

# Norma Antielusiva General

César Talledo Mazú

## Economía de opción

- **Fundamento:** *“...no puede ser aceptado desde un punto de vista estrictamente jurídico, que los contribuyentes están obligados, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria”- RTF 7114-1-2004*

- **Concepto:** Todo contribuyente tiene el derecho de elegir entre dos o más negocios jurídicos conducentes a la obtención de una finalidad económica, a aquél que le genere una menor carga tributaria.
- **Deber:** La economía de opción conlleva que el negocio jurídico por el que se ha optado sea utilizado de acuerdo con la función económico social que le asigna el ordenamiento legal.

- **Relevancia tributaria:** La observancia de ese deber es importante porque la carga tributaria de los negocios jurídicos se establece, en principio, asumiendo que son utilizados según su función económico-social.
- **Elusión tributaria:** Ello implica que no se puede ocultar o encubrir la celebración de un negocio jurídico adoptando la forma de otro con menor carga tributaria. A esa maniobra ilegal (o manipulación legal) se le llama elusión tributaria.

# El combate de la elusión tributaria

- Las normas antielusivas: Norma antielusiva general y normas antielusivas particulares
- Norma antielusiva general
- La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario
  - D.Leg. 816 (pub. 21-4-96)
  - **Criterio de calificación económica:** Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá al sustrato económico de las operaciones.
  - **Alcance (RTF 6686-4-2004):** Sólo se aplica a los casos de simulación. No así a los de fraude de ley tributarios.

- La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

- D. Leg. 1121 (pub. 18-7-12)

- Enunciado:

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

(...)

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

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

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

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

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

*(...)*

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

- Suspensión de la aplicación de los párrafos segundo al quinto
  - Ley 30230 (pub. 12-7-14): Suspendió su aplicación
  - D.S. 145-2019-EF (pub. 6-5-19): Parámetros de fondo y forma
- Aplicación en el tiempo

# El fraude de ley tributario

**Concepto:** La operación realizada tiene la forma jurídica de un determinado negocio jurídico, pero en razón de algunas de sus estipulaciones, de su modo de ejecución o de su combinación con otros negocios jurídicos, acaba teniendo la sustancia (sustrato económico) de otro negocio jurídico cuyo tratamiento impositivo es menos oneroso o más beneficioso.

**O sea:** No hay congruencia entre la forma y la sustancia del acto.

## Ejemplos:

- **RTF 5468 de 3-8-70:** Contrato de venta a plazos de maquinaria vs. Contrato de arrendamiento.

*“Que los llamados contratos de arrendamiento que celebra la firma con sus clientes no son tales, sino verdaderos contratos de venta a plazos, conclusión a la que se llega del examen de la forma en que opera la recurrente, del cual resulta que si bien extiende los mencionados contratos denominados de arrendamiento, una vez que son canceladas las letras correspondientes otorga una factura por el total pagado por el cliente el cual queda en posesión de la máquina.”*



# Ejemplos:

- **RTF 5637-4-2002:** Servicio de cobranza de cartera vs. Cesión de cartera vencida.

Se consideró una transferencia de cartera vencida bajo la modalidad de cesión de créditos (operación inafecta al IGV) como un servicio de cobranza de esa cartera (afecto a dicho impuesto).

Se llegó a esa conclusión luego de examinar las cláusulas del contrato, la ejecución de éste, la contabilización de las operaciones por la recurrente y el banco y el objeto social de aquélla. Se puntualizó que al cederse la cartera al 1% de su valor nominal total, el banco cedente estaba asumiendo el 99% del riesgo de incobrabilidad y la recurrente sólo el 1%, lo que no era propio de la transferencia en propiedad, en que el nuevo propietario asume los riesgos inherentes al bien, por lo cual, “*en realidad*” se estaba ante una operación que no revestía “*todas las características de una transferencia en propiedad de bienes incorporeales ... sino ante un servicio de cobranza de deudas*” .



# Ejemplos:

- **RTF 12134-8-2011:** Servicio gravado (transferencia de un derecho administrativo) vs. Contribución a una asociación en participación

El recurrente había celebrado con otra empresa un contrato de asociación en participación con arreglo al cual, en calidad de asociado, aportaba al negocio del asociante, su derecho administrativo de sustitución de una embarcación pesquera, a fin de participar en los resultados o utilidades del asociante. Sin embargo, en la misma fecha, transfirió su participación como asociado, a otra empresa, a cambio de una contraprestación dineraria.

La SUNAT, en aplicación de la Norma VIII, consideró que el contrato de asociación en participación y la transferencia de participación suscrita por el recurrente y la otra empresa, en la misma fecha, no tenían la naturaleza de tales. Determinó que más bien se había producido una cesión del derecho administrativo a la otra empresa, operación que constituía una prestación de servicios gravada con el IGV.

El Tribunal Fiscal confirmó la apelada. Precisó que según lo observado en el contrato asociativo, su objetivo era que la recurrente, mediante su aporte, participara en los resultados del negocio del asociante, por lo que, al haber transferido su participación en dicho contrato a cambio de una contraprestación dineraria, eliminó el elemento esencial por el que éste se suscribió y, en consecuencia, el contrato quedó desnaturalizado.

- **Identificación de las circunstancias tipificantes (D.S. 145-2019-EF, art. 7, num. 7.3)**

- **Relativas al acto**

- Manera de celebración y ejecución
- Forma y sustancia
- Oportunidad y duración de su ejecución
- Resultado tributario alcanzado

- **Relativas a sus consecuencias**

- Cambio en la posición legal, económica o financiera del sujeto fiscalizado o de las personas que han tenido conexión con él como resultado del acto.
- Naturaleza de la conexión (de negocios, familiar o de otra naturaleza) entre el sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por los actos, situaciones o relaciones económicas configuradas.

