

# UNIVERSIDAD CATOLICA DE SANTA MARIA

## ESCUELA DE POST GRADO

### MAESTRÍA EN DERECHO EMPRESARIAL



## TRASCENDENCIA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS EMPRESAS DE AREQUIPA, 2013

Tesis presentada por la Bachiller  
**GLORIA VIRGINIA ROSAS LIMA**  
para optar el grado académico de  
**MAGÍSTER EN DERECHO  
EMPRESARIAL.**

**AREQUIPA PERÚ**

**2014**



### **DEDICATORIA**

A mi familia que es la razón de mi existencia y de mi lucha constante por la Justicia y el Derecho.

## INDICE

	Pág.
RESUMEN .....	7
ABSTRACT .....	9
INTRODUCCIÓN .....	11

### CAPÍTULO I

#### LA ELUSIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

1. INTRODUCCIÓN .....	13
2. EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO.....	18
3. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.....	25
4. CARACTERIZACIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL.....	33
4.1 Conductas del contribuyente .....	37
4.2 Conductas en la elusión tributaria .....	39
4.3 Características esenciales de la elusión tributaria .....	40
5. LA HIPÓTESIS DE AFECTACIÓN Y LA VOLUNTAD DE LAS PARTES .....	42
6. FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA .....	44
6.1 Concepto .....	44
6.2 El fraude a la Ley Tributaria como una especie del género fraude de ley .....	46
6.3 La corrección del fraude a la ley tributaria .....	47
6.4 ¿Existe una norma antifraude a la ley tributaria en el Perú? .....	49
6.5 ¿Cuál es el límite a la calificación del hecho imponible? .....	52

<b>7. OBLIGACIONES FISCALES .....</b>	<b>55</b>
<b>8. ILÍCITOS TRIBUTARIOS .....</b>	<b>58</b>
8.1 Concepto y tipificación.....	58
8.2 Sobre los ilícitos tributarios y sus elementos constitutivos.....	61
<b>9. EL DELITO TRIBUTARIO .....</b>	<b>63</b>
9.1 Elementos constitutivos .....	64
<b>10. LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL Y LAS CLAUSULAS GENERALES ANTIELUSIÓN .....</b>	<b>68</b>

## CAPÍTULO II

### LA RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>70</b>
<b>2. EVOLUCION HISTÓRICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ.....</b>	<b>74</b>
<b>3. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL.....</b>	<b>90</b>
<b>4. CONCEPTO DE RECAUDACIÓN.....</b>	<b>96</b>
<b>5. IMPORTANCIA DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>99</b>
<b>6. LOS FACTORES DETERMINANTES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>103</b>
6.1 Los determinantes directos.....	103
6.2 Los determinantes de segundo grado.....	108
<b>7. LA NECESIDAD DE RECURSOS Y EL FENÓMENO RECAUDATORIO.....</b>	<b>111</b>
<b>8. LA PROBLEMÁTICA DE LA RECAUDACION EN EL PERU.....</b>	<b>116</b>
<b>9. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.....</b>	<b>117</b>
9.1 Conceptos de la infracción tributaria.....	117
9.2 Elementos de la infracción tributaria.....	118

<b>10. LA INVOCACIÓN DE LA SOLIDARIDAD COMO CRITERIO PARA ORIENTAR LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL.....</b>	<b>121</b>
---	------------

### **CAPÍTULO III**

#### **RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS PROCESOS DE FUSIÓN Y ESCISIÓN DE LAS EMPRESAS**

<b>1. CONCEPTOS PRELIMINARES.....</b>	<b>135</b>
<b>2. LA FUSIÓN.....</b>	<b>136</b>
<b>3. LA ESCISIÓN.....</b>	<b>139</b>
<b>4. FISCALIDAD DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES.....</b>	<b>141</b>
<b>5. LA REVALUACIÓN VOLUNTARIA DE LAS EMPRESAS.....</b>	<b>146</b>
<b>5.1 Aspectos Generales.....</b>	<b>146</b>
<b>5.2 Régimen de Excepción.....</b>	<b>148</b>
<b>6. LAS NORMAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO COMPARADO.....</b>	<b>150</b>
<b>6.1 Las normas antielusivas en el Sistema Romanista...150</b>	
<b>6.2 Las normas antielusivas en el Sistema del Common law.....</b>	<b>154</b>

### **CAPÍTULO IV**

#### **ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN**

<b>1. PRESENTACIÓN.....</b>	<b>157</b>
<b>2. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....</b>	<b>158</b>
<b>Cuadro No. 1.....</b>	<b>158</b>

Gráfico No. 1.....	159
Cuadro No. 2.....	160
Gráfico No. 2.....	161
Cuadro No. 3.....	162
Gráfico No. 3.....	163
Cuadro No. 4.....	164
Gráfico No. 4.....	165
Cuadro No. 5.....	166
Gráfico No. 5.....	167
Cuadro No. 6.....	168
Gráfico No. 6.....	169
Cuadro No. 7.....	170
Gráfico No. 7.....	171
Cuadro No. 8.....	172
Gráfico No. 8.....	173
Cuadro No. 9.....	174
Gráfico No. 9.....	175
Cuadro No. 10.....	176
Gráfico No. 10.....	177
<b>3. DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....</b>	<b>178</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>197</b>
<b>SUGERENCIAS.....</b>	<b>199</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>201</b>
<b>PROYECTO DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>204</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>225</b>

## RESUMEN

La presente tesis tiene por objetivo principal fomentar la discusión acerca de un tema que consideramos concierne tanto a abogados como a teóricos del derecho, **TRASCENDENCIA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS EMPRESAS DE AREQUIPA**. Resulta interesante notar como el debate sobre este tema se reduce constantemente a una batalla entre posturas que van desde la que dicha práctica no constituye delito hasta la permisividad absoluta del supuesto mencionado, sin mediar la existencia de un marco de análisis que permitiría aportar luces a tal debate.

En ese sentido, la presente tiene por metodología partir de una breve exposición lógica de aquel tratamiento jurídico que se le da al ilícito tributario y que vincula necesariamente toda discusión de corte jurídico. Consideramos asimismo, analizar las bases teóricas que sustentan la elusión fiscal y la recaudación tributaria en nuestro sistema tributario peruano, mediando para ello un análisis previo del propio sistema sobre el cual se está trabajando.

De tal forma, se ha partido con el análisis de dichos fundamentos teóricos doctrinarios que consideramos puede dar sentido y coherencia a las proposiciones plasmadas en nuestra ley constitucional y tributaria, en función de poder articular lógicamente los diversos niveles bajo los cuales buscamos analizar el caso concreto, cuyo aporte al derecho no se remite únicamente a postulados teóricos sino por el contrario a muchas aplicaciones concretas con implicancia directa en los casos que se presentan

buscando solución por parte de la comunidad jurídica. El conocer estos aportes nos permitirá, entre otras cosas, entender cómo ciertos conceptos se vuelven tanto limitantes como promotores de determinados desarrollos conceptuales de índole jurídica.

Cabe volver a mencionar que el objetivo de la presente tesis es traer a colación un problema común de la sociedad peruana y cuyo tratamiento implica tanto un compromiso con el estudio del propio modelo adoptado como un debate constante, que nunca debe alejarse de las aulas de nuestras facultades de derecho. No busca, por lo tanto, presentar una respuesta definitiva al problema planteado, solo presentarlo y optar por una solución que se presente tanto como respetuosa de la humanidad de las partes involucradas como coherente dentro del marco en cual nos encontramos inmersos.

Es así que en los capítulos I al II se desarrollan las bases teóricas que conforman los contenidos temáticos del marco teórico conceptual, donde se realiza un análisis de los conceptos, definiciones y clasificaciones, realizando para ello un análisis de cada de uno de estos temas desde la óptica de la doctrina y la legislación correspondiente, como asimismo deducimos la hipótesis y las variables de estudio de nuestro trabajo.

En el Capítulo III se presenta los resultados a los que se llegó al realizar el estudio de las empresas que vienen realizando elusión tributaria ante la SUNAT de la ciudad de Arequipa, datos que nos permitieron obtener las conclusiones y sugerencias pertinentes.

## ABSTRACT

This thesis mainly aims to encourage discussion about an issue that concerns both lawyers consider as legal theorists, SIGNIFICANCE OF TAX AVOIDANCE AND ITS IMPACT ON CORPORATE TAX COLLECTION OF Arequipa. It is interesting to note that the debate on this subject is constantly reduced to a battle between positions ranging from that practice is not a crime to absolute permissiveness case mentioned, without any existence of an analytical framework that would bring light to this debate.

In that sense, this methodology is based on logic of that brief legal treatment given to illegal tax and any discussion linking cutting necessarily legal. We also consider the theoretical analysis underlying tax avoidance and tax revenue to our Peruvian tax system, mediating to do a preliminary analysis of the very system on which you are working.

So, we have started with the theoretical analysis of such doctrine we believe can give meaning and coherence to the propositions embodied in our constitutional law and tax, depending logically to articulate the various levels on which we analyze the case, whose contribution to the law does not refer only to theoretical propositions but rather to many specific applications with direct implications in cases seeking solution presented by the legal community. Knowing these contributions allow us, among other things, to understand how certain concepts become limiting both as promoters of certain conceptual developments of a legal nature.

It is worth mentioning again that the aim of this thesis is to bring up a common problem of Peruvian society and whose treatment involves both a commitment to the study of the model itself taken as a constant debate, you should never get away from the classrooms of our law schools. It seeks, therefore, to present a definitive answer to the problem, just submit and opt for a solution that is present as well as respectful of the humanity of the parties as a coherent framework within which we are immersed.

Thus, in Chapters I to II develop the theoretical bases that make up the thematic content of the conceptual framework, which performs an analysis of the concepts, definitions and classifications, making to do an analysis of each one of these issues from the perspective of the doctrine and legislation, as also deduce the hypothesis and the study variables of our work.

Chapter III presents the results which came to conduct the study of business being done with SUNAT tax avoidance city of Arequipa, data that allowed us to obtain the relevant conclusions and suggestions.

## INTRODUCCIÓN

En el mundo de los tributos existen dos términos que son utilizados por los contribuyentes y las entidades administradoras de impuestos para describir la decisión de los contribuyentes de no pagar impuestos la elusión y la evasión tributaria, la primera hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de ésta, la elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos.

Por otra parte la evasión, en cambio, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley, lo cual indudablemente es ilegal. La ley peruana ofrece muchas posibilidades para “hacerle el quite” al pago de impuestos de manera legal, y hacerlo se conoce como elusión tributaria. Pero cuando la ley no ofrece la posibilidad de disminuir o evitar el pago de un impuesto y este no se paga, estamos frente a una evasión tributaria. La elusión de impuestos no es ilegal, pero moral y éticamente no es correcta respecto a las Empresas, éstas se benefician con la elusión tributaria.

La presente investigación se justifica porque en el estudio de cualquier problema es necesario conocer las causas que lo originan. En este caso, es necesario conocer las causas que originan la elusión y determinar su incidencia en las empresas de Arequipa. La elusión se evidencia en la fusión de una sociedad que tiene pérdidas acumuladas, las mismas que permiten a la sociedad absorbente procurarse de un escudo fiscal por el resto del plazo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta, pues no existe impedimento legal para fusionar sociedades que hayan arrojado pérdidas, y la propia

normatividad tributaria permite el arrastre de pérdidas de la sociedad absorbida por la sociedad absorbente, aunque con ciertas limitaciones (proporcionalidad con los activos transferidos, realización de la misma actividad, entre otros). Por otra parte, el adquirir un bien del activo por medio de un contrato de Leasing, considerando el tratamiento tributario dispensado a esta operación, es decir mediante recuperación de la inversión afectando las cuotas directamente a resultados y no vía depreciación, lo cual incidirá finalmente en la Base Imponible del Impuesto a la Renta.

Para ciertos autores, la elusión tributaria se presenta sólo cuando la propia normatividad impositiva faculta al contribuyente a asumir comportamientos diferentes. Consideramos que en estos casos estamos ante lo que se denomina "Economía de Opción", pues en realidad el contribuyente decide, dentro de varias alternativas posibles, qué tratamiento impositivo resultará para él menos oneroso, sin que ello signifique transgredir la normatividad tributaria. Así por ejemplo, y de acuerdo con nuestra legislación tributaria, un contribuyente que se dedica a la comercialización de productos podrá ubicarse dentro del Régimen General, el Régimen Especial o el Régimen Único Simplificado, en tanto observe los requisitos legales establecidos. La Administración Tributaria no podría por este solo hecho determinar que el contribuyente tiene una conducta elusiva o evasiva, pues el propio ordenamiento jurídico le permite ordenar su negocio de tal forma que soporte una carga impositiva menor o mayor.

## CAPÍTULO I

### LA ELUSIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

#### 1. INTRODUCCIÓN

La elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se diferencia de la evasión tributaria al no ser técnicamente un delito ni otro tipo de infracción jurídica, ya que el uso de argucias y tecnicismos legales le confieren completa legitimidad, para efectos jurídicos. No obstante, la distinción entre ambas es meramente conceptual, porque ciertas situaciones jurídicas son bastante ambiguas, en particular debido a que el aprovechamiento de subterfugios legales no se hace generalmente de manera completamente inocente, y además, porque muchas conductas destinadas a "rebajar" impuestos pueden ser consideradas delictivas o no dependiendo de un detalle tan técnico, cual es la existencia de un tipo penal tributario que castigue dicha conducta como un hecho punible.

La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado. Es lo que en lenguaje vulgar se describe con el dicho "hecha la ley, hecha la trampa". Algunas posibles técnicas de elusión tributaria son las siguientes: darle a

una situación jurídica determinada, el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna; ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión; incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos. A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter infraccional y delictiva puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma ley. Las maneras de perseguir estas situaciones son básicamente dos: i) Interpretación por vía administrativa: En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley; y, ii) Modificaciones legales: Es el propio legislador el que tiene a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones, estableciendo nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones. Esto genera una suerte de guerrilla entre el legislador por ampliar las situaciones en que se cobre impuesto, y los abogados y contadores por disminuir las mismas, que le confieren a la legislación tributaria en definitiva la enorme complejidad y carácter técnico y detallista que le son característicos.

Las obligaciones fiscales son de carácter público y constituyen el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por la ley, que tiene por objeto la determinación del hecho imponible y el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. De acuerdo con esto, todo lo que haga el deudor tributario para encontrar los vacíos legales para no cumplir el objeto de la obligación fiscal será un problema para el acreedor tributario, para el Estado y por ende para el país. La evasión como la elusión son prácticas condenables desde cualquier punto de vista, que no deberían

alentarse ni mucho menos realizarse porque mediante la identificación de vacíos legales, conspiran contra los principios de equidad, la estabilidad normativa tributaria, realidad económica y especialmente contra la recaudación del Estado, necesaria para el desarrollo socioeconómico.

La elusión tributaria, es una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales, que sin embargo, afecta las políticas, procesos y procedimientos fiscales. La elusión, es considerada también como un acto de defraudación fiscal, que mediante el empleo de los vacíos legales, tiene el propósito de reducir el pago de los tributos que por norma le corresponden a un deudor tributario. Pueden ser por engaños, errores, u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

La evasión fiscal es la acción de evadir el pago de los impuestos, lo cual constituye el delito de defraudación tributaria, consiste en la ocultación de ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones y subvenciones injustificadas, etc., con la finalidad de evitar el pago de los tributos que por ley le correspondan a un deudor tributario; mientras que la elusión es practicar ciertos mecanismos legaloides para poder pagar menos impuestos de los que corresponden, lo cual es incorrecto, ya que son mecanismos basados en simulaciones. Aparte de afectar principios y especialmente la recaudación fiscal, la elusión afecta la credibilidad y confianza del deudor tributario, lo que afecta su relación interna y externa. Internamente para los accionistas, directivos y especialmente trabajadores, ya que va a resultar inapropiado trabajar para una empresa que está buscando vacíos o subterfugios legales, aunque constituyan una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales. Para los acreedores, proveedores y clientes, conduce a generar suposiciones que el hecho de estar utilizando ventanas para no cumplir, aunque sea lícitamente sus obligaciones, lo que podría acarrear que en algún momento pudiera hacerse lo mismo contra ellos, por tanto se genera

el retiro de la confianza. Aunque lícito, pero el hecho de impedir que se genere el hecho imponible, para que surja la obligación tributaria, evitando el acto previsto en la ley como generador de tributos, origina problemas en la Administración Tributaria y de parte de esta en la pérdida del beneficio de la duda para el deudor por su conducta antijurídica.

Con la dación de la Ley Penal Tributaria (1996), según Adrián Revilla, son 4 los pilares fundamentales que tanto el Código Tributario, la Ley Penal y la del "arrepentimiento" y las recompensas tratan de construir, los pilares son:

- a. La lucha contra la elusión (Norma VIII). Este término forma parte de la "teoría de develamiento", es decir, descubrir los mecanismos de los grandes grupos financieros por los cuales sus empresas más rentables escamotean utilidades sobrevalorando compras a proveedores del mismo grupo.
- b. La lucha contra la defraudación que tiene varios aspectos.
  - El primero darle a la SUNAT la facultad de reducir penas o excluirlas (según se trate de autores o cómplices de los delitos).
  - El segundo, lograr una red de información sobre la base de denuncias de cualquier persona, la que será beneficiada con la recompensa de hasta un 10% del monto de la deuda tributaria.
- c. Agilizar la cobranza coactiva, en este caso no sólo se piensa en empresas, sino en conseguir que los profesionales -donde la evasión es considerable- cumplan con sus obligaciones fiscales. Ahora el expediente de recurrir a juicio para demorar el pago de una multa será más difícil. SUNAT tiene la manera de acelerar los procesos y recurrir a mecanismos como embargos genéricos, evitar cambios de domicilio, recurrir al descerraje, obtener información de bancos, seguros, etc.

- d. Ejercer una más profunda fiscalización preventiva. De lo que se trata es que el contribuyente no caiga irremediablemente en el delito, para lo cual no sólo se busca capacidad disuasoria sino también se ponen en juego mecanismos para que quienes han evadido no repitan el plato -al evasor se le otorgará una cantidad mínima de comprobantes de pago- y se pueda examinar sus libros y registros contables.

Como es comprensible las reacciones de diversos sectores se han multiplicado. Para muchos, la SUNAT empieza a convertirse en una maquinaria amenazante. Se le concede, por lo pronto, un poder discrecional. "Este -señala el tributarista Armando Zolezzi- puede dar lugar a grandes abusos como ha sucedido en otros países. La autoridad tributaria ahora es libre de interpretar los hechos imponibles sin acogerse taxativamente a una determinada norma". Revilla, por su parte, reconoce que éste es un debate inconcluso entre Mauricio Muñoz Nájjar -del cuerpo jurídico de SUNAT- y Zolezzi. La discrecionalidad es un instrumento delicado, que puede derivar en abuso, pero al mismo tiempo permite no sólo agilidad sino también estudiar casos específicos y darles soluciones que no terminen por acoger al contribuyente.

El otro problema serio, sin duda, es el de la situación de los profesionales. Advirtiéndose, que hay todavía un buen número de profesionales que no figuran como contribuyentes activos. Y de éstos muchos no declaran lo que realmente ganan.

Lo que provoca comentarios es que no se desate una caza de brujas respecto a este grupo social que conforma caracterizadamente la clase media. Allí tanto la SUNAT como Indecopi confluyen en una serie de requerimientos. Y se centran en el ejemplo de los médicos. Ahora no sólo son sujetos de denuncia, sino que antes de prestar sus servicios deberán presentar claramente un listado de los precios por consulta, operación, clínica, medicamentos, etc.

## 2. EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

Interpretando a la EIN (2004)<sup>1</sup>, el Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por el Código Tributario y los tributos del Gobierno Nacional, Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales y los tributos para otros fines. Por otro lado el Código Tributario establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico – Tributario.

Según Flores (2000)<sup>2</sup>, el Sistema Tributario, es la denominación aplicada al sistema impositivo o de recaudación de un país. Consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país, además administra los servicios aduaneros y de inspección fiscal. Partiendo del presupuesto de que toda sociedad se constituye con el objetivo de lograr un fin común, y como consecuencia lógica de esta premisa, se establecen las normas que habrán de regir su funcionamiento conjuntamente con los organismos que sean necesarios para la realización de este fin colectivo. El desarrollo de esta idea de sociedad, como cualquier otra actividad, genera costos y gastos, los cuales, como resulta obvio, deben ser cubiertos con los recursos propios de esa colectividad, bien porque en su seno se realizan tareas que le produzcan tales ingresos, o bien, y sobre todo, porque ésta percibe los aportes de sus miembros.

Según García (2000)<sup>3</sup>, coincidente con lo establecido con Tolosa (2007)<sup>4</sup>, el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación

---

<sup>1</sup> Escuela de Investigación y Negocios (2004) Código Tributario. Lima. Pacífico Editores.

<sup>2</sup> Flores Polo, Pedro (2000) Derecho Financiero y Tributario Peruano. Lima Ediciones Justo Valenzuela V. EIRL..

<sup>3</sup> García Rada, J. (2000) el Delito Tributario. Lima. Editorial San Marcos.

<sup>4</sup> Tolosa Carlos (2007) El sistema tributario en Venezuela. <http://www.gestiopolis.com/recursos>.

del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. El sistema tributario - y no un determinado impuesto - establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo; con tal fin, los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional sino atendiendo al principio de progresividad, mecanismo que debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y de lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo.

La opinión de Ataliba (2000)<sup>5</sup>, es congruente con lo establecido por Ciarlo y San Martín (2007)<sup>6</sup>, un sistema tributario es un conjunto coherente de tributos. Por tal motivo, cualquier acumulación de tributos no es sistema tributario, aquí hay que hacer hincapié en el hecho de que la coherencia resulta fundamental para que esa acumulación de tributos pueda denominarse sistema. La coherencia supone la acomodación de ese colectivo tributario a unos principios, criterios u objetivos; la finalidad financiadora de los tributos no debería atentar contra su racionalidad. El conjunto de tributos puede estar determinado de acuerdo a un criterio de reparto de la carga pública; es decir, entre quienes deben contribuir para sostener los gastos del estado, esto origina una gran cantidad de preguntas: ¿Han de pagar todos, o algunos deben ser excluidos?. ¿Todos deberían de hacerlo en la misma proporción o algunos más que otros? ¿Habrá que hacerlo según su riqueza, o su capacidad económica o de acuerdo con los beneficios recibidos del ente público? ¿Han de tenerse en cuenta criterios discriminatorios, como nacionalidad y extranjería, la raza, religión, la cultura, los conocimientos, la fidelidad al sistema político, etc.? Cuando exista un criterio de distribución personal de la carga, ese conjunto dejará de ser una amalgama inerte, y podrán apreciarse en el los rasgos de un sistema, la coherencia en la selección y ordenación de cada uno de los tributos. El

---

<sup>5</sup> Ataliba, Geraldo (2000) Hipótesis de la incidencia tributaria. Lima. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

<sup>6</sup> Ciarlo, Alfredo y San Martín, Miguel Ángel (2007) Sistema tributario como herramienta de crecimiento y bienestar económico. [www.iefpa.org.ar](http://www.iefpa.org.ar)

criterio de distribución puede venir dado por consideraciones de otro tipo, económicas, en cuanto a que el tributo se utilice también para frenar la inflación o el de estimular desarrollos sectoriales, o reprimir actividades sectoriales, o conseguir el máximo de eficiencia económica en términos de P.B.I, o el máximo de libertad de los agentes económicos, o la competitividad con otros países. Un ingrediente fundamental en la distribución de la carga resulta de las consideraciones políticas de cualquier forma que se expresen, ya sean como redistributivas de rentas, el fomento o represión de la natalidad, la difusión de la cultura, el adoctrinamiento político, entre otros. En la medida en que aparecen uno o varios hilos conductores de la ordenación de los tributos, estamos en presencia de un sistema tributario. Resulta imposible la existencia de un conjunto coherente de tributos sin contradicciones. La contradicción principal surge entre los objetivos o principios inspiradores, la cual puede deberse al reflejo de una realidad social: los distintos grupos sociales compiten en el intento de disminuir la carga que gravita sobre ellos, es una lucha abierta pero no leal, concluyendo la confrontación en compromisos que implican contradicciones.

El sistema tributario peruano se caracteriza por su alta dependencia de la imposición indirecta, por una volatilidad relativamente alta de los ingresos fiscales y por una fuerte agrupación regional de los contribuyentes. La escasa transparencia y la poca confianza en los órganos estatales en general – no así en la Administración Tributaria Nacional, SUNAT – implican, junto con numerosas regulaciones de excepción y una débil imposición por parte de las autoridades, pagos relativamente bajos de impuestos. Mientras que, sobre todo, unos grandes contribuyentes en Lima pagan el impuesto a la renta (IR), el impuesto general a las ventas (IGV), de efecto regresivo, pesa desproporcionadamente sobre la población pobre. El desarrollo económico positivo de los últimos años en el Perú se refleja también en los ingresos fiscales. No obstante, estos ingresos deben tratarse con prudencia puesto que dependen en gran parte del desarrollo de los precios internacionales de las materias primas.

La recaudación tributaria peruana se halla fuertemente centralizada. En el espacio de tiempo comprendido entre 1998 y 2007, los ingresos tributarios municipales representaron entre 1,7 y 2,2 % de los ingresos nacionales. Su porcentaje ha disminuido en los últimos años, dado que los impuestos cobrados por el nivel central (principalmente, el IGV y el IR) han aumentado rápidamente a raíz del desarrollo económico favorable y de grandes ganancias de las empresas mineras. No obstante, el volumen de los ingresos fiscales municipales aumentó constantemente en el período de tiempo observado.

El Estado peruano hace una diferencia entre los principales contribuyentes (PRICOS) y los medianos y pequeños contribuyentes (MEPECOS). En el año 2007, recayeron sobre 15.300 contribuyentes (un 0,4 % de todos los contribuyentes) un 87,3 % del monto recaudado. Mientras que la administración tributaria relativa a los PRICOS se caracteriza por innovaciones y se mejora la eficiencia y efectividad de la recaudación, en lo concerniente a la administración de los MEPECOS, este tipo de mejoras desempeña hasta ahora un papel secundario.

En el Perú, los pagos de impuestos están fuertemente concentrados, a nivel regional. En Lima, se recauda aproximadamente un 87 % de los impuestos nacionales. Prácticamente, todas las grandes empresas tienen allí su sede. El porcentaje restante de los ingresos fiscales nacionales se distribuye entre las regiones del Perú donde se hallan las mayores ciudades. Una gran parte recae sobre la Región Arequipa (un 18 % de los impuestos no recaudados en Lima) donde se halla la ciudad del mismo nombre, la segunda más grande del Perú. En Callao y Cusco se recauda, respectivamente, un 13 % de los impuestos no recaudados en Lima. En la Región La Libertad (un 10 %) está situado Trujillo, la tercera ciudad más grande del Perú; la Región Piura (un 11 %) cuenta a su vez con la quinta ciudad más grande, Piura.

Los tipos de impuestos de mayor relevancia en el Perú son el impuesto a la renta (IR), el impuesto general a las ventas (IGV) y el impuesto selectivo al consumo (ISC). El IR comprende la imposición en materia de trabajo independiente y asalariado, de patrimonio y de sociedades. La recaudación del IGV y del ISC ascendió conjuntamente, en el año 2006, a un 56 % de los impuestos nacionales: un 47,2 % procedente del IGV y un 8,9 % del ISC. El IR aportó en ese año un 40,4 %. El enfoque en la imposición indirecta conlleva, en lo inherente a los ingresos estatales, una mayor dependencia de las fluctuaciones económicas a corto plazo.

La carga tributaria de una mayoría de los países latinoamericanos se halla claramente por debajo del valor que se podría esperar, de acuerdo con su PBI per cápita. La Comisión Económica para América Latina (CEPAL) de las Naciones Unidas parte de la base de que la carga tributaria, en promedio, podría ser de aproximadamente un 20 % del PBI sin que, por ello, la región perdiera capacidad competitiva a nivel internacional. No obstante, ésta se halla aproximadamente un 3 % por debajo del valor mencionado (Klein, 2007, 1). Perú representa, en sentido impositivo, el promedio regional.

Las razones del nivel relativamente bajo de los ingresos fiscales en el Perú que se suele nombrar incluyen las numerosas excepciones y regulaciones complejas que favorecen la evasión y elusión de impuestos y el fraude fiscal. Además, el sistema no se ajusta a las exigencias de equidad vertical y horizontal: no considera en debida medida la diferente capacidad económica de los grupos sociales, y no impone equitativamente tributos a todos los contribuyentes de un mismo nivel de ingresos. Por lo demás, el sistema carece de transparencia y flexibilidad a fin de ajustarse a los desarrollos económicos actuales. Finalmente, parece que los mecanismos de detección de fraude fiscal son poco efectivos.

En el período desde 1998 hasta 2006, el porcentaje de los impuestos sobre el consumo (IGV e ISC) en los ingresos tributarios nacionales disminuyó de

un 61,3 % a un 56 %. Por el contrario, el porcentaje del IR aumentó de un 24,9 % a un 40,4 %. Especialmente desde el año 2002, la carga tributaria y los ingresos fiscales totales se han desarrollado de manera muy dinámica. Al mismo tiempo, tiene lugar un cambio de la estructura nacional de ingresos en favor de la imposición directa. Las razones de esto radican en el desarrollo positivo de los precios de las materias primas. De esta manera, los ingresos de las empresas del sector primario aumentan y, por ende, se produce un incremento del IR. Por consiguiente, un pequeño grupo de grandes empresas de la minería, casi exclusivamente, es portador de la tendencia hacia una mayor imposición directa.

El incremento más paulatino del IGV refleja el desarrollo, en conjunto positivo, de la economía del país. No obstante, el crecimiento general de los ingresos fiscales debe considerarse con prudencia. Ciertamente, como ya se ha mencionado, ha podido aumentarse el número de contribuyentes (empresas y hogares privados) de 895.000, en 1993, a 3,9 mill, en la actualidad. Sin embargo, el incremento de los ingresos estatales es, en primer lugar, una consecuencia de la coyuntura favorable de la economía mundial y menos un resultado de reformas de la administración tributaria o de una ampliación de las bases impositivas. La fuerte dependencia de los precios mundiales, sigue representando hoy como ayer un desafío para la política fiscal del Estado peruano.

Según el análisis Arias Minaya<sup>7</sup> sostiene que los principales problemas del sistema tributario peruano son:

- a) El bajo nivel de la recaudación. Resultan insuficientes para financiar servicios públicos adecuados, considera que los ingresos del gobierno central en el año 2010 han sido equivalentes al 18% del PBI, si se excluye los ingresos fiscales provenientes de la minería e

---

<sup>7</sup> Arias Minaya, Luis Alberto; Política tributaria para el 2011-2016, CIES Consorcio de investigación económica y social, INDE Consultores p. 11

hidrocarburos (IMH), la presión tributaria del gobierno general sería 14.6% del PBI. Esta presión tributaria se ha mantenido prácticamente estancada durante el periodo 1998.

- b) La concentración de la recaudación del gobierno central representa el 98% de los ingresos del gobierno general, solo un 2% es recaudado por los gobiernos locales, los gobiernos regionales no realizan ninguna recaudación, de esta manera el Perú es uno de los países más centralizados de América Latina.
- c) La estructura de la recaudación recae en mayor importancia en los impuestos indirectos y la baja recaudación de los impuestos directos lo que determina que el impacto de la tributación en la equidad sea mínimo, esto conduce que el mayor peso recae en los impuestos indirectos y la menor relevancia de los impuestos directos, estos últimos son menos regresivos que los primeros.
- d) Los altos niveles de evasión tributaria del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas aunada a la informalidad, están muy relacionados con la falta de Cultura Tributaria y la galopante corrupción. Dentro de los pocos estudios realizados sobre esta problemática Arias (2009) encontró que, para el año 2006, la evasión al Impuesto a la Renta fue de 49%; de esta cifra corresponde a las personas una tasa de evasión de 33% y a las empresas de 51%. Dentro de ello, un aspecto importante sobre la evasión al Impuesto a la Renta es la significativa diferencia existente entre la recaudación de los trabajadores independientes (4ta categoría) y los dependientes (5ta categoría). Los contribuyentes de 4ta categoría crecen a mayor velocidad que los de 5ta categoría; por ello se piensa que este crecimiento de trabajadores de 4ta categoría se explica por algunas empresas que buscan deducir como gastos servicios no reales con el objetivo de reducir el pago de sus impuestos.

- e) Las altas tasas impositivas en comparación con las tendencias y estándares internacionales. Siendo el Perú el cuarto país con la más alta tasa del Impuesto al Valor Agregado superado por Brasil, Argentina y Uruguay.
- f) La reducida base tributaria, originada por deducciones generosas, exoneraciones que no contribuyen a la equidad y regímenes especiales que promueven la atomización de las empresas y la evasión, el monto dejado de recaudar por estas exoneraciones y beneficios es aproximadamente del 2% del PBI.
- g) La complejidad del sistema tributario en su conjunto. Es muy importante la simplicidad del sistema tributario, esto significa no imponer excesivos costos a los contribuyentes al momento de efectuar sus pagos por impuestos.

### 3. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

¿Qué es la elusión tributaria? La expresión elusión denota una acción, la cual consiste en evitar o evadir la configuración de un hecho. El adjetivo que la acompaña, nos permite concluir que lo que se pretende evitar es la configuración de un hecho imponible o hecho jurídico tributario como prefiere Barros Carvalho.<sup>8</sup> En uso estricto del lenguaje, se diría que quien elude la realización de un hecho imponible no lo realiza o realiza otro distinto. Veremos luego si en efecto ello ocurre en el caso del fenómeno al que se denomina como elusión tributaria.

Se dice que la elusión tributaria empieza donde termina la economía de opción. Como bien lo destaca García Novoa,<sup>9</sup> ambas figuras se caracterizan

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Saraiva. pág. 257.

<sup>9</sup> GARCIA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Marcial Pons, 2004. pág.122.

por ser una finalidad perseguida por las partes que se puede lograr a través de diversos medios y que tiene como fin la obtención de un ahorro fiscal mediante una conducta consistente en evitar, desde la actuación negocial de los particulares, que se produzca el hecho imponible. En ambas se busca la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a una menor imposición, con la diferencia que en una economía de opción, hay una realización real, válida y lícita del hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen, mientras que en la elusión tributaria se busca alcanzar la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen a través de negocios anómalos; a saber, negocios simulados, en fraude de ley, fiduciarios o indirectos.

Una pregunta que dejamos sembrada desde un inicio es la siguiente ¿Quién realiza un negocio jurídico anómalo a los efectos de eludir o evitar la configuración de un hecho imponible, en verdad llega a eludirlo? No dudamos que desde el enfoque de la doctrina tradicional en materia tributaria la pregunta sería una obviedad, algo indiscutible: en efecto que la elude.

Coincidimos con lo expuesto por García (2000)<sup>10</sup>, referido por Flores (2000)<sup>11</sup>, cuando establece que la elusión tributaria consiste en que, mediante el empleo de la ley, el contribuyente busca la manera de pagar menos impuesto o de eludir la carga tributaria, no pagándolos.

Castillo (1970)<sup>12</sup>, dice que la elusión consiste en “impedir que se genere el hecho tributario, que surja la obligación tributaria, evitando el acto previsto en la ley como generador de impuesto”

---

<sup>10</sup> García Rada, J. (2000) El Delito Tributario. Lima. Editorial San Marcos.

<sup>11</sup> Flores Polo, Pedro (2000) Derecho Financiero y Tributario Peruano. Lima. Ediciones Justo Valenzuela V. EIRL.

<sup>12</sup> Juan Lino Castillo, “Evasión Fiscal Legítima” publicado en la Revista del Instituto de Derecho Tributario- Julio a Diciembre 1970, pág. 3)

Según Villegas (2000)<sup>13</sup>, la elusión es el acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por ley le corresponden a un contribuyente. Puede ser por engaños, errores, u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco. la elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica.

Según Bravo (2007)<sup>14</sup>, en la elusión el contribuyente hace uso de un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y libertad de contratación; pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal. Tal sería el caso, por ejemplo, de la fusión de una sociedad que tiene pérdidas acumuladas, las mismas que permiten a la sociedad absorbente procurarse de un escudo fiscal por el resto del plazo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta. Como se sabe, no existe impedimento legal para fusionar sociedades que hayan arrojado pérdidas, y la propia normatividad tributaria permite el arrastre de pérdidas de la sociedad absorbida por la sociedad absorbente, aunque con ciertas limitaciones (proporcionalidad con los activos transferidos, realización de la misma actividad, entre otros). También será un ejemplo de elusión el adquirir un bien del activo por medio de un contrato de Leasing, considerando el tratamiento tributario dispensado a esta operación (recuperación de la inversión afectando las cuotas directamente a resultados y no vía depreciación), lo cual incidirá finalmente en la Base Imponible del Impuesto a la Renta. Para ciertos autores, la elusión tributaria se presenta sólo cuando la propia normatividad impositiva faculta al contribuyente a asumir comportamientos diferentes. Consideramos que en estos casos estamos ante lo que se denomina "Economía de Opción", pues en realidad el contribuyente decide, dentro de varias alternativas posibles, qué tratamiento

---

<sup>13</sup> Villegas, Héctor B. (2000) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma.

<sup>14</sup> Bravo Sheen, David (2007) Simulación, abuso de formas, elusión y fraude a la ley en el derecho tributario.

impositivo resultará para él menos oneroso, sin que ello signifique transgredir la normatividad tributaria. Así por ejemplo, y de acuerdo con nuestra legislación tributaria, un contribuyente que se dedica a la comercialización de productos podrá ubicarse dentro del Régimen General, el Régimen Especial o el Régimen Único Simplificado, en tanto observe los requisitos legales establecidos. La Administración Tributaria no podría por este solo hecho determinar que el contribuyente tiene una conducta evasiva, pues el propio ordenamiento jurídico le permite ordenar su negocio de tal forma que soporte una carga impositiva menor. Es importante tener claro que no es lo mismo la elusión fiscal que la evasión fiscal (tax avoidance versus tax evasión). La mayoría de los autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude fiscal. Otros, en cambio, piensan que tales territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional. De ahí la pugna entre personas y gobiernos favorables a su creación y frente a los que luchan por combatirlos e imponerles sanciones o mecanismos que traten de eliminar sus efectos. Por eso, en relación con esa definición, debemos precisar y distinguir una serie de conceptos importantes como son la “evasión fiscal” que es ilegal, de la “elusión de impuestos”, que no lo es y el planeamiento tributario, que tienen de común el mismo efecto, menos ingresos recaudados para el fisco.

Según Tejerizo (2000)<sup>15</sup>, la elusión fiscal es la pieza clave de la planificación fiscal. Representa el aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga fiscal o para diferir en el tiempo su impacto. Además, permite al contribuyente evitar que se realice el hecho imponible, con el fin de no pagar los tributos o abaratar los costos tributarios, procurando para ello forzar alguna figura jurídica establecida en las leyes. Eludir es perfectamente legal y se combate con un análisis económico de los hechos que permita al auditor determinar la verdadera naturaleza de las

---

<sup>15</sup> Tejerizo López, José Manuel (2000) Derecho Financiero y Tributario. Madrid. Mc Graw- Hill

operaciones realizadas por los agentes económicos para evitar el pago de los impuestos.

Analizando a Villegas (2002)<sup>16</sup>, la elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se diferencia de la evasión tributaria al no ser técnicamente un delito ni otro tipo de infracción jurídica, ya que el uso de argucias y tecnicismos legales le confieren completa legitimidad, para efectos jurídicos. No obstante, la distinción entre ambas es meramente conceptual, porque ciertas situaciones jurídicas son bastante ambiguas, en particular debido a que el aprovechamiento de subterfugios legales no se hace generalmente de manera completamente inocente, y además, porque muchas conductas destinadas a "rebajar" impuestos pueden ser consideradas delictivas o no dependiendo de un detalle tan técnico, cual es la existencia de un tipo penal tributario que castigue dicha conducta como un hecho punible. La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado. Es lo que en lenguaje vulgar se describe con el dicho "hecha la ley, hecha la trampa". Algunas posibles técnicas de elusión tributaria son las siguientes:

- Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna.
- Ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión.

---

<sup>16</sup> Villegas, Héctor B. (2002) Derecho Penal Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma.

- Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos.

A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter infraccional y delictiva puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma ley. Las maneras de perseguir estas situaciones son básicamente dos:

- Interpretación por vía administrativa. En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley.
- Modificaciones legales. Es el propio legislador el que tiene a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones, estableciendo nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones. Esto genera una suerte de guerrilla entre el legislador por ampliar las situaciones en que se cobre impuesto, y los abogados y contadores por disminuir las mismas, que le confieren a la legislación tributaria en definitiva la enorme complejidad y carácter técnico y detallista que le son característicos.

Según Bonzón (2007)<sup>17</sup>, no existe doctrinariamente un concepto unívoco respecto a qué se considera elusión fiscal. Importantes doctrinarios consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible. Así por ejemplo el profesor VICENTE OSCAR DIAZ, la define como: “la acción individual en procesos lícitos,

---

<sup>17</sup> Bonzon Kafart, Juan (2006) Elusión Tributaria Buenos Aires. Depalma.

tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo”. También el Dr. FOLCO, opina que la elusión fiscal (tax avoidance) es la utilización de medios jurídicos lícitos para procurar o eliminar la carga tributaria. Estas doctrinas tienen posiblemente como antecedente histórico nacional, la postura del maestro DINO JARACH, que sostuvo que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que, se trata de medios jurídicamente irreprochables. Otros importantes juristas, tal como por ejemplo, el Dr. Héctor B. Villegas, y la Dra. Catalina García Izcaino, consideran a la elusión fiscal como una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Reservan el término “economía de opción”, al empleo no abusivo de formas jurídicas. Personalmente me inclino por denominar “elusión fiscal” al abuso de formas que configuran la infracción tributaria prevista. Más allá de la diferenciación terminológica, lo importante es clarificar cuando el uso de formas jurídicas inapropiadas es considerado ilícito tributario. Citando al profesor DIAZ, cabe sostener que en cuanto congreso o coloquio realizado por las administraciones tributarias, se ha abogado por equiparar prácticamente las conductas elusivas a las evasivas, con el fin de facilitar al organismo administrador la persecución del fraude. Para la mayoría de la doctrina, la elusión fiscal constituye una especie de evasión fiscal. Se puede eludir un tributo de dos maneras: 1) de forma lícita (tax-avoidance) y 2) de forma ilícita (tax-evasión). Es por ello que debe deducirse necesariamente que es la evasión la especie y la elusión el género.

Son características de la elusión tributaria:

- Los sujetos tratan de intervenir en el nacimiento de la obligación tributaria,

- Se privilegia la forma y se pretende que los terceros, incluida la Administración Tributaria, consideren que corresponde a un contenido (que, como se ha dicho, no tendrá eficacia).
- El sujeto ha calificado un acto negocial cierto como si fuera otro, ocultando su verdadera naturaleza.

La “Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias establecida por El Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por D.S.135-99-EF y normas modificatorias establece que: “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

Al respecto el Dr. David Bravo Sheen en su trabajo “Simulación, abuso de formas, elusión y fraude a la ley en el Derecho Tributario”, manifiesta respecto a la norma VIII como sigue: Quienes opinan que para efectos fiscales debe prevalecer la realidad económica antes que los actos formales, señalan que siendo la realidad material el substrato de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria, lo que debe analizarse es la naturaleza económica real de las operaciones del contribuyente, a los efectos de determinar la existencia o no de hechos sujetos a tributación. Por tal motivo, se justifica la existencia en las legislaciones tributarias de disposiciones como la interpretación económica del hecho imponible que permite partir de las motivaciones económicas de las partes en un acto o negocio determinado, desconociendo toda construcción formal adoptada por éstas, y a partir de allí determinar cuándo se está frente a un hecho gravado.

Por el contrario, una segunda posición afirma que la aplicación de una norma jurídica no puede – ni debe – apoyarse en la realidad económica, pues de lo contrario tendríamos que reconocer que el derecho no regula la realidad social, y dentro de ésta, la vida económica de los pueblos. Recuérdesse que antes que un sistema de normas de carácter obligatorio, el Derecho es un fenómeno social, por lo tanto su objeto está, precisamente, inserto en la vida social. Dicho en otras palabras, el Derecho Positivo ya regula las relaciones sociales (y económicas) de los individuos, razón por la cual no requiere del auxilio interpretativo que le puede prestar la Economía. Por tal motivo, la Administración debe concentrarse en los efectos jurídicos de los actos y contratos celebrados por el contribuyente, calificándolos de acuerdo a su verdadera naturaleza jurídica, si su contenido no responde a la formalidad empleada. Nótese al respecto que esta posición hace caso omiso a la realidad económica. Se sostiene por el contrario que la calificación de los hechos no es una mera descripción de los mismos, sino una actividad esencialmente jurídica: el sujeto calificador no puede sino atenerse a los efectos jurídicos del acto o negocio, efectivamente concluido entre los interesados, con independencia de las formas o denominaciones diversas o aparentes que se han hecho.

#### **4. CARACTERIZACIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL**

Partiendo de ello, conviene ahora distinguir entre evasión y elusión fiscal. La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejada una serie de consecuencias jurídicas,<sup>18</sup> mientras que cuando nos referimos a elusión no hay, en principio, ilícito tributario. Efectivamente, la evasión fiscal implica la transgresión de la legislación tributaria vigente, mientras que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa.

---

<sup>18</sup> Vid. De la Garza, Sergio, Derecho financiero mexicano, México, Porrúa, 1981, p. 380; Jarach, Dino, "El hecho imponible", en Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires, 1943.

Encontramos, pues, dos conceptos jurídicos vinculados con el binomio evasión-elusión: arbitrariedad y discrecionalidad. La arbitrariedad supone una conducta contraria a la ley y al Derecho, por ejemplo, ausencia de razones objetivas que justifiquen una operación o registro contable (la falta de una nota a los Estados Financieros explicando el cambio de criterio para justificar un registro contable sería un ejemplo de arbitrariedad en esta materia).<sup>19</sup> En cambio, la discrecionalidad implica la posibilidad de optar entre varias opciones, todas ellas lícitas, es decir, admitidas por el ordenamiento jurídico.<sup>20</sup>

Sin embargo, a pesar de esta primera aproximación terminológica, cabe mencionar que la doctrina se encuentra dividida en lo que respecta al concepto de elusión fiscal.<sup>21</sup> Efectivamente, para un importante grupo de doctrinarios, citando a Dino Jarach como principal referente, la elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos,<sup>22</sup> es decir, bajo el amparo de efugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> Rezzoagli, Bruno, op. cit.

<sup>20</sup> Vid. Rivero Ortega, Ricardo, *Administraciones Públicas y Derecho Privado*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.

<sup>21</sup> Marrama, Silvia E., "Principio de realidad económica y economía de opción", en *Jornadas de Derecho Natural. III nacionales y I Iberoamericanas*, Universidad Católica Argentina, realizadas en la ciudad de Paraná durante los días 29, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre de 2005.

<sup>22</sup> Díaz, Vicente, *Criminalización de las infracciones tributarias*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 175; Folco, Carlos María, *El delito de evasión fiscal*, ed. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 1997, p. 350; Jarach, Dino, *El hecho imponible*, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 119; Jarach, Dino, "La infracción fiscal en el derecho argentino", *Revista Derecho Fiscal T. XVII*, p. 353.

<sup>23</sup> A manera de ejemplo, algunas posibles prácticas elusivas en materia tributaria podrían ser: a) Conferirle a una determinada situación jurídica el estatus de otra diferente, valiéndose de cierta terminología o conceptualización defectuosa con la intención de aplicarle una ley fiscal menos agresiva.; b) Basarse en una exención impositiva que no había sido contemplada, debido a una deficiente técnica legislativa, para el caso particular en consideración; c) Incluir bienes en categorías

Sobre este tema la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos ha declarado que cualquier persona puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más bajo o reducido posible; no está obligada a elegir la fórmula que más convenga a la Administración Tributaria, ni aún existe el deber patriótico de incrementar sus propios impuestos, ya que ese actuar no importa violación de la ley, sino evitar el hecho imponible y por consecuencia el nacimiento de la pretensión tributaria.<sup>24</sup>

La “economía de opción” se sitúa dentro del ámbito de la planeación fiscal, e implica elegir el camino menos gravoso para pagar los impuestos, ubicándose fuera de los límites de la imposición.<sup>25</sup> Ningún contribuyente tiene el deber de elegir la opción más gravosa para sus intereses, teniendo además el derecho a la libre elección de las formas jurídicas para sus actos en la medida que resulte más beneficiosa desde el punto de vista tributario.<sup>26</sup>

En este sentido, Flores Zavala distingue entre evasión legal (elusión) y evasión ilegal o simplemente evasión.<sup>27</sup> Sin embargo otro sector doctrinal, encabezado por Villegas y García Vizcaíno, considera a la elusión fiscal como una conducta antijurídica que consiste en eludir la obligación exigida por la legislación tributaria mediante el empleo de formas jurídicas<sup>28</sup> inapropiadas para los fines que económicamente persiguen las partes; guardando el término “economía de opción” para la utilización no abusiva de formas jurídicas ; ya que los seguidores de esta corriente consideran que la

---

cuya enumeración no está prevista por la legislación vigente para eximirlos impositivamente, al resultar dudosa su inclusión dentro del hecho imponible.

<sup>24</sup> Vid. Soler, Osvaldo; Frölich, Juan Ricardo; y Andrade, Jorge A., Régimen Penal Tributario, ed. La Ley, Buenos Aires, 1990, p. 161.

<sup>25</sup> Marrama, Silvia E., “Principio de realidad económica y economía de opción”, en Jornadas de Derecho Natural. III nacionales y I Iberoamericanas, Universidad Católica Argentina, realizadas en la ciudad de Paraná durante los días 29, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre de 2005.

<sup>26</sup> Tacchi, Carlos M., “Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia”, Doctrina Bol. DGI, Núm. 483.

<sup>27</sup> Flores Zavala, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1961, p. 268.

<sup>28</sup> Villegas, Hector, Régimen penal tributario Argentino, ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 107; García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Tomo I, p. 187, ed. Depalma, Buenos Aires, 1996.

economía de opción implica justamente optar por el régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que la normativa propone de manera estructural mientras que la elusión tributaria se contrapone a las reglas implícitas del ordenamiento.<sup>29</sup>

El abuso de formas “propugna la adecuación de las formas jurídicas y consiguientemente de la ley aplicable, a la realidad de las relaciones subyacentes, en el caso económicas, con prescindencia de las formas elegidas por las partes”.<sup>30</sup> Además, el abuso de formas en el ámbito tributario tiene su origen en el principio de realidad económica,<sup>31</sup> pero no se confunde con él.

#### 4.1 Conductas del contribuyente

Como marco de referencia, distinguiremos tres tipos de conductas realizadas por el contribuyente con el fin de evitar o disminuir la carga impositiva; y, luego les daremos el nombre que permita, lógica y legalmente, distinguirlas sin lugar a dudas.

a. **Acción racional:** La primera situación se configura cuando el contribuyente elige racionalmente -con astucia e ingenio- un

---

<sup>29</sup> Gutman, Marcos G., “La economía de opción como acto ilícito”, en Interpretación económica de las normas tributarias, Depalma, Buenos Aires, 2004.

<sup>30</sup> Martínez de Sucre, Virgilio J. L. - Corti, Aristides Horacio M., Mellor Goodwin: una sentencia ejemplar. ED, pp. 51 a 341.

<sup>31</sup> Este criterio de substance over the form (sustancia sobre la forma), “principio de realidad económica” en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, es una teoría válida ante simulación, abuso de formas o fraude, pero se la pretende utilizar en muchos casos como si fuera un comodín de turno, adaptable a toda figura desconocida o no reglada con anterioridad. En efecto este criterio que se pretende aplicar para fundamentar la existencia del hecho imponible tiene límite: las formas o estructuras jurídicas empleadas no deben ser “...las que el derecho privado ofrezca o autorice” (Marrama, Silvia E., “Principio de realidad económica y economía de opción”, en Jornadas de Derecho Natural. III nacionales y I Iberoamericanas, Universidad Católica Argentina, realizadas en la ciudad de Paraná durante los días 29, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre de 2005).

determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva.

- b. **Acción con conducta dolosa:** En el segundo tipo nos encontramos con el contribuyente, que con la intención de evitar la configuración del hecho gravado y, consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico (delito civil).
- c. **Acción con intención dolosa premeditada:** La tercera conducta, es una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la Administración Tributaria o simplemente no se paga, la que denominaremos evasión tributaria.

Para el profesor argentino don Héctor Villegas,<sup>32</sup> la “elusión fiscal” es la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios jurídicos, esto es, la sustracción fraudulenta del pago de un tributo mediante abuso de las formas. Este autor es de aquéllos que entienden que la evasión es un concepto genérico que comprende la elusión fiscal, la que siempre es antijurídica. Por el contrario, otros autores estiman que “elusión” es un concepto que comprende la evasión.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> VILLEGAS, ob. cit., pág. 334

<sup>33</sup> RAMIREZ CARDONA, citado por SIERRA MEJIA, Hernando: El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín-Colombia, 1988, pag. 202

Hernando Sierra Mejía<sup>34</sup> sostiene que la evasión es siempre ilegal, razón por la cual no cabe hablar de “evasión legal”. Agrega que tampoco existe uniformidad en el significado que se da al término elusión, pues algunos lo emplean para designar la conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u omisiones destinados a evitar que surja la obligación de tributar o minimizar la cuantía de esa prestación, y otros se valen de él para aludir a la “violación indirecta” de la ley fiscal en contraste con la “infracción directa” o evasión. No obstante, el término elusión, con referencia a impuestos, se emplea para designar conductas que como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado nada tienen de artificioso. En consecuencia, según este autor, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía.

Según Víctor Uckmar,<sup>35</sup> la distinción general y amplia entre evasión (violación directa de la legislación fiscal) y elusión (violación indirecta de la legislación fiscal), aceptada o no, se utiliza ampliamente.

Por su parte, Carlos Miguel Tacchi<sup>36</sup> señala que la evasión es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Agrega que la elusión, en cambio, constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte, a un tributo legalmente debido. Se trata de apelar a formas o estructuras diferentes de las convencionales, con tal de dar a un hecho imponible una investidura diferente sin alterar por ello su real naturaleza o sustancia.

---

<sup>34</sup> SIERRA, ob. cit., pág. 203

<sup>35</sup> UCKMAR, Víctor, citado por SIERRA, ob. cit., pág. 203.

<sup>36</sup> TACCHI, Carlos Miguel: Evasión Tributaria. Ponencia presentada a la Conferencia Técnica del CIAT, Venecia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pág. 25

En nuestro concepto, “elusión tributaria” es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito.

#### 4.2 Conductas en la elusión tributaria

Del concepto que hemos ensayado precedentemente, se infiere que las conductas de la “elusión tributaria” son los siguientes:<sup>37</sup>

- a. **Conducta dolosa del contribuyente:** La conducta fraudulenta del contribuyente puede consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, etc., en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento injusto, en atentar contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas anti elusión que la legislación tributaria contempla.
- b. **Conducta abusiva de la Ley:** No obstante, hay autores que limitan la conducta dolosa del contribuyente al abuso de las formas jurídicas (Villegas, Araujo, etc.), en circunstancias que ésta es sólo una de las formas en que puede presentarse la “elusión tributaria”.
- c. **Conducta para evitar el hecho gravado:** Mediante su conducta dolosa, el contribuyente lo que persigue es evitar el nacimiento del hecho gravado por la ley tributaria, desde un punto de vista meramente formal. Sin embargo, en el fondo, realiza indirectamente el hecho gravado, es decir, el resultado obtenido por él coincide con el resultado típico del hecho imponible descrito por la norma tributaria.

---

<sup>37</sup> TACCHI, Carlos Miguel: Evasión Tributaria. Ponencia presentada a la Conferencia Técnica del CIAT, Venecia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pág. 25.

### 4.3 Características esenciales de la elusión tributaria

A nuestro juicio, la elusión tributaria es una conducta ilícita o antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible. Al respecto, el profesor argentino Héctor Villegas,<sup>38</sup> refiriéndose a la “ilegalidad de la llamada elusión tributaria”, sostiene que uno de los problemas más dificultosos es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la “economía de opción” (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices. El dilema consiste, concretamente, en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales constituye realmente una conducta antijurídica.

Agrega este autor: importante doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino más gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia de diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses. Pero esta discutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe llevar a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas puede llegar a constituir una conducta antijurídica. Sobre tan complejo tema -concluye el citado autor- la base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso de las formas (o “elusión tributaria”) con la simple “economía de opción” mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.

---

<sup>38</sup> VILLEGAS, ob. cit., pág. 337.

Por su parte, el autor brasileño Amilcar Araujo Falcao<sup>39</sup> explica que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, porque de otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, siempre que no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su investidura jurídica. Es indispensable -según este autor- la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo.

En suma, la “elusión tributaria” es siempre antijurídica, sea que se vulneren principios de derecho (como la buena fe, el abuso del derecho, el fraude de ley, etc.) o normas jurídicas que establezcan medidas anti elusión. Los principales caracteres de la “elusión tributaria” son los siguientes:

- Se trata de una conducta ilícita, porque se transgrede el ordenamiento jurídico vigente mediante dolo;
- No debe confundirse con la “economía de opción”, puesto que ésta es, por el contrario, una conducta legítima del contribuyente en el sentido de ordenar sus negocios de modo de aminorar la carga impositiva;
- Supone la violación de un principio de derecho o de una norma jurídica expresa que contemple una medida anti elusión de carácter general o particular;

Debe distinguirse, a nuestro juicio, de la evasión, pues en ésta el hecho gravado nace, formal y sustancialmente, a la vida del derecho; pero se oculta a la Administración Tributaria, mediante conductas omisivas.

---

<sup>39</sup> Araujo Falcao, Amilcar: El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964, pags. 47 y 48.

## 5. LA HIPÓTESIS DE AFECTACIÓN Y LA VOLUNTAD DE LAS PARTES

La Hipótesis de Incidencia Tributaria, conocida también como Hipótesis de Afectación, ha sido establecida por el legislador al margen de la voluntad de las partes, por lo tanto no se encuentra condicionada a aquella. En síntesis podemos decir que constituye la juridización de conductas o actos que revelan capacidad contributiva. En efecto, el Estado a través del órgano legislativo, reconoce que determinados actos o actividades, realizados por determinadas personas en cierto momento y lugar deben provocar el pago de un tributo. Cuando se produce en el mundo real un hecho tal que encuadre en la hipótesis normativa, estamos frente a un Hecho Imponible. Este hecho puede tener lugar con un simple acto de consumo, o con la percepción de un ingreso, así como en el establecimiento de relaciones jurídicas más complejas.

Como podemos advertir, resulta irrelevante que los sujetos que entablan una relación comercial quieran o no que el resultado de la operación se encuentre afecta. Queda claro entonces que el efecto tributario del negocio no está en función de la voluntad de las partes, sino de la subsunción de las consecuencias del mismo en la hipótesis de incidencia. Sin embargo, no son pocas las oportunidades en las cuales los sujetos tratan de intervenir en el nacimiento de la obligación tributaria, sobre todo cuando se trata de actos o negocios jurídicos libremente acordados, retardándolo (diferiéndolo), disminuyéndolo o anulándolo, utilizando para ello la simulación, el abuso de las formas e inclusive por medios legalmente permitidos.

### a. Simulación Absoluta y Simulación Parcial

La Simulación Absoluta es la ausencia de conducta negocial. El sujeto en complicidad con otro u otros actúa "como si" hubiera celebrado un acto jurídico, cuando en realidad éste es ineficaz. El Artículo 190 del Código Civil

establece que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe voluntad para celebrarlo. Llevado esto al campo tributario, se presentará la simulación cuando, por ejemplo, se celebre un contrato de compraventa para tener un Crédito Tributario, cuando ésta no ha tenido lugar en la realidad, o cuando se haga uso de contratos cuyas obligaciones en realidad no se han ejecutado (ni se ejecutarán jamás) para dar la idea de realización de actos jurídicos, reduciendo de esta forma la Base Imponible u obteniendo créditos o saldos a favor. La simulación va pues, aparejada del engaño; esta es la verdadera voluntad de los simuladores. Se privilegia la forma y se pretende que los terceros, incluida la Administración Tributaria, consideren que corresponde a un contenido (que, como se ha dicho, no tendrá eficacia).

#### **b. Abuso de Formas**

En el Abuso de Formas, conocida también en Doctrina como Disimulación o Simulación Relativa, el sujeto ha calificado un acto negocial cierto como si fuera otro, ocultando su verdadera naturaleza. Se trata de ella, como señala Lohmann, cuando se quiere indicar que tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la auténtica voluntad de las partes, se esconde otro negocio jurídico con función económica y social distinta, el cual sí refleja el orden de intereses que las partes desean regular.

En este supuesto, trasladado al campo impositivo, corresponde a la administración sustituir – no la voluntad – sino la calificación que le dieron las partes al negocio para ubicarlo en su verdadera naturaleza, atendiendo a su contenido, el mismo que se verifica por el carácter de las prestaciones.

Este sería el caso de la celebración de un contrato de Locación de Servicios cuando en realidad existe vínculo laboral. En otro caso, se entrega en consignación mercadería de bienes perecibles por un plazo que excede al

de conservación de los mismos, dilatando el nacimiento de la obligación tributaria, la misma que se habría producido con la sola entrega, pues la verdadera intención de las partes era transferir la propiedad (se disimuló un contrato de compraventa mediante uno de consignación).

## 6. FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

### 6.1 Concepto<sup>40</sup>

Una de las formas de eludir la aplicación de una norma tributaria es a través de la realización de negocios anómalos en fraude a la Ley Tributaria. Por lo tanto, el fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal.<sup>41</sup> Como lo hemos dicho en anterior oportunidad, el fraude a la ley tributaria consiste en intentar pagar el menor tributo posible mediante la realización de actos concretos artificiosos, que se intentan apoyar en una norma jurídica civil, laboral, comercial o en una combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más adecuada al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho efectivamente realizado.<sup>42</sup> A través de actos jurídicos civil, comercial o laboralmente anómalos, se busca evitar la aplicación de una norma tributaria, pretendiendo caracterizar dicho acto como uno sometido a otra norma tributaria –normalmente menos gravosa que la que en rigor le corresponde– o como uno no sometido a norma tributaria alguna.

---

<sup>40</sup> Jorge Bravo Cucci, La Elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

<sup>41</sup> "(...) el concepto mismo de elusión fiscal se identifica con el de fraude a la ley tributaria y, por tanto, también tiene la misma naturaleza y estructura que éste todas las figuras en las que se basan las técnicas utilizadas en el Derecho comparado por las normas de esta clase". PALAO TABOADA, Carlos. "Normas anti-elusión en el Derecho Interno Español y en el Derecho Comunitario Europeo". Boletín de la AAEF. "En sentido amplio se dice que se defrauda a la ley cuando se elude su cumplimiento. En tal sentido, fraude a la ley es eludir aquél". ALBALADEJO, Manuel. Derecho Civil I. Introducción y parte general. Bosch 1996, pág. 185

<sup>42</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores 2003, págs. 196-197.

Es importante reconocer que un importante sector de la doctrina española cuestiona la figura del fraude a la ley tributaria, en tanto el ordenamiento jurídico tributario español –al igual que el peruano– proscribe la analogía en materia tributaria, negando asimismo que sea una especie del género “fraude de ley”, dado que éste último presupone una actuación contraria al ordenamiento jurídico, lo que no ocurriría en el fraude a la ley tributaria, ya que no se realizaría el hecho imponible sino uno equivalente. En esa tesis, Falcón y Tella sostiene que en el fraude a la ley tributaria se elude la ley tributaria al no realizarse el hecho imponible, sino un “hecho equivalente”, pero no regulado en la ley tributaria defraudada, con lo cual, si se pretendiera gravar el “hecho equivalente”, se recurriría a la analogía.<sup>43</sup>

Y es en esa misma línea argumentativa, que el Tribunal Fiscal, a través de la RTF 06686-4-2004, se ha pronunciado de forma categórica, en el sentido que “(...) la figura del fraude a la ley no se encuentra recogida en nuestro ordenamiento jurídico (...)”. Según la citada RTF, la cláusula contenida en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar acoge el denominado criterio de la calificación económica, “(...) el cual otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto descrito en la norma (...)”. Añade posteriormente el Tribunal, que “(...) la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados”.

Lo dicho precedentemente, nos lleva directamente a las siguientes cuestiones: ¿Es el fraude a la ley tributaria una especie del género fraude de

---

<sup>43</sup> FALCON Y TELLA, Ramón. “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”. Revista Técnica Tributaria, N° 31, 1995, pág. 56.

ley? ¿La corrección del fraude a la ley importa realmente la aplicación de analogía?

## **6.2 El fraude a la Ley Tributaria como una especie del género fraude de ley**

No hay duda que el fraude a la ley tributaria es en estructura algo diverso al fraude a la ley civil, laboral o comercial, todos especies del género fraude de ley, que es una categoría de la Teoría General del Derecho (y no de Derecho Civil como muchos creen entender). La diferencia con los otros tipos de fraude a la ley está dada en que el fraude a la ley tributaria, se asienta sobre un negocio jurídico previamente regulado por normas civiles, laborales o comerciales.

En semejante postura a la que sostienen Ruiz Almendral y Seitz, consideramos que en el fraude a la ley tributaria hay tres elementos identificables; a) la materia imponible o sustrato económico de la operación, b) su regulación por el derecho privado (civil, comercial o laboral) y c) la norma tributaria que supuestamente recae sobre la operación (o su ausencia, cuando no está sujeta a tributo alguno).<sup>44</sup>

En el fraude a la ley tributaria, la norma de cobertura no es la norma tributaria a cuya aplicación se aspira en desmedro de la norma tributaria defraudada, sino las normas civiles, laborales o comerciales en las que se ampara la tipificación del negocio realizado. En el fraude a la ley tributaria hay una actuación contraria al ordenamiento jurídico, lo que lo caracteriza sin lugar a dudas como una especie de fraude de ley.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm. Derecho Tributario. Parte General. EDESA 1978, pág. 211. RUIZ ALMENDRAL, Violeta y Georg SEITZ. "El fraude a la Ley Tributaria (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)". Revista de Contabilidad y Tributación, N° 53/2004, pág. 18.

<sup>45</sup> RUIZ ALMENDRAL, Violeta y Georg SEITZ. Ob. cit. pág. 17. TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, Tomo III, pág. 1325.

### 6.3 La corrección del fraude a la ley tributaria

Se suele decir que la corrección del fraude de ley en general y la del fraude a la ley tributaria en particular, se hace a través de la analogía. Se trata de un argumento que es lugar común entre los doctrinarios de la materia y que casi nadie cuestiona. Como es sabido, la analogía no es un método de interpretación de normas sino un procedimiento que sirve para integrar el Derecho, allí donde se advierta una laguna normativa o segmento de la realidad social no regulado por alguna norma jurídica. La analogía consiste en aplicar la consecuencia normativa de una norma jurídica a un hecho no contemplado (implícita o explícitamente) en su hipótesis de incidencia, pero que es similar en sus elementos esenciales al que sí se encuentra contemplado, lo que en rigor significa efectuar una labor normativa.

Pero ¿hay en un supuesto de fraude a la ley tributaria una laguna normativa?<sup>46</sup> Si se sostiene que quien realiza un hecho en fraude a la ley tributaria realiza un “hecho equivalente” al hecho imponible –postura que no compartimos–, y ese hecho no está comprendido en alguna otra norma tributaria, podría concluirse que se está ante una laguna normativa. Y en ese escenario, pretender incluir tal “hecho equivalente” en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria implicaría recurrir a la analogía, lo que vulneraría el principio de legalidad y la prohibición de aplicación analógica en materia tributaria. Pero tal línea argumentativa pierde consistencia en caso que sí exista una norma jurídica que se aplique –de forma menos gravosa– sobre el “hecho equivalente”, pues allí sería patente la falta de una laguna normativa que requiera ser regulada a través de la integración analógica.

---

<sup>46</sup> “La expresión <laguna> se utiliza, por supuesto, en un sentido metafórico, para aludir a la existencia de posibles oquedades o vacíos. El punto de referencia de los mismos es tanto una ley concreta y determinada como el ordenamiento legislativo. La laguna se presenta (...) cuando nos encontramos con una inexistencia de ley aplicable al punto controvertido”. DIEZ-PICAZO, Luis. GULLÓN, Antonio. Sistema de Derecho Civil. Volumen I. Tecnos, pág. 176.

Contrariamente a lo expuesto precedentemente, creemos que quien realiza un hecho en fraude a la ley tributaria no realiza un “hecho equivalente” sino el mismo hecho imponible, sólo que pretende coberturarlo artificioosamente a través de negocios anómalos para evitar su configuración. En rigor, quien realiza un hecho en fraude a la ley no llega a eludirla –la norma incide indefectiblemente en el plano abstracto–, simplemente utiliza artificios para ocultar su aplicación frente a terceros.<sup>47</sup> Por lo tanto, en un supuesto de fraude a la ley tributaria no hay una laguna normativa, pues el hecho en fraude a la ley sí cuenta con una norma que lo regula (la norma tributaria defraudada), y en tal secuencia lógica, no hay cabida para la analogía,<sup>48</sup> método de integración del derecho que consiste en crear una norma para aplicarla a un hecho que no contaba con regulación normativa. Diverso es el caso del sujeto que ante una gama de posibilidades negociables, opta por realizar efectivamente, un negocio jurídico sometido a menor impacto tributario que el que recibiría por la realización cualesquiera de los otros, caso en el cual estaríamos frente a una economía de opción, figura que ningún reproche fiscal debe merecer.

Un hecho en fraude a la ley tributaria, es en principio un negocio jurídico anómalo, en el cual hay una disonancia entre la causa aparente y la finalidad del negocio. Y un negocio anómalo, es un negocio nulo o cuando menos privado de eficacia jurídica.<sup>49</sup> Los actos nulos o ineficaces no producen efectos tributarios, lo que quiere decir que no generan hechos imponibles.<sup>50</sup>

La corrección del fraude a la ley tributaria no requiere recurrir al expediente de crear una nueva norma o ampliar analógicamente una ya existente para gravar el hecho en fraude a la ley. El mecanismo de corrección consiste en

---

<sup>47</sup> Por ello la expresión “elusión tributaria” es equívoca pues su significado literal supone la no realización del hecho imponible, lo que no ocurre en el caso materia de análisis.

<sup>48</sup> CRICENTI, Giuseppe. *I Contratti in frode alla legge*. Giuffrè Editore, 1996. pág.13-15.

<sup>49</sup> MORALES HERVIAS, Rómulo. *Contrato simulado - Historia de una confusión entre su nulidad y su ineficacia*. Normas Legales - Análisis Jurídico, Marzo 2005, pág. 101.

<sup>50</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. *Ob. cit.* pág. 289-290.

que el aplicador de la ley previamente calificado y autorizado para ello – normalmente a través de una cláusula antifraude–, ante la utilización de una forma o ropaje jurídico inapropiado por parte de cierto sujeto, prescindiera de ella y haga como si se hubiera utilizado la forma jurídica adecuada aplicando la norma tributaria pertinente.<sup>51</sup>

Por eso corresponde aseverar, una vez más, que en la corrección del fraude a la ley tributaria no se requiere recurrir a la analogía, pues ni hay una laguna normativa, ni se crea una nueva norma al corregir la situación de fraude.<sup>52</sup> Quizás, como lo advierte Canaris,<sup>53</sup> se asimilen incorrectamente ciertos aspectos normativos imprecisos con las lagunas normativas, cuando en realidad se está frente a conceptos jurídicos indeterminados cuyo sentido corresponde ser alcanzado a través de la interpretación de los comandos normativos.<sup>54</sup>

#### 6.4 ¿Existe una norma antifraude a la ley tributaria en el Perú?

Para responder a tal interrogante, es menester revisar el tenor del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el cual actualmente tiene la siguiente redacción: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT– tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.”

---

<sup>51</sup> RUIZ ALMENDRAL, Violeta y Georg SEITZ. Ob. cit. pág. 23.

<sup>52</sup> QUERALT, Juan Martín, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO y José TEJERIZO LOPEZ. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos, pág. 196. RUIZ ALMENDRAL, Violeta y Georg SEITZ. Ob. cit. pág. 23.

<sup>53</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. Die feststellung von Lücken in gesetz. Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem. Dunker & Humblot. pág. 26.

<sup>54</sup> BRAVO CUCCI, Jorge. Ob. cit. pág. 159-161.

Como ya lo hemos adelantado, el Tribunal Fiscal a través de la RTF 06686-4-2004, ha señalado que el párrafo en cuestión no permite combatir los hechos en fraude a la ley tributaria. Dicha norma autorizaría a la SUNAT únicamente a calificar económicamente los hechos, y ver si estos están o no incluidos en la norma tributaria, a los efectos de descubrir la real operación económica y no el negocio civil que las partes realizaron.

Para justificar tal entendimiento, el Tribunal Fiscal se basa en el texto original de dicho párrafo que tenía el siguiente tenor: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT– tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. 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 adoptadas, y se considerará la situación económica real”. Concluye así, que al modificarse dicha norma como consecuencia de la Ley 26663, se eliminó el inicial otorgamiento de la facultad de la Administración Tributaria para la determinación y recreación del hecho imponible en base a la finalidad o intención económica buscada por las partes, la que según lo reconoce el Tribunal correspondería a la figura del fraude a la ley tributaria.

Reza un antiguo dicho popular que “todo depende del color del cristal con el que se mire”. En efecto, hay una plena coincidencia con el entendimiento del Tribunal Fiscal respecto a que el texto original del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario era una cláusula antifraude. Sin embargo, creemos que la mutilación que sufrió dicho párrafo no cambió la naturaleza a aquella figura que permanece inmanente en dicha norma inclusive hoy en día. ¿En qué basamos tal aseveración? En algo que venimos sosteniendo reiteradamente que quien realiza un hecho en fraude a

la ley tributaria, realiza efectivamente el hecho imponible y no un “hecho equivalente”, con lo cual, lo que tiene que hacer el aplicador calificado, es “(...) determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible (...)” para lo cual “(...) tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”.

Aunque suene herético para muchos, la calificación del hecho imponible es una interpretación de los hechos. Dejamos en claro que con ello no estamos afirmando que se trate de una interpretación económica de las normas tributarias. No sólo es susceptible de interpretación el derecho, sino todo aquello que lleva un revestimiento lingüístico. Y los hechos son narraciones de eventos en lenguaje; por lo tanto son susceptibles de ser interpretados.<sup>55</sup> En ese sentido, calificar es interpretar los hechos, y verificar si respecto de ellos se produce la subsunción y la incidencia de alguna norma tributaria. Si el sujeto pasivo considera que dicha calificación es incorrecta, tendrá expedido el procedimiento contencioso tributario en el que aportará las pruebas que desvirtúen tal incorrección.

Por tales razones, para la corrección del fraude a la ley tributaria no tiene que crearse una nueva norma tributaria ni ampliarse los alcances de la ya existente. Simplemente aplicar la norma tributaria al hecho efectivamente realizado, que por la vía de la calificación es develado. Como puede advertirse, la denominada calificación “económica” del hecho imponible –que en realidad es una calificación jurídica del hecho– es parte del mecanismo que sirve para la corrección del fraude a la ley tributaria, y dispone que para

---

<sup>55</sup> HABERMAS trabaja efectuando la distinción entre hechos y objetos de la experiencia. Los hechos serían los enunciados lingüísticos sobre las cosas y los acontecimientos, sobre las personas y sus manifestaciones. Los objetos de la experiencia son aquello acerca de lo cual hacemos afirmaciones, aquello sobre lo que emitimos enunciados”. CARVALHO, Paulo de Barros. Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia. Ábaco, 2002. pág. 117.

ello, el aplicador calificado<sup>56</sup> atiende no solamente al sustrato económico del hecho imponible, sino a la causa del negocio jurídico subyacente.

Luego de tales argumentaciones queda la siguiente reflexión: ¿Realmente es necesaria una norma general antifraude para facultar a la Administración Tributaria a combatir contra el fraude a la ley tributaria? Creemos que no, pues si calificar un hecho imponible es interpretarlo, o lo que es lo mismo, determinar su verdadera naturaleza, para ello el Administrador Tributario no requiere de una facultad especial. Es cierto que la Administración Tributaria debe actuar con arreglo a Ley, pero también es cierto que en sus actuaciones se encuentra obligada a descubrir la verdad material en desmedro de la verdad formal.<sup>57</sup>

### **6.5 ¿Cuál es el límite a la calificación del hecho imponible?**

Uno de los principales cuestionamientos a la facultad de calificación del hecho imponible, es la posible espiritualización de la misma, vale decir, la posibilidad consistente en que el aplicador calificado trate de alcanzar cuál fue el propósito que tuvieron en mente los sujetos pasivos al realizar el hecho imponible, ultrapasando el plano del negocio jurídico e inclusive llegando a los momentos previos a la formación del mismo (actos preparatorios), a los efectos de buscar su recharacterización.

Como ya se ha dicho, la calificación del hecho imponible es en rigor una interpretación del mismo –no del derecho–, atendiendo a que los hechos imponibles son en rigor relatos en lenguaje competente, por lo tanto textos

---

<sup>56</sup> Si bien el segundo párrafo de la Norma VIII otorga tal facultad a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, coincidimos plenamente con Zolezzi, en el sentido que la misma puede ser ejercida, adicionalmente, por el Tribunal Fiscal. ZOLEZZI MÖLLER, Armando. En: Prólogo al libro Interpretación de las normas tributarias de Marcial Rubio Correa, pág. 23.

<sup>57</sup> "Ley 27444 Norma IV. 1.1. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas".

susceptibles de ser interpretados. Sin embargo, tal labor interpretativa – como cualquier interpretación– debe respetar el principio de autonomía privada plasmado constitucionalmente; es decir, no puede desconsiderar negocios jurídicos en los cuales la causa de los mismos es la que el ordenamiento jurídico prevé para ellos (causa fin), ni irrespetar la libertad de formas ni tipos contractuales que las partes contractuales han elegido. El límite para la calificación es la propia consistencia del hecho imponible y los parámetros rigurosos de la hipótesis de incidencia, con prescindencia de la valoración subjetiva que habrá tenido el contribuyente al momento de realizarlo.

De lo expuesto podemos inferir que a diferencia de la elusión, en el Fraude a la Ley Tributaria (Fraus Legis Fiscis) se consigue por medios legales, y sin necesidad de tributar o hacerlo en menor cuantía, el mismo efecto que si se hubiera incurrido en el hecho imponible. En el Fraude a la Ley, existe una norma de cobertura que permite al contribuyente esquivar las implicancias tributarias de sus actos o minimizarlos. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa que para no pagar el Impuesto a los Dividendos aplicable en un país determinado (que no es el caso del Perú), decidiera prestar dinero a una empresa vinculada, en lugar de realizar aportes de capital, creando adicionalmente un gasto deducible a la empresa vinculada por concepto de intereses fenómeno tributario conocido como subcapitalización de sociedades). Resulta evidente que en este supuesto, la figura del mutuo, que es plenamente legal, está realmente sirviendo de norma de cobertura, evitando la precipitación del tributo (en el ejemplo, Impuesto a los dividendos). Como podemos observar, el Fraude a la Ley resiente al ordenamiento jurídico como sistema, pues utiliza fragmentariamente determinadas normas en perjuicio de otras. Nótese sin embargo que en el Fraus Legis no estamos ante una abierta violación a la Ley (en nuestro caso, la tributaria), sino de un medio para evitarla.

Si como hemos señalado, la simulación importa una conducta engañosa, consistente en la celebración de actos jurídicos determinados cuando no existe voluntad real para ejecutarlos con la única finalidad de dejar de pagar los tributos o procurarse beneficios tributarios respecto de los cuales no se tiene derecho, tendremos que concluir que la figura de la simulación implica la comisión de un ilícito penal. En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 1 del Decreto Legislativo Nro. 813, Ley Penal Tributaria, incurre en delito de defraudación tributaria el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes. Por su parte, son modalidades de defraudación tributaria, entre otros consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el monto a pagar, así como la obtención de exoneraciones, inafectaciones, reintegros, saldos a favor, compensaciones devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos, así como simular estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos, tal como lo disponen el Inciso a) del Artículo 2 y los Incisos a) y b) del Artículo 4 de la Ley Penal Tributaria. Respecto de la simulación parcial, hemos indicado que tanto la Ley del Impuesto a la Renta, como la del IGV, permiten que la Administración Tributaria corrija los montos subvaluados o sobrevaluados de las operaciones, si éstas no coinciden con el valor de mercado, determinado de acuerdo con las normas impositivas (valor "fiscal" de mercado).

En el caso del Fraude a la Ley Tributaria, se ha indicado que por medios legales se consigue el mismo efecto que si se hubiera incurrido en el hecho imponible, burlando la norma tributaria. Al respecto, tendrá que examinarse detenidamente la supuesta norma de cobertura, y su aplicación al caso concreto, a los efectos de determinar si su empleo ha tenido por única finalidad impedir la aplicación de la norma tributaria, pues sólo de esta forma podrá la Administración Tributaria demostrar la verdadera intención de los deudores tributarios. Si bien el Fraude a la Ley Tributaria no es equiparable

a la violación de la Ley (aun cuando el resultado final sea el mismo: no pagar el tributo), podría pensarse en defraudación tributaria, dada la amplitud de la definición de dicha figura delictiva en la Ley Penal Tributaria peruana (cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes).<sup>58</sup>

## 7. OBLIGACIONES FISCALES

Según el Código Tributario<sup>59</sup>, la obligación tributaria, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria. La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

Según Cartolín (2007)<sup>60</sup>, la Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación. La génesis de esta expresión y su conceptualización se remonta a los trabajos de Gianini, quien la define como una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias. Para Gianini esta relación jurídica especial es de naturaleza compleja lo cual nos lleva a uno de los problemas más debatidos en la doctrina tributaria, pues existe gran controversia: su contenido. Este alcance, hace necesario reconducir la presente exposición a la confusión terminológica que se presenta al utilizar indistintamente “Relación Jurídico-Tributaria” como sinónimo de “Obligación Tributaria”, lo que los legisladores tributarios lo definen en el actual código Tributario, en el artículo 1º del D.L.

---

<sup>58</sup><http://www.teleley.com/articulos/fraus-legis.htm>. Teleley-Estudios de abogados Torres y Torres Lara, Dr. David Bravo Sheen, SIMULACION, ABUSO DE FORMAS, ELUSION Y FRAUDE A LA LEY EN EL DERECHO.

<sup>59</sup> Decreto Supremo No. 135-99-EF- TUO del Código Tributario.

<sup>60</sup> Cartolín Pastor Héctor (2007) La Relación Jurídico-Tributaria. [www.congreso.gob.pe](http://www.congreso.gob.pe)

816, que define a la Obligación Tributaria como el vínculo entre el acreedor tributario y el deudor tributario, como se puede entender hay una confusión de términos en nuestro actual código, doctrinariamente no se puede aceptar ya que la Obligación Tributaria es parte de la Relación Jurídica Tributaria, y no deja de ser definitivamente la parte más importante. La relación Jurídica Tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este). Este vínculo Jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la Ley.

Todas las personas que inicien un negocio<sup>61</sup>, deben saber que sus operaciones de venta se encuentran gravadas de una u otra forma a algún tipo de tributo; tributo que por su parte puede ser directo como el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto a la venta, u otros o también puede ser indirecto como el Impuesto Selectivo al Consumo, entre otros. Es que el tributo es la obligación que tienen las personas de entregar al Estado una parte del dinero obtenido por sus actividades, para solventar el gasto público. Es que en toda actividad de la persona, siempre existe una obligación tributaria, más aun si desarrolla una actividad económica. Así diremos que la obligación tributaria es definida como la relación jurídica-tributaria formada por derechos y obligaciones que nacen del ejercicio del poder tributario; creada tanto para la administración como para los contribuyentes responsables tributarios, alcanzando incluso a terceros responsables solidarios. Ahora bien, se llama responsable tributario a que el Contribuyente titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. Por ejemplo el titular de una Pequeña Empresa. De otra parte existe también el responsable solidario, es que la responsabilidad se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho

---

<sup>61</sup> <http://www.mypesanmartin.gob.pe>

o de los obligados por razón de un acto o contrato; nexo obligatorio, común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello.

Todo acto o negocio jurídico posee forma pues necesita materializarse verbal, escrita o gestualmente para que alcance su objetivo que es “surtir efectos”. Sin embargo, no todo negocio o acto jurídico requiere formalidad. Así, según lo regula el numeral 4 del Artículo 140º (7) del Código Civil y en especial el Artículo 144º en virtud de la cual la formalidad es aplicable o exigible cuando la ley lo exija. Debemos precisar que al existir una obligación de parte (contribuyente) se genera un acto no un negocio jurídico ya que la declaración es unilateral. Así, centrándonos en las declaraciones juradas el cumplimiento de la obligación formal se concreta bajo el tamiz de una expresión formal materializada en soporte papel o a través de dos variantes: Las denominadas Declaraciones PDT; y, el Sistema Operaciones en Línea (Clave SOL). En ambos casos existen medios para declarar obligaciones determinativas o informativas.

Según Jarach, referido por Villegas (2000)<sup>62</sup>, la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a la presentación. Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) y que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada. La mayoría de normas tributarias no son aprobadas con la participación de especialistas del mayor nivel académico, ni se tiene en cuenta las experiencias propias y de otros países; por tanto, la elusión se convierte en esa ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales, lo cual entorpece la efectividad del Sistema Tributario Nacional.

---

<sup>62</sup> Villegas, Héctor B. (2000) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma.

## 8. ILÍCITOS TRIBUTARIOS

### 8.1 Concepto y tipificación

Un acto “Ilícito” es aquel que contraviene el Derecho en su conjunto, lo ilícito es considerado generalmente sinónimo de “ilegal”, sin embargo, lo “ilegal” es contrario a “la ley”, mientras que lo “Ilícito” lo asumimos con una etimología similar, lo que asumimos con un significado de antijurídico haciendo referencia al Derecho en su conjunto, lo que abarca no sólo sus leyes, sino también sus principios fundamentales y normatividad en general.

Tanto las infracciones tributario-administrativas como los delitos tributarios constituyen violación a las normas jurídicas (leyes y otras normas) que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. En efecto, los ilícitos tributarios son manifestaciones del derecho que tiene el Estado de sancionar a aquellos sujetos que infringen las normas tributarias.

En lo que respecta a la naturaleza jurídica del ilícito tributario,<sup>63</sup> cabe mencionar que el mismo podrá ser tipificado como infracción o delito tributario, ya que no existe distinción alguna desde el punto de vista cualitativo entre infracción administrativa y delito fiscal; sino que la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado.<sup>64</sup> Por otro lado,

---

<sup>63</sup> Rios Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano”, en Boletín Mexicano de Derecho Comparado, num 114, en <http://www.juridicas.inam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm>

<sup>64</sup> Pérez Royo, Fernando, “La reforma de la LGT, ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias”, en Crónica Tributaria, num. 65, 1993, Pág. 65; Pérez Royo, Fernando, “Los delitos y las infracciones en materia tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pag. 263; Sainz de Bufanda, Fernando, “Sistema de Derecho Financiero”, tomo I, vol 2, Ed. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid 1985, pag. 612; Zornoza Pérez, Juan José, “El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador”, Civitas, Madrid, 1992, pag. 42.

algunos autores<sup>65</sup> afirman que, en esta materia, los más graves comportamientos deben tipificarse siempre como delitos tributarios, dado que la infracción fiscal al lesionar los bienes que pueden reputarse fundamentales para la convivencia humana y la paz social, no resulta exagerado postular una protección de índole penal para los mismo.<sup>66</sup>

En la terminología jurídica, “infracción” es un concepto genérico que agrupa o incluye a toda trasgresión, quebrantamiento, incumplimiento de una ley, pacto o tratado; mientras que el término “delito” es una especificidad dentro de ella que afecta - en su gravedad - bienes jurídicos personales, sociales y estatales. La expresión “Ilícito Tributario” es un término genérico que comprende la violación de la norma tributaria, tanto en el plano administrativo como en el ámbito penal:

**a. “Ilícitos Administrativos Tributarios” - Infracciones Tributarias**

- Proveniente del incumplimiento de obligaciones tributarias (tipificadas principalmente en el Código Tributario)
- No precisa del elemento subjetivo (dolo), vale decir no se toma en cuenta la intención del sujeto sino el mero hecho, la realización de la conducta prevista en la norma o el incumplimiento de alguna obligación de carácter formal establecida.

La infracción sustancial:

- Consiste en el no pago de los tributos dentro de los términos legales, lo que no se sanciona por constituir sólo una DEUDA.
- Es de carácter objetiva

---

<sup>65</sup> Gonzales Macías, María Dolores, “Infracciones y sanciones fiscales”, Indetec, México, 1997, pag. 40

<sup>66</sup> Garcés Moreano, Rodrigo, “Las infracciones tributarias y sus sanciones”, en X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito, 1981, pag. 174.

- En el Perú comporta responsabilidad solamente ECONÓMICA por los intereses que genera el no pago de la DEUDA

La infracción formal, referida al incumplimiento de las obligaciones formales:

- De hacer, no hacer y/o consentir.
- Impuestos al contribuyente, responsable o terceros.
- Tendientes a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y fiscalización del cumplimiento de ésta.

En el Perú la infracción y sanción tributaria se aplican según los principios regulados en:<sup>67</sup>

- El Código Tributario – Libro IV (Decreto Supremo N° 135-99-EF Publicado el 18 de agosto de 1999 y demás normas modificatorias).
- La Ley Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444).

**b. “Ilícitos Penales Tributarios” - Delitos Tributarios**

- Se encuentran tipificados en el Código Penal (Artículos N°s 241 y 242), o leyes especiales como la Ley Penal Tributaria – Decreto Legislativo N° 813 y la Ley de Delitos Aduaneros (Ley N° 28008).
- Requiere de la presencia del dolo, vale decir que necesariamente debe existir la intención de realizar la conducta prevista previamente en la norma como un delito.

---

<sup>67</sup> Garcés Moreano, Rodrigo, “Las infracciones tributarias y sus sanciones”, en X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito, 1981, pag. 174

## 8.2 Sobre los ilícitos tributarios y sus elementos constitutivos

### a. Acción

Señala el autor Carlos Creus que el tipo del ilícito “lo describe todo, y en ese sentido, todo pertenece al tipo, todos y cada uno de los elementos del delito tienen que ser típicos. Para circunscribir la conducta que el derecho penal, considera merecedora de pena describe la acción, pero también delimita o “circunstancia” la antijuricidad y la culpabilidad”.<sup>68</sup> Además, sostiene que el tipo dota de tipicidad a la acción, con lo cual esta se muestra como previa en la consideración estructural. Se puede decir que “para que una acción sea conducta es suficiente como finalidad el querer hacer o no hacer algo, sin que sea indispensable requerir que su autor quiera con ella lograr algo”

Elementos objetivos y subjetivos componen al tipo penal, de forma tal que si uno de ellos no se configura, la pena incluida en él no puede ser aplicada; esto es el principio de legalidad (*nullum crimen et nulla poena sine lege*). La acción debe encuadrar dentro de la descripción de la norma sancionatoria para que se pueda considerar configurado el primer elemento por el cual pueda ser sancionado algún sujeto. El tipo, no requiere un resultado, pues basta con que la finalidad de la acción se dirija a la mera actividad descrita por la norma. El tipo de describir, en primer lugar, una acción, la cual puede ser un obrar o una omisión que implica un comportamiento referible a la voluntad de un individuo. Comprende tanto la conducta humana como su resultado, es decir la actuación y su efecto

### b. Antijuricidad

Consiste en una abstracta relación de contradicción entre el hecho y el ordenamiento jurídico en general y el tributario en especial. La antijuricidad

---

<sup>68</sup> Creus, Carlos. Derecho Penal Parte General. Cuarta Edición 1999. Buenos Aires, Argentina, Editorial Astrea, pag. 151

es la “contradicción de la realización del tipo de una norma prohibitiva con el ordenamiento jurídico en su conjunto”. Una vez que se da una acción cabe encuadrarla a un tipo o figura, se ha de establecer si hay contradicción entre el hecho y la norma, salvo alguna causa de justificación, como por ejemplo, el estado de necesidad.

El contenido material de la antijuricidad está constituido esencialmente por la lesión, o puesta en peligro del bien jurídico. En ese sentido, ésta constituye un juicio de desaprobación de la conducta fáctica, al ser ofensiva para un bien tutelado por el ordenamiento jurídico<sup>69</sup> La antijuricidad es el presupuesto que hay que efectuar al valorar cualquier hecho punible, y supone evaluar que la acción típica en verdad contradice lo estipulado por el ordenamiento jurídico.

### **c. Imputabilidad:**

Seguido del análisis objetivo (de manera predominante) del hecho típico, es decir si en la realidad se configuraron, exteriorizándose, cada uno de los elementos objetivos del tipo, y si no media causa de justificación que interfiera en la antijuricidad de la conducta, hay que analizar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto. La imputabilidad consiste en el conjunto de condiciones que un sujeto debe reunir para que responda penalmente por su acción; ha de distinguirse este concepto del de imputar, que alude a la atribución de un hecho a un sujeto<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Rodríguez Mourullo, Gonzalo. Derecho Penal Parte General. 1978. Primera Edición, Madrid, España. Editorial Civitas pag 331 y ss.

<sup>70</sup> Creus, Carlos. Op cit. Pag 140

#### **d. Culpabilidad**

Somos de la opinión que en el ámbito de los ilícitos tributarios no tiene mayor relevancia este elemento. Al respecto, no corresponde confundir la exigibilidad de la conducta a los sujetos por el ordenamiento jurídico y la intención de lesionar directamente al bien jurídico protegido en este caso. Es posible el reproche cuando el hecho le es desaprobado al autor, y esto será sobre la base de una valoración. La culpabilidad puede ser a título de dolo o por culpa y dependerá de cada ilícito

En efecto, son los ilícitos tributarios penales los que refieren la presencia ineludible del dolo, mientras que los ilícitos tributarios de orden administrativo pueden o no contar con ella, no siendo ésta relevante a fin de facultar al Estado (representado en sus Órganos constitutivos) a disponer sanciones.

### **9. EL DELITO TRIBUTARIO**

El diccionario de la Real Académica de la Lengua define “defraudación” como: “La acción y efecto de defraudar, que es privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho”. También significa “frustrar, desvanecer la confianza o la esperanza que se ponía en alguien”; o en algo “turbar, quitar, entorpecer”. Además tiene la acepción de “eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones”. Como vemos la defraudación fiscal consiste en evadir o burlar las obligaciones fiscales.

La defraudación tributaria exige la presencia de un proceso administrativo previo. Es allí donde el infractor presenta el documento fraudulento – lo acompaña con la declaración jurada, realiza fraude en libros de contabilidad, etc. – con la finalidad de que ante la Administración Tributaria abone y abone como impuesto una suma menor a la que corresponde pagar o pueda

declararse exento (liberado) de tributación. Aunque exista el documento fraudulento, mientras no se presente en un expediente administrativo, no hay delito, constituyendo en este supuesto un acto preparatorio, no existiendo la denominada consumación. Para que exista defraudación tributaria, es necesario que el documento fraudulento sea presentado a la Administración Tributaria con la finalidad de justificar una menor determinación o desconozca la misma acotación.<sup>71</sup>

El delito tributario es toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionada con penas. Al respecto es posible recalcar lo siguiente:

- Supone la realización de un comportamiento grave que infringe normas tributarias.
- Se daña la recaudación tributaria de manera inmediata y la función del tributo de manera inmediata.
- La relevancia penal surge en el ámbito de las normas tributarias destinadas a la determinación de la Obligación Tributaria de pago o a la obtención de derechos o beneficios fiscales.

### **9.1 Elementos constitutivos**

#### **a. Acción u omisión.-**

Puede tratarse de un obrar positivo o una omisión que implica un comportamiento relacionado, de algún modo, a la voluntad de un individuo o de una persona de existencia “ideal”. Comprende tanto la conducta humana como su resultado, es decir, la actuación y su efecto.

---

<sup>71</sup> García Rada, Domingo, El Delito Tributario (con especial referencia al Derecho Peruano), 2da edición, Perú, 1982, pag. 129.

Los distintos tipos y figuras tienen necesariamente un verbo, que denota la acción que debe ser en el caso concreto, típica a efectos de que se configure el delito, tal como la Ley lo describe y delimita.

Cabe precisar que siempre debe mediar una relación de causalidad entre la conducta del autor del ilícito y el resultado, lo cual no ha de ser confundido con la responsabilidad. A los ilícitos se los puede clasificar de la siguiente manera:

- Ilícitos de Comisión.- El objeto prohibido es un hecho positivo, de modo que se los comete por el modo de obrar (hacer).
- Ilícitos por Omisión.- Donde el objeto prohibido es una omisión o abstención (no hacer).
- Ilícitos por Comisión por Omisión.- Verdaderos ilícitos de comisión a cuyo resultado se llega por la abstención.

#### **b. Tipicidad.-**

El sujeto activo en esta figura delictiva puede ser cualquier persona, mientras que el sujeto pasivo siempre será el Estado, representado por la Administración Tributaria. En esta norma se da acogida a ciertos comportamientos completamente distintos que tienen solamente como característica en común, el hecho de no estar referidos a una situación de impago de tributos, circunstancias clave en torno a la cual gira el tipo base de defraudación tributaria. Esto supone que resulte totalmente indiferente, a los efectos de determinar el carácter típico de la conducta, que el sujeto haya dejado de pagar tributos o haya pagado menos de lo que estaba obligado.

Análisis aparte merece el comportamiento que consiste en simular la existencia de hechos que permiten obtener exoneraciones, reintegros, devoluciones, y en general beneficios fiscales concedidos ilícitamente. En

este supuesto, el sujeto otorga una apariencia de realidad a un hecho, que como consecuencia genera una situación ficticia, por medio de la cual la Administración incurre en un error respecto de la concurrencia de los requisitos necesarios para el otorgamiento de beneficios fiscales. Es con ello que la lesión del bien jurídico protegido se representa, no mediante la falta de percepción de tributos, sino a través de la concesión indebida de prerrogativas económicas por parte del ente recaudador, lo que supone un funcionamiento anormal.

En este caso, la conducta típica consiste en simular o provocar un estado de insolvencia patrimonial destinado a impedir el cobro del tributo, todo ello en el marco determinado por el procedimiento de verificación y/o fiscalización. Por lo tanto lo decisivo es que el sujeto simule o genere su propio estado de insolvencia de cara a impedir cumplir sus obligaciones tributarias. La Tipicidad Subjetiva, es una figura definitivamente de comisión dolosa puesto que en ambas situaciones detalladas en el acápite precedente existe una intención fraudulenta.

### **c. Antijuricidad.-**

Consiste en una abstracta relación de contradicción entre el hecho frente al ordenamiento jurídico en general y el tributario en especial. El derecho es, ante todo, la valoración por la cual se debe determinar si hay o no contrariedad en cuanto al hecho después del encuadre de una acción en un tipo o figura. Se ha de establecer si hay contradicción entre el hecho y los fines protegidos por el derecho. Vale la pena resaltar que por ende no se configura ilícito alguno, cuando no hay tal contradicción por mediar alguna causa de justificación.

#### **d. Culpabilidad.-**

En los delitos tributarios se exige el dolo salvo que una disposición particular requiera la culpa para un delito determinado. En el campo del derecho penal, el fundamento de la punición se sustentan en la intención del autor. En materia de ilícitos tributarios penales (delitos tributarios) no opera la figura de la culpa, pues es necesaria la presencia del dolo para la configuración del delito, debiendo ser éste último probado por el Fisco. Situación a recalcar es la CAPACIDAD DE CULPABILIDAD en los delitos tributarios, la misma que implica tener capacidad de pena. En efecto corresponde mencionar que los únicos que tienen esta capacidad son las personas naturales.

Aparentemente se podría pensar que el sujeto activo de este delito es el Contador público o las personas encargadas de llevar la documentación contable, pero los sujetos activos de estos delitos son aquellos denominados deudores tributarios. En efecto, será necesario primero ser obligado frente al Fisco, y luego agregar una conducta dolosa orientada a incumplir con el pago de tributos, para finalmente hablar de condición de “deudor tributario”, debiendo en el caso de las Personas Jurídicas atribuir responsabilidad a sus representantes legales en atención a las disposiciones legales vigentes.

Ahora bien, la especificación de qué libros o registros contables debe llevar un deudor tributario lo determinan las normas de cada tributo. En el caso de las personas jurídicas, se considera penalmente como responsable al representante legal de la persona jurídica, ello porque las personas jurídicas no delinquen, por tanto son sus representantes legales quienes pueden ser encausados penalmente.

Cabe mencionar que el Artículo 17º de la citada Ley Penal Tributaria prevé que las personas jurídicas sí son pasibles de medidas de seguridad tales como: cierre temporal o definitivo de oficina o local en donde desarrollan sus actividades, cancelación de licencias, disolución de personas jurídicas.

En este tipo de delito el contador es un partícipe en la comisión, ya sea como cómplice primario, como inductor o instigador del delito, según sea el caso, puede eximirse de la pena si coopera eficazmente para descubrir la defraudación tributaria y permitir la captura del sujeto activo, ya que se considera autor de este delito al deudor tributario, quien es legalmente el obligado a llevar libros de contabilidad.

## **10. LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL Y LAS CLAÚSULAS GENERALES ANTIELUSIÓN**

La elusión fiscal es un concepto que ha sido centro de atención para la más genuinamente clásica doctrina tributarista. Valga como muestra la opinión de HENSEL, para quien la elusión fiscal consistiría en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en «impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal», sobre todo en relación con hechos imponibles que gravan actos o negocios jurídicos y en lo referente a la utilización de los mismos. La elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad comercial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal.

La esencia de la elusión fiscal, será pues que no se produce vulneración directa de norma imperativa alguna, por lo que, la misma se contrapone a la evasión fiscal, que no es más que el incumplimiento -naturalmente ilícito- de la obligación de pagar el tributo. Así, la esencia de la elusión sería la búsqueda a través de instrumentos lícitos, de fórmulas negociables menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través normalmente de la elección de alternativas negociables, provocando una evitación o reducción del tributo. No obstante la elusión limitaría con la lícita planificación fiscal o «economía de opción», aunque esta última también parta de la existencia de una «laguna» o imperfección en el sistema tributario.

No son pocas las veces en las que el texto del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario ha generado intensos debates, sin llegarse a una posición concluyente y consensuada. No podría ser de otra manera, pues el panorama mundial sobre la figura de la elusión tributaria –siendo generosos– es más o menos similar. En resumen, lo que es materia de discusión es si la norma en comentario es una cláusula anti elusión, si lo que pretende combatir es el fraude a la ley tributaria, los negocios simulados, o en general los denominados negocios anómalos y si de lo que se trata es de un método de interpretación económica de la norma tributaria o de calificación económica de los hechos imponible.

Sostenemos que la única forma de alcanzar cierto consenso en la materia es utilizar un mismo lenguaje jurídico e identificar claramente el objeto que es materia de entendimiento. En ese sentido, la expresión “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se deberá entender referida al hecho efectivamente acaecido en el mundo fenoménico, vale decir al hecho social sobre el cual la norma tributaria incidió e irradió efectos jurídicos”. Distinta será la visión que se tendrá por ejemplo desde la perspectiva dogmática y legislativa imperante en España, según la cual,<sup>72</sup> “hecho imponible” vendría a ser el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la norma jurídica, con lo cual determinar la verdadera naturaleza de la norma tributaria sería un absurdo monumental para los propósitos que supuestamente se persiguen, dado a que la verdadera naturaleza de una norma tributaria es pues jurídica.<sup>73</sup> Este esclarecimiento nos parece capital a

---

<sup>72</sup> “Ley 58/2003 (Ley General Tributaria de España).- 1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

<sup>73</sup> “Asimismo, como sostiene Eusebio González, aún cuando pueda inferirse que la pretensión de la Norma VIII es combatir el fraude de ley en materia tributaria, su actual redacción es pésima, guardando dicho precepto un absurdo jurídico. Y es que en opinión del profesor español, tener en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, denota ausencia de lógica y de técnica legislativa”. DELGADO RATTO, Cecilia. “El criterio de la realidad económica y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario”. Revista ADVOCATUS

los efectos de tentar un entendimiento coherente sobre el tema. Es claro entonces, que no es a hipótesis de incidencia a lo que se refiere el segundo párrafo de la norma aludida, sino al hecho efectivamente realizado, cuya verdadera naturaleza corresponde determinar, a los efectos de verificar su subsunción en alguna hipótesis de incidencia tributaria.



---

Nº 10, pág. 330. Luego de las explicaciones dadas precedentemente, es claramente entendible la razón por la cual el distinguido Profesor Español otorga el calificativo de absurdo jurídico a la norma en cuestión y ve una ausencia de lógica y técnica legislativa en determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible (norma tributaria, en su lenguaje).

## CAPÍTULO II

### LA RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

#### 1. INTRODUCCIÓN

La recaudación de tributos en el Perú se fundamenta en tres tipos de impuestos: el Impuesto a la Renta (IR), el Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). El primero grava los ingresos de las personas naturales y jurídicas. Los dos últimos gravan la producción y el consumo. El agregado de estos impuestos representa en la actualidad el 87% de los ingresos tributarios del Gobierno Central.

Estos tres impuestos básicos han sufrido notables cambios en los últimos tiempos. El IR, por ejemplo, se ha modificado tres veces desde el 2001. Así, se pasó de una tasa de 30% para las personas naturales y jurídicas vigente en el 2000, a una tasa de 20% en ambos casos en el 2001, aunque para las empresas era de 30% si es que no reinvertían las utilidades generadas. Para el 2002, la tasa de las personas naturales subió a 30%, mientras que la de personas jurídicas subió a 27% más 4.1% si redistribuía utilidades. En el 2004, la tasa de personas naturales se mantuvo, pero subió la de personas jurídicas a 30% más 4.1% si redistribuía utilidades.

El IGV, mientras tanto, en una de esas medidas temporales que terminan convirtiéndose en permanentes, subió de 16% a 17% en setiembre del 2003, manteniendo siempre el 2% adicional correspondiente al Impuesto de Promoción Municipal. En tanto, el ISC, un impuesto que supuestamente debía gravar los bienes suntuarios (autos, joyas, etc.) o aquellos productos con externalidades negativas (tabaco, alcohol, etc.), ha mantenido una estructura contraproducente en el caso de los combustibles, gravando más a los más limpios y menos a los más sucios. El caso del diesel, por ejemplo,

es realmente patético. Es el combustible más sucio y el que menos ISC tiene y su carga se ha reducido en más de una oportunidad para paliar los efectos internos del alza en el precio internacional del crudo.

A este esquema desordenado y carente de toda predictibilidad que no permite estimular la inversión ni generar empleo, se suman las innumerables perforaciones al sistema generadas a partir de 1997 por la proliferación de beneficios tributarios (exoneraciones, tasas diferenciadas, etc.). Se estima que son 208 las modalidades de gasto tributario contenidas en nuestra legislación. Y nuestros legisladores no hacen gran cosa por mejorar la situación y, por el contrario, siguen aprobando supuestos beneficios que en la práctica generan más caos y promueven la profundización de hasta cuatro grandes problemas que afectan directamente la recaudación de impuestos: la elusión, la evasión (se estima que en el caso del IGV alcanza el 50%), el contrabando (con la consecuente aparición de mercados negros) y la informalidad (de acuerdo con los estimados más recientes, el 61% del PBI en el 2003).<sup>74</sup>

La complejidad de las normas, las altas tasas de impuestos, la exagerada cantidad de beneficios tributarios direccionados hacia sectores o grupos específicos, la presencia de impuestos antitécnicos, la concentración de la carga tributaria en unos pocos formales y la existencia de un código tributario frondoso y complejo, desalientan el cumplimiento de la obligación tributaria. Quizá por ello es que los empresarios peruanos desaprueban la política tributaria actual (86.3%) y que el 60.6% de ellos no confía en la Sunat.<sup>75</sup> A este paso, no estamos tan lejos de la situación generada en Nueva Zelanda, por ejemplo, donde de acuerdo con un informe del 2001

---

<sup>74</sup> Schneider, Friedrich. The Size of the Shadow Economies of 145 Countries all over the World: First Results over the Period 1999 to 2003. IZA DP N°1431, diciembre 2004.

<sup>75</sup> Grupo de Opinión Pública. Barómetro Empresarial - VI Encuesta Anual a Líderes Empresariales: Situación Económica y Empresarial del Perú 2004, setiembre-octubre 2004, Universidad de Lima.

preparado para los ministros, el código tributario produce "furia, frustración confusión y alienación" en los empresarios.

Una de las alternativas que se podría pensar como solución es la relacionada con la propuesta de adoptar un impuesto plano a los ingresos, simple y progresivo a la vez, como plantearon Hall y Rabushka.<sup>76</sup> El nivel de progresividad de dicho esquema provendría del nivel mínimo de inafectación para que las capas más bajas de ingresos paguen menos impuestos. Muchos otros autores han desarrollado la idea, complementándola con combinaciones de reformas en otros impuestos, como por ejemplo tasas diferenciadas en el impuesto sobre el consumo o un impuesto plano sobre el consumo más una subvención directa del Estado, para lograr niveles óptimos de redistribución.<sup>77</sup>

Los defensores de los sistemas progresivos argumentan que las tasas diferenciadas para los ingresos exigen un mayor pago de aquellos que ganan más al aplicárseles tasas marginales más altas. Sin embargo, se puede establecer cierta progresividad en un sistema de tasa plana, usando la combinación de dos variables: el mínimo a deducir y el nivel de la tasa.

Además, la simplificación del sistema reduciría drásticamente los costos de la administración de impuestos, pues estos son significativamente mayores para un sistema complejo. Los costos de cumplimiento, administración y fiscalización en EE.UU., por ejemplo, se sitúan entre 10% y 20% de lo recaudado. En el Perú, salvando las distancias por niveles de formalidad, elusión, evasión y contrabando, la Sunat se queda con el 2% de lo que recauda.

---

<sup>76</sup> Hall, R. y Rabushka, A. *The Flat Tax*, Stanford, Hoover Institution Press, 1985.

<sup>77</sup> Diamond, P.A. y Mirrlees, J.A. *Optimal taxation and public production: I: Production efficiency and II: Tax rules*; *American Economic Review*, Vol. 61, pp 8-27 y 261-78.

En países con sistemas progresivos, el incentivo para evitar los impuestos, legal o ilegalmente, son considerables y las oportunidades para hacerlo se incrementan junto con la complejidad de la legislación tributaria. Por eso no sorprende que en Nueva Zelanda, solo se encontrara una diferencia significativa entre lo que recauda un sistema progresivo y aquello que se obtendría por un sistema plano recién en el decil más alto de ingresos.

El problema de la implementación de tasas diferenciadas en otros impuestos seguiría siendo siempre el aumento en el costo de cumplimiento. En nuestro caso, la simplificación en la administración del IR sería desfavorecida con la introducción de tasas diferenciadas en el IGV. Por lo tanto, una combinación adecuada podría obtenerse adoptando tasas planas para ambos impuestos, universalizando el IGV y mejorando el sistema de subsidios directos que ya existe. Recordemos que los pobres se benefician más de este último esquema que de la aplicación de tasas diferenciadas de impuestos.

Estas reformas se han llevado a cabo con éxito ya en varios países de Europa del Este. La tasa plana en Eslovaquia, que representa toda una innovación fiscal, se introdujo el año pasado y ayudó a estimular la inversión extranjera y el crecimiento económico, así como a un ligero incremento de la recaudación tributaria. Pero esta nación ha ido más allá en la reforma y ha establecido tasas planas tanto para los ingresos personales y corporativos, como para el impuesto al valor agregado.

La introducción de medidas similares se está considerando ya en otros países del mundo, principalmente en la Unión Europea (UE). En Alemania, por ejemplo, se está considerando esta posibilidad luego de ver mermado su atractivo como destino de inversión en relación con los países que recién se integran a la UE y que ya tienen este sistema. En España y Holanda hay propuestas en el mismo sentido. Los países de la UE que no apliquen reformas fiscales con sistemas impositivos más simples y con tasas más

bajas perderán los flujos de inversión y tarde o temprano se verán forzados a aplicar tales reformas.

Finalmente, y considerando que un grupo de trabajo adscrito a la Comisión de Economía del Congreso prepara una propuesta de reforma tributaria, creemos que es el momento de evaluar una verdadera reforma, duradera y estructural, que incorpore cambios como los descritos. A la luz de los resultados obtenidos en otras naciones, el análisis y el debate de estas propuestas debe ser al menos puesto en agenda. El momento de aplicar este tipo de reformas es justamente en momentos como el actual, cuando la economía crece. No dejemos pasar esta oportunidad de brindarle al país un sistema impositivo más atractivo y promotor de la inversión que tanto necesitamos.

## **2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ**

La política fiscal y naturalmente la política tributaria han variado en la medida en que ha evolucionado el país. Hoy son completamente distintas a las del siglo pasado y a los de las primeras décadas del presente siglo.

Después de la Guerra de la Independencia, la tributación mantuvo los rezagos del régimen impositivo colonial; la finalidad de los impuestos era la de proveer los recursos que necesitaba el Estado para fines de Defensa Nacional, la conservación del orden público y la administración de sus distintos servicios.

Haciendo un poco de historia podemos decir que, entre 1892 y 1919, en la llamada República Aristocrática, se reorganizó tímidamente la institución municipal. En 1892, se promulgó una Ley Orgánica, que increíblemente, se mantuvo vigente hasta 1984.

En 1920, en el Oncenio de Leguía, se suspendió la electividad de los cargos municipales. Se decidió que el Ministerio de Gobierno, actualmente del Interior, nombre a alcaldes y regidores. En consecuencia tuvieron que pasar cuarenta y tres años para que, en el primer gobierno de Fernando Belaunde Terry, se volviera a elegir democráticamente a las autoridades locales. Posteriormente, durante el gobierno militar se retomó a la “dedocracia”, para designar a los alcaldes.

Al recuperarse la democracia, en 1980, se reinició la elección de alcaldes y regidores, y al igual que en 1963 fue en el segundo gobierno del presidente Belaunde. A pesar de este escenario sombrío, los municipios son la vanguardia del proceso de democratización que requiere el país

A comienzos de 1900, se abre paso una nueva filosofía, asignando al Estado además de aquellos fines, otros de índole social, tales como los de la educación y salud pública, lo que conllevó al incremento de las tasas de los impuestos existentes y la creación de otros nuevos y por ende el aumento de la carga tributaria de los contribuyentes.

Ese objetivo social sería luego ampliado al utilizarse el tributo como medio de corregir las desigualdades de la Renta Nacional entre los distintos sectores de la población, acentuándose la progresividad de la imposición a fin de detraer por la vía de los impuestos mayores cantidades a quienes más tienen en beneficio de quienes menos tienen, para invertirlas no sólo en programas de educación y salud pública, sino también en seguridad social, vivienda y subsidios a la alimentación popular.

En nuestros días, la imposición tributaria es uno de los más eficaces instrumentos para orientar el gasto, canalizar la inversión, incentivar el ahorro y promover el desarrollo económico-social. Correlativamente a estos cambios, la Administración Tributaria ha tenido que ir cambiando en forma permanente para poder realizar a cabalidad su función con equidad,

eficiencia y eficacia en armonía a los objetivos sociales, económicos y políticos trazados en la política fiscal y la política tributaria.

Precisamente en el presente punto se expone de una forma ilustrativa, los hechos históricos más relevantes de la Administración Tributaria en el Perú, como ha ido caminando a lo largo de siglo y medio hasta llegar a su actual organización.<sup>78</sup>

#### **a. Creación de la sección contribuciones directas, correos y papel sellado (1848 - 1865)**

Durante el primer gobierno del Mariscal Ramón Castilla, se creó la repartición administrativa denominada, "SECCIÓN DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS, CORREO Y PAPEL SELLADO", dentro de la Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda promulgada el 14 de enero de 1848 designándose como jefe de la misma a don Francisco Reyna.

La creación de la Sección de Contribuciones, respondía a la imperiosa necesidad de organizar las finanzas nacionales que se encontraban en tremendo desquiciamiento. Obedecía además al propósito de superar la tributación colonial adecuándola a las exigencias de la política fiscal del nuevo Estado, bajo el principio de equidad, tratando de evitar que la voracidad impositiva desalentara las actividades productivas. Dicha ley, establecía en su artículo segundo cinco secciones cada una a cargo de un CONTADOR JEFE : Aduanas y Cuenta General de la República; Contribuciones Directas, Correo y Papel Sellado; Crédito Público; Casa de la Moneda y Rentas de Guano; Guerra y Marina.

Las atribuciones principales del CONTADOR JEFE eran:<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Paulino Barragán Arque: *Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú*, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999.

<sup>79</sup> Paulino Barragán Arque: *Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú*, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999

- Solicitar el nombramiento de apoderados fiscales para la actualización de matrículas: inscripción de contribuyentes que ingresaban a un padrón.
- Velar que los subprefectos, que en aquel tiempo eran las autoridades responsables de la percepción de los impuestos fiscales rindieran y cancelaran sus cuentas en los plazos definidos por la ley y exigieran la suspensión de aquellos que no cumplieran con estas obligaciones.
- Cobrar las deudas atrasadas por medio de las tesorerías y atender la oportuna remisión de papel sellado y su correspondiente distribución.

#### **b. Creación de la Dirección de Contribuciones (1865 - 1868).**

La Sección de Contribuciones fue reorganizada por Decreto Supremo el 14 de diciembre de 1865, expedido por el Gobierno del General Mariano Ignacio Prado, precisándose en su artículo 1º que la Secretaría de Hacienda y Comercio estaría conformada por cuatro Direcciones: de Administración General, de Crédito y Guano, de Contabilidad General y Contribuciones.

Establecida y reglamentada la Dirección de Contribuciones por Decreto Supremo del 20 de abril de 1866, asumió sus funciones, con arreglo al artículo 3º del Decreto de 1865, que disponía: "La Dirección de Contribuciones se divide en dos Administraciones y una Sección de Contabilidad, la primera: Administración de Contribuciones Directas a cargo de las contribuciones personales, la contribución territorial, industrial y de patentes. La segunda: Administración de Contribuciones Indirectas, a cargo de aduanas, aguardientes y rones; timbres, papel sellado y sucesiones".

A efecto de recaudar las contribuciones personales, se aprobó un Decreto Supremo el 12 de marzo de 1866, creándose en todas las provincias de la República, Receptorías de Contribuciones, con un premio proporcional a las

sumas que se recaudaran. En el lapso comprendido entre 1865 y 1868 la Dirección de Contribuciones tuvo como director al Dr. Mariano Felipe Paz Soldán, notable historiador e insigne bibliógrafo.<sup>80</sup>

### **c. Creación de la Sección Contribuciones y demás rentas del Estado (1868 - 1876)**

La segunda reorganización de Contribuciones se produjo a comienzos de 1868, al asumir el poder don José Balta, quien eliminó la Dirección de Contribuciones creada en 1865, promulgando una ley de reordenamiento del Ministerio de Hacienda, el 16 de diciembre de 1868, reemplazando a aquella por la Sección de Contribuciones y demás Rentas del Estado, encargándose la jefatura a don Simón Irigoyen.

Según el artículo 1º de la mencionada ley, se establecía que "el Ministerio de Hacienda estaría conformado por las Direcciones: de Administración, de Rentas y de Contabilidad General y Crédito". Dentro de la Dirección de Rentas quedó comprendida la dependencia de Contribuciones y de acuerdo con el artículo tercero de esta ley, estaría conformada por las secciones: de Guano; de Aduanas y de Contribuciones y demás Rentas del Estado.

### **d. Creación de la Sección de Contribuciones y Bienes Nacionales (1876 - 1916)**

Antes de la Guerra del Pacífico y gobernando nuevamente el General Mariano Ignacio Prado, tiene lugar una refundación de los departamentos del Ministerio de Hacienda. Como consecuencia de ello, la dependencia tributaria se convierte en Sección de Contribuciones y Bienes Nacionales. El primer jefe de esta sección fue don Ricardo M. Spiell, quien ya ejercía el cargo desde antes de la modificación anotada.

---

<sup>80</sup> Paulino Barragán Arque: Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999

El denominador común de los años comprendidos entre 1879 y 1895 es el desconcierto en todas las áreas de la vida económica del Perú. Los gobiernos de don Nicolás de Piérola (1879), Francisco García Calderón (1881), Lizardo Montero (1881), Miguel Iglesias (1883) y Andrés Avelino Cáceres en 1886, tuvieron que afrontar una muy difícil situación económica, casi caótica, para sacar al país de la ruina causada por la Guerra del Pacífico. En 1895, la Presidencia de la República es asumida nuevamente por don Nicolás de Piérola, quien llevó a cabo una amplia reorganización económica, política y militar. Lógicamente, Contribuciones experimenta un nuevo cambio.

#### **e. Fusión de Contribuciones y Aduanas (1915 - 1919)**

Después de los regímenes de don Eduardo López de la Romaña, Manuel Candamo, José Pardo, Augusto B. Leguía, Guillermo E. Billinghurst y don José Pardo y Barreda, en su segundo gobierno, el año 1915, llevó a cabo una nueva reorganización en la Hacienda Pública. La Superintendencia General de Aduanas desaparece y se fusionan sus oficinas con las de contribuciones.<sup>81</sup> En el Presupuesto General para 1916, puesto en vigor el 1º de febrero de ese año, se estableció la Dirección de Aduanas y Contribuciones, Estadística y Contabilidad, designándose como Director, a don Benjamín Avilés.

#### **f. Resurgimiento de la Dirección de Contribuciones (1919 - 1920)**

En 1919, Augusto B. Leguía vuelve a ocupar la Primera Magistratura del país y al año de su gobierno se produce una amplia reforma de la Hacienda

---

<sup>81</sup> Paulino Barragán Arque: Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999

Pública, asignándosele a la Dirección de Contribuciones, las siguientes atribuciones:<sup>82</sup>

- Supervigilar la recaudación de todas las contribuciones.
- Indicar al Gobierno las reformas que le conviene introducir en la legislación tributaria.
- Dar cuenta anualmente del movimiento de los impuestos internos.
- Estudiar y revisar los padrones de las matrículas de contribuciones de toda la República.
- Autorizar directamente las modificaciones de dichas matrículas.
- Rectificar los padrones de las matrículas de las Provincias de Lima y Callao.
- Visar los recibos de la contribución de patentes de Lima y Callao, de la fuerza motriz hidráulica y de los arbitrios de pavimento y canalización construidos conforme a la ley de saneamiento.
- Llevar la estadística de consumo de los artículos gravados.
- Fijar los derechos que debían abonar por despachos y títulos y por auxilio patriótico y los favorecidos con tales prerrogativas.
- Coadyuvar en las labores del Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduana.

#### **g. Separación de Contribuciones y Aduanas (1920 - 1934)**

Mediante Ley N° 4315 del Presupuesto General de la República del año 1920 son separados los ramos de Aduanas y Contribuciones, reviviéndose la antigua Dirección de Contribuciones, con una estructura más moderna, que respondía a las nuevas exigencias fiscales de una economía de transformación. Como Director de Contribuciones fue nombrado don Benjamín Avilés. La Dirección de Aduanas y Contribuciones quedó sólo como de Contribuciones, desde el 31 de marzo de 1920, fecha en que se puso en vigencia el Presupuesto General para ese año. En el año 1927 la

---

<sup>82</sup> Paulino Barragán Arque: Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999

Dirección de Contribuciones ya había ampliado sus Oficinas dentro de un nuevo ordenamiento, conformado por las secciones: de Contribuciones Fiscales; de Contribuciones Municipales, Predios y Arbitrios y de Estadística. Suceden al señor Benjamín Avilés en la Dirección los doctores Lizardo Bartra (1925) y Luis de Izcue, éste último desde el 1º de junio de 1925 hasta el término de la gestión gubernamental de don Augusto B. Leguía.

Siempre refiriéndose a esta época, hasta el año 1929, es competencia de esta repartición conocer de todo lo concerniente a los gravámenes que afectan la forma de monopolios del Estado y de los derechos fiscales (tabaco, opio, sal, fósforo, caminos, alcohol líquido, guano, derechos de importación, derechos de exportación, derechos adicionales, derechos sobre cereales y explosivos, despachos, títulos); de los impuestos fiscales, locales y arbitrios municipales (alcabalas de enajenaciones, impuesto a los empleados, impuesto progresivo a las utilidades, impuesto de sucesiones, alcoholes, azúcar, contribución sobre la renta, minas, papel sellado, papel de aduana, papel de multas, registro, rentas escolares, serenazgo de Lima y Callao, timbres fiscales, timbres de minería, impuesto al consumo local de determinados artículos y todo los arbitrios), de las matrículas (contribuciones prediales, urbana y rústica, contribución industrial o de patentes, contribución estadística) y de la estadística tributaria. De 1930 a 1933 se introduce la tecnología en la Administración Tributaria; debido al incremento de los Impuestos, los recibos de los mismos empiezan a girarse mediante un sistema mecánico, siendo de advertir que hasta el año 1933 se expidieron recibos manuscritos.

#### **h. Organización Nacional de la Dirección General de Contribuciones (1934 - 1942)**

La Ley N° 7904 del Impuesto a la Renta, promulgada el 26 de julio de 1934, marca todo un hito en la tributación nacional, confiriendo mayor importancia

a la Dirección de Contribuciones. En efecto, los artículos 77, 78 y 79 de dicha ley prescribían:<sup>83</sup>

- "La Dirección de Contribuciones del Ministerio de Hacienda en su calidad de dependencia oficial autorizada para ejercer las funciones de empadronamiento, recibir las declaraciones de los contribuyentes, llamarlos, inspeccionar libros de contabilidad, hacer las acotaciones, resolver los reclamos en primera instancia y emitir recibos de los diferentes impuestos".
- "La Dirección de Contribuciones tendrá organización nacional y fijará sus oficinas departamentales y provinciales en los lugares que determine el Poder Ejecutivo".
- "Autorícese al Poder Ejecutivo para que convierta las Tesorerías Fiscales de la República en oficinas dependientes de la Dirección de Contribuciones y encargue a la Caja de Depósitos y Consignaciones, Departamento de Recaudación, de las funciones de dichas Tesorerías en la forma y condiciones que juzgue más conveniente".

Por Decreto Supremo del 03/09/37, se reglamentó dichas normas así:<sup>84</sup>

- "El repartimiento hacendario encargado de todos los asuntos relativos a impuestos, exceptuando los derechos de aduana, se denominará Dirección General de Contribuciones".
- "La Dirección General de Contribuciones estará autorizada para administrar y acotar los impuestos directos, fiscalizar los indirectos e intervenir en todas las cuestiones relacionadas con la tributación interna y con su recaudación, supervigilando el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias respectivas".

---

<sup>83</sup> Paulino Barragán Arque: *Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú*, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999.

<sup>84</sup> Paulino Barragán Arque: *Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú*, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999

- "Todas las disposiciones que deba dictar el Supremo Gobierno relativas a impuestos, con la excepción establecida, se sustanciarán por la citada Dirección, así como las consultas y reclamaciones sobre la materia, que deberán tramitarse necesariamente ante el expresado repartimiento".

#### **i. Creación de la Superintendencia General de Contribuciones (1942 - 1967)**

En 1942 y durante el primer gobierno de Manuel Prado, la Dirección de Contribuciones pasa a llamarse Superintendencia General de Contribuciones, en virtud de la Ley 9486, que aprobó el Presupuesto General de la República para 1942, el Decreto Supremo 1486, prescribió: "Corresponderá a la Superintendencia General de Contribuciones las funciones que el artículo 77 de la Ley 7904, el Decreto Supremo del 03 de setiembre de 1937 y demás disposiciones legales y reglamentarias confieren a la Dirección General de Contribuciones".

El primer Superintendente General fue el Dr. Daniel Ruzzo, en cuyo período se opera una reestructuración profunda, que se refleja en 1943, al ponerse en marcha el nuevo sistema impositivo, que se basa en la obligatoriedad de la declaración jurada, presentación de balance, revisiones contables y auditorías.

#### **j. Reforma de la Superintendencia de Contribuciones (1954 - 1964)**

En 1953, fue designado Superintendente de Contribuciones el señor Carlos D'Ugard quien propuso un plan de reorganización. Dicho plan fue uno de los esfuerzos más serios y mejor orientados para adecuar la Administración

Tributaria a las reales necesidades del país. Básicamente, perseguía resolver los problemas derivados:<sup>85</sup>

- De la falta de acción destinadas a ubicar al omiso y reprimir la evasión total del pago de impuestos,
- Del bajo rendimiento de la acotación por deficiencia de la fiscalización,
- De los errores en la acotación que generaban un número considerable de reclamaciones.

El referido plan fue aprobado por el D.S. N° 25 del 26 de julio de 1954, sancionó, la reforma propuesta, que comprendía: 1) cambio de organización, 2) modificación de procedimientos y 3) mejora de la situación del personal. En 1955, sucedió en el cargo de Superintendente General al señor D'Ugard el doctor Luis Tola Pasquel, antiguo funcionario de contribuciones, que había colaborado con aquel, como Superintendente Auxiliar.

El Dr. Tola, durante los años de su gestión hasta el año 1964, en que fue nombrado Presidente del Tribunal Fiscal, creado por Ley 14920, puso en marcha la Reforma de 1954, manteniendo a la Administración Tributaria, a tono con las necesidades propias del desarrollo del país, introduciendo en 1960 el sistema de autoliquidaciones, por los propios contribuyentes y equipos electrónicos para facilitar las labores de acotación y fiscalización tributaria. También, propició estudios de investigación para reformar la legislación tributaria, colaborando con la Misión de Asistencia Técnica de las Naciones Unidas (1957 - 1959) y el realizado por el Departamento de Asesoría a países extranjeros de U.S. International Revenue Service, programa de la Alianza para el Progreso (1963).

---

<sup>85</sup> Paulino Barragán Arque: Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999.

### **k. Reorganización de la Superintendencia de Contribuciones (1964 - 1969)**

Sucedo al Dr. Tola en 1964, el Dr. Juan Chávez Molina, introduciendo notables transformaciones en la Superintendencia, tanto en lo relacionado a la estructura técnica como en lo referente a la maquinaria administrativa. La anterior estructura de la Superintendencia de Contribuciones estaba organizada teniendo como base los diversos tipos de impuestos. La reorganización planeada en 1964 con la estrecha colaboración de los Organismos Internacionales de la AID y la OEA.

El Decreto Supremo 121-H fijó la estructura básica de la Superintendencia, bajo el principio de la funcionalidad, organizada en base a sus funciones, divididas en tres planos: Directivos, Asesoramiento y Planificación y Ejecutivo.

Es importante destacar la Ley 16043 del 4 de febrero de 1966, que autorizó al Poder Ejecutivo a poner en vigencia el Código Tributario y la creación de la Escuela de Capacitación para el personal, así como la reorganización de la Biblioteca de Contribuciones.

Posteriormente, en el gobierno del arquitecto Fernando Belaúnde Terry es nombrado Superintendente de Contribuciones el ingeniero Antonio Tarnawiecky y se promulgan los Decretos Supremos 203-68-HC y 287-68-HC en base a la Ley 17044; que cambia el Sistema Cедular por el Impuesto Único a la Renta y crea el Impuesto al Valor de la Propiedad Predial e Impuesto sobre el Patrimonio Accionario. Los principios para este cambio de sistema se basan en las recomendaciones contenidas en la Carta de Punta del Este. Se introduce en este período el Padrón de Contribuyentes mediante el uso de la Libreta Tributaria. Se crea el Registro Nacional Contribuyentes y se establece el procesamiento automático de datos.

## I. Creación de la Dirección General de Contribuciones (1969 - 1978)

En aplicación del Decreto Ley N° 17703 aprobado por el Gobierno Militar de la Fuerzas Armadas el 13 de junio de 1969, el Ministerio de Hacienda pasa a denominarse Ministerio de Economía y Finanzas siendo su Ministro el General de Brigada EP Don Francisco Morales Bermúdez y la Superintendencia Nacional de Contribuciones, que forma parte orgánica de este Ministerio cambia su nombre por el de Dirección General de Contribuciones, designándose como director al Coronel Miguel Pierrend Meza.

De acuerdo al artículo 24 de dicho Decreto Ley se define que es misión de la Dirección General de Contribuciones ..."Asegurar la aplicación de la legislación tributaria relativa a los impuestos, acota y recauda la misma, sistematiza, ordena periódicamente la legislación tributaria, reglamenta los dispositivos que al respecto se expidan y emite opinión en los asuntos concernientes a tributos así como absuelve consultas de entidades públicas o privadas sobre el sentido y alcance de las leyes tributarias".<sup>86</sup>

Mediante D.S. 118-69-EF del 09.08.69 se aprueba una nueva organización a la Dirección General de Contribuciones, dentro de los principios de: funcionalidad, descentralización progresiva, planificación, automatización, control operativo y control de la acción planeada quedando conformada por: Organismos Directivos; Organismos de Planificación, Control y Asesoría; Organismos Ejecutivos y Organismos de Apoyo.

Entre las medidas tomadas en el proceso de reorganización se debe destacar la relativa a la creación de la "Oficina de Información y Orientación al Contribuyente, compuesto por un personal de técnicos especialistas en todos los impuestos, cuya misión era brindar al público la orientación

---

<sup>86</sup> Paulino Barragán Arque: Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999.

necesaria para los diferentes casos que son consultados, realizando además acciones de divulgación tributaria, mediante campañas de prensa, radio y televisión". También debe destacarse que a partir de 1970, en coordinación con la Dirección General de Educación Común del Ministerio de Educación, se empieza la enseñanza de tributación en todos los Colegios de la República, con el propósito de crear desde la juventud la conciencia tributaria.

Se inicia el plan de descentralización con la creación de la Tercera Dirección Regional (R.M. 0356-70-EF-DGC-11/3/70), con sede en la ciudad de Arequipa que comprende a los Departamentos de Moquegua, Tacna y Puno, con la finalidad de descongestionar y descentralizar las funciones y actividades de la principal, orientado a dar mayores facilidades a los contribuyentes. Por D.L. 17521 del 21.03.69 se crea la Dirección General de Inteligencia Tributaria dentro de la Organización del Ministerio de Economía y Finanzas. Se instaló una central de archivos, modernizada y totalmente equipada, con capacidad para 400,000 tarjetas, con una máquina selectora semiautomática, siendo sus características técnicas "Sistema Numérico Dígito Terminal Doble con Índice Alfabético Cruzado".

#### **m. Descentralización completa de las funciones de la Dirección General de Contribuciones a nivel nacional (1971 - 1978)**

El 1º de agosto de 1971 es nombrado Director General el Coronel EP José Villafuerte Farfán mediante Decreto Supremo N° 178-71-EF quien propició la descentralización completa de la Dirección General de Contribuciones creando órganos ejecutivos con el nombre de Direcciones Regionales definidas así:<sup>87</sup>

---

<sup>87</sup> Paulino Barragán Arque: Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999.

- Dirección Regional Tumbes, Piura, Cajamarca, La Libertad, Lambayeque, Ancash
- Dirección Regional Arequipa, Puno, Tacna, Moquegua
- Dirección Regional Junín, Pasco, Huancavelica, Huánuco, Ayacucho, Apurímac

Posteriormente desde 1975 a 1978 las Direcciones Regionales de Contribuciones cambian de denominaciones a Direcciones Departamentales y/o Provinciales con sede en las siguientes ciudades del Perú: Arequipa: Moquegua y Puno; Lambayeque: Cajamarca y Amazonas; La Libertad; Piura: Tumbes; Junín: Huánuco y Ayacucho; Tacna; Ica: Cañete; Cusco: Apurímac y Madre de Dios; Loreto: San Martín; Ucayali y la Oficina Provincial de Chimbote.

#### **n. Crisis de la Dirección General de Contribuciones y las reorganizaciones efectuadas de 1975 a 1991**

Desde mediados del Gobierno Militar de las Fuerzas Armadas y durante los gobiernos de: don Fernando Belaúnde Terry y don Alan García Pérez; la Dirección General de Contribuciones sufrió un grave retroceso, sus sistemas operativos, normativos, apoyo y dirección así como su fuerza moral, se fueron erosionando paulatinamente, hasta convertirse en una de las administraciones tributarias más ineficientes, ineficaces y corruptas a nivel internacional.

Esta situación que tuvo características de gravedad con todas las consecuencias que le son propias: evasión tributaria generalizada, corrupción de funcionarios, defraudación fiscal, crecimiento de la economía informal, aumento del contrabando, trajo como secuela un déficit fiscal crónico desde 1975 a 1991. Esto se agravó aún más a fines de 1990 cuando la inflación alcanza el 7,650 % y la presión tributaria descendió hasta el 4.5% del PBI. Sólo pagaban tributos un número reducido de contribuyentes en

medio del caos y anarquía fiscal que hicieron colapsar a la administración tributaria y al sistema tributario vigente.

Desde el año 1978 a 1991 se ensayaron reiteradas reorganizaciones en la Dirección General de Contribuciones mediante esfuerzos que fueron apoyados por el CIAT, FMI, OEA, BID, IEF - España, Misiones Alemanas, Israelitas, Francesas y los resultados obtenidos fueron siempre muy escasos en relación a lo que se esperaba alcanzar. Durante este período se efectuaron las siguientes reorganizaciones:<sup>88</sup>

- Noviembre 1978: Decreto Supremo N° 154-EF aprueba una nueva estructura orgánica de la Dirección General de Contribuciones, incorporándose a sus funciones las de la Dirección de Inteligencia Tributaria.
- Enero 1982: Decreto Legislativo N° 183 crea el Instituto de Administración Tributaria y se fusiona a la Dirección General de Contribuciones el Fondo Nacional de Salud y Bienestar Social.
- Noviembre 1982: Decreto Supremo N° 323-EFC se aprueba el Nuevo Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Contribuciones.
- Marzo 1984: Se modifica el Decreto Supremo N° 323 y se incorpora la Dirección de Control Tributario del Banco de la Nación (timbres, alcoholes, signos de control visible, etc.).
- Agosto 1984: Decreto Supremo N° 369-EFC se establece una nueva estructura de la Dirección General de Contribuciones y se deja sin efecto el Decreto Supremo N° 323.
- Mayo 1988: Ley N° 24829 se crea la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT como institución pública descentralizada, dejando sin efecto el Decreto Supremo N° 369-EFC.
- Noviembre 1988: Decreto Legislativo N° 501 aprueba la Ley General de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT.

---

<sup>88</sup> Paulino Barragán Arque: Reseña Histórica de la administración tributaria en el Perú, Gestión del Tercer milenio, Año 2 No 3, Lima 1999.

- Mayo 1989: Decreto Supremo N° 092-EF, aprueba el Estatuto de la SUNAT, definiendo su estructura orgánica y sus funciones.
- Abril 1991: Decreto Legislativo N° 639, se aprueba una nueva reorganización de la SUNAT modificando el Decreto Legislativo N° 501 y el Decreto Supremo N° 092-EF.

No obstante, las normas dictadas para mejorar la SUNAT de 1988 a 1990, no se logró ningún resultado porque se mantuvo la filosofía de trabajo de la ex Dirección General de Contribuciones, lo que no permitió un mejor tratamiento de dicha normatividad.

### **3. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL**

La reforma estructural de la SUNAT se inició en el contexto en el cual el Perú, atravesaba la más grave crisis económica de su historia republicana, caracterizada por una hiperinflación que en julio de 1990 alcanzaba el 7,650% anual, una aguda recesión y distorsión de los precios relativos, una severa caída en el nivel de producción, el desprestigio de sus más altas autoridades así como la existencia de un sanguinario grupo terrorista denominada Sendero Luminoso, que desde 1980 ya había causado más de 20 mil muertes.

Desde el punto de vista económico, existían serios desequilibrios tanto en la balanza comercial como en las finanzas públicas. En el campo externo, el país estaba aislado del Sistema Financiero Internacional, no contaba con reservas internacionales, siendo negativa la disponibilidad de reservas netas; mientras en el campo interno, el déficit fiscal alcanzaba el 13% de PBI y la presión tributaria descendía a niveles cercanos del 4.5% del PBI, en el primer semestre de 1990, siendo una de las más bajas en el nivel internacional.

El bajo nivel de recaudación tributaria era el resultado del colapso del

Sistema Tributaria Nacional, tanto del conjunto de tributos existentes compuesto por más de 97 clases de gravámenes e innumerables privilegios fiscales; como de la administración tributaria, mal preparada, mal equipa y además corrupta. Junto con ello, el sector informal de la economía en continua expansión, el proceso hiperinflacionario, habían contribuido con erosionar las bases sobre las cuales se contribuía con el fisco. Dentro de este contexto, el Gobierno tomó conciencia del rol fundamental que le tocaba desempeñar a la administración tributaria, comprendiendo que la única manera de consolidar las reformas estructurales emprendidas en el segundo semestre del año 1990 y para que estas además sean sostenibles en el mediano y largo plazo, era imprescindible efectuar una profunda reforma del Sistema Tributaria Nacional; la misma que debía iniciarse con la reforma estructural de la Administración Tributaria.

En efecto, el 17 de mayo de 1991 el Gobierno aprobó el Decreto Legislativo N° 639, declarando en reorganización la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT autorizando se adopten todas las medidas necesarias de reestructuración orgánica y de racionalización de los recursos, en armonía a lo establecido por la Ley N° 24829 y el Decreto Legislativo N° 501 y demás normas complementarias.

Esta norma fue complementada con la aprobación del Decreto Legislativo N° 673 que establece que el nuevo régimen laboral para los funcionarios y servidores de la SUNAT establecida por la Ley N° 4916, modificatorias y conexas, permitiendo de esta manera pagar sueldos competitivos similares a los del sector privado.

Por otro lado, no sólo se le otorgó a la SUNAT el 2% de la recaudación de los tributos que administra, sino que también tuvo capacidad para disponer de ellos oportunamente. En ese sentido, la autonomía en el manejo de los recursos financieros, ha sido un factor muy importante en el proceso de la reforma estructural.

El proceso de la reforma estructural de la SUNAT, se puso en marcha a partir de marzo de 1991, por el Dr. Manuel Estela Benavides, quien al frente de un equipo de profesionales provenientes del Banco Central de Reserva del Perú, profesionales de la ex Dirección General de Contribuciones y contando con el apoyo de las misiones técnicas del Fondo Monetario Internacional - FMI, Banco Interamericano de Desarrollo - BID y el Centro Interamericano de Administradores tributarios - CIAT, diseñó una estrategia de trabajo para llevar a cabo una de las más serias y más profundas reformas estructurales que se haya desarrollado en nuestro país, instaurando una administración tributaria moderna y honesta.

Después de un paciente y sostenido trabajo, desarrollado en los dos primeros años por el Dr. Manuel Estela Benavides, y continuado en los años siguientes por el Dr. Sandro Fuentes Acurio, el Dr. Adrián Revilla Vergara, el Dr. Jorge Baca Campodónico y el Dr. Jaime Iberico Iberico, han ensamblando una institución sólida y respetable signada por la modernidad, la honestidad y el profesionalismo de sus servidores a nivel nacional.

Los logros más trascendentales de la reforma estructural, son los siguientes:<sup>89</sup>

- a) Se ha logrado reconstruir la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que a junio de 1990 había colapsado, tanto política como administrativamente. Se ha modernizado totalmente su organización y administración, introduciendo con fuerza la tecnología de punta (los sistemas informáticos) al control de la recaudación, la fiscalización y cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- b) Se ha simplificado el sistema tributario nacional que también a junio de 1990 también había colapsado, en la actualidad la recaudación tributaria se basa principalmente en dos impuesto,

---

<sup>89</sup> BARRAGÁN ARQUE PAULINO, Ob. Cit. Pág. 18

- el Impuesto General a la Ventas y el Impuesto a la Renta, en conjunto ambos impuestos representan el 69% de la recaudación nacional.
- c) Se ha ampliado la base tributaria de contribuyentes que declaran y pagan sus obligaciones tributarias, para cuyo efecto se han desarrollado sistemas que son todo un hito en la administración tributaria de nuestro país: Sistema de Registro Único de Contribuyentes - RUC, Sistema de Control de la Recaudación Tributaria: Red Bancaria, Sistema de Comprobantes de Pago, Sistema de Control de Principales Contribuyentes, Sistema de Control de Pequeños y Medianos Contribuyentes. Se hacen importantes esfuerzos por incorporar a la formalidad al sector informal de la economía.
  - d) Se ha incrementado el número de Principales Contribuyentes bajo control en 1990 en alrededor de 670 contribuyentes, en la actualidad se administran más de 19,000 contribuyentes.
  - e) Se ha logrado cambios muy significativos en el desarrollo de la conciencia tributaria como la introducción a la currícula escolar de los contenidos sobre materia tributaria y campaña de educación en el nivel universitario y profesional así como la orientación al contribuyente a través de puntos de atención en forma descentralizada.

La reforma estructural de la Administración Tributaria, ha sido un anhelo largamente esperado por la colectividad nacional y hoy ve con satisfacción, que después de ocho años de paciente trabajo se ha convertido en el pilar de la política económica, la política fiscal y por ende en una de las administraciones tributarias más desarrolladas de América Latina.

El segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución Política del Perú, señala que “Los Gobiernos Locales puede crear, modificar y suprimir

contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.”

En concordancia con lo mencionado en el párrafo precedente, la Norma IV del Decreto Legislativo 816 Código Tributario, establece que “Los Gobiernos Locales, mediante ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley”. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52° del mencionado Código Tributario, “Los Gobiernos Locales administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean estas últimas derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la Ley les asigne”.

La Norma II: Ámbito de aplicación, del Código Tributario, establece que el término genérico de tributo comprende a Impuesto, Contribución y Tasa (Arbitrios, Derechos y Licencias). De lo anteriormente mencionado se puede concluir en lo siguiente:

- a) Los tributos comprenden: Impuestos, Contribuciones y Tasas. En ese sentido, los Gobiernos Locales sólo pueden crear, modificar, y suprimir contribuciones y tasas o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que la ley señala.
- b) Los Gobiernos Locales no pueden crear, modificar, suprimir ni exonerar de los impuestos que por excepción la ley les asigna, para su administración.

En ese orden de ideas, la Administración Tributaria Municipal, en adelante y para este trabajo solamente Administración Tributaria, es el órgano del Gobierno Local que tiene a su cargo la administración de los tributos dentro de su jurisdicción, teniendo en consideración para tal fin las reglas que establece el Código Tributario. Asimismo, se constituye en el principal componente ejecutor del sistema tributario y su importancia está dada por la

actitud que adopte para aplicar las normas tributarias, para la recaudación y el control de los tributos municipales.

Actualmente, el marco general para la política tributaria municipal se encuentra establecido en el Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal. De acuerdo al artículo 6° de la referida norma legal, los impuestos municipales son:

- Impuesto Predial,
- Impuesto de Alcabala,
- Impuesto al Patrimonio Automotriz,
- Impuesto a las apuestas,
- Impuesto a los Juegos<sup>90</sup>, e
- Impuesto a los Espectáculos Públicos.

Asimismo, se encuentran definidos como ingresos de las municipalidades:

- Las contribuciones especiales por obras públicas,
- Las tasas y
- El Fondo de Compensación Municipal, cuya distribución de estos últimos se realiza a través de índices que aprueba el Ministerio de Economía y Finanzas.

Los sistemas de funciones operativas o ejecutoras son los que constituyen la columna vertebral del conjunto de funciones que desarrolla la Administración Tributaria, pues es a través de ellas por donde se hace contacto con el contribuyente. Su importancia está reflejada en la eficiencia y la eficacia con que actúe y en la respuesta mediata o inmediata que se observe en el comportamiento del contribuyente frente a las actitudes mostradas por las funciones operativas de la Administración Tributaria.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> Con la publicación de la Ley N° 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, de fecha 09.07.99, la administración del impuesto a los juegos por máquinas tragamonedas ha pasado al Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales.

<sup>91</sup> FLORES APAZA, Alberto, Administración Tributaria en los Gobiernos Locales, Instituto de Fomento y Desarrollo Municipal. INFODEM.

#### 4. CONCEPTO DE RECAUDACIÓN

Es un concepto genérico que engloba a todas las actividades que realiza el Estado para sufragar sus gastos, los tributos constituyen prestaciones exigidas obligatoriamente por él, esto en virtud de su potestad de imperio, para atender a sus necesidades y llevar a cabo sus fines, para ello se vale de la actividad financiera denominada recaudación, la cual consiste en hacer valer las normas jurídicas impositivas y exigir a la población su contribución para sufragar el gasto necesario para dar cumplimiento a las metas por las cuales fue creado el estado.

Es una disciplina que está definida por de la Garza<sup>92</sup> como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir, y a las sanciones establecidas por su violación.

La palabra fisco proviene del latín fiscos que quiere decir, cesta de mimbre en la que se guardaba el dinero de la recaudación en la época del imperio romano. Por otra parte, es necesario determinar el significado de la palabra recaudación, en las circunstancias y en el marco jurídico en que se desarrolla. Es la actividad del Estado en el entramado de la rama jurídica del Derecho Fiscal y la cual se entiende como materia fiscal, de lo relativo a los ingresos que obtiene el Estado a través de: Contribuciones, multas, recargos, derechos y aprovechamientos, así como la relación que nace entre el Estado y los contribuyentes por consecuencia de esa actividad.

---

<sup>92</sup> De la Garza Sergio. citado por Rodríguez Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. Segunda edición. Oxford University Press. México 1999, página 12.

La materia fiscal, es el medio por el cual se realizan las determinaciones fiscales, la liquidación, el pago, las devoluciones, las exenciones, la prescripción y el control de los créditos fiscales que se realiza por medio del derecho administrativo a través de las diferentes dependencias gubernamentales.

El objeto de la recaudación es realizar el cobro de las obligaciones tributarias que emanan del supuesto normativo contenido en las normas fiscales hechas por el legislador con anterioridad al hecho.

El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley con carácter obligatorio a cargo de personas físicas o colectivas destinada a cubrir los gastos públicos.

La obligación fiscal consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, dicha cantidad puede solicitarse coactivamente en caso de falta de pago oportuno. El objeto de la obligación fiscal es un dar, un hacer o un no hacer. La doctrina la clasifica en dos:

- La obligación sustantiva: Es la obligación de dar.
- La obligación formal: Es la obligación de un hacer o un no hacer.

La obligación fiscal es de derecho público, tiene su fuente en la ley, el acreedor o sujeto activo siempre es el estado; el deudor o el sujeto pasivo es el particular que puede ser una persona física o una colectiva que encuadre dentro del supuesto legal.

La finalidad de la obligación fiscal es recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; surge con la realización de actos jurídicos imputables al sujeto pasivo. Esta cantidad se obtiene mediante estudios

realizados por el poder ejecutivo y aprobado por el congreso, a los cuales se les conoce como presupuesto de egresos y de ingresos.

La obligación fiscal se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie. La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain,<sup>93</sup> como el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Por su parte de la Garza<sup>94</sup> sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: Un acreedor, un deudor y en el centro, un contenido que es la prestación del tributo.

La función de recaudación debe tener en cuenta tanto la recepción de información por parte del contribuyente, así como de las fechas de vencimiento por cada tipo de tributo. También es importante prestarle la debida atención a los formularios que se utilizan tanto para el pago de tributos como para las declaraciones juradas.

En ese sentido es recomendable que las fechas de vencimientos de los tributos tengan fechas homogéneas a efectos de que los contribuyentes no acudan varias veces a realizar diferentes pagos o presentar declaraciones, con lo cual se evitarían congestiones estableciendo un cronograma por cada tipo de contribuyente.

Sin embargo, es necesario destacar que en épocas en que la situación económica del país no es la más óptima, dicha acción no es recomendable, porque se acumularían una serie de compromisos tributarios por parte de los

---

<sup>93</sup> Margain Manatou, Emilio citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal .Oxford University Press. 2a edición. México 1998. página 121.

<sup>94</sup> De la Garza Sergio. citado por Rodríguez Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. Segunda edición. Oxford University Press. México 1999, página 12.

contribuyentes en fechas similares. Asimismo, es necesario que se pueda manejar con suma facilidad las modificaciones de fechas vencimientos de pago que se realizan por cualquier motivo, a efectos de evitar el cálculo de intereses y la aplicación de multas.

Otro punto importante a tener en cuenta es la forma de recaudación. Cómo es que se debe recaudar. Ésta deberá realizarse a través del sistema financiero, aprovechando la infraestructura física que posee; para lo cual se deberá firmar los convenios de recaudación pertinentes, contar con los sistemas informáticos que permiten tanto transferir a los bancos las deudas como recepcionar información de éstos sobre la cancelación de tributos. Esto implica también contar con un sistema informático que permita realizar auditorías de pago de tributos realizado a través del sistema financiero.

Cabe mencionar que los sistemas de recaudación deben contemplar todas las posibilidades de poder detectar a los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones en las fechas previstas, con la finalidad de realizar la emisión de los valores correspondientes.

## **5. IMPORTANCIA DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA LOCAL**

Las transferencias del gobierno central y la recaudación de impuestos locales, o bien, regionales, y demás tributos (en especial, tasas, contribuciones y multas) representan los pilares principales de la financiación de las unidades sub nacionales.<sup>95</sup> Solamente un número reducido de

---

<sup>95</sup> Definiciones conceptuales: (1) Impuestos son tributos que deben abonarse al Estado sin que se funde con ello un derecho a contraprestación. (2) Las contribuciones se recaudan por la provisión de una prestación, independientemente de que, de hecho, se haga uso del derecho relativo a esa prestación. Un ejemplo, procedente de la práctica del ámbito municipal, serían las contribuciones de mejoramiento, con las cuales se cubren los gastos del municipio para la urbanización infraestructural de predios, mismo si el propietario del predio no utiliza la infraestructura. (3) En lo inherente a las tasas, es otro el caso: se cobran como remuneración por prestaciones de las cuales, realmente, se ha hecho uso. La legislación tributaria peruana distingue, entre otras tasas, los arbitrios (tasas por servicios públicos), los derechos (tasas por servicios administrativos) y las licencias (tasas que

ciudades y regiones en los países en vías de desarrollo se financia de manera significativa mediante créditos. El presente apartado evidencia que una financiación que se compone exclusivamente de transferencias socava ventajas importantes del proceso de descentralización.<sup>96</sup>

Las transferencias son las fuentes de ingresos más importantes para las unidades sub nacionales en muchos países. En el Perú, por ejemplo, constituyen entre un 50 y 60 % de los ingresos totales municipales.<sup>97</sup> En la literatura sobre el desarrollo económico figuran varios fundamentos para las transferencias. La reducción de desigualdades regionales mediante pagos de compensación a regiones o municipios con altos índices de pobreza constituye una justificación fundamental. En caso de que la provisión de bienes y servicios públicos genere externalidades más allá de un distrito administrativo (municipio, provincia, región), las transferencias representarán una posibilidad de internalizar estas externalidades. Las transferencias incrementarán, en ese caso, la eficiencia del conjunto de la economía nacional. Sin embargo, las transferencias también son frecuentemente necesarias en la práctica, porque las unidades sub nacionales no están en condiciones de recaudar suficientes recursos a fin de poder cumplir sus tareas principales.

Las transferencias limitan, por regla general, la autonomía de las unidades sub nacionales y reducen con ello el potencial de los procesos de descentralización. Por esto, varios autores apuestan, en la literatura de política de desarrollo, por una aplicación muy limitada de transferencias y argumentan que estas deben cubrir solamente aquellos gastos que emanan

---

gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios). (4) Multas son sanciones jurídicas administrativas en caso de infracciones administrativas. Si en lo sucesivo se hace referencia a “tributos”, “administración tributaria”, etc., se entenderá por ello el ámbito total de los ingresos recaudados a nivel local.

<sup>96</sup> Christian von Haldenwang) Administración tributaria municipal en el contexto del proceso de descentralización en el Perú Instituto Alemán de Desarrollo (DIE) 2009, pág 20.

<sup>97</sup> Promedio de 2001 a 2006. Una explicación de estos datos se halla en el Capítulo 4 sobre el Incremento de los ingresos municipales en el Perú.

de la realización de los encargos del gobierno central, ejecutados por las unidades sub nacionales. Por el contrario, los gastos que son responsabilidad del gobierno local deben financiarse, asimismo, mediante ingresos locales (Banco Mundial 2000, 117, y Shah / Thompson 2004, 22).

De otro modo, se incumpliría el principio de la equivalencia tributaria. También los enfoques de economía política que apuntan a un cierto grado de descentralización, pierden sustancia en caso de una fuerte aplicación de transferencias. Las transferencias están destinadas, frecuentemente, a fines específicos (transferencias condicionadas); limitan la libertad de las unidades sub nacionales de tomar decisiones de forma autónoma. Esto debilita los mecanismos de rendición de cuentas de las entidades sub nacionales ante el ciudadano, puesto que éstas no actúan bajo su propia responsabilidad. Por el contrario, si los montos transferidos están a libre disposición de las unidades sub nacionales (transferencias no condicionadas), disminuirá la importancia de la recaudación tributaria sub nacional. Esto quita el estímulo a los ciudadanos para exigir al gobierno local la rendición de cuentas (Diamond 1999). Asimismo, se socavan las condiciones para políticas que aspiran a una mayor competitividad de las economías locales. Conforme a la disposición de las transferencias, estas podrán erosionar la autonomía de las unidades sub nacionales y suavizar sus restricciones presupuestarias. Finalmente, a medida que las transferencias dependen de decisiones parlamentarias puntuales, pueden fomentar la creación de estructuras clientelistas en el sistema político.

El aumento de los propios ingresos de las unidades sub nacionales, que acompaña la transferencia de nuevas competencias y tareas, podrá realizarse a través de distintas medidas:<sup>98</sup>

---

<sup>98</sup> Christian von Haldenwang) Administración tributaria municipal en el contexto del proceso de descentralización en el Perú Instituto Alemán de Desarrollo (DIE) 2009, pág 20.

- La transferencia de competencias adicionales de recaudación no es generalmente incumbencia de las unidades sub nacionales; eso corresponde al poder decisorio del gobierno central.
- Asimismo, en cuanto al aumento de las tasas o alícuotas tributarias para los impuestos recaudados a nivel sub nacional, los gobiernos locales poseen frecuentemente competencias limitadas. En algunos países, por ejemplo, los municipios pueden fijar algunas tasas tributarias o determinar ciertas alícuotas dentro de límites específicos. Sin embargo, en países como el Perú, esto es competencia exclusiva del Poder Legislativo nacional. También las tasas de multa se fijan, la mayoría de las veces, a nivel nacional.
- Frecuentemente, los entes regionales subordinados logran, con mayor facilidad, aumentar sus ingresos procedentes de tasas y contribuciones, en lugar de obtener tasas tributarias más altas. Sin embargo, también en este contexto, los entes están sujetos en muchos casos a limitaciones legales, por ejemplo, a través del principio de cobertura de costos (no deben recaudarse más tributos que los necesarios para la financiación de la prestación) o mediante estipulaciones nacionales en relación al cálculo de la deuda tributaria.
- La ampliación de la base imponible y el aumento de la efectividad de la recaudación tributaria poseen especial interés para las unidades sub nacionales, sobre todo cuando las posibilidades legales de recaudación de impuestos y demás tributos no se hayan agotado todavía.
- El incremento de la eficiencia de los organismos responsables para la recaudación tributaria municipal no representa, en efecto, una vía inmediata para el incremento de los ingresos. No obstante, con ello sí

aumenta la cantidad de recursos que el municipio tiene a disposición para otros gastos. Por eso, cabe mencionarlo en el presente contexto.

Si gobiernos sub nacionales con vocación de reforma desean mejorar su situación financiera a través de medidas propias, deberán, por consiguiente, tener en cuenta, aparte del aumento de las tasas y contribuciones, ante todo, la ampliación de la base imponible y el incremento de la efectividad y la eficiencia. La introducción de los SAT en el Perú apunta a estos aspectos.<sup>99</sup>

## **6. LOS FACTORES DETERMINANTES DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Existen dos cuestiones que constituyen los insumos básicos de la Economía de los Ingresos Tributarios. El primero de ellos es el conocimiento de todos los factores que, en forma directa e indirecta, intervienen en la conformación de los datos de la recaudación tributaria.

Iniciaremos la presentación de los Factores Determinantes de la Recaudación tributaria con aquéllos que pueden ser observados en el sistema de recaudación de los impuestos, a los que denominaremos determinantes directos y, luego, nos ocuparemos de los que a su vez afectan a éstos, a los que llamaremos determinantes de segundo grado.<sup>100</sup>

### **6.1 Los determinantes directos**

Los factores que, en forma directa, participan en la conformación de los datos de la recaudación tributaria son los siguientes:

---

<sup>99</sup> Christian von Haldenwang) Administración tributaria municipal en el contexto del proceso de descentralización en el Perú Instituto Alemán de Desarrollo (DIE) 2009, pág 20.

<sup>100</sup> CEPAL - Serie Manuales No 62 La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias

### **a) La Legislación Tributaria**

La estructura de los impuestos es fijada por leyes, que especifican el objeto del gravamen, su base imponible, las alícuotas, el momento de perfeccionamiento del hecho imponible, las deducciones admitidas y las exenciones, tanto de carácter objetivo como subjetivo.

Estas normas también se ocupan de un sin número de cuestiones relativas al sistema de determinación del tributo, tales como criterios de valuación de activos y pasivos, métodos de contabilización, regímenes de amortización y tratamientos a otorgar a los diversos tipos de contribuyentes y operaciones.

### **b) El valor de la materia gravada**

Es la magnitud, medida en valores monetarios, de los conceptos económicos gravados por la legislación tributaria. Conceptos tales como las ventas minoristas, el consumo, las importaciones, los ingresos y bienes de las personas y las utilidades y activos societarios constituyen, habitualmente, la materia gravada por los impuestos.

Este factor abarca la totalidad de la materia gravada definida por la legislación, es decir que cuando nos referimos a él estamos considerando la materia gravada potencial. En consecuencia, no descontamos el efecto que sobre ella produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

### **c) Las normas de liquidación e ingreso de los tributos**

Son las normas contenidas tanto en las leyes de procedimiento tributario, que se aplican a la generalidad de los impuestos, como en disposiciones reglamentarias dictadas por las administraciones tributarias, que establecen en forma pormenorizada las prácticas que deben seguirse para el ingreso de los gravámenes.

Estas normas fijan los conceptos que deben abonarse en cada tributo, es decir declaraciones juradas, anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta, así como los métodos para determinar el monto de cada pago – base de cálculo y alícuotas – y las fechas en que deben ingresarse.

Especifican, también, los créditos que pueden computarse contra cada una de las obligaciones tributarias, tales como saldos a favor de los contribuyentes, beneficios derivados de regímenes de promoción económica, pagos efectuados en otros impuestos, etc. Además, precisan los medios de pago con los que pueden cancelarse las obligaciones tributarias.

Estos medios pueden agruparse en bancarios y no bancarios. La importancia de esta distinción radica en que sólo algunos medios de pago forman parte de los datos de recaudación. Los pagos bancarios, que son los que se contabilizan como recaudación, requieren transferencias de dinero de los contribuyentes al fisco, por lo que habitualmente son realizados a través del sistema financiero, ya sea en efectivo, con cheque o cualquier otro tipo de transferencia. Por el contrario, en los pagos no bancarios no se produce esa transferencia de fondos, sino que la obligación tributaria es cancelada con créditos fiscales de diverso origen, entre los que se destacan los saldos a favor que los contribuyentes tienen en otros impuestos y los bonos de crédito fiscal otorgados por regímenes de promoción económica.

Los pagos con saldos a favor que los contribuyentes poseen en otros tributos, no están incluidos en los datos de recaudación debido a que estos saldos se originan en pagos bancarios realizados para cancelar obligaciones en aquellos impuestos, que excedieron el monto de las mismas y que fueron contabilizados en la respectiva recaudación. Por lo tanto, su inclusión en los datos de recaudación del gravamen en el que son aplicados como medio de pago provocaría una doble contabilización de esos montos abonados en exceso.

El eventual registro como recaudación de los pagos con bonos de crédito fiscal depende de las normas por las que se rige cada oficina recaudadora. Puede ocurrir, por ejemplo, que realice la imputación cuando los recibe o que, previamente, deba obtener los fondos correspondientes mediante su canje en la entidad pública que los emitió.

La no inclusión en los datos de recaudación de algunos de los medios empleados para el pago de los tributos es relevante para el análisis de las variaciones que los ingresos presenten a lo largo del tiempo, pues un cambio en la proporción utilizada de cada uno de ellos en el total de los ingresos dará lugar a variaciones en la recaudación efectiva, que será atribuible a la diferente composición de los instrumentos usados para la cancelación de la obligación tributaria.

#### **d) El incumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales**

A este factor lo definimos como la omisión del ingreso de las obligaciones tributarias que corresponden ser abonadas en un período de tiempo. El incumplimiento puede tomar dos formas:

- **La mora**, que involucra a aquellas obligaciones tributarias que son reconocidas por los contribuyentes a través, por ejemplo, de la presentación ante el organismo recaudador de las declaraciones juradas pertinentes, pero no son abonadas en los plazos establecidos por la legislación. El concepto que, en términos prácticos, participa en la determinación de la recaudación es el de mora neta, que es la diferencia entre la mora en la que se incurre por obligaciones que vencen en el período (altas) y la mora generada en períodos anteriores, que es cancelada en el presente.
- **La evasión**. A diferencia de la mora, el rasgo distintivo de la evasión es el ocultamiento total o parcial del valor de los conceptos

económicos gravados. El contribuyente evasor puede estar inscrito en la administración tributaria, presentar su declaración formal y abonar el impuesto que, engañosamente, ha sido determinado en ella o puede ni siquiera estar registrado en ese ente. Al igual que en la mora, el concepto relevante para la determinación de la recaudación es el de la evasión neta, es decir la diferencia entre la evasión en la que se incurre por obligaciones que vencen en el período y los montos evadidos en períodos anteriores que son pagados en el presente.

#### **e) Los factores diversos.**

Finalmente, para disponer de la totalidad de los elementos que participan en la formación de los valores de recaudación tributaria debe agregarse un conjunto de variables, en general de índole administrativa, entre los que se destacan las transferencias que el organismo recaudador efectúa entre las cuentas bancarias de los impuestos, los ingresos por planes de facilidades de pago y las demoras en la acreditación de pagos, que pueden provocar que su registro se efectúe en un período posterior al de su efectiva realización.

Cada uno de estos factores determinantes está siempre presente en la conformación de los datos de recaudación tributaria. Por lo tanto, cualquier modificación que se produzca en ellos afectará el nivel de los ingresos impositivos. La suma de los cambios que en estos factores se produzca entre dos períodos de tiempo proporcionará la explicación de la variación que registre la recaudación entre los mismos. En igual forma, la agregación de las modificaciones que se estime vayan a ocurrir en estas variables, en períodos futuros, permitirá obtener el monto de recaudación proyectado para ellos.

Tengamos presente, también, que el efecto de estos factores se da tanto cuando se producen cambios en su definición (modificaciones en la

legislación, en los regímenes de pago, etc.), como cuando sólo se modifica su nivel (pagos no bancarios, saldos a favor de los contribuyentes, etc.).

La importancia de estos factores determinantes de la recaudación tributaria es diferente según sea el plazo que se proyecta o se analiza. En proyecciones de largo plazo, la recaudación de un tributo dependerá del valor de la materia gravada, de la legislación tributaria y del nivel de cumplimiento. En cambio, en cualquier análisis de las variaciones de los ingresos y en proyecciones de corto y mediano plazo (de hasta dos años) las normas de liquidación e ingreso y los factores diversos también suelen tener un impacto considerable en los datos de recaudación.

## 6.2 Los determinantes de segundo grado

Los factores que hasta ahora hemos comentado, a los que denominamos directos, están, a su vez, determinados por otros, a los que llamamos de segundo grado. Entre éstos destacan los siguientes:<sup>101</sup>

- a) **Los objetivos de las políticas económica y fiscal.** Están presentes en la conformación de la mayoría de los determinantes directos. La política fiscal, por ejemplo, contiene metas en cuanto a la obtención de un resultado fiscal, al que los recursos tributarios deben contribuir alcanzando ciertos niveles. La política económica acostumbra, también, utilizar los tributos como herramienta para la obtención de objetivos no fiscales, en temas como el estímulo a la inversión privada, la distribución del ingreso y el desarrollo de regiones o de actividades específicas. Estos objetivos de política suelen afectar la legislación tributaria, a través de la creación/eliminación de tributos y de exenciones, la modificación de las tasas impositivas y el otorgamiento de regímenes tributarios especiales a ciertas

---

<sup>101</sup> CEPAL - Serie Manuales No 62 La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias.

actividades, regiones o contribuyentes (gastos tributarios). En las normas de liquidación e ingreso de los impuestos, es habitual que generen modificaciones en los regímenes de anticipos y en las fechas de vencimiento, con el objeto de cambiar el momento en el que se perciben los tributos. En los factores diversos, se manifiesta en la apertura de regímenes de facilidades de pago que, a la vez que les permiten a los contribuyentes regularizar su situación con el fisco, le aporta a éste recursos adicionales. Si estos objetivos de política generan una excesiva carga tributaria también pueden provocar que la materia gravada se vea reducida -por una disminución de la actividad económica- y que la tasa de evasión se eleve, como consecuencia de haberse incrementado el beneficio que producen las prácticas evasivas.

- b) Las preferencias de los realizadores de la política tributaria.** Sean éstos los legisladores o los funcionarios del poder ejecutivo que participan en el proceso de creación o modificación de las leyes tributarias. Estas preferencias pueden ser de carácter ideológico, político, personal, etc. y afectan aspectos de la legislación tributaria, tales como las elecciones del tipo de imposición, de las alícuotas de los tributos y de las exenciones a otorgar. También, puede ocurrir que estas preferencias generen en los contribuyentes la percepción de una excesiva presión tributaria, cuya existencia puede justificar un incremento de la tasa de evasión.
- c) Las variables de índole económica.** El ciclo económico, el contexto internacional y las expectativas acerca de su evolución producen efectos en la mayoría de los determinantes directos. En el caso de la legislación tributaria, las fases ascendentes de los ciclos económicos suelen ser aprovechadas para mejorar la calidad de la estructura tributaria, a través de la eliminación de impuestos que se consideran distorsivos y la reducción de alícuotas. En las etapas de recesión, en cambio, es común observar la creación de tributos y la eliminación de

exenciones. El monto de la materia gravada (el consumo, las importaciones, los ingresos personales y societarios) es afectado por el ciclo económico y el contexto internacional, destacándose en este último el impacto que suelen tener las variaciones de las tasas de interés local y externa, del precio de los bienes transables y de las direcciones que siguen los movimientos de capitales. La mora y la evasión también están relacionadas con la fase del ciclo económico por la que atraviesa la economía. Existe una relación directa entre las etapas de recesión/auge y el incremento/disminución de la evasión y la morosidad. El incumplimiento tributario también puede ser asociado con las expectativas que se formen los contribuyentes respecto de la evolución de la actividad económica a nivel agregado y, en particular, la de sus propios ingresos. Las variables del mercado de crédito, tales como la tasa de interés activa y la oferta de crédito al sector privado y la situación financiera de los contribuyentes tienen una gran significación para las decisiones que éstos adopten acerca de los incrementos o reducciones en el nivel de la mora y evasión existente de sus pagos impositivos.

- d) La evaluación de los costos y beneficios de las prácticas de evasión tributaria.** En términos generales, el nivel de la evasión tributaria está relacionado con la evaluación que efectúen los contribuyentes sobre los costos y los beneficios, económicos y de cualquier otra índole, asociados a ese comportamiento. Entre los costos se distinguen la probabilidad de ser detectado y la penalidad efectiva que pueden recibir por el delito cometido, tanto de tipo económico como personal y social. Del lado de los beneficios se destacan, en particular, los de la obtención de mayor rentabilidad -en forma directa o a través del desplazamiento de competidores- y los de mantenimiento de la actividad, cuando la misma tiene rendimientos bajos o negativos después del pago de impuestos.

## 7. LA NECESIDAD DE RECURSOS Y EL FENÓMENO RECAUDATORIO

El Perú es un país con muchas necesidades de crecimiento institucional: requiere que su economía mejore rápidamente y que se mantenga una infraestructura institucional que permita niveles mínimos de viabilidad futura para su población, para lo que es necesario contar con una estructura estatal suficientemente capaz de dirigir esta marcha hacia el desarrollo y la prosperidad.<sup>102</sup>

Para nosotros, el camino pasa por la descentralización, que amplía y consolida la Democracia mediante una adecuada distribución territorial del poder, multiplicando los mecanismos de control e instaurando un nuevo modelo de desarrollo que supere los desequilibrios y promueva un crecimiento armónico y equitativo del conjunto del país. Por ello, el régimen constitucional del Perú en el siglo XXI tiene, necesariamente, que asumir una incontestable vocación descentralista.

Para cumplir esos objetivos se requiere financiar la actividad estatal, de modo que se cubran metas presupuestales suficientes. En la historia patria se nos han presentado cuatro posibles instrumentos de financiación colectiva: (i) la utilización de recursos provenientes de la venta de activos colectivos, (ii) los préstamos de terceros (nacionales o extranjeros), es decir mayor endeudamiento, (iii) la reducción del gasto estatal, y, (iv) la mejora de la recaudación tributaria.

Los tres primeros han sido insuficientes, y en algunos casos insanos, para los retos que demanda el país; de manera que la historia nos ha vuelto hacia el aspecto tributario como la vía más idónea, aunque suponga un importante esfuerzo individual para nuestros ciudadanos. Ahora, es claro que hoy el Perú viene registrando un pujante de expansión económica que no se veía

---

<sup>102</sup> Luis Durán Rojo, EL FINANCIAMIENTO ESTATAL Y LA RECAUDACIÓN EN EL PERÚ

desde hace muchos años y que está permitiendo, entre otras cosas, una estabilidad presupuestaria. Empero, hay que tener cuidado con los mensajes ambiguos, especialmente respecto a la política fiscal, pues si el camino ante la bonanza es perforar el régimen tributario, no habremos aprendido nada sobre la experiencia de las últimas décadas y no estaremos preparados para enfrentar el próximo ciclo económico.

Dado el nivel de esfuerzo individual que supone el fenómeno recaudatorio y en vista de su correcto funcionamiento, es importante situarlo en un camino de doble vía: por un lado, el camino de ida que es el proceso de recaudación fiscal en situaciones de igualdad y justicia para todos; y un camino de vuelta que es la transparencia en el gasto estatal y su utilización para la satisfacción de las necesidades sociales, especialmente las de los que menos tienen. Cada una de estas vías puede interrumpirse, lo que ocasionaría que el proceso se corte abruptamente y se trastorne el sistema llegando incluso a colapsar.

Es grave, como lo ha demostrado nuestra historia, que el camino de vuelta se interrumpa por la falta de cumplimiento del proceso presupuestario, por la existencia de una administración fraudulenta en la solución del gasto público e incluso por la ilegitimidad de origen o de ejercicio del administrador. Aún no hemos terminado de lograr que la cultura tributaria funcione en este ámbito, es decir, que tengamos una adecuada “culturización tributaria de la dirigencia” empresarial, sindical, política, cultural, etc., y que incluya tanto la esfera estatal como también la política, y que signifique un pacto colectivo de que el dinero recaudado será usado en actividades legítimas, eficientes y eficaces.

En cuanto al camino de ida, que en estricto es el ámbito de desarrollo del fenómeno tributario, este se puede interrumpir por la llamada evasión tributaria, que se encuentra incentivada por medidas injustas o por sistemas tributarios enrevesados y complicados.

Hay quienes creen que la tributación debe ser mínima (pocos tributos, con alícuotas bajas e iguales) y focalizada en tributos indirectos, para lo que necesariamente debe recortarse el gasto estatal, priorizando el que corresponde a inversión (infraestructura caminera y otros). Otros creen que aún puede elevarse la presión tributaria, priorizando el cobro de impuestos directos, pues las necesidades comunes son aún grandes y el gasto estatal sigue siendo insuficiente, especialmente en las zonas del interior del país, donde el mercado se ve dinamizado fundamentalmente por la demanda de los trabajadores estatales.

Siguiendo la primera postura se forjaron las reformas tributarias emprendidas en América Latina en la década de 1990, buscando recuperar la base tributaria y los ingresos fiscales en el más breve lapso y con la mayor eficiencia posible, para lo que había que echar mano a los sectores más relacionados con la economía formal. Por eso se generó un proceso de simplificación de la tributación de las empresas y personas naturales, dejándose de lado la fiscalización sobre los ingresos de los ciudadanos (más allá de las rentas del trabajo) por lo costoso que significaba para las Administraciones Tributarias, especialmente por la poca información disponible sobre los ingresos o movimientos comerciales de aquellos. En buena cuenta, por más de una década se apostó a un modelo de recaudación tributario conforme al cual se centraban los esfuerzos en la tributación al consumo o a la propia tributación de las rentas empresariales. Como consecuencia de ello, hoy es claro que el sistema tributario de nuestras economías es distinto al de los países industrializados, pues la participación de los impuestos al consumo sobre el total de los ingresos tributarios es muy alta y la recaudación de los impuestos a la renta, especialmente sobre personas físicas, representa una fracción mucho menor del PBI que en los países de la OCDE, y están centrados en un pequeño sector de la población.<sup>103</sup>

---

<sup>103</sup> Luis Durán Rojo, EL FINANCIAMIENTO ESTATAL Y LA RECAUDACIÓN EN EL PERÚ

Hoy la tendencia es seguir el segundo enfoque, para extender la recaudación hacia el sector informal y, por eso mismo, volver la mirada sobre la tributación de las personas físicas, no solo con la finalidad de promover mayores ingresos tributarios, sino para tratar de compensar la dispareja distribución del ingreso que existe. En el fondo, se trata de combatir el gran problema de la “informalidad tributaria” que como fenómeno complejo, tiene que ver con un tema cultural ligado con el sentido de relación del ciudadano con su Estado.

Un ciudadano que no valora su Estado, bien porque nunca estuvo presente en los momentos trascendentes de su vida porque fue formándose –por los medios de comunicación, escuela, familia, etc.– bajo la idea de que el Estado es un mal con el que tiene que convivir, no verá la “acción de tributar” como algo positivo o un deber a desarrollar. Pero a su vez, si al frente encuentra un Estado fantasmagórico que tiene a la SUNAT como única, real y seria presencia (que se encarga del cobro de tributos), mantendrá una enorme resistencia cotidiana en su imaginario a la obligación de tributar. La pregunta ¿para qué pagar impuestos si no veo claramente que se invierten en ventajas para mi vida cotidiana? surgirá inmediatamente en la población.

El problema trasciende en el tiempo, si agregamos dos fenómenos importantes sucedidos en el Perú: (i) los sectores excluidos –indígenas básicamente– fueron obligados durante los primeros años de la República a tributar para un Estado que nunca respondió a sus necesidades y que además les negaba la posibilidad de participar en su formación (el Perú debe ser uno de los pocos países en el que muchos de los que tributaban –los indígenas– no eran electores porque eran analfabetos), y, (ii) los grupos políticos han visto siempre que es necesario beneficiar a sectores sociales o productivos exonerándolos del pago de impuestos en lugar de promover su participación en la tributación, lo que de alguna manera los volvería ciudadanos de primer nivel.

Para luchar contra un fenómeno cultural tan amplio, es necesario que haya un proceso de “reculturización” tributaria compuesto por varios niveles, entre otros, una campaña nacional educativa que ligue la tributación al desarrollo y a la construcción de ciudadanía, que suponga que estemos en capacidad de exigir tributar a otros lo que les corresponde (especialmente exigiendo nuestros comprobantes de pago por las compras realizadas) pero que también aprendamos a que es necesario que contribuyamos con los tributos a promover nuestro Estado, lo que sin duda nos hará ciudadanos de primera clase.

Asimismo, se necesita claridad desde el entorno político que haga que nuestros gobernantes no vean el tema tributario como uno que solo dé réditos cuando se establecen beneficios para grupos específicos o sectores de la economía determinados. También se requiere que haya un proyecto concreto que permita que el Estado y las instituciones tributarias funcionen sin presiones de determinados grupos políticos o económicos. Ahora bien, no basta la lucha cultural y la claridad política. También es necesario hacer presencia del Estado, lo que significa, entre otras cosas, que se vea una clara y decidida acción estatal en la lucha contra la evasión. Ello hará que quienes son evasores por asuntos más allá de lo cultural, tengan aversión al riesgo y empiecen a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Por eso, si la tendencia va en el sentido descrito, en los próximos años seguiremos virando hacia una estructura tributaria más justa, en la que sean importantes los siguientes puntos: (i) aumento de los ingresos directos, especialmente el IR, modernizando y eliminando injusticias e inconsistencias técnicas; (ii) una reformulación técnica de los impuestos indirectos, que implique eliminar cualquier tipo de perforación o antitecnicismo; (iii) un esfuerzo por proseguir con el aumento de la base tributaria, generando mecanismos inteligentes y no costosos para incluir a los sujetos o

actividades informales a la formalidad; y, (iv) el combate al narcotráfico, el contrabando y cualquier otra forma de evasión o elusión tributaria.<sup>104</sup>

## 8. LA PROBLEMÁTICA DE LA RECAUDACIÓN EN EL PERÚ<sup>105</sup>

Si bien nuestra Carta Magna no consigna expresamente como deber de los particulares el hecho de contribuir a solventar el gasto público, a fin de alcanzar los fines previstos por el Estado, los tributos – o mejor dicho la recaudación tributaria - resultan ser un mecanismo que en los últimos años ha cobrado importancia, ello frente a la constante necesidad de obtener ingresos, amparándose ello en su creación o modificación.<sup>106</sup>

Resulta en consecuencia pertinente evaluar, las situaciones en las cuales el incumplimiento de las obligaciones tributarias (sean éstas de tipo formal o sustancial) proviene de una intención clara por parte del sujeto obligado (sea este el contribuyente propiamente dicho o el responsable) a fin de obtener un beneficio de manera ilícita, o más bien resulta de una situación no deseada por este último, debiendo recalcar en ello el conocimiento por parte de todos los involucrados de que el hecho de incurrir en las conductas

---

<sup>104</sup> Luis Durán Rojo, EL FINANCIAMIENTO ESTATAL Y LA RECAUDACIÓN EN EL PERÚ

<sup>105</sup> Fiorella Samhan Salgado, El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana En: Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 6 / Número 17 / 2012. Lima Perú.

<sup>106</sup> Artículo 74° de la Constitución Política de 1993: "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.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."

previstas en las normas como contrarias, deviene en una sanción contemplada en cualquiera de los ordenamientos vigentes.

Tomando en cuenta ello, en lo que respecta al ámbito tributario, resulta de suma importancia para los particulares no solo el hecho de conocer las normas que regulan el ámbito obligacional, sino también conocer la magnitud de las sanciones previstas en caso de incumplimiento, ello a fin de no solo evitar estas últimas, sino adicionalmente cuantificar las contingencias que se reflejan en datos con incidencia económica para el sujeto tributario (sea este persona natural o persona jurídica).

Al respecto, creemos necesario analizar la naturaleza de dichas situaciones consideradas como ilícitas en materia tributaria, prestando atención además a su incorporación legislativa y a la aplicación práctica actual, la misma que a todas luces incluye aciertos y desaciertos que tenemos por objeto destacar o cuestionar de ser el caso.

## **9. INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

### **9.1 Conceptos de la infracción tributaria**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 164º del Código Tributario vigente aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, corresponde referir el siguiente concepto: “Es infracción tributaria toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título, o en otra leyes o decretos legislativos”. Etimológicamente “contravención” proviene del latín “contravenire” y significa “obrar en contra de lo que está mandado”. Al respecto, la acepción corriente – al igual que la jurídica - es cometer una “infracción” o “falta”

Para algunos autores como Adolf Schonke, las infracciones son delitos pequeños, de escasa trascendencia social, respecto de los cuales el legislador es benévolo; en atención a los bienes jurídicos por cuya protección debe velar, se considera suficiente una pena - arresto por pocos días, o la imposición de una multa, sanción variable en su monto, según los casos. Este penalista Alemán afirma correctamente que “en la ley penal estos delitos minúsculos se denominan faltas mientras que la ley tributaria los llama infracciones”.

Por su parte Héctor Villegas nos dice que la Infracción Tributaria administrativa “No es en sí misma un acto que ataque directa o inmediatamente los derechos de los gobernados. Si un Estado no necesitase recursos fiscales para lograr su cometido, ninguna norma ética obligaría a pagar tributos, pero si el Estado necesita de esos fondos para cumplir con sus fines, con esa falta de pago se está omitiendo prestar una ayuda justificada y requerida, incurriendo en una ilicitud contravencional al obstruirse la función financiera estatal”

## **9.2 Elementos de la infracción tributaria**

### **a. Acción u omisión**

Consiste en el incumplimiento de la obligación tributaria (“relación-obligación” que existe entre el particular y el Estado). La acción u omisión en qué consiste la infracción tributaria puede consistir tanto en el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, como en el incumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales o económicas. Por otro lado, en relación a los Sujetos es posible referir a las personas naturales o jurídicas que realicen acciones o incurran en omisiones tipificadas como infracciones en la norma tributaria.

### **b. Tipicidad**

La acción u omisión en qué consiste la infracción debe estar tipificada expresamente en una norma legal, vale decir debe estar prevista previamente como tal en la norma legal respectiva, que en este caso resulta ser el referido Código Tributario.

El sustento de tal tipificación debe ser la ley, porque así lo exige y porque así se desprende de la Constitución, en la que el principio de legalidad ha sido sensiblemente robustecido. Las consecuencias derivadas del principio de tipicidad se ponen de manifiesto de esta forma:

- Irretroactividad de disposiciones por las que se tipifican infracciones, sanciones y retroactividad de tales disposiciones cuando son favorables.
- Prohibición analógica de normas y posibilidad de admitir tal expediente cuando se trata de disposiciones favorables.
- Aplicación del principio Non Bis in idem y de aplicación del principio de proporcionalidad en virtud del cual el legislador deberá recurrir a la intervención represiva sólo en aquellos supuestos en que no fuese posible obtener la reparación y restauración del orden jurídico a través de otros procedimientos.

### **c. Antijuricidad**

La acción u omisión en qué consiste la infracción constituye una lesión de determinados bienes asumidos como objeto de protección por el ordenamiento jurídico. En ello se sustenta que el autor de la infracción deba sufrir el reproche jurídico y asumir las consecuencias sancionadoras asociadas a la infracción.

Sin embargo, en determinados casos, el propio ordenamiento prevé que no habrá lugar a responsabilidad por infracción tributaria, por entender que no procede un reproche a su autor, atendidas las circunstancias concurrentes.

#### **d. Culpabilidad**

Tiene existencia por tratarse de hechos reales más no relevancia en el campo de los “Ilícitos Administrativos”. El artículo 165º del Código Tributario señala que “La infracción será determinada en forma objetiva.....”. La determinación objetiva de la infracción significa que para la configuración de la infracción se toman en cuenta sólo los hechos, sin considerar el elemento intencional del sujeto infractor (dolo o culpa).

No obstante ello, es importante destacar que las causales de duda razonable y duplicidad de criterio (anteriormente citadas), son claras excepciones a la regla de la determinación objetiva de las infracciones. Como ya se ha explicado, la infracción tributaria se determina objetivamente pero existen eximentes de responsabilidad que consideran algunos supuestos concretos como:

- Duda razonable en la Interpretación de la norma (Art. 170º, inc.1 del Código Tributario): Producto de la interpretación equivocada de la norma no se paga la deuda tributaria. En este caso existe una norma aclaratoria.
- Duplicidad de criterio (Art. 170º, inc. del 2 Código Tributario): Existencia de dos pareceres tributarios diferentes, uno anterior y el otro reciente, si el contribuyente se inclina por el anterior que le es más favorable, no puede ser sancionado como infractor, por cuanto esa era la opinión del Tribunal Fiscal y aunque ya no sea seguida impide sancionar su seguimiento como infracción

Por otro lado, los pronunciamientos jurisprudenciales han sido claros y precisos. Sobre el particular, previamente, corresponde referir que si bien dicha jurisprudencia no resulta “reciente”, la misma refiere supuestos que la misma Administración Tributario ha pretendido regular internamente de manera progresiva (disposiciones de tipo administrativo – Resoluciones de Superintendencia y Circulares siendo más precisos).

**a. Hecho fortuito o fuerza mayor:**

RTF N° 11454 de 26-04-1976.- En este caso se dejó sin efecto la sanción por no llevar la contabilidad en razón de haberse incendiado el local de la empresa destruyéndose su documentación

**b. Hecho imputable a la administración tributaria:**

RTF N° 2478 07-02-1967.- En este caso se levantó la multa por no exhibir libros en razón de que al tiempo de exigirlos estos se hallaban en poder de la propia Administración Tributaria quien era la que los exigía.

**c. Error de hecho o de derecho:**

Expediente N° 011-2007-CLC Comisión de Libre Competencia – INDECOPI.- En este caso se verificó que “la acción realizada por la infractora ha creado un peligro jurídicamente desaprobado. La verificación de que la información falsa fue entregada a un órgano funcional, origina un peligro jurídicamente reprochable por el hecho de impedir o dificultar la labor encargada legalmente a la administración pública”.

## 10. LA INVOCACIÓN DE LA SOLIDARIDAD COMO CRITERIO PARA ORIENTAR LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL

La jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional peruano es todavía más grave en tanto la legitimación inspirada en el Estado Social y la solidaridad sirven para legitimar medidas antielusorias.

Cuando se habla de instrumentos para combatir la elusión fiscal, el catálogo de los mismos suele exponerse al hilo de la diferenciación entre las llamadas cláusulas especiales y las denominadas cláusulas generales. Podemos considerar cláusulas especiales, específicas o ad hoc, aquéllas dispuestas en la ley para un supuesto concreto, y que pueden adoptar las formas de hechos imposables complementarios, presunciones o, incluso, ficciones tributarias. Por su parte, las cláusulas antielusorias generales pueden ser definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. Estas cláusulas generales son de expresión abierta y abstracta y aparecen previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos. En ello se diferencian de las “cláusulas específicas” o ad hoc. Son modelos de este tipo de cláusula el art. 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, la cláusula de conflicto del artículo 15 de la Ley General Tributaria española. Distinto es el supuesto de la Norma VIII del Código Tributario de Perú que, como ya manifestamos en otra ocasión, no contiene una norma antielusiva de carácter general sino que sólo permite hacer frente a la simulación ilícita.<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> Véase al respecto nuestro trabajo “Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Texto Preliminar del Código Tributario Peruano”, publicado en la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario de 2006.

Pero todos los mecanismos para hacer frente a la elusión son potestades funcionales atribuidas específicamente por la ley. La Administración no podrá desconocer las fórmulas utilizadas por los particulares si no es aplicando estas cláusulas y sólo si están previstas en la ley. De lo contrario se vulnerarían las exigencias de tipicidad que han de inspirar la creación de obligaciones tributarias.

Recordemos que la tipicidad legal es una consecuencia, en primer lugar, de un planteamiento formalista de la teoría de la norma. Sobre las bases del formalismo kelseniano, la concepción de la norma como un juicio hipotético, vinculado a la verificación de un presupuesto de hecho, permite hablar del concepto de “hecho generador” y de “hipótesis de incidencia”. Desde esta perspectiva, la norma sería expresión objetiva de una proposición formulada por el legislador, contenido de la ley entendida en su acepción formal.

Por lo demás, la intensidad de la acción tipificadora será más o menos importante en función del objeto de la hipótesis normativa, o, lo que es lo mismo, del “comportamiento que la orden jurídica espera del sujeto pasivo”, dependiendo que nos encontremos ante un ordenamiento limitado a regular las conductas queridas por los particulares y cuyos mandatos responden al modelo deóntico de un deber ser meramente permitido (el *Wollen-dürfen* a que se refería JELLINEK), o ante un ordenamiento orientado a imponer conductas (*Wollen-können*), que vamos a calificar como ordenamiento de injerencia. Son ordenamientos de injerencia los ordenamientos penal y tributario.<sup>108</sup>

En las normas de injerencia, entre las que se incluyen las tributarias, el contenido normativo está directamente vinculado a acciones positivas de los poderes públicos. En el caso fiscal, desde postulados liberales se entiende

---

<sup>108</sup> JELLINEK, G., *Sistema dei diritti pubblici subbietivi*, S.E. Libreria, Milano, 1912, pags. 60 y ss.

MICHELI, G.A., “*Appunti sull’interpretazione e l’integrazione delle Legge Tributarie*”, *Studi in onore di Giuseppe Chiarelli*,

que hay una “libertad fiscal”, que la intervención tributaria vendría a menoscabar, y que se traduce, en palabras de MICHELI, en un “derecho subjetivo a la libertad y, por lo mismo, a la integridad del propio patrimonio”. Pero el Estado Social genera un tipo de norma interventora, frente a la cual las exigencias de tipicidad deben ser especialmente rigurosas.<sup>109</sup>

A partir de esta tipología normativa “interventora”, podemos admitir una especie de normas de ordenación e imposición de conducta. En esta clase de normas la tipicidad responde a exigencias de previsibilidad y determinabilidad, que expresan la vertiente objetiva del principio de seguridad. La previsibilidad se articula, desde nuestro punto de vista, como un derecho a la previsión objetiva por los particulares de su propia situación jurídica, que en materia tributaria serán las obligaciones tributarias, deberes y sanciones previstas para caso de incumplimiento. Sólo la posibilidad de prever consecuencias genera la necesaria confianza, cuya protección, constituye parte importante del contenido sustancial de la seguridad jurídica. La tipicidad como técnica al servicio de la seguridad jurídica en los ordenamientos de injerencia supone la delimitación a través de la norma de las características objetivas del hecho gravable, de modo que exista un conocimiento previo del ciudadano acerca de las consecuencias jurídicas de sus actos. Tales consecuencias deberán estar fijadas en una norma jurídica que, por definición, será general y abstracta. La tipificación es un producto de la abstracción jurídica; las disposiciones de la norma de injerencia tienden a generalizar para contener todos los supuestos de hecho iguales, al margen de quien sea el sujeto que los haya realizado. La tipicidad es así una garantía de que las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar previstas en reglas abstractas.

Y es que en los ordenamientos de injerencia la acción tipificadora es el principal instrumento de seguridad pues se trata de ordenamientos de “intervenciones tasadas”, en la esfera personal o patrimonial del ciudadano.

---

<sup>109</sup> Giuffré Editore, Milano, t. IV, pag. 3724.

La tipificación, independientemente de cómo se lleve a cabo, es en sí misma una vía de seguridad porque sólo podrán imponerse las consecuencias penales o tributarias en los supuestos expresamente tipificados.<sup>110</sup> Y debe afectar a todos los deberes fiscales; tanto a las obligaciones positivas de dar una cantidad de dinero que afecta a los obligados tributarios como a los deberes impositivos de hacer que afectan al propio deudor tributario o a terceros.

No es posible entrar ahora en la cuestión de si la tipificación exige arquetipos rígidos o arquetipos abiertos y también el tema recurrente de si es compatible la tipicidad con el recurso a conceptos jurídicos indeterminados. Estaríamos ante la disyuntiva de si el tipo requiere conceptos cerrados cuyas notas definitorias se consideren rígidas y no graduables, o si bien caben tipos flexibles, incluso tipos indeterminados, dotados de lo que la propia doctrina alemana denomina “margen de apreciación” – Beurteilungspielraum – a favor del aplicador. La opinión del Tribunal Constitucional español parece ser favorable a esta última opción, ya que en su sentencia 305/1993, de 25 de octubre, admitió que, en materia penal, el principio de reserva material de ley no impediría la utilización de conceptos jurídicos indeterminados. Pero, además, la tipicidad no es incompatible con la inclusión en la norma de conceptos jurídicos indeterminados, ni tampoco con el recurso a técnicas interpretativas que busquen el verdadero fin de la norma más allá de sus términos literales. Por tanto, la lucha contra la elusión fiscal no puede llevarse a cabo desconociendo las exigencias de la tipicidad tributaria. No cabrá, pues, atribuir a la Administración tributaria ninguna genérica capacidad para atacar la elusión: ésta deberá llevarse a cabo a través de formas tasadas previstas en la ley.

En este sentido, hay que hacerse una serie de preguntas sobre cuál es el verdadero fundamento de la lucha contra la elusión fiscal, esto es, qué es lo

---

<sup>110</sup> LOBO TORRES, R., Tratado de Derecho Constitucional Financeiro e Tributario, Vol. III, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1999, pag. 4.

que legitima que el ordenamiento jurídico disponga de una potestad para declarar un acto o negocio elusivo, aplicando el negocio que debió de realizarse y erosionando así las exigencias de tipicidad del ordenamiento tributario, al gravar un hecho o acto distinto del realizado.<sup>111</sup>

La legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal y su reconocimiento como expresión de un interés público parece, en principio, evidente. Podemos fundamentar esa facultad de luchar contra la elusión en que la Administración puede y debe atacar la violación indirecta de las leyes tributarias. Sólo en este sentido el Tribunal Constitucional español ha procedido a una genérica legitimación de la lucha contra la elusión en la necesaria “solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos. Así, en el conocido FJ Tercero de la sentencia de 76/1990, de 26 de abril, el Tribunal Constitucional español legitimaba los instrumentos de lucha contra la defraudación, conocida genéricamente como “fraude tributario” argumentando que de no existir estos instrumentos a favor de la Administración, “se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”, pues “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

Esta sentencia ha sido muy criticada, entre otras cosas por reducir a un puro interés fiscal la diversidad de intereses públicos tutelados en el deber de contribuir. La idea de interés fiscal ha sido una creación de la jurisprudencia de la Corte Costituzionale italiana en la sentencia 45/1963, quedando conceptualizado como “interés general a la recaudación de los tributos”.

Pero además, como dice SANCHEZ SERRANO, es una resolución que empuja a una confusión “de bulto e impropia” entre “justicia en la tributación” y “eficacia recaudatoria”, al identificar la exigencia constitucional de justicia

---

<sup>111</sup> Sobre el concepto de “potestad”, como “poder deber” o “poder-funcional”, MORTATI, C., Istituzioni di Diritto Pubblico, op. cit., pag. 188; CARNELUTTI, F. Teoría General del Derecho, trad. de Carlos García Posada, Madrid, 1941, pags. 173-179.

tributaria con la lucha contra el fraude fiscal.<sup>112</sup> En una similar línea de crítica a la sentencia 76/1990, GARCIA AÑOVEROS llega a tachar de “despótica” la doctrina sentada por la misma, entre otras cosas porque “la lucha contra el fraude no es un mandato de la Constitución”.<sup>113</sup>

En realidad, la lucha contra la elusión fiscal, entendida en el sentido figurado de “violación indirecta de la norma tributaria” sólo puede tener su justificación constitucional en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en la igualdad y generalidad, que la Constitución española recoge en el artículo 31,1. Y en concreto, será la expresión de la generalidad tributaria la que justifica la adopción de potestades que permitan atacar la elusión.<sup>114</sup> Cualquier invocación que se haga a la solidaridad debe pasar por estos principios.

En una línea jurisprudencial mucho más acertada que la que representó la citada sentencia 76/1990, así lo ha venido poniendo de manifiesto el Tribunal Constitucional de España en diversas sentencias. Al margen de algunos pronunciamientos iniciales, no claramente tajantes al respecto –así, la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 5º) -, nos encontramos, por ejemplo, con la sentencia 50/1995, de 23 de febrero, para la cual “la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el

---

<sup>112</sup> Lo que para SANCHEZ SERRANO, L., ha llevado a que la sentencia haya subvertido radicalmente el orden de relaciones que deben cabalmente existir entre la Administración tributaria y los ciudadanos: “Los españoles ¿súbditos fiscales ? (I) ”, Impuestos, I, 1992, pag. 241.

<sup>113</sup> GARCIA AÑOVEROS, J., “Una nueva Ley General Tributaria: problemas constitucionales”, en Garantías Constitucionales del Contribuyente, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pag. 104. Véase también, CHECA GONZALEZ, C., Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis Jurisprudencial, Lex Nova, Valladolid, 1999, pags. 33 a 37.

<sup>114</sup> Señala CUBERO TRUYO, A., que “el fraude representa la quiebra de la generalidad, a la vez que la generalidad (y la imposibilidad consiguiente de un control exhaustivo”) alimenta las vías de fraude”, La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional), Marcial Pons, Madrid, 1997, pag. 33.

art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático...” (FJ 6º). En la sentencia 164/1995, de 13 de noviembre se proclama que “...las relaciones tributarias son, por naturaleza, masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública”. Para añadir, en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, que cualquier alteración en el régimen del tributo “repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes” (FJ 9º). Más recientemente, en la sentencia 46/2000, de 17 de febrero, el TC reconoce de manera expresa la “necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos...” (FJ 6º).

La razón última de estas justificaciones de la lucha contra la elusión fiscal radica, en las exigencias de capacidad económica que limita la contribución de cada cual a la riqueza que ponga de manifiesto, pero también exige que contribuyan todos los que pongan de manifiesto capacidad contributiva. La solidaridad, como dice el Tribunal Constitucional, sólo tiene sentido como solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica, es decir, sólo tiene sentido en el marco de la capacidad económica.

La solidaridad está presente también en el interés general o interés recaudatorio, propio del Estado Social. Así el fundamento de la política contra la elusión radicará en la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, en tanto interés público y sobre la base de la contribución de “todos” al sostenimiento de los gastos públicos. A partir de aquí podría afirmarse que las exigencias impuestas por el enorme volumen de gasto público “estructural”, inherente al Estado del Bienestar, son objeto de protección en las fórmulas constitucionales que tutelan el Estado Social.

Lo que requiere tutelar un volumen de recursos necesarios para hacer frente a ese gasto. Eso es lo que explicarían expresiones como las contenidas en este FJ Tercero de la Sentencia española del Tribunal Constitucional 76/990, según la cual “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros”, lo que, a su vez, justifica flexibilizar los imperativos de tipicidad y seguridad jurídica para que la Hacienda Pública lleve a cabo una aplicación analógica del tributo. Son argumentos inspirados en la idea de un “volumen teórico de recaudación”, a repartir entre todos los ciudadanos, que sería necesario para financiar el gasto público en un Estado Social. En el trasfondo se sitúa el denominado interés fiscal, pero no como una singular expresión del interés general, sino como manifestación de un interés a la recaudación.

Sin embargo, no es aceptable defender que la Administración puede luchar contra la elusión porque existe un bien jurídico que es un volumen teórico de recaudación necesario para sufragar los servicios del Estado Social. Como señala RODRIGUEZ BEREIJO, afirmaciones como la citada de la sentencia 76/1990, no deben dar pie a entender que el interés fiscal se asuma por la Administración Tributaria para justificar la comodidad, la arbitrariedad o la irracionalidad en su actuación.<sup>115</sup>

A pesar de la aparente contundencia de manifestaciones como la que dice que la persecución del fraude tiene un fundamento solidario porque si unos no pagan tendrán que pagar los demás, es evidente que, en el orden tributario, no existe una regla general de obligatoriedad que afecte a todos los ciudadanos, sino que el conjunto de potenciales obligaciones tributarias responden a concretas y singulares decisiones del legislador, vinculadas a hechos, actos o negocios de los particulares. Y aunque la función del principio de capacidad económica sea la de “buscar la riqueza allí donde la

---

<sup>115</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, A., “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico” (II Parte) , op. cit., pag. 22.

riqueza se encuentre” – sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º -, ningún acto o negocio es por naturaleza, generador del tributo, al margen de la decisión del legislador de tipificarlo.

Aunque parezca una obviedad recordarlo, en el Derecho Tributario, el número de obligaciones tributarias depende del número de hechos imponibles que se realicen. En España, el Informe de la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria se ve también en la obligación de rememorar esta circunstancia al tratar el fraude de ley: “...en Derecho fiscal la aplicación de un impuesto viene determinada por la realización del respectivo hecho imponible definido en el correspondiente supuesto legal”. Al igual que también tuvo que recordarlo en los años ochenta en Gran Bretaña la Cámara de los Lores, al resolver el caso Duque de Westminster, afirmando que “el contribuyente debe resultar gravado por los hechos imponibles que ha realizado efectivamente, no por los que habría podido hacer”

Las obligaciones tributarias son las que son y los ingresos derivados de ellas son también los que son, y dependerán del volumen de actividad económica de los particulares, expresado en la realización de los distintos hechos imponibles tipificados en las leyes. Si la realización de un concreto hecho imponible se evita, sencillamente no surge la obligación tributaria sin que nadie, en el conjunto de la colectividad, deba responder por ello. Y sin que se puede pretender exigir el tributo atendiendo a ningún principio de solidaridad. Como dice el Informe de la Comisión, “ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro ni le manda realizar un hecho imponible determinado”. Por eso, cuando se dice que “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros”, se refiere, precisamente, a que no se pague cuando se deba pagar, esto es, cuando se incumpla la obligación tributaria, pero no a los casos en que a través de algún modo de elusión, se evita el nacimiento de la obligación tributaria.

El principio de tipicidad de las normas tributarias imposibilita que la Administración, según su criterio e invocando cualquier principio, sea la solidaridad o la justicia, aparezca dotada de un poder libérrimo para recalificar los actos, hechos o negocios. De manera que, cualquier medida contra la elusión debe aparecer expresamente prevista en la ley, pues a estas medidas o “cláusulas” debe exigírsele también la tipicidad que se requiere de las obligaciones tributarias.

O, lo que es lo mismo, la capacidad contributiva y la igualdad vinculan de forma inmediata al legislador. Sólo vinculan a la Administración Fiscal de forma mediata, a través de las normas legales aprobadas por el legislador con respeto a las exigencias de legalidad y tipicidad tributaria. Es la ley la que debe realizar los principios de justicia fiscal. No cabe que la Administración persiga por su cuenta la justicia fiscal al margen de los instrumentos típicos contra la elusión tributaria. Y menos aún, cabe que el Tribunal Constitucional lo legitime haciendo una genérica e infundada invocación al principio de solidaridad.

El deber de contribuir incluye no sólo el deber de pagar tributos sino también el deber de colaboración que haga posible que los ciudadanos colaboren con la fiscalización tributaria, brindando información tributaria sobre terceros lo que tendrá como consecuencia una mayor recaudación tributaria. En todo Estado Social y Democrático, en el cual el sistema tributario cumple una función esencial, todos los ciudadanos contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, entendiéndose por esto: “el deber de contribuir”.

Actualmente en la Constitución Política del Perú (1993), no está explícito el deber de contribuir; sin embargo, podemos observar que en las doce (12) últimas Constituciones Políticas que ha tenido el Perú, solo apareció éste principio en cuatro de ellas: Art.12° de la Constitución de 1826, Art.61° de la Constitución de 1867, Art.12° de la Constitución de 1920 y Art.77° de la Constitución de 1979. El Tribunal Constitucional considera que el derecho

fundamental de propiedad vinculado a la materia tributaria no tiene un carácter absoluto sino que debe ser ponderado con el deber de contribuir.

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, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria.

El deber de contribuir es un principio constitucional implícito en nuestro ordenamiento jurídico, y además tiene sus cimientos en el deber de solidaridad, que tiene como fin la colaboración de todo ciudadano con el estado, en su Política Tributaria, que lo desarrolla a través de la SUNAT, mediante los mecanismos de: fiscalización tributaria, recaudación fiscal y la lucha contra el fraude de ley y la evasión fiscal; implicando la colaboración o cooperación de terceros en proporcionar información.

El sistema de detracciones se ha creado con el fin de combatir la elusión tributaria y la informalidad existente en la sociedad, razón por la cual se encuentra en constante revisión y confrontación con la realidad jurídica. Es así que la regulación del sistema de detracciones, presenta algunas limitaciones, tal como no haber contemplado explícitamente en la Constitución Política del Perú el deber de colaborar que tenemos los ciudadanos con el Estado y el de luchar contra la elusión tributaria para el bienestar de la sociedad en general. Sin embargo el Estado además debe dictar reglas claras que sean viables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y no se conviertan en normas abusivas que sólo haga que las empresas formales cumplan con estas obligaciones y se siga agrandando la brecha de informalidad en nuestro país.

El Sistema de deducciones se ve afectada por Incumplimientos, empirismos normativos y empirismos aplicativos, que están relacionados causalmente por el hecho de que los responsables no aplican las disposiciones de la Constitución Política del Perú de 1993, el Código Civil y el Decreto legislativo Nro. 940; o porque no se han considerado algunos conceptos básicos (principios, doctrina) que orientan al derecho tributario; o por no haberse tenido en cuenta a la legislación comparada de España y de Italia sobre el deber de colaboración tributaria, entre otras.

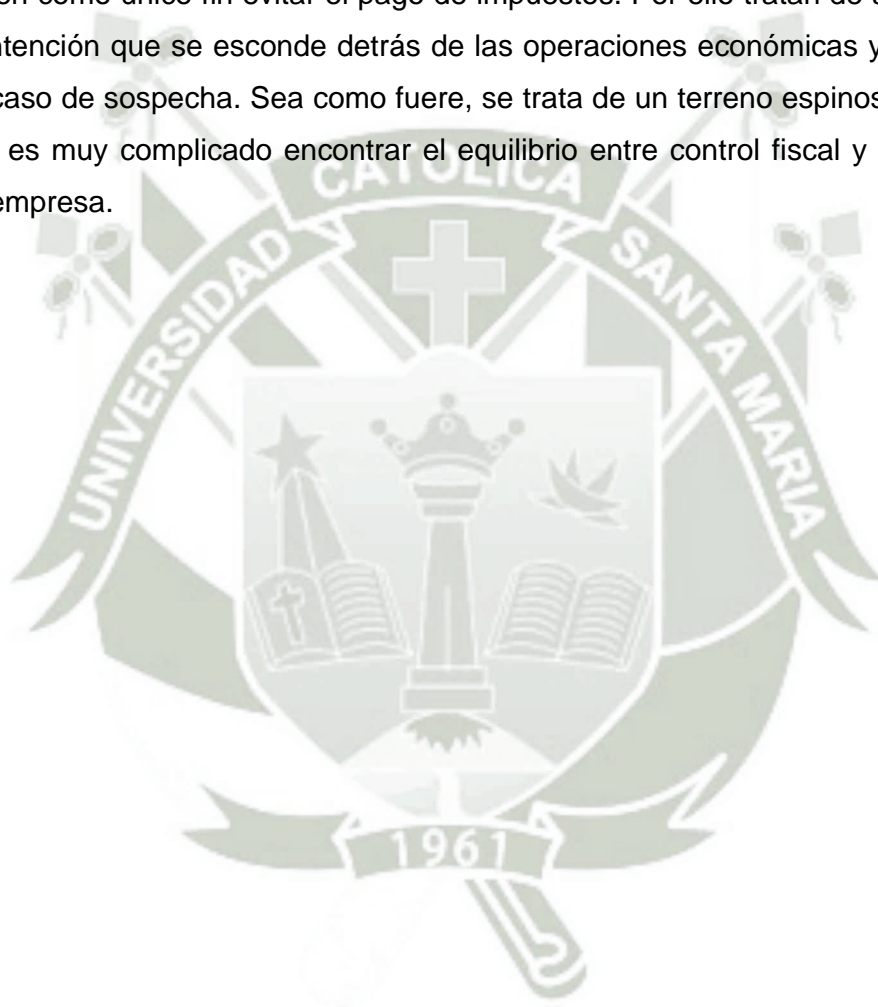
La elusión fiscal puede ser practicada por cualquier persona, que cuente con un asesoramiento legal y tributario adecuado. Pero son las multinacionales y entidades financieras las que por lo general más se benefician de ella, al disponer de la estructura internacional y los recursos necesarios para poner en marcha auténticas estrategias de ingeniería fiscal. Como hemos dicho, la elusión fiscal no es un delito, pero es fácil comprender que no es vista con agrado por las autoridades tributarias. Al fin y al cabo por culpa de ella éstas pueden llegar a perder una parte importante de su recaudación. Por ello no es de extrañar que traten de combatirla con todos los medios a su alcance.

Las principales actuaciones están dirigidas a eliminar posibles vacíos legales que favorezcan la elusión. Esto se consigue bien modificando la ley original o complementándola con reglamentos de carácter administrativo. Algunos países van más lejos y han establecido normas generales antielusión. Estas medidas son generalmente muy criticadas por la comunidad económica y financiera. Es así porque en el afán de poner freno a la elusión fiscal, muchas veces se dañan intereses comerciales y se atenta contra la libertad de inversión y la libre circulación de capitales.

La eficacia de este tipo de medidas también resulta cuanto menos dudosa. Teniendo en cuenta que los paraísos fiscales cuentan con legislaciones especiales que no obligan a revelar la identidad de los propietarios y

accionistas de las sociedades, éstos en muchos casos simplemente han optado por la ocultación de sus operaciones.

Las Autoridades por otro lado defienden la legitimidad de las medidas contra la elusión fiscal, argumentando que son necesarias para impedir abusos. Entienden que una serie de actuaciones encadenadas, aun siendo todas legítimas, pueden llegar a constituir delito si son de naturaleza “artificial” y tienen como único fin evitar el pago de impuestos. Por ello tratan de adivinar la intención que se esconde detrás de las operaciones económicas y actuar en caso de sospecha. Sea como fuere, se trata de un terreno espinoso en el que es muy complicado encontrar el equilibrio entre control fiscal y libertad de empresa.



## CAPÍTULO III

### RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS PROCESOS DE FUSIÓN Y ESCISIÓN DE LAS EMPRESAS

#### 1. CONCEPTOS PRELIMINARES

La Ley General de Sociedades del Perú (LGS), bajo la denominación “reorganización de sociedades”, regula diversos procesos susceptibles de ser comprendidos en este concepto genérico, tales como las transformaciones, fusiones, escisiones y la “reorganización simple”.

Como señala Enrique Elías<sup>116</sup> “reorganizar significa organizar una cosa de manera distinta y de forma que resulte más eficaz. Es un término que comprende mejor, en nuestra opinión, a la integridad de las operaciones societarias que nos ocupan, pues se refiere a la adopción de organizaciones integrales y muchas veces múltiples, que resulten las más eficaces, y no solamente a cambios de estructura, de forma, de especie, de modelo o de sustancia. Son mutaciones que comprenden todo ello y no solamente uno o más de esos aspectos”.

De las figuras mencionadas, resulta relevante el análisis de las implicancias tributarias de los procesos de fusión, escisión y reorganización simple, ya que en dichos casos se producen transferencias patrimoniales que involucran activos y pasivos, por lo que podrían dar lugar a la generación del Impuesto a la Renta y de tributos indirectos como el Impuesto al Valor

---

<sup>116</sup> ELÍAS, Enrique; “Derecho Societario Peruano - La Ley General de Sociedades del Perú”; Tomo III; Editora Normas Legales; Lima 1999; p. 878.

Agregado. No es el caso de la transformación de sociedades en la que sólo se produce un cambio en el modelo societario de la persona jurídica y, por tanto, no existe transmisión de bienes ni generación de plusvalías sujetas a imposición. Tampoco conlleva una modificación de la participación porcentual de los socios en el capital de la sociedad sin su consentimiento expreso, salvo los cambios que se produzcan como consecuencia del ejercicio del derecho de separación.

Ahora bien, considerando la distinción conceptual entre “fusiones” y “adquisiciones”, conviene distinguir el tratamiento tributario aplicable a las fusiones y escisiones del que corresponde a las reorganizaciones simples. A fin de comprender el tratamiento fiscal aplicable a cada una de las figuras antes mencionadas y entender la razón por la cual la reorganización simple será tratada en el rubro de “adquisición de sociedades”, es conveniente efectuar una breve delimitación conceptual de cada una de estas instituciones para determinar su naturaleza jurídica.

## **2. LA FUSIÓN**

De las distintas modalidades de reorganización empresarial, la fusión es quizá la más empleada como herramienta de crecimiento y competitividad. Por ello resulta comprensible que la doctrina haya analizado profusamente esta fórmula de concentración de empresas, con el fin de delimitar su naturaleza, características, modalidades, efectos y tratamiento legal aplicable.

Pese a existir distintas definiciones del concepto de “fusión”, todas ellas coinciden en considerarla como aquella modalidad de reorganización empresarial originada por una decisión de tipo económico, a través de la cual dos o más empresas, con personería jurídica independiente y patrimonio propio, deciden unificarse conformando una sola.

Barboza Beraún define a la fusión como “un mecanismo que implica la concentración de patrimonios de dos o más sociedades jurídicamente independientes, sea de naturaleza civil o mercantil, previa disolución de alguna(s) de ellas. En principio, la estructura tradicional que advertimos en las fusiones es la creación de una nueva sociedad como consecuencia del aporte global del patrimonio (activo y pasivo) de las empresas involucradas.

Esta nueva sociedad desarrollará sus actividades sobre la base del patrimonio neto contable resultante de los aportes de las empresas y, sus accionistas, sean personas naturales o jurídicas, se distribuirán las acciones en proporción al valor que hayan determinado para cada una de ellas en el acuerdo de fusión”.<sup>117</sup>

Otaegui señala que “la fusión como institución propia del derecho de las personas jurídicas se caracteriza por implicar la unificación de dos o más personas jurídicas en una sola”, precisando que “en el campo del derecho de las sociedades la fusión es una de las vías por la que se instrumenta la concentración de empresas, obteniéndose la unión económica y jurídica de las respectivas sociedades”.<sup>118</sup>

Resumiendo las definiciones doctrinarias que giran en torno a este concepto, Uría, Menéndez e Iglesias Prada sostienen que “la fusión es una operación jurídica que afecta a dos o más sociedades, y que conduce a la extinción de todas o de algunas de ellas y a la integración de sus respectivos socios y patrimonios en una sola sociedad que las absorbe o en una sociedad de nueva creación”.<sup>119</sup>

---

<sup>117</sup> BARBOZA, Sergio; “Reorganización corporativa en las empresas del sistema financiero: las fusiones”. En: *ius et veritas*. Año IX, N° 19 (diciembre, 1999); p. 133.

<sup>118</sup> OTAEGUI, Julio C.; “Fusión y escisión de sociedades comerciales”; Editorial Ábaco de Rodolfo Desalma; Buenos Aires 1981; p. 39.

<sup>119</sup> URÍA, Rodrigo, MENÉNDEZ, Aurelio e IGLESIAS PRADA, Juan Luis. “Fusión y escisión de sociedades”. En: HUNDSKOPF, Oswaldo. “Las relaciones de canje en las fusiones y escisiones de sociedades”. En: *Advocatus*. N° 13 (diciembre, 2005); p. 200.

Sobre la base de las definiciones citadas, puede sostenerse que las fusiones producen tres consecuencias principales: i) la unión de socios que se concreta con la emisión a favor de los accionistas de las sociedades que se extinguen, de acciones emitidas por la sociedad que se constituye o de la absorbente; ii) la transferencia a título universal de patrimonios, lo que permite la integración o confusión de los mismos en una misma sociedad;<sup>120</sup> y, iii) la extinción de las sociedades fusionadas, lo cual implica que, dependiendo de la modalidad de fusión elegida, alguna o todas deberán extinguirse sin pasar por un proceso de liquidación previo.

Los efectos de toda operación de fusión, ya sea que se trate de una fusión por absorción o de una fusión por incorporación, pueden resumirse en que, en ambas modalidades, “los activos y pasivos de la(s) sociedad(es) se transfieren en bloque y a título universal a una nueva sociedad o a una preexistente, generando en el primero de los casos la extinción de todas las sociedades que participaron en la fusión y la constitución de una nueva sociedad incorporante y, en el segundo de los casos, la continuidad de la sociedad absorbente y la extinción de las sociedades absorbidas; y, en ambos casos, la entrega en contraprestación de acciones o participaciones sociales de la nueva sociedad o de la sociedad absorbente a los socios de las sociedades que se extinguen”.<sup>121</sup>

---

<sup>120</sup> Garrigues y Uría señalan que “el principio de la sucesión universal ayuda eficazmente al traspaso patrimonial de una a otra sociedad al permitir que los distintos bienes, derechos y obligaciones integrantes del patrimonio de la sociedad disuelta se transmitan uno actu. Si no se aceptase este principio, habría que adoptar el lento y dispendioso procedimiento de descomponer la transmisión patrimonial en los singulares negocios jurídicos idóneos para la transmisión de los distintos elementos integrantes del patrimonio (la compraventa, la cesión de créditos, el endoso, etc.), y con ello las posibilidades prácticas de la fusión quedarían reducidas a cero”. (GARRIGUES, Joaquín y URÍA, Rodrigo; “Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas”. Tomo II; 3ª Edición; Editorial e Imprenta Aguirre; Madrid 1976; p. 749).

<sup>121</sup> HUNDSKOPF, Oswaldo; “Las relaciones de canje en las fusiones y escisiones de sociedades”. En: *Advocatus*. N° 13 (diciembre, 2005); pp. 200-201.

Siguiendo dicha línea doctrinaria, el artículo 344º de la LGS define a la fusión como una operación que conlleva la reunión de dos o más sociedades en una sola, a través de dos modalidades diferenciadas: i) fusión por constitución, creación, o combinación; y, ii) fusión por absorción, en la que una o más sociedades son incorporadas al patrimonio de una sociedad preexistente.

### 3. LA ESCISIÓN

La doctrina mayoritaria coincide en señalar que la escisión conlleva una desintegración o parcelación del patrimonio de una persona jurídica en dos o más distintas. Esta modalidad de reorganización empresarial aparece como una antítesis a la fusión, pues resulta enteramente opuesta en su finalidad y consecuencias. Tal y como lo establece Duque Domínguez, “en términos muy generales, la escisión, división o desmembramiento es una fusión al revés. Es la operación inversa de la fusión, (...) con la cual, por ello mismo, no deja de mantener analogía”.<sup>122</sup>

Mientras que en la fusión el objetivo primordial gravita, por lo general, en torno a la posibilidad de generar mayor solvencia financiera, reducción de costos de transacción y mejoramiento de los niveles de producción; en una escisión, el proceso tiende, por el contrario a la descentralización y especialización de la empresa.

Refiriéndonos a lo que la doctrina mercantil entiende por “escisión”, cabe mencionar a Otaegui para quien la misma consiste “(...) en el desdoblamiento de una persona jurídica con el reparto de su patrimonio en varias personas jurídicas, y en el caso de sociedades con la atribución de los socios de la sociedad escidente del carácter de socios de la sociedad escisionaria”.<sup>123</sup>

---

<sup>122</sup> DUQUE, Justino; “Escisión de Sociedades”. En: ELÍAS, Enrique; Op. cit.; p. 786.

<sup>123</sup> OTAEGUI, Julio; Op. cit.; p. 40.

En el mismo sentido, Hernández Gazzo la define como “la transferencia en un solo acto, a una o más sociedades, de uno o más patrimonios netos - conjunto de activos y pasivos- vinculados a una o más líneas de producción, comercialización o servicios”.<sup>124</sup>

Como se ha visto, si bien la escisión aparece como una operación inversa a la fusión, en lo referido a sus efectos, tienen aspectos comunes. Un primer ejemplo de ello es que en la escisión, al igual que en la fusión, la transferencia de los “bloques patrimoniales” se produce en un solo acto, sin necesidad de recurrir a negocios jurídicos singulares para alcanzar dicho propósito. Sin embargo, ello no impide que el legislador mercantil haya optado por definir de forma objetiva y simple lo que debe entenderse por “bloque patrimonial”, de modo que no se exige que éstos configuren unidades económicas o empresariales autónomas, admitiendo incluso la posibilidad de que los mismos estén compuestos únicamente por activos. Así, tal como lo establece Enrique Elías, mientras en las fusiones “encontramos, siempre, una transmisión, de la integridad de todos y cada uno de los patrimonios, en bloque y a título universal”,<sup>125</sup> en las escisiones se permite, por el contrario, la transmisión de elementos patrimoniales aislados.

Una segunda coincidencia entre fusiones y escisiones se encuentra vinculada a la posibilidad que ofrecen ambas modalidades de reorganización empresarial de reagrupar, ya sea a través de la separación o unión, dentro de una misma sociedad a accionistas con intereses similares. Aunque de modo inverso a la fusión, “la escisión es un instrumento útil para la concentración empresarial a través de la descentralización organizativa. (...) Esto no significa que en ciertos casos se utilice la escisión como

---

<sup>124</sup> HERNÁNDEZ; Juan Luis; “Reorganización de sociedades: fusión y escisión”. En: *ius et veritas*. Año VIII, N° 14 (junio, 1997); p. 31.

<sup>125</sup> ELIAS, Enrique; Op. cit.; p. 744.

procedimiento para separar grupos de socios con intereses distintos, lo que implica una desconcentración en razón de consideraciones personales”.<sup>126</sup>

En cuanto a la extinción sin previa disolución de las empresas que forman parte de una operación de escisión, cabe precisar que, al igual de lo que sucede en la fusión, en la escisión total o propia, la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad escidente no acarrea su disolución ni liquidación. Por el contrario, en las operaciones de escisión parcial o impropia, la personalidad jurídica de la sociedad escidente subsiste.

Las dos modalidades de escisión se encuentran recogidas en la LGS: i) escisión propia o total, a través de la cual la sociedad escidente se extingue sin pasar por un proceso de disolución, en tanto la totalidad de su patrimonio se reparte en dos o más sociedades diferentes; y, ii) escisión parcial o impropia, operación por medio de la cual se genera el “desdoblamiento de una persona jurídica sin disolución de la misma, mediante la creación de otra u otras personas jurídicas a las que transmite parte de su patrimonio”.<sup>127</sup> En todo caso, cada vez que la escisión implique la extinción de la personalidad jurídica de alguna sociedad, dicha extinción se llevará a cabo de la misma manera que en la fusión, es decir, prescindiendo de liquidación o disolución.

#### 4. FISCALIDAD DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES

Las fusiones y escisiones generan diversos efectos que son relevantes desde una perspectiva tributaria. Así, la fusión de sociedades origina la transmisión a título universal del patrimonio de la sociedad absorbida (o de aquéllas que intervienen en la constitución de la nueva entidad) y la integración de socios en la sociedad absorbente o en la nueva. En la escisión, también se verifica una transferencia patrimonial y el respectivo canje de acciones entre los accionistas de las sociedades intervinientes.

---

<sup>126</sup> OTAEGUI, Julio C.; Op. cit.; pp. 237-238.

<sup>127</sup> OTAEGUI, Julio; Op. cit.; p. 240.

Las transferencias patrimoniales antes mencionadas pueden dar lugar al surgimiento de impuestos indirectos y especiales que gravan la transmisión de bienes o activos, toda vez que implican un cambio de su propiedad. En materia del Impuesto a la Renta, surge la interrogante si las referidas transferencias patrimoniales generan ganancias susceptibles de ser gravadas con el tributo, esto es, si se consideran realizadas las plusvalías por la diferencia entre el valor que los bienes transferidos tenían en cabeza de la sociedad transferente y el importe en el que se integran a la sociedad adquirente, normalmente a su valor real o de mercado.

Otra incertidumbre se presenta respecto de la posibilidad que en las fusiones y escisiones se transfieran atributos fiscales tales como el derecho al arrastre de pérdidas, deducción de créditos tributarios, entre otros, y -en caso fuera posible- si para ello deben cumplirse ciertos requisitos o limitaciones destinadas a evitar conductas elusivas por parte de los contribuyentes. Finalmente, en lo que respecta a los socios, tienen importancia tributaria los efectos que se derivan de la relación de canje y de las compensaciones que pudieran existir entre éstos al momento de establecer su participación en la sociedad absorbente o en aquélla que se constituya. Sobre el particular, Roque García Mullín señala que “las consecuencias fiscales pueden producirse en relación a la tributación sobre los tránsitos o transferencias patrimoniales puesto que por el juego de las distintas personalidades jurídicas de las sociedades bajo las cuales normalmente operan las empresas, las transformaciones, daciones de capital y aportes que van involucrados en cada una de esas figuras, generan en la mayoría de los casos este tipo de gravámenes. Pero en lo que dice relación con el impuesto a la renta, esa relevancia es igualmente importante, y abarca, tanto al impuesto al nivel de sociedades como en cabeza de las personas físicas que en definitiva sean sus titulares”.<sup>128</sup>

---

<sup>128</sup> GARCÍA MULLIN, Roque; “Manual de Impuesto a la Renta”; Centro Interamericano de Estudios Tributarios - Organización de Estados Americanos; Buenos Aires 1978; p. 183.

En el mismo orden de ideas, Asorey afirma que “las reorganizaciones pueden ser aglutinantes o divisivas, provocando consecuencias tributarias en función de las distintas operaciones que originan”. Agrega que “el fenómeno más importante es la presencia de las plusvalías por los mayores valores asignados a las empresas que se reorganizan y su imposición. De manera que en una reorganización, consistente en una liquidación y posterior formación del ente con aportes, el primer paso puede encontrarse gravado en el impuesto a las ganancias, con el agravante de la facultad del organismo recaudador de supervisar la razonabilidad de los valores asignados”.<sup>129</sup> Resulta claro que las consideraciones de orden fiscal son relevantes en todo proceso de fusión o escisión, con una dimensión tal que incluso podrían originar que las mismas se tornen inviables, atendiendo a los significativos valores de los patrimonios que se transfieren en estos procesos.

Dada la importancia del aspecto fiscal en las fusiones y escisiones, el derecho positivo lo ha regulado en la mayoría de los casos de manera expresa, optando entre diversas alternativas impositivas dependiendo de la orientación filosófica-política de cada Estado, oscilando entre medidas que gravan estas operaciones o que las eximen del pago de tributos, llegando incluso -en ciertos casos- a establecerse tratamientos favorables con el fin de incentivarlas. Dependiendo de ello, tales medidas pueden ser clasificadas como disuasivas, neutrales o promocionales, respectivamente.

Los ordenamientos fiscales que buscan evitar la aplicación de gravámenes tributarios pueden recurrir al uso de exoneraciones, al establecimiento de tasas reducidas o simplemente al diferimiento de los resultados para que las ganancias sean reconocidas cuando los activos transferidos o las acciones recibidas como producto de la relación de canje, se enajenen a terceros con posterioridad a la reorganización.

---

<sup>129</sup> ASOREY, Rubén; “Reorganizaciones Empresariales - Aspectos societarios, fiscales, antimonopólicos e internacionales”; La Ley, Buenos Aires 1996; pp. 24-25.

Los regímenes de neutralidad fiscal pueden ser establecidos de manera amplia abarcando a cualquier tipo de fusión o escisión o en forma restringida, es decir, aplicables sólo para aquellas operaciones de concentración o división empresarial que a cada Estado le interesa promover.

Finalmente, por su temporalidad, los tratamientos impositivos que promueven la realización de fusiones y escisiones pueden establecerse en forma permanente o transitoria, llegando incluso a requerirse, en ciertos casos, de la aprobación previa de la Administración Tributaria (por ejemplo, cuando se transfieren beneficios tributarios específicos para determinados sectores económicos o se ceden convenios de estabilidad tributaria).

Con independencia de la opción elegida por el derecho positivo de cada Estado, interesa conocer cuál es el régimen tributario que debe aplicarse a las fusiones y escisiones en atención a su naturaleza económica y jurídica dentro del ámbito de los diversos tributos que pudieran incidir en estas transacciones, para lo cual deberá tomarse en cuenta el objetivo empresarial perseguido con las mismas, así como las características particulares que el derecho mercantil establece para estas instituciones jurídicas.

Como sostiene Asorey “el principio de neutralidad debe tener sus lógicas excepciones. Así, procesos opuestos como las concentraciones y las escisiones que normalmente tienen distintas finalidades, cuando participan de un fundado propósito de mejorar la rentabilidad y eficiencia de la empresa, deberían tener una reglamentación fiscal que se caracterice por su simplicidad y sencillez, fomentando y facilitando en tales casos los mismos (...) // Además, la legislación tributaria tampoco debe facilitar evasiones de tributos a través de beneficios que impliquen distribuciones encubiertas o ventas de quebrantos”.<sup>130</sup>

---

<sup>130</sup> ASOREY, Rubén; Op. cit.: p. 23.

Efectivamente, el instituto de la reorganización societaria podría ser utilizado por los contribuyentes como un medio para obtener beneficios tributarios indebidos, esto es, efectos fiscales que no resultan acordes con el verdadero objetivo empresarial perseguido. Así, la intención de vender un determinado bien de capital podría encubrirse a través de una escisión con el propósito que la enajenación sea hecha por una compañía vinculada que cuente con pérdidas acumuladas o que tenga un régimen preferencial determinado, reduciéndose así la carga tributaria que normalmente hubiera afectado a la ganancia de capital obtenida.

A fin de evitar tales maniobras elusivas y considerando las premisas que sustentan el régimen de neutralidad fiscal de las reorganizaciones societarias, la ley tributaria debe establecer mecanismos para que la Administración pueda recategorizar aquellas transacciones que se lleven a cabo en forma simulada, a través de negocios indirectos o en fraude a la Ley, pudiendo contar para ello con cláusulas generales anti elusivas o cláusulas especiales establecidas para los casos de reorganización.

En los países latinoamericanos se cuestiona el establecimiento de cláusulas generales anti elusivas destinadas a combatir especialmente los casos de fraude a la ley por la afectación que producen al principio de seguridad jurídica.<sup>131</sup> Adicionalmente, no puede dejar de reconocerse que tal herramienta jurídica resulta sumamente peligrosa en manos de Administraciones Tributarias poco preparadas o de corte extremadamente fiscalista, pues se convertiría en el medio para cuestionar cualquier decisión empresarial que no conduzca a un camino más gravoso para el fisco, incluso si obedece a una planificación fiscal lícita.

---

<sup>131</sup> En el Perú, el Tribunal Fiscal ha establecido que la figura del fraude a la ley no ha sido recogida en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (RTF N° 06686-4-2004), disposición que sólo permite calificar los hechos imponible y develar los casos de simulación absoluta o relativa.

Sin embargo, tampoco puede desconocerse que, en el caso específico de las reorganizaciones societarias, en lugar de establecerse restricciones o limitaciones generales que obstruyan la realización de estos procesos, se justifica que la ley tributaria consagre de modo expreso cláusulas especiales antielusión que combatan el abuso del derecho y el fraude a la ley, facultando a la Administración a recategorizar las transacciones y determinar los tributos aplicables si no se verifican los presupuestos que justifican el régimen de neutralidad fiscal, como son la transferencia a título universal del patrimonio de una sociedad o de un fondo de comercio en su conjunto, el ánimo de continuidad o fortalecimiento del negocio o actividad a través de la sociedad adquirente y la existencia de un fin empresarial que impulse la concentración o desconcentración de la actividad económica.<sup>132</sup>

## 5. LA REVALUACIÓN VOLUNTARIA DE LAS EMPRESAS

### 5.1 Aspectos Generales

Una de las herramientas comerciales y financieras de las empresas está constituida por la posibilidad de realizar revaluaciones voluntarias de sus activos fijos, siguiendo para tales efectos lo establecido por el artículo 228 de la Ley General de Sociedades, la misma que exige comprobación pericial.

En realidad, mientras los ajustes de los estados financieros por inflación como corrección integral tuvieron efectos tributarios mientras fueron aplicables hasta el ejercicio 2004, las revaluaciones voluntarias se consideran como no realizadas en lo que al tema tributario se refiere. Sus

---

<sup>132</sup> Al respecto, Krause manifiesta que “mediante la doctrina de la exigencia de un propósito empresarial o negocial no se trata, entonces, de obligar al contribuyente a seguir el procedimiento más gravoso impositivamente y no el más económico, lo cual resultaría improcedente (...) De lo que se trata es de controlar que los beneficios fiscales se apliquen a los casos reales para los cuales han sido previstos, lo que implica en los contribuyentes la exigencia de motivos específicos, a la vez que de situaciones reales, en el caso de necesidades o conveniencias de las operaciones de reorganización”. (KRAUSE, Gustavo; Op. cit.; p. 65).

efectos entonces son únicamente contables, tal como fluye de lo dispuesto por el artículo 14 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

El excedente de revaluación que resulte de la corrección voluntaria de los activos fijos, puede o no ser aplicado a cubrir las pérdidas del ejercicio o las acumuladas. En el caso de ser aplicado a cubrir las citadas pérdidas, el derecho al arrastre tributario de las mismas se mantendrá inalterable, puesto que tal facultad no se enerva aún cuando las pérdidas fueran cubiertas, sea cual fuere el método empleado para ello. Dicho excedente, o el saldo del mismo una vez cubiertas las pérdidas, pueden mantenerse indefinidamente en una cuenta contable patrimonial abierta para tales efectos, no siendo obligatoria en forma alguna la capitalización del mismo.

Sin embargo, de optarse por la capitalización del excedente, ello dará lugar a la emisión de nuevas acciones por parte de la empresa, las cuales tendrán como costo computable cero, pues en estricto ello corresponde al no haber sido adquiridas a título oneroso, es decir, no tienen costo de ingreso al patrimonio. Las acciones recibidas por capitalización de excedentes de revaluación se ven libres de afectación al Impuesto a la Renta por así disponerlo expresamente el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como otras consecuencias de la revaluación voluntaria en el Impuesto a la Renta tenemos que el mayor valor atribuido a los bienes por efectos de la citada revaluación no es reconocido tributariamente, de manera tal que no se tomará en cuenta para determinar el costo computable del bien al momento de su enajenación, y por lo tanto no reducir la ganancia proveniente de dicha operación.

Asimismo tenemos que aún cuando el valor del bien revaluado contablemente se ha incrementado, debiéndose calcular también la depreciación contable sobre dicho valor revaluado, ello sólo es de aplicación en el plano contable, puesto que para efectos tributarios (deducción como

gasto) la depreciación del bien revaluado debe calcularse sobre el valor contable del bien sin considerarse la revaluación. Así, tributariamente la depreciación no se verá incrementada por efectos de la revaluación voluntaria.

La revaluación de activos, efectuada con el debido sustento a fin de llevar a valor de mercado o real los bienes conformantes del activo de las empresas, tiene como efecto primordial mostrar estados financieros más cercanos a la realidad, mejorando su situación frente a terceros, en especial frente a las entidades bancarias en tanto se requiera efectuar operaciones con ellas. El proceso de revaluación por ende, no siempre deberá mostrar valores superiores a los registrados contablemente pues, pudiera suceder, que técnicamente hayan reducido su valor. Si el proceso de revaluación supone reducir el valor contable de diversos bienes, ello en definitiva debe simplemente responder al fin de la revaluación cual es mostrar el valor real de los bienes, aún cuando el mismo sea inferior al previamente registrado.

## 5.2 Régimen de Excepción

Hasta 1998 teníamos dos regímenes diferentes que regulaban el tema de la reorganización de sociedades, incluyendo a las fusiones, cuáles eran el régimen general de la Ley del Impuesto a la Renta, y el régimen promocional dispuesto por Ley 26283. Ambos regímenes regulaban el tratamiento tributario que debía otorgarse, entre otros, a las revaluaciones de activos que se acordaran y efectuaran con motivo de la fusión de sociedades. Conforme a las normas que regularon el régimen promocional, y a su reglamento dictado por Decreto Supremo 120-94-EF, el mismo permitía entre otros, lo siguiente:

- En casos de revaluación voluntaria de bienes, la ganancia obtenida por ello no estaba gravada con el Impuesto a la Renta en la medida en que fuera capitalizada previamente al acuerdo de fusión.

- Los bienes transferidos por fusión tenían por costo computable el valor al que fueran transferidos (no necesariamente el valor en libros previo a la revaluación) siempre que no exceda del valor de mercado debidamente sustentado, con lo cual respecto a los bienes por los cuales no se realicen transacciones habitualmente (activos fijos) el valor podía ser el de tasación (que puede sustentar una revaluación voluntaria), otorgándose así reconocimiento tributario a las revaluaciones voluntarias, reconocimiento que no se obtenía bajo las normas generales del Impuesto a la Renta.
- Lo anterior permitía no sólo elevar el costo computable de los bienes transferidos por fusión, sino adicionalmente elevar la base de cálculo de las depreciaciones correspondientes.

Lo anterior fue aplicable en función al régimen promocional vigente hasta 1998, y a partir del año 1999 la Ley 27034 modificó en parte el texto de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo regulaciones precisas respecto al tema de la reorganización de sociedades, indicándose que a partir de 1999 no es gasto deducible la depreciación de los bienes revaluados voluntariamente bajo el régimen promocional, salvo hasta el límite de la depreciación que corresponda a tales bienes, calculada sobre su valor histórico (ajustado por inflación), sin considerar la revaluación efectuada bajo el régimen promocional. Igualmente se señaló que ante la venta de bienes revaluados voluntariamente bajo dicho régimen, el costo computable era el valor histórico debidamente ajustado, desconociéndose los efectos tributarios de la revaluación voluntaria, que la ley 26283 otorgaba.

El derecho al arrastre de pérdidas en las fusiones sujetas al régimen promocional descrito, se encontraba limitado al valor de los activos transferidos por fusión, debiendo mantenerse tales activos en la empresa absorbente por lo menos hasta el ejercicio siguiente al de realización de la fusión, a fin de no perder la parte proporcional del arrastre de pérdidas.

## 6. LAS NORMAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO COMPARADO

Ahora que tenemos una noción más clara acerca del concepto de elusión tributaria y de las normas que pretenden evitarla, es tiempo de que veamos cuál es la posición que han adoptado ciertos ordenamientos frente a las conductas elusivas de los contribuyentes, es decir, ¿cómo y cuál es el mecanismo de control, escogido por la legislación, para evitar la elusión tributaria? Para estos efectos distinguiremos entre dos grandes familias jurídicas, la Romanista o continental y la del Common law o anglosajona, y dentro de ellas nos referiremos a ciertos países en específico.

### 6.1 Las normas antielusivas en el Sistema Romanista

#### a. Alemania, el Abuso de formas:

El núcleo del sistema antielusivo Alemán se encuentra en el artículo S 42 del Código Tributario de 1977, modificado en el año 2000 y 2002, el cual establece lo que sigue:<sup>133</sup> “La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada”.

Uno de los requisitos exigidos por la norma para la configuración del abuso de formas que más dificultades ha generado a la hora de su interpretación y aplicación, es el de haberse valido el contribuyente de negocios insólitos o inadecuados a los fines que –normalmente- se destinan dichos negocios. Esto generó la natural duda al momento de definir ¿qué es una operación normal? Y más aún, la interrogante de si ¿Pueden jueces y administradores determinar lo que es una forma “anormal”, “inusual” o “insólita” de manera precisa y adecuada? lo que en definitiva llevó a cuestionar la

---

<sup>133</sup> La traducción al español: C. SCHUSTER, Ordenanza Tributaria Alemana, Madrid, Colex, 2001, pp. 191.

constitucionalidad del precepto. Sin embargo, La Corte Constitucional Federal se pronunció por la legitimidad y constitucionalidad del S 42 del AO, señalando además, que es un instrumento eficaz para controlar la elusión fiscal, al reducir la libertad contractual, pero sin afectar el principio de legalidad. Austria y Luxemburgo han seguido al Código Tributario Alemán en este punto, adoptando igual mecanismo antielusivo.

#### **b. España, el fraude de ley:**

El artículo 24 de la Ley General Tributaria (LGT) prescribe: “Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado (inciso 1º)”.

De manera que, para el derecho tributario español, el concepto basal en el control de conductas antielusivas es el de “fraude de ley”. La doctrina española ha debatido con fervor sobre la legitimidad e idoneidad de esta norma, principalmente al estimarla como una excepción al régimen general de prohibición del uso de la analogía como medio para exigir tributos,<sup>134</sup> así como también, por lo confuso y difuso que resulta establecer los límites entre este “fraude de ley” y la “legítima economía tributaria”.<sup>135</sup> Para algunos juristas, el uso de esta cláusula fue un absoluto fracaso, señalan que más que una solución legal a la elusión tributaria, lo que el artículo 24 de la LGT establecía era un verdadero “conflicto de leyes”, tanto es así que en la práctica judicial el Tribunal Constitucional Español nunca aplicó la norma

---

<sup>134</sup> R. FALCÓN Y TELLA, El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC, Quincena Fiscal, núm. 17, octubre, Madrid, 1995, p.5.

<sup>135</sup> C. GARCÍA NOVOA, El fraude de ley en Derecho tributario, Madrid, Marcial Pons, 2003, p.76.

general antielusiva del “fraude de ley” y prefirió ampararse en el Código Civil siempre que tuvo que decidir al respecto.

Actualmente, la citada norma ha desaparecido de la legislación tributaria española, y en su lugar existe todo un complejo sistema de antielusión que ha acrecentado el conflicto de leyes habido.

### **c. Francia, el abuso de derecho:**

El artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales francés señala en su inciso 1º “No podrán ser opuestos a la administración de los impuestos los actos que disimulen el alcance verdadero (auténtico o real) de un contrato o de una convención...” Y luego enuncia ciertos ejemplos de actos prohibidos, siendo el principal presupuesto para aplicar la desestimación de éstos, la intención del contribuyente de eludir la tributación, mediante actos calificados como “abuso de derecho”.<sup>136</sup>

Este concepto -abuso de derecho- de Derecho positivo, trasplantado del Derecho privado, ocasionó serios problemas en el derecho tributario francés, pues, en un primer momento, gran parte de la doctrina gala estimaba que la citada disposición debía aplicarse, de manera limitada, a los casos de simulación y a hipótesis de acto anormal de gestión, sin afectar a los actos de elusión. No fue sino hasta 1981, que el Consejo de Estado francés rechazó tal interpretación restrictiva y afirmó que, el procedimiento descrito en el artículo 64, afectaría también al abuso de derecho practicado mediante actos elusivos (no ficticios). Existe desde entonces, una calificación semejante entre los conceptos de abuso de derecho, simulación y fraude a la ley.

---

<sup>136</sup> Cfr. F.DEBOYSSY, La simulation en droit fiscal, Paris, LGDJ, 1997, pp. 263-305.

**d. Italia, método de normas específicas y propuesta de normas generales:**

Debido a la excesiva responsabilidad que podría generar, por la eventual fricción con el principio de la certeza jurídica, el fisco italiano ha optado por descartar una norma general para combatir la elusión.<sup>137</sup> Ha preferido, entonces, intensificar la utilización de normas preventivas y correctivas de la conducta elusiva.<sup>138</sup> Sin embargo, en 1997, se introduce el artículo 37 bis en