el caso concreto que un negocio jurídico corresponde recalificarlo para los fines revistos por la norma y, por tanto, será la aplicación de este procedimiento el que defina el concepto de elusión tributaria en Chile<sup>229</sup>.

Asimismo, bajo su perspectiva considera que el legislador limita la elusión sólo al abuso de formas jurídicas y a la simulación, mediante el texto de la norma antielusiva general. Esto, en la medida que el texto de la norma chilena sólo se limita a las situaciones descritas en los artículos 4° ter y 4° quáter, no siendo posible la interpretación analógica de los conceptos de abuso de formas jurídicas y de la simulación. El legislador utiliza el abuso de formas jurídicas y la simulación sólo para definir la elusión y precisar sus efectos tributarios, y al parecer los desvincula totalmente de los efectos jurídicos que estos conceptos tienen normalmente en el derecho privado<sup>230</sup>.

Ahora bien, respecto a la configuración del elemento material del hecho gravado para la aplicación de la norma antielusiva general, se deberá analizar si este elemento recae sobre las formas jurídicas tomadas por el contribuyente o si bien recae sobre la real naturaleza de dichos actos, hechos o negocios. Al respecto, el inciso primero del artículo 4° bis del Código Tributario se presenta como norma guía interpretativa respecto a este tema: “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen

---

<sup>228</sup> María Navarro Schiappacasse, “La evolución en la jurisprudencia de la EXCMA. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal”, *Revista de Estudios Tributarios*, no. 20 (2018), 170.

<sup>229</sup> Marcelo Matus Fuentes, “La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo”, *Revista Ius et Praxis*, no. 23 (2017), 73.

<sup>230</sup> *Ibidem*, 75.

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.”, lo cual advierte que el elemento material del hecho gravado se aplicará sobre el fondo de los actos: su naturaleza jurídica<sup>231</sup>.

En esa línea, la norma antielusiva chilena estableció un concepto distinto para que un acto sea considerado elusivo y, en razón a ello, para que se configure este presupuesto la conducta del contribuyente debe tener por finalidad un ‘abuso de formas jurídicas, cuyo concepto ha sido ampliamente delimitado, ya que el legislador extranjero las ha definido como “aquellas situaciones en las que 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’<sup>232</sup>.

Con relación a la aplicación de sanciones en aplicación de la norma antielusiva general chilena, cabe precisar que el código tributario reformado regula en sus nuevos artículos 4° quinquies y 160 bis, en conjunto, el procedimiento para sancionar los negocios jurídicos elusivos. Se distinguen en él dos fases o etapas: en la primera, se regula la actividad administrativa previa, y en la segunda, se configura el estadio procesal del contencioso tributario antielusión<sup>233</sup>.

Tomando en consideración los efectos de la sentencia que recae en este procedimiento, somos de la opinión que se trata de un contencioso administrativo tributario especial, pues no se trata de resolver la correcta aplicación de una facultad administrativa del Servicio, esto es, determinar si el Servicio ha recalificado bien o no una hipótesis de simulación o abuso, sino que se trata de un juicio declarativo, cuya sentencia servirá como habilitación para que el Servicio pueda legalmente prescindir

---

<sup>231</sup> Isaías Cattaneo Escobar y Jorge Burgos Arredondo, “Aplicación de la norma general antielusión en Chile”, *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, no. 41 (2016), 21.

<sup>232</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”, 114.

<sup>233</sup> Ricardo Walker, “Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario”; *Revista de Estudios Tributarios*, no. 18 (2017), 136.

de una forma jurídica utilizada por el contribuyente para estructurar sus negocios, y aplicar la norma tributaria burlada a una situación económica que revela cierta capacidad contributiva<sup>234</sup>.

El Servicio podrá calificar el comportamiento del contribuyente a la luz de los actos o negocios jurídicos que realice en desarrollo de sus negocios. Si, a juicio del Servicio, este comportamiento puede resultar elusivo, entonces procede a citar conforme al artículo 63 del mismo Código, solicitando al mismo tiempo todos los antecedentes que considere necesarios o pertinentes para determinar el abuso, la simulación o los hechos que configuran la infracción al asesor tributario autor de la elusión.<sup>235</sup>

Con la introducción de esta nueva herramienta al ordenamiento jurídico chileno, se habilitó la facultad de la administración tributaria para combatir las figuras elusivas que, de acuerdo a la norma citada en los apartados anteriores, comprende la simulación y el abuso de las formas jurídicas<sup>236</sup>.

En el caso de Chile, el código tributario regula el procedimiento para sancionar los negocios jurídicos elusivos. De acuerdo a este cuerpo normativo, la elusión será declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero (un órgano judicial) a requerimiento del Director del Servicio de Impuestos Internos, siendo que para ello debe requerirlo de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial<sup>237</sup>.

Previo a ello, el Servicio de Impuestos Internos conferirá traslado al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación. La absolución de dicho traslado deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se basa la oposición a la declaración de abuso o simulación o, en su caso, a la responsabilidad

---

<sup>234</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”, 115.

<sup>235</sup> *Ibidem*.

<sup>236</sup> *Ibidem*, 116.

<sup>237</sup> Jesús Camarena, “Algunas cuestiones relacionadas con las garantías procedimentales en la aplicación de una cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano”, 175 y 176

por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación<sup>238</sup>.

Posteriormente, haya o no contestado el contribuyente o el posible responsable, el Tribunal cita a las partes a una audiencia con el objeto de que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso de que la hubiere. En caso hubiese nuevos elementos probatorios se corre traslado a la otra parte para ser absueltos en el breve plazo. Concluido el término probatorio, se otorga a las partes un plazo adicional para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal resuelve. La sentencia que resuelva esta controversia deberá fundar la calificación del abuso y/o simulación tributaria en los hechos y en derecho y, al mismo tiempo, determinar los impuestos adeudados con reajustes, intereses y multas<sup>239</sup>.

Finalmente, la liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó<sup>240</sup>.

Ahora bien, con relación a la responsabilidad solidaria de los directos, la legislación societaria chilena al igual que la normativa peruana establece que los directores que discrepen de la decisión tomada podrán salvaguardar su responsabilidad dejando su disconformidad en el acta de sesión de directorio o en su defecto comunicar por un escrito de fecha cierta tal circunstancia. Asimismo, la norma establece los tipos de responsabilidades que pueden ser atribuidas a sus representantes, estableciéndose que sus representantes legales, administradores y miembros del directorio responderán solidariamente por los hechos constitutivos de la infracción, pudiendo atribuírseles responsabilidades civiles, penales y administrativas. Los regímenes de responsabilidad en esta normativa son bastante amplios y genéricos, ya que dejan

---

<sup>238</sup> Ibidem, 177.

<sup>239</sup> Ibidem.

<sup>240</sup> Ibidem, 179.

abierta la posibilidad de que al director se le puedan imputar diversos tipos de conductas<sup>241</sup>.

Al respecto, el artículo 100 bis del código tributario de Chile establece que en el caso de las personas jurídicas responderán solidariamente sus directores siempre y cuando hayan infringido sus deberes legales de dirección y supervisión. Por lo tanto, es importante resaltar que a diferencia de nuestra normativa no se le está atribuyendo una nueva obligación al directorio, pero si la labor de ser más diligente como órgano de dirección y supervisión, ya que de una u otra manera deberán velar por que la sociedad que representan no incurra en actos de planificación fiscal agresiva<sup>242</sup>.

La norma dispone que en los supuestos que se determinen actos que constituyan abuso o simulación, se sancionará a los directores o representantes legales de las personas jurídicas con una multa equivalente al 100% de los impuestos que debieron haberse ingresado al fisco.

Siendo así, se observa que la norma contempla un régimen de solidaridad con los directores, pero para que este hecho se materialice es indispensable que el directorio haya incumplido sus deberes de dirección y supervisión, es decir que al momento de arribar a una decisión, ésta no se haya realizado con la debida diligencia de un ordenado comerciante, puesto que de lo contrario dicha responsabilidad no le podrá ser atribuida. Es importante resaltar que en la presente norma el legislador no impuso la obligación al directorio de aprobar los actos de planificación fiscal, pero es necesario que realicen estudios especializados y análisis previos a fin tomar una acertada decisión para salvaguardar su responsabilidad en un futuro<sup>243</sup>.

Respecto a la relación de las cláusulas antielusivas específicas y la cláusula general, en el caso de Chile, su código tributario dispone expresamente que las cláusulas

---

<sup>241</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”,130.

<sup>242</sup> Ibidem, 131.

<sup>243</sup> Ibidem.

específicas prevalecerán sobre la cláusula antielusiva general, esto en la medida que primaría la regla especial sobre lo general<sup>244</sup>.

Como la mayoría de los otros países, Chile ha insertado diversas cláusulas antielusivas específicas en su legislación tributaria, que apuntan a mecanismos de elusión. Algunas de estas disposiciones están diseñadas específicamente para abordar situaciones internas, mientras que otras cubren esquemas abusivos en situaciones internacionales. En ese sentido, se debe entender que la norma antielusiva general chilena será utilizada solo como último recurso, lo que significa que la administración tributaria puede confiar en la norma antielusiva general, en los casos en que no se puedan utilizar los métodos ordinarios de interpretación, las disposiciones técnicas del código fiscal pertinente y las cláusulas antielusivas específicas<sup>245</sup>.

En ese sentido, el tercer párrafo del artículo 4 bis del Código Tributario ha confirmado explícitamente este punto de vista, mediante el siguiente texto: “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”, es decir que no le resultará aplicable la norma antielusiva general.

A manera de conclusión, cabe resaltar que la norma antielusiva chilena tiene muchos aspectos positivos que pueden ser de gran ayuda para la experiencia normativa peruana, esto, en la medida que como se ha podido observar la norma chilena ha superado problemas que en nuestro marco normativo vienen siendo duramente criticados, tales como la ambigüedad de la norma, la imparcialidad por parte del organismo resolutorio a cargo e incluso ha dilucidado cualquier duda sobre su posible aplicación retroactiva, por lo que la administración tributaria no se encuentra facultado a poder fiscalizar actos de planificación fiscal realizados antes de la entrada en vigencia de la norma.

La cláusula antielusiva chilena carece de la esencia de la norma española, lo cual le permitió no recaer en los problemas que arrastra la norma extranjera. Por tanto,

---

<sup>244</sup> Jorge Lizárraga Ibáñez, “La cláusula antielusiva general y su relación con las cláusulas antielusivas específicas”, 465.

<sup>245</sup> Anguita Oyarzún, “*Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules*”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, no. 103a (2018), 245.

difieren, en tanto que, entre los requisitos para su configuración debe existir un abuso de formas jurídicas, cuyo significado y amplitud ha sido claramente definido en comparación con los requisitos de la norma peruana, cuya generalidad a la fecha no ha sido delimitada. Además, para que un acto jurídico sea considerado como elusivo, la administración chilena debe acreditar que el contribuyente actuó con mala fe. Otro aspecto muy importante a resaltar es la intervención de un organismo independiente que no forma parte de la administración tributaria, ya que en estos casos interviene el Tribunal Tributario y Aduanero que está conformado por jueces especializados en materia tributaria y aduanera, lo cual garantiza un debido proceso e imparcialidad a favor de las partes, siendo ésta una realidad muy distinta a la que contempla nuestro marco peruano, debido a que el Comité Revisor está integrado únicamente por funcionarios de la administración<sup>246</sup>.

### 5.3 Colombia

La cláusula general antiabuso en Colombia fue incorporada a su ordenamiento jurídico mediante el artículo 122 de la Ley 1607/2012 y reformada posteriormente, en el 2016, por la Ley 1819/2016.

En ese sentido, el régimen para aplicar normas antiabuso en el ordenamiento jurídico colombiano tiene su fundamento en las disposiciones constitucionales de dicho país, siendo que, hasta el año 2012 se optaba por normas de carácter antiabuso específicas, dependiendo del impuesto y del tipo de operación. Sin embargo, luego de la reforma tributaria del año 2012 se incorporó al ordenamiento la cláusula antielusiva general, la cual, a su vez, fue modificada por la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016. El texto de la norma antielusiva general vigente se encuentre en el Anexo 2 del presente trabajo de investigación.

Las normas relativas al abuso del derecho en materia tributaria, que corresponden a los artículos 869, 869-1 y 869-2 13 del Estatuto Tributario Nacional, fueron eventualmente subrogadas por los artículos 300, 302 y 303 de la Ley 1819 de 2016. En ese sentido, los cambios efectuados alteraron considerablemente el contenido de

---

<sup>246</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”,99.



las reglas bajo las cuales era posible determinar la existencia o no de una conducta abusiva, y las consecuencias jurídicas de que esta fuera desplegada por parte del obligado tributario, razón por la cual se hará un breve análisis al respecto<sup>247</sup>.

Cabe precisar que, las disposiciones, ya derogadas, introducidas en la Ley 1607 de 2012 buscaban, definir y delimitar la figura del abuso del derecho en materia tributaria, señalando pruebas que deberían ser aportadas con la finalidad de desvirtuar la existencia del abuso. Asimismo, se buscaba enunciar una serie de supuestos bajo los cuales podía proceder la aplicación de la figura; y, otorgar una serie de facultades específicas a la administración tributaria para investigar las conductas, y para imponer y ejecutar las respectivas sanciones<sup>248</sup>.

Sin embargo, luego de 4 años se promulgó la reforma tributaria del 2016, contenida en la Ley 1819, la cual incorporó diversos cambios con relación a la norma anterior, dentro de estos, se optó por proporcionar una noción más reducida y simplificada del abuso en materia tributaria, además, en el mismo artículo, se delimitó el concepto de actos o negocios jurídicos artificiosos, estableciendo tres circunstancias bajo las cuales será posible determinarlos<sup>249</sup>:

Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

---

<sup>247</sup> Nicolás Serrano Soto, “Abuso del derecho en materia tributaria en Colombia”. Tesis de programa de Derecho, Universidad Autónoma de Bucaramanga, 22.

<sup>248</sup> Ibidem.

<sup>249</sup> Ibidem, 23.

Ahora bien, respecto a los elementos constitutivos de la norma antielusiva general colombiana se establece que, los requisitos de antijuridicidad, que permiten calificar el abuso tributario son: a) la obtención de un provecho tributario, b) el uso de formas artificiosas, y c) ausencia de propósito comercial o de negocio legítimo o razonable<sup>250</sup>.

Al respecto, se entenderá que el provecho tributario refiere a la obtención de ventajas impositivas: eliminar, reducir o diferir el impuesto, aprovecharse de beneficios o exenciones, incrementar el saldo a favor o pérdidas fiscales; mientras que la figura jurídica artificiosa se deduce del contenido del negocio, ya que es indicativo de una capacidad económica distinta a la que refleja la forma exteriorizada ante los demás<sup>251</sup>.

Con relación al uso de formas artificiosas, la doctrina colombiana al igual que la peruana, señala que este elemento constitutivo para la configuración de un acto elusivo se caracterizará por la definición de la causa en el negocio jurídico, siendo que este elemento se caracterizará por la determinación de la causa típica de los negocios jurídicos llevados a cabo.

En cuanto a la demostración del propósito comercial, Héctor Ramírez Pardo señala que esta configura una negación indefinida, por lo que a la administración solo le correspondería afirmar la ausencia de propósito comercial, para trasladar la carga de la prueba al administrado, a quien le correspondería probar su existencia<sup>252</sup>.

Respecto al significado de propósito comercial, desde la perspectiva del administrado, este concepto se asimila con la finalidad que se pretende conseguir con el acto y a cuya consecución se dirigen sus actuaciones, lo que se identifica con la aceptación subjetiva de la causa, como los móviles determinantes que inducen a las personas a la celebración de los actos jurídicos. En contraste, el sentido de propósito comercial, desde la perspectiva de la administración tributaria se asocia con el objeto específico de los actos jurídicos, es decir, su contenido jurídico, que consiste en los efectos que

---

<sup>250</sup> Pablo Sarmiento Mancipe, “Procedimiento para aplicar la cláusula general antiabuso”, *Revista de Derecho Fiscal*, no. 10 (2017), 144.

<sup>251</sup> *Ibidem*, 145.

<sup>252</sup> Héctor Ramírez Pardo. *Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Colección Textos de jurisprudencia*, 111.

cada negocio está llamado a producir, bien sea en razón de las regulaciones voluntarias de los agentes o bien por ministerio de la ley que completa o suple la voluntad faltante, según la naturaleza del acto, desde el momento en que las partes manifiestan su intención de obligarse recíprocamente y acuerdan los elementos esenciales, pudiendo descartar o limitar el alcance de las normas no imperativas<sup>253</sup>.

Ahora, respecto a la responsabilidad solidaria de los directores, en el 2012 se reguló el procedimiento para remover el velo corporativo de las entidades involucradas en el abuso, tanto en la vía administrativa, como en la vía judicial. Respecto al procedimiento en la vía administrativa se indicaba que la administración tributaria (DIAN) podría remover el velo corporativo motivando “expresa y suficientemente las decisiones adoptadas (...) en el requerimiento especial, el emplazamiento para declarar, el pliego de cargos y las liquidaciones de aforo o de corrección” y garantizando la aplicación de “las disposiciones y principios en materia procedimental y probatoria pertinentes”<sup>254</sup>,

Mientras que, en el proceso judicial se indicaba que cuando se quisiera desestimar la personalidad jurídica de una sociedad, la administración debería presentar una demanda ante la Superintendencia de Sociedades, quien, tras agotar el respectivo trámite judicial, se pronunciaría sobre la declaratoria de nulidad de los actos de defraudación o abuso, así como de la acción de indemnización de los posibles perjuicios causados.

Sin embargo, en la reforma del 2016, el legislador entendió que -por los efectos que ello acarrea (especialmente por despojar a las sociedades de la limitación a su responsabilidad y de la personificación jurídica)- este tipo de procedimientos solo podrían realizarse en el marco de un proceso judicial, pues, en un Estado de Derecho, solo un juez, dotado de imparcialidad e independencia, podría tener la facultad de remover el velo corporativo. Y fue así que la Ley 1819/2016 modificó el artículo 869-2 del Estatuto Tributario derogando, por completo, el procedimiento por medio del

---

<sup>253</sup> Nicolás Serrano Soto, “Abuso del derecho en materia tributaria en Colombia”. Tesis de programa de Derecho, Universidad Autónoma de Bucaramanga, 25.

<sup>254</sup> Ignacio Sanín Bernal, “¿Abusando de la cláusula anti-abuso?”, *Centro de Estudios Empresariales ISB* (2019): 1.

cual la administración tributaria podría remover administrativamente el velo corporativo<sup>255</sup>.

Sin perjuicio de ello, cabe precisar que mediante el artículo 200 del Código de Comercio de Colombia al igual que nuestra ley general de sociedades, se contempla un régimen de responsabilidad solidaria por parte de los administradores, en caso estos causen un perjuicio a la sociedad o sus accionistas, ya sea por dolo o culpa, por lo que es posible que se les atribuya responsabilidad en caso de que durante el ejercicio de sus funciones se hayan violentado leyes o el estatuto de la sociedad<sup>256</sup>.

De ese modo, se dispone que los miembros de la Junta Directiva pueden ser responsabilizados por sus malas decisiones, sin embargo, es necesario determinar si dicha responsabilidad se puede ampliar a los actos de planificación tributaria. Sobre ello, el legislador colombiano en el año 2018 mediante Ley N° 1943, adicionó el inciso g) dentro del artículo 793 de Estatuto Tributario estableciendo un régimen de responsabilidad solidaria que puede ser atribuido frente a la administración tributaria y en sentido se indica que respecto de la elusión, las personas naturales que hayan sido partícipes de dichos actos responderán solidariamente por el pago de los impuestos, intereses y sanciones que dejaron de ser recaudados.

Como podemos apreciar en el presente texto la responsabilidad por los actos elusivos no sólo se limita a los miembros de la Junta Directiva, sino que va mucho más allá, lo cual es adecuado, puesto que no sólo este órgano societario puede ser partícipe y consentir esta clase de operaciones, ya que estas prácticas requieren de la intervención de distintos órganos de la sociedad, como el departamento de contabilidad, jefatura de planeamiento financiero e incluso en caso de tratarse de una filial requerirán de la autorización de los departamentos que forman parte de la matriz<sup>257</sup>.

Sin embargo, mediante la Corte Constitucional de Colombia, se dispuso que a partir del 01 de enero de 2020 la posibilidad de atribuir responsabilidad más allá de los

---

<sup>255</sup> Ignacio Sanín Bernal, “¿Abusando de la cláusula anti-abuso?”, *Centro de Estudios Empresariales ISB* (2019): 1.

<sup>256</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”, 85.

<sup>257</sup> *Ibidem*, 86.

accionistas ha quedado suspendida al no haberse respetado el procedimiento de forma para su aprobación, ya que no pudo ser debatida por distintos grupos de interés antes de su promulgación<sup>258</sup>.

Ahora bien, respecto a la aplicación de la norma en el tiempo cabe precisar que la norma antiabuso colombiana entró en vigencia a partir del 01 de enero de 2013, fecha desde la cual esta ha sido aplicada únicamente para los actos posteriores a su promulgación. Por tanto, se afirma que esta norma no tiene un efecto retroactivo a diferencia de la norma peruana<sup>259</sup>.

Por su parte, respecto al procedimiento tributario especial para aplicar la cláusula antielusiva general, mediante la reforma del 2016 se contempló en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario la implementación de procedimiento especial para la determinación del tributo en el contexto del abuso del derecho. En ese sentido, se dispuso que tratándose de conductas abusivas, el procedimiento para la determinación del tributo deberá adelantarse, en primer lugar, por medio de un emplazamiento especial, que deberá ser proferido por el funcionario competente dentro del término de firmeza de la declaración respectiva. En el mismo, deberá señalarse la razón que origina el abuso en la operación o conjunto de operaciones y sustentarse siquiera con prueba sumaria. Dicho emplazamiento deberá ser contestado por el contribuyente investigado dentro de los tres (3) meses siguientes a su notificación con el fin de que este ejerza su derecho de contradicción<sup>260</sup>.

Transcurrido dicho periodo, el siguiente trámite será el mismo requerimiento especial previsto en el procedimiento tributario convencional, en el cual la administración deberá llevar a cabo la propuesta de recharacterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso del derecho. Paso seguido, el procedimiento especial tomará el camino del procedimiento general, con la liquidación oficial de revisión, sobre la cual procederá el recurso de reconsideración,

---

<sup>258</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”, 86.

<sup>259</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”, 84

<sup>260</sup> Nicolás Serrano Soto, “Abuso del derecho en materia tributaria en Colombia”. Tesis de programa de Derecho, Universidad Autónoma de Bucaramanga, 43 y 44.

y, por último, su impugnación judicial por vía de lo contencioso administrativo, a través de un procedo de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>261</sup>.

Otro de los aspectos a tomar en cuenta respecto a la aplicación de la norma antielusiva es la intervención del comité, como órgano colegiado, quien tendrá competencia para conminar al obligado tributario, para que controvierta la ocurrencia de los supuestos de aplicación comentados, o que pruebe cualquiera de las circunstancias previstas en los numerales 1 y 2 del art. 869.

Esta atribución conminatoria estará a cargo de un órgano colegiado, conformado por el director de la DIAN, el director de Gestión de Fiscalización, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y el superintendente de la superintendencia a la que corresponda la inspección, vigilancia y control de la entidad y el procurador general de la Nación. Como se puede observar, este comité se encuentra conformado por miembros de la administración tributaria y el órgano resolutor en instancia administrativa, si bien esto implica un mayor grado de imparcialidad por parte de las decisiones tomadas por el órgano, respecto al comité revisor peruano, este podría ser aún más garantista si se considerara la participación de terceros ajenos a la administración.

La tarea de conminar debe abarcar además un requerimiento sobre la realización de la operación abusiva, para que el investigado se refiera a los elementos constitutivos de abuso, que hasta ese momento ha logrado demostrar la administración, toda vez que ante una fallida defensa del procesado, que no le permita sustentar las salvaguardas, le corresponderá al comité, de manera subsidiaria, estudiar la existencia o no de abuso en la operación<sup>262</sup>.

La segunda tarea del comité será resolver o pronunciarse mediante una decisión definitiva, acerca de la existencia concurrente o no de los elementos que estructuran una conducta de abuso tributario, la cual deberá desarrollar en todos los casos que se presente este comportamiento irregular, sin distinción patrimonial alguna.

---

<sup>261</sup> Ibidem, 44.

<sup>262</sup> Ibidem,50.

Para declarar que una operación es abusiva se requerirá que la administración tributaria, no solo pruebe plenamente los supuestos de aplicación, sino también estructure y sustente un caso de abuso, con el fin de enrostrar la realización de una o varias operaciones que se adecuen a los elementos que constituyen esta reprochable conducta.

Por último, cabe resaltar que la norma antielusiva general de Colombia otorga como potestad resarcitoria a la administración tributaria para reconfigurar la estructura tributaria elaborada por el contribuyente en base a mecanismos artificiosos. En ese sentido, se advierte que la norma no se encuentra gobernada por un espíritu sancionador, sino por un ánimo de gestión y contribución en mérito a lo establecido por su Constitución que establece que todo ciudadano debe contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, en razón a ello, es que esta cláusula general antiabuso busca enderezar la conducta garantizando el cumplimiento de la obligación tributaria establecida en la ley, dejando de lado una finalidad represiva o de castigo<sup>263</sup>.

#### 5.4 Australia

Australia ha implementado legislativamente la cláusula antielusiva general en la ley federal de impuestos sobre la renta desde que se promulgó por primera vez en 1915. La cláusula antielusiva general actual de Australia se promulgó en 1981 en la Parte IVA de la Ley de evaluación del impuesto sobre la renta de 1936. Esta norma ha sido ampliamente considerada por los tribunales desde su introducción en 1981 y también ha tenido algunas modificaciones en su texto, generalmente con miras a fortalecer su aplicación tras la interpretación judicial. Las enmiendas recientes han ampliado el alcance de la norma antielusiva general para que se aplique a la erosión de la base o la transferencia de beneficios (*BEPS*) por parte de empresas multinacionales.

El Comisionado de Impuestos administra la aplicación de la norma antielusiva general a través de la Oficina de Impuestos de Australia (ATO). Esta norma no es autoejecutable, pero requiere una determinación basada en elementos objetivos en el

---

<sup>263</sup> Ricardo Martín Beuermann, “Efectos de la norma antielusiva general en los directores de las empresas de seguros y reaseguros”.84.

estatuto para poder aplicarse. Si el Comisionado determina que se aplica la norma antielusiva este deberá emitir un informe al contribuyente, donde, determinará los motivos por los cuales se realizará el desconocimiento del beneficio fiscal y se procede a realizar ajustes compensatorios e imponer sanciones<sup>264</sup>.

La determinación del Comisionado respecto a la aplicación de la norma antielusiva general, la realiza un alto funcionario de la ATO y estará sujeta a un proceso de asesoría especial de revisión por parte de un Panel de expertos comerciales y profesionales y funcionarios tributarios de alto nivel (*GAAR Panel*). Este organismo asesor del *GAAR Panel* se encuentra compuesto por altos funcionarios de la ATO y miembros externos con la finalidad de asesorar respecto a la aplicación de la norma antielusiva general, siendo que de esta manera aporta coherencia e independencia a la consideración de la norma antielusiva<sup>265</sup>. En ese sentido, el propósito del panel será ayudar a la Oficina de Impuestos en la aplicación de la norma antielusiva general para garantizar que las decisiones sobre la aplicación de estas disposiciones sean objetivas y coherente, sin embargo, cabe precisar que el papel del panel es consultivo, por lo que, la decisión pertinente en virtud de la norma antielusiva general la tomará el funcionario fiscal correspondiente después de haber tenido en cuenta el asesoramiento del panel<sup>266</sup>.

Como se puede advertir, a diferencia de la norma peruana, el Panel de Australia se encuentra conformado no solo por el personal de la administración tributaria, sino que, además este comprende a personas externas que tengan cierto grado de experiencia para poder aportar sus conocimientos a esta asesoría.

Los asuntos generalmente se remiten al panel después de que la Oficina de Impuestos haya emitido un documento de posición y considerado la respuesta del contribuyente a dicho documento. Asimismo, los contribuyentes podrán buscar revisión o apelación contra la evaluación que aplica la norma antielusiva general, siendo que, la carga de la prueba recaerá en el contribuyente para demostrar que dicha evaluación es excesiva.

---

<sup>264</sup> Sarah Blakelock, Miranda Stewart, “Anti-avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules”, *72nd Congress of the International Fiscal Association*, no. 103 (2018), 136.

<sup>265</sup> *Australian Taxation Office*, “Part IVA, the general anti-avoidance rule for income tax”, 28 de diciembre de 2005. <https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/In-detail/Private-rulings/General-Anti-Avoidance-Rules-Panel/>

<sup>266</sup> *Ibidem*.



Siendo así, para efectos de aplicar la norma antielusiva general, el Comisionado deberá determinar que se ha generado un beneficio fiscal para un contribuyente en relación con un esquema que celebró con el propósito de obtener dicho beneficio fiscal. Cada uno de los elementos de la norma antielusiva general, incluido los términos de esquema, beneficio fiscal y propósito han sido objeto de una consideración judicial detallada<sup>267</sup>.

De ese modo, mediante la jurisprudencia australiana se ha desarrollado los siguientes conceptos para la aplicación de la norma antielusiva general:

- (i) en primer lugar, el término esquema se le ha otorgado una definición legal amplia con la finalidad de que los tribunales tengan una amplia libertad para identificar el esquema fiscal, y así, para que el beneficio fiscal pueda determinarse en relación con el esquema<sup>268</sup>;
- (ii) luego, respecto al beneficio fiscal, se incluye atributos específicos, como la deducción, pérdida o la exclusión de una cantidad de la renta imponible; así como la obtención de un crédito fiscal que se habría obtenido si no se hubiera suscrito el esquema. Esto requiere la consideración de un "postulado alternativo", que puede identificarse razonablemente; sin embargo, el contribuyente no puede argumentar que no habría hecho nada en lugar de participar en el esquema tributario<sup>269</sup>; y,
- (iii) por último, respecto a la determinación del "propósito" para efectos de la aplicación de la norma antielusiva general, se advierte que este será objetivo, puesto que el motivo subjetivo no es relevante. Por tanto, la norma antielusiva general requiere que un contribuyente (o su asesor) tenga un propósito único o dominante para obtener un beneficio fiscal en relación con el esquema llevado a cabo. La prueba de propósito objetivo en cada caso requiere la ponderación de varios asuntos especificados en el estatuto, incluido el beneficio financiero;

---

<sup>267</sup> Sarah Blakelock, Miranda Stewart, "Anti-avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules", 137.

<sup>268</sup> Ibidem, 138.

<sup>269</sup> Ibidem.

la sustancia, manera y forma de la transacción; y la relación entre las partes del acuerdo<sup>270</sup>.

Por su parte, cabe precisar que a primera disposición legislativa antielusión de Australia fue la sec. 260 de la Ley del impuesto a la Renta (ITAA 1936), según la cual cualquier acuerdo que tuviera como propósito o efecto el alterar la incidencia del impuesto a la renta era nulo para efectos tributarios.

Al respecto, las cortes australianas desarrollaron diversas interpretaciones que permitieron reducir significativamente el alcance de esta regla aparentemente irrestricta. Dentro de estas interpretaciones se desarrolló el principio de opción, el cual fue considerado por la Corte suprema de Australia en el caso *W.P. Keighery Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation*<sup>271</sup>.

De acuerdo al principio de opción, la norma antielusiva general de Australia fue diseñada para proteger las disposiciones generales de la *Income Tax Assesment Act* (ITAA) de 1936 antes que para denegar a los contribuyentes el derecho a elegir entre alternativas que el referido cuerpo normativo había dejado abiertas para ellos.

Asimismo, este principio de opción (que, en nuestro caso es denominado economía de opción) fue desarrollado mediante el caso *Keighery*, el cual se encontraba relacionado a una empresa privada que intentó tomar ventaja de los beneficios tributarios destinados a empresas públicas, por lo que, el contribuyente cambió su estatus tributario de privado a público emitiendo una sola acción a varias personas que tenían poco poder económico o influencia en la empresa. Al respecto, la Corte suprema sostuvo que la sec. 260 les ofrecía a las empresas privadas la opción implícita de cambiar sus estatus a públicas; es decir, la norma antielusiva general no frustraba o impedía que los contribuyentes eligieran entre opciones válidas, solo por el hecho que estas impliquen un beneficio tributario<sup>272</sup>.

---

<sup>270</sup> Ibidem, 139.

<sup>271</sup> Zöe Prebble y John Prebble, “Comparando la Norma Antielusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)” *Revista Ius Et Veritas* no.50 (2015): 164.

<sup>272</sup> Ibidem, 165.

Posteriormente a ello, la respuesta del Parlamento a la línea jurisprudencial que establecía el principio de opción fue la promulgación en 1981 del actual régimen de la norma antielusiva general, conocido como la Parte IVA de la ITAA de 1936. El régimen fue diseñado para devolver la ley a la posición para la cual estaba pensada para adoptar los principios adoptados por estos criterios jurisprudenciales, siendo que, la actual norma antielusiva de Australia tiene tres componentes: (i) el contribuyente debe obtener un beneficio tributario; (ii) el beneficio debe originarse por una estructura; (iii) y el contribuyente debe haber constituido la estructura con el único o predominante propósito de obtener un beneficio tributario. Este último elemento se enfoca en el propósito predominante del contribuyente, no de la estructura<sup>273</sup>.

Otra característica es que la norma antielusiva general de Australia no es tan general, ni abierta, ni incierta, puesto que contiene varios criterios que las cortes deben emplear para determinar si el único o predominante propósito de la estructura fue conseguir un beneficio tributario. En este contexto, los dos criterios más importantes son, primero, una comparación entre la forma y sustancia de la estructura, y segundo, la pregunta de si se produce un cambio en la posición financiera de los contribuyentes involucrados en la estructura<sup>274</sup>.

De ese modo, la experiencia australiana ha demostrado que la concurrencia de tres elementos simples, como una estructura, un beneficio tributario y la elusión tributaria como propósito predominante generan problemas. La interacción entre el primer elemento, es decir, la identificación de la estructura que confirió el beneficio tributario, y el tercer elemento, es decir, el test del propósito predominante es uno de los aspectos más controversiales de la norma antielusiva general australiana.

El problema fundamental ha sido el definir la estructura relevante, puesto que la norma antielusiva general lo define de forma amplia, por lo que, una estructura puede significar una línea de acción o algo tan pequeño como una única acción unilateral<sup>275</sup>.

---

<sup>273</sup> Ibidem.

<sup>274</sup> Ibidem.

<sup>275</sup> Ibidem, 166.

En conclusión, la norma antielusiva general de Australia es una herramienta, que a la fecha, se encuentra bastante consolidada en cuanto a su aplicación. Esto, en la medida que su texto lleva mucho tiempo vigente y ha sido aplicado a diversos casos, lo que ha permitido revelar las constantes debilidades de esta norma tributaria sustantiva, y, con ello, se ha corregido el alcance y la aplicación de la misma mediante enmiendas legislativas o desarrollos jurisprudenciales con la finalidad de que esta se convierta en una herramienta efectiva para el combate contra los actos en elusión<sup>276</sup>.

Además de ello, se señala que los contribuyentes pueden tener la opinión de que la norma antielusiva general genera incertidumbre en el establecimiento de transacciones comerciales ordinarias. Sin embargo, en general, el proceso administrativo para aplicar esta herramienta es riguroso y los tribunales no muestran una deferencia indebida a los ingresos.

Por tanto, del análisis de la norma antielusiva general alemana se puede concluir que esta se encuentra bastante más desarrollada en relación con nuestra norma antielusiva general, por lo que, el análisis comparado de este país representa una gran ventaja para poder tener mejores alcances para la implementación de criterios de aplicación efectivos para la norma antielusiva, y, que, además, no impliquen un mayor grado de incertidumbre jurídica. Ahora, sin perjuicio de ello, se debe tomar en cuenta que el desarrollo jurisprudencial y la experiencia Australia deben ser consideradas de forma cuidadosa al momento de abstraerlo a la aplicación de nuestra norma, esto pues, de todos los países que han sido analizados, se puede advertir que la realidad jurídica de Australia es la que más difiere de la nuestra.

Siendo así, se considera que si bien existen elementos que no pueden ser completamente aplicables a nuestra realidad, como es el análisis de los criterios objetivos que conllevarán a la determinación de un acto elusivo, pues, como se ha advertido de los capítulos anteriores, nuestro sistema jurídico germánico- romano se orienta a la determinación de los negocios anómalos como supuesto para la

---

<sup>276</sup> Sarah Blakelock, Miranda Stewart, “Anti-avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules”, *72nd Congress of the International Fiscal Association*, no. 103 (2018), 138.

configuración de un acto elusivo. No obstante, existen otros criterios como el caso de la conformación del Panel y el procedimiento garantista que se lleva a cabo para la aplicación de la norma, cuya experiencia australiana nos puede ser de bastante utilidad.

## CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### 6.1 Conclusiones

1. La implementación de criterios sustanciales y procedimentales para la aplicación de la norma antielusiva general es necesaria a fin de mitigar la trasgresión de principios tributarios constitucionales, y, en consecuencia, de los derechos de los contribuyente.

Esto, en la medida que, la incorporación de una norma antielusiva general implica la inherente confrontación de principios constitucionales, los cuales, serán tolerables siempre y cuando se implemente diversos criterios para delimitar la aplicación de esta norma.

2. Asimismo, cabe precisar que la determinación de estos criterios sustanciales y procedimentales permitirán mitigar la trasgresión de los principios de reserva de ley, legalidad, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, irretroactividad, entre otros.
3. Por su parte, se advierte que los criterios de aplicación implementados en otros ordenamientos jurídicos, como resultado de su experiencia, si pueden ser abstraídos al sistema tributario peruano, sin embargo, se debe considerar las particularidades de cada ordenamiento con la finalidad de atender la realidad económica y jurídica del país.
4. Los criterios de aplicación, a la fecha, de la norma antielusiva general peruana no son suficientes para garantizar los principios constitucionales tributarios, y, en consecuencia, los derechos de los contribuyentes.

### 6.2 Recomendaciones

1. Respecto a los criterios sustanciales, que implican la delimitación del cumplimiento de los test de propiedad y test de relevancia jurídico-económica para la aplicación de la norma antielusiva general, se recomienda adoptar la

posición mayoritaria en la doctrina romano-germánica, respecto a la vinculación de los actos artificiosos e impropios con la teoría de los negocios anómalos. Asimismo, respecto al segundo test se recomienda adoptar el supuesto del propósito principal, el cual consideramos como el más garante y eficaz.

2. Respecto a los criterios procedimentales, se recomienda que estos elementos que implican un mayor grado de afectación a los valores constitucionales del sistema jurídico sean elevados a discusión por parte de los poderes del Estado, con la finalidad de que se empiece a implementar mecanismos para reducir la afectación constitucional a los contribuyentes, sin perjudicar la eficacia de la norma y la finalidad disuasiva para la cual fue incorporada.
3. Respecto a la experiencia comparada, se advierte que los países cuya norma antielusiva general han sido promulgadas en base al texto de la norma española suelen adolecer de los mismos defectos, sin embargo, esto no sucede en todas las legislaciones, pues existe el caso particular de Chile, el cual ha desarrollado un texto para la norma antielusiva general, que no se encuentra en la usual, norma española.

## BIBLIOGRAFÍA

### **Libros**

- Bravo Cucci, Jorge. *Elusión Tributaria: Legislación y Jurisprudencia Internacional*. Lima: Editorial Instituto Pacífico, 2020.
- Durán Rojo, Luis. “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”. En *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Palestra, 2006.
- EY Abogados. *Cláusula General antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. España: Editorial Fundación Impuestos y Competitividad, 2015.
- García Novoa, César. “Cláusulas antielusivas y convenios de doble imposición”. En *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Tomo II* Lima: IPTD, 2014.
- García Novoa, César. *La seguridad jurídica y tributación*. La Paz: Vergara & Asociados, 2013.
- García Novoa, César. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”. En *Relatoría General. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Venezuela: ILADT, 2008.
- Gómez Cotero, José. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”. En *Relatoría General. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Venezuela: ILADT, 2008.
- Luyo Acosta, Khaled. “¿Permite la cláusula antielusiva general peruana (norma XVI) recalificar un acto elusivo mediante la aplicación del principio contable de sustancia sobre forma?”. En *Tributación y contabilidad, cambios paradigmáticos en la contabilidad y efectos en el impuesto a la renta empresarial, discrepancias y posibilidad de armonización*. Lima: Gaceta Jurídica, 2020.



- Ramírez Pardo, Héctor. *Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Colección Textos de jurisprudencia*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016.
- Robles Moreno, Carmen. “Aplicación en el tiempo de la norma tributaria”. En *Libro Homenaje a Felipe Osterling*. Lima: Palestra Editores, 2008.
- Rubio Correa, Marcial. *La aplicación de la norma jurídica en el tiempo*. Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2007.
- Rubio Correa, Marcial. *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA Editores, 2003.
- Ruiz de Castilla, Francisco. *Derecho Tributario: Temas básicos*. Lima: Fondo Editorial PUPC, 2017.
- Ruiz de Castilla, Francisco. *Derecho Tributario Peruano Principios y Fundamentos – Volumen I*. Lima: Palestra Editores, 2021.

#### **Artículos en revistas académicas**

- Astete Miranda, Humberto y Ríos Delgado, Jorge. “Algunos lineamientos para el respeto de los derechos de los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización tributaria en el que se discuta la existencia de un supuesto de posible elusión fiscal”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 70 (2021): 260-283.
- Báez Moreno, Andrés y Zornoza Pérez, Juan. “Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules”. *Cahiers de Droit Fiscal International*, no. 103a (2018): 683-721.
- Blakelock, Miranda Stewart, Sarah. “Anti-avoidance measures of general nature and scoope- GAAR and other rules”. *72nd Congress of the International Fiscal Association*, no. 103 (2018): 133-151.

- Bravo Cucci, Jorge. “Algunos comentarios con relación a la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.53 (2013), 65-77.
- Bravo Sheen, David. “Simulación, elusión y norma XVI”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 151-164.
- Cahn-Speyer Wells, Paul. “La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 44 (2006): 1-15.
- Caller, María Eugenia; Durán Rojo, Luis y Luis Hernández, Juan. “¿Cuáles son los límites del planeamiento tributario a la luz de las norma XVI del título preliminar del Código Tributario?”. *Ius Et Veritas* (2016): 276-333.
- Camarena, Jesús. “Algunas cuestiones relacionadas con las garantías procedimentales en la aplicación de una cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 165-187
- Casanova-Regis, Roberto y Arana, Daniel. “Aplicación en el tiempo de la facultad sancionadora de la SUNAT en relación con la norma antielusiva general (NAG). *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.70 (2021): 287-339.
- Castillo, Lourdes. “Aplicación de los principios de predictibilidad y confianza legítima en el procedimiento de fiscalización tributaria”. *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 70 (2021): 345-373
- Cattaneo Escobar, Isaías y Burgos Arredondo, Jorge. “Aplicación de la norma general antielusión en Chile”. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, no. 41 (2016): 17-32.
- Chumacero Quispe, Renzo. “Tras la búsqueda de una sana convivencia: Normas Antielusivas Generales y Específicas en el Derecho Tributario Peruano”. *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018): 239-264.

- De Almeida, Julio. “El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del Tributo”. *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.23 (1992): 1-47.
- De Pomar, Juan Miguel. “Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional”. *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.23 (1992): 115-167.
- Echaíz, David y Echaíz, Sandra. “La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual normativa y propuestas para una futura reforma”. *Actualidad Jurídica*, no.259 (2013): 13-32.
- Gamba Valega, César. “Apuntes para determinar la «Naturaleza » de la potestad de la SUNAT para combatir los «supuestos de elusión de normas tributarias» establecidas en la norma XVI del Código Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 353-367.
- Gamba Valega, César. “Aspectos constitucionales de la cláusula antielusiva general”. Ponencia presentada en el Seminario de la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima sobre la Cláusula Antielusiva General - Los parámetros de fondo y forma para su aplicación, Lima, 06 de junio, 2019.
- García Novoa, César. “Aplicación de los Tributos y la Seguridad Jurídica”. *Derecho & Sociedad*, no.27 (2006): 22-48.
- Gjurinovic, Andrés y Byrne, Mónica. “Norma XVI: Aciertos y Desaciertos”. Ponencia presentada en la XI Curso de Actualización Tributaria, Lima, 05 de junio, 2019.
- González, José Luis. “Los principios tributarios, la capacidad contributiva y el deber de contribuir”. *Ius Et Veritas*, no.8 (2014): 305-337.
- Gutiérrez Bengochea, Miguel. “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones de reestructuración empresarial”. *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, no. 17 (2018): 116-141.
- Hernández Berenguel, Luis. “Algunos comentarios sobre la aplicación de la norma XVI”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018): 369-380.

- Iannacone Silva, Felipe. “Deber probatorio para la coexistencia de cláusulas antiabuso específicas del derecho interno y la cláusula antielusiva general”. *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018): 381 -410.
- Lino Castillo, Juan. “Evasión Fiscal Legítima”. *Revista Peruana de Derecho Tributaria*, no.3 (1970): 1-17.
- Liu, Rocío; Sotelo, Eduardo y Zuzunaga, Fernando, “Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. *Ius Et Verita*, no.45 (2012), 411-445.
- Lizárraga Ibáñez, Jorge. “La cláusula antielusiva general y su relación con las cláusulas antielusivas específicas”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2021): 455-474.
- Luna Victoria, César “La cláusula Antielusiva general en el ordenamiento peruano. El procedimiento garantista”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018): 493-509.
- Malherbe, Jacques y Zuzunaga, Fernando. “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”. *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 15-116.
- Mares Ruiz, Carla. “La cláusula antielusiva general prevista en la norma XVI del Código Tributario”. *Revista Actualidad Jurídica*, no.235 (2013): 1-12.
- Matus Fuentes, Marcelo. “La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo”. *Revista Ius et Praxis*, no. 23 (2017): 70-93.
- Moreno de la Cruz, Lorgio. “Adelantándonos a la Aplicación de la Cláusula Antielusiva General – norma XVI, Importa saber ¿si es una norma material o procesal?”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 551-577.
- Mur Valdivia, Miguel. “Cláusula General Antielusiva – norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 579-609.

- Navarro Schiappacasse, Maria. “La evolución en la jurisprudencia de la EXCMA. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal”. *Revista de Estudios Tributarios*, no. 20 (2018): 162-188.
- Ochoa León, Martha. “Elusión o Evasión Fiscal”. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y administración*, no. 5 (2014): 12-33.
- Oyarzún, Anguita. “Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, no. 103a (2018), 243-265.
- Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco. “Los contribuyentes frente a la cláusula antielusiva general”. *Revista de Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no. 65 (2018): 611-630.
- Pflücker, Eduardo. “La cláusula antielusiva general contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: Una perspectiva Constitucional”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, no.65 (2018): 649-670.
- Prebble, Zöe y Prebble, John. “Comparando la Norma Antielusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte II)”. *Revista Ius Et Veritas*, no.51 (2015):1-33.
- Prebble, Zöe y Prebble, John. “Comparando la Norma Antielusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)”. *Revista Ius Et Veritas*, no.50 (2015): 154 -173.
- Ramos Ángeles, Jesús. “La elusión tributaria y la economía de opción. A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Informativo Caballero Bustamante*, no. 788 (2014): A1- A9.
- Ruiz De Castilla, Francisco y Robles Moreno, Carmen. “Constitucionalización de la definición de tributo”. *Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP*, no. 71 (2013): 272- 295.

- Sanín Bernal, Ignacio. “¿Abusando de la cláusula anti-abuso? *Centro de Estudios Empresariales ISB* (2019): 1-2.
- Sarmiento Mancipe, Pablo. “Procedimiento para aplicar la cláusula general antiabuso”. *Revista de Derecho Fiscal*, no. 10 (2017): 133-176.
- Taveira Torres, Heleno. “Derecho Tributario y Autonomía Privada (El poder de tributar y la teoría de los negocios jurídicos en la actualidad. Metodología para la interpretación de los hechos tributarios)”. *Crónica Tributaria*, no. 118 (2006): 110-139.
- Villanueva, Walker. “Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario”. *Ius Et Veritas*, no. 54 (2017): 232-262.
- Villanueva, Walker. “Parámetros de Fondo y Forma para la aplicación de la Cláusula Antielusiva General”. Ponencia presentada en el Seminario de la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima sobre la Cláusula Antielusiva General. Los parámetros de fondo y forma para su aplicación, Lima, 06 de junio, 2019.
- Walker, Ricardo. “Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario”. *Revista de Estudios Tributarios*, no. 18 (2017): 136.
- Zuzunaga, Fernando. “¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución Peruana?”. *Ius Et Veritas*, no.53 (2014): 54.

#### **Artículos o documentos en sitios web (noticias, blogs especializados y generales)**

- Alva Matteucci, Mario. “Parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva (primera parte)”, 20 de junio de 2022, <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/05/14/parametros-de-fondo-y-forma-para-la-aplicacion-de-la-norma-antielusiva-primera-parte/>

- Anónimo. “Principios de los procesos constitucionales incorporados por la jurisprudencia”, LP Pasión por el Derecho, 5 de noviembre de 2021. <https://lpderecho.pe/principios-incorporados-jurisprudencia-tribunal-constitucional/>.
- Australian Taxation Office. “Part IVA, the general ant-avoidance rule for income tax”, 28 de diciembre de 2005. <https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/In-detail/Private-rulings/General-Anti-Avoidance-Rules-Panel/>
- Camargo Hernández, David. “Evasión fiscal: un problema a resolver”, Biblioteca virtual de derecho, 01 de julio de 2022, [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva).
- Chávez González, Ángel. “El principio de la «Retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993”, Revista Derecho y Sociedades, no. 33 (2009): 171-178 <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17468>
- Ignacio Calatayud Prats. “Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, Hacienda Canaria, no. 10 (2004): 18 - 53. [http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info\\_tributaria/revista/Revista10/RevistaHC\\_10\\_2.pdf](http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info_tributaria/revista/Revista10/RevistaHC_10_2.pdf)
- IMF/OECD. OECD/IMF Report on Tax Certainty (Paris: Update, 2018), [www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm)
- Linares, Maximino. “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. InDret, no. 3 (2004): 8-20, [http://www.indret.com/pdf/225\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/225_es.pdf).
- Naciones Unidas. *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries Second Edition*. (Nueva York: Editores Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, 2017). <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/08/handbook-tax-base-second-edition.pdf>

### **Tesis y trabajos de grado**

- Serrano Soto, Nicolás. “Abuso del derecho en materia tributaria en Colombia”. Tesis de programa de Derecho, Universidad Autónoma de Bucaramanga, 2018.
- Ramírez Pardo, Héctor. “La aplicabilidad de la cláusula general antiabuso en materia tributaria en Colombia”. Tesis de magíster en Derecho Administrativo, Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, 2014.
- Saavedra Bastía, Alejandro. “Norma general antielusión en Chile: un estudio jurisprudencial comparado”. Tesis de grado de Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de Universidad de Chile, 2019.
- Ramírez Gabarra, Elena. “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. Tesis de grado de Derecho, Universidad de Zaragoza, 2019.
- Airola Magasich, Álvaro. “La derrotabilidad fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno”. Tesis de doctorado de Derecho Financiero y Tributario, Universitat de Barcelona, 2016.
- García Estela, Nekánder. “La incorporación de la norma XVI del título preliminar del código tributario, como medida antielusiva general en el Perú – Análisis del artículo 3 del Decreto Legislativo N°1121”. Tesis de titulación de Derecho, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, 2018.
- Gamarra Acevedo, Carmen. “Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación”. Tesis de titulación de Contabilidad, Universidad de Lima, 2018.
- Bando Almeida, Daniel. “Aplicación de la norma XVI: a propósito del Decreto Legislativo N°1422”. Tesis de especialidad en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018.
- Alvarado Dávila, Juan. “La relación entre la cláusula antielusiva general y la presunción de renta gravada en el caso de transferencias de activos efectuadas mediante escisión en el Perú. Una aproximación a partir de los principios constitucionales”. Tesis de magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú , 2019.



- Martin Beuermann, Ricardo. “Efectos de la norma antielusiva general en los directorios de las empresas de seguros y reaseguros”. Tesis de magíster en Derecho de la Empresa, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2020.
- Mini Miranda, Jose Luis . “Límites a las facultades discrecionales de la SUNAT otorgadas por el Código Tributario peruano”. Tesis de maestría en Regulación, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, 2012.
- Carbajal Sánchez, Mildreth. “La norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y la vulneración de la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú”. Tesis de titulación de Contabilidad, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2021.

### **Jurisprudencia**

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sentencia del caso C-194/04, de 12 de setiembre de 2006.
- Tribunal Constitucional Español, S.T.C. 185/1995, de 14 de diciembre 1995.
- Tribunal Constitucional Español, EXP. N° 3649/1995, de 27 de setiembre de 1999.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 2689-2004-AA/TC, de 20 de enero de 2006.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° N° 02724-2007-PA/TC, de 30 de julio de 2009.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 02727-2002-AA/TC, de 19 de diciembre de 2003.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 06626-2006-AA/TC, de 19 de abril de 2007.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 4014-2005-AA/TC, de 20 de julio de 2005.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 05296-2007-AA, de 10 de junio de 2010.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 2762-2002-AA/TC, de 30 de enero de 2003.

- Tribunal Constitucional, EXP. N° 0016-2002-AI/TC, de 30 de abril de 2003.
  
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 01601-2012-PA/TC, de 24 de abril de 2012.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 000011-2010-PI/TC, de 14 de junio de 2011.
  
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 05296-2007-PA/TC, de 10 de junio de 2010.
  
- Tribunal Constitucional, EXP N° 0090-2004-AA/TC, de 5 de julio de 2004.
  
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 3151-2006-AA/TC, 17 de setiembre de 2008.
  
- Tribunal Constitucional, EXP N° 06358-2008-PHC/TC, de 30 de junio de 2010.
  
- Corte Suprema de Justicia, Casación N° 2256-2015-LIMA, de 2 de julio de 2019.
  
- Corte Suprema de Justicia, Casación N° 3331-2017-LIMA, de 4 de octubre de 2018
  
- Tribunal Fiscal, RTF N° 00122-3-2019.
  
- Tribunal Fiscal, RTF N° 00009-3-2019.
  
- Tribunal Fiscal, RTF N° 10366-3-2018.
  
- Tribunal Fiscal, RTF N° 07377-4-3002.
  
- Tribunal Fiscal, RTF N° 04762-1-2015.

## **ANEXOS**

### **Anexo I - Norma XVI del TUO del Código Tributario peruano**

#### **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 de 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 obtenga saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presente en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

1. Que individualmente o de forma conjunta sean artificios o impropios para la consecución del resultado obtenido.
2. 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.

## **Anexo 2 – Norma antielusiva general de España**

### **Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:
  - a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
  - b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.
2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

## **Anexo 3 – Norma antielusiva general de Chile**

### **Artículo 4 bis del Código Tributario**

Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen 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. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.”.

### **Artículo 4° ter. –**

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.”

### **Artículo 4° quáter. –**

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".

**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.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

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. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse."

## **Anexo 4 – Norma antielusiva general de Colombia**

### **Ley N°1819/2016 del Estatuto Tributario**

#### **Artículo 869 – Abuso en materia tributaria**

la Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

**PARÁGRAFO 1.** Se entiende por recharacterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

**PARÁGRAFO 2.** Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

**PARÁGRAFO 3.** Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.

#### **Artículo 869-1 – Procedimiento especial por abuso en materia tributaria**

El funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869 deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas si quiera en prueba sumaria. Dicho emplazamiento especial por

abuso en materia tributaria deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 565 y siguientes d este Estatuto.

Una vez notificado el emplazamiento especial por abuso en materia tributaria, el contribuyente dispondrá d un término de tres (3) meses para contestarlo, aportando y/o solicitando las pruebas que considere pertinentes, tiempo durante el cual se suspenderá el término de firmeza de la declaración.

Vencido el término de que trata el inciso anterior, el funcionario que viene conociendo de la investigación deberá emitir requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso, en loe términos de los artículos 703 y 715, previo visto bueno del correspondiente Director Seccional y de un delegado del Director de Gestión de Fiscalización. Una vez notificado el requerimiento especial o el emplazamiento previo por no declarar, se deberá seguir el trámite respectivo, según el caso, determinado en este Estatuto. En el requerimiento especial se propondrá una recharacterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado, así como cualquier otra modificación de la declaración privada, sin perjuicio de las demás modificaciones a la declaración tributaria a que haya lugar. De igual forma se procederá cuando se emita emplazamiento previo por no declarar.

**PARÁGRAFO 1.** La motivación de que trata este artículo deberá contener la descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas en que se funda la Administración Tributaria respecto de tales hechos, actos u omisiones y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente para desvirtuar la conducta abusiva. Para todos los efectos del presente artículo, se dará plena y cabal aplicación a las disposiciones y principios e materia procedimental y probatoria pertinentes.

**PARÁGRAFO 2.** El procedimiento de que trata el presente artículo tiene como propósito la reconfiguración o recharacterización de una operación o serie de operaciones que constituyan o puedan constituir abuso en materia tributaria.

#### **Artículo 869-2 – Facultad adicional de la Administración Tributaria en caso de abuso**

En el evento de presentarse abuso en los términos del artículo 869 de este Estatuto, la Administración Tributaria podrá remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas.



## **Anexo 5 – Norma antielusiva general de Australia**

### ***Part IVA of the Income Tax Assessment Act 1936***

- 177A. - *Interpretation*
- 177B - *Operation of Part*
- 177C - *Tax benefits*
- 177CB - *The bases for identifying tax benefits*
- 177D - *Schemes to which this Part applies*
- 177DA - *Schemes that limit a taxable presence in Australia*
- 177E - *Stripping of company profits*
- 177EA - *Creation of franking debit or cancellation of franking credits*
- 177EB - *Cancellation of franking credits--consolidated groups*
- 177F - *Cancellation of tax benefits etc.*
- 177G - *Amendment of assessments*
- 177H - *Diverted profits tax--objects*
- 177J - *Diverted profits tax--application*
- 177K - *Diverted profits tax--\$25 million income test*
- 177L - *Diverted profits tax--sufficient foreign tax test*
- 177M - *Diverted profits tax--sufficient economic substance test*
- 177N - *Diverted profits tax--consequences*
- 177P - *Diverted profits tax--liability*
- 177Q - *Diverted profits tax--general interest charge on unpaid diverted profits tax or shortfall interest charge*
- 177R - *Diverted profits tax--when shortfall interest charge is payable*