## - Otros factores (que fluyen de la jurisprudencia relacionada con la Norma VIII)

- Cuando hay dos o más operaciones relacionadas, la oportunidad de su realización y si hay concatenación entre ellas.

**Nota:** A ese fin deben ser examinadas en conjunto.

- El resultado jurídico y económico alcanzado con la realización de las operaciones.
- Si el contribuyente, en razón de su situación financiera, estuvo en condiciones de prever la incidencia tributaria de la operación que luego se realizó (y que es objeto de examen) (**RTF 17593-3-2012**).
- Las negociaciones y tratativas anteriores a la realización de la operación para establecer si su realización tuvo un motivo empresarial o tributario (**RTF 17593-3-2012**).
- Las razones empresariales de la operación.
- El porcentaje de participación en el negocio para ver si guardan proporcionalidad con los aportes de cada parte.
- Si las estipulaciones del contrato son congruentes con la naturaleza de éste (**Exp. 3547-2016: Sentencia de 21-12-18 de la Sexta Sala**).
- El tiempo transcurrido entre los negocios jurídicos involucrados en la operación (**RTF 12134-8-2011**).

- **Recaracterización de la operación: Consecuencias (Norma XVI, segundo y cuarto párrafos)**

La SUNAT aplicará la norma que hubiere correspondido a los actos usuales o propios y en consecuencia estará facultada para:

- Exigir la deuda tributaria.
- Disminuir los saldos a favor, créditos por tributos, pérdidas tributarias.
- Eliminar las ventajas tributarias.

# LA SIMULACION TRIBUTARIA

## **Negocio jurídico con simulación relativa**

- **Concepto:** En el negocio jurídico simulado las partes declaran celebrar un determinado negocio jurídico pero ejecutan otro que permanece oculto.

## - Casos

- **Venta de pavos beneficiados:** Se pactó la venta de pavos vivos y adicionalmente la prestación del servicio de su matanza, eviscerado y congelado, dándosele a dicho servicio el carácter de accesorio de la venta y, por ende, al igual que ésta, de exonerado del IGV.

La SUNAT consideró que se estaba ante la venta de pavos beneficiados y, por tanto, ante una operación gravada, *“teniendo en cuenta su verdadera naturaleza”*. La **RTF 622-2-2000 de 21-7-00** fue de igual criterio. Señaló que el producto final — pavos beneficiados — *“bien pudo ser ofrecido en forma directa sin necesidad de desdoblar la operación”*, vale decir, que *“el resultado también hubiese podido ser obtenido si se hubiese realizado una operación en términos comunes”* y que *“si el objeto del contrato hubiese sido la venta del pavo beneficiado, este hecho sí hubiese generado la obligación del pago del impuesto, de lo que se (infería) que la forma de contratación adoptada por las partes, reportó una ventaja desde el punto de vista tributario”*. Concluyó que la forma dada a la operación constituía *“una distorsión de la realidad económica”*, la venta de pavos beneficiados, que es la que debe prevalecer.

## - Saldo acreedor de la cuenta con la principal

A propósito del art. 15 del D.S. 096-73-EF, antes de su modificación por el D.S. 108-85-EF que, a los fines del impuesto al patrimonio empresarial, consideraba como patrimonio de las sucursales extranjeras el saldo acreedor de la cuenta con su principal, la **RTF 18464 de 15-6-84** declaró que *“sostener que ese saldo acreedor está limitado a la cuenta con la principal, excluyéndose por tanto el saldo acreedor con otras entidades vinculadas económicamente con la principal, tales como sucursales en otros países, subsidiarias, filiales, incorporadas o, en su caso, matrices de la propia principal, sería admitir una utilización indebida de las formas jurídicas con el objeto de disfrazar la realidad económica”*.

- **Consecuencia:** Se aplica la norma tributaria correspondiente a los actos efectivamente realizados- Norma XVI, 6to.párr.

# IMPORTANCIA DEL DISTINGO ENTRE EL FRAUDE DE LEY Y LA SIMULACION

A diferencia de la simulación el fraude de ley causa:

- Que en la fiscalización, se requiera la opinión previa del Comité Revisor sobre la existencia de elementos suficientes para aplicar los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI y, por ende, que se desarrolle el procedimiento especial establecido a fin de que el Comité Revisor llegue a emitir opinión- D.S. 145-2019-EF
- Que el Directorio y los representantes legales que hayan colaborado en el diseño o la aprobación de los negocios jurídicos fraudulentos sean responsables solidarios - Código Tributario, art. 16, inc. 13
- Que la empresa incurra en la infracción prevista en el art. 178, inc. 9 del Código Tributario, en caso la SUNAT determine una mayor deuda o un menor saldo, crédito, etc. a consecuencia de la operación realizada en fraude de ley.

**Nota:** Si la empresa además de haber incurrido en esta infracción, incurre en la infracción del art. 178, inc. 1 por reparos distintos al fraude de ley, la sanción aplicable a dichos reparos también se regirá por la infracción del art. 178, inc. 9.

- Que la empresa incurra en la infracción del art. 177, inc. 5 si no presenta la declaración a requerimiento de la SUNAT sobre los datos de los involucrados en el diseño o aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas que originan la aplicación de la norma antielusiva general
- Que el abogado o asesor tributario informe al deudor tributario de manera veraz, leal, entendible y oportuna, sobre los riesgos y alternativas de acción a evaluar para la defensa de su interés, así como los eventos o circunstancias sobrevinientes que puedan modificar la evaluación previa del asunto encargado, incluyendo, cuando sea pertinente, su adecuación a los parámetros de aplicación de la norma antielusiva general– D.S. 145-2019-EF, 4ta. Disp. Comp. Final, 2do. párr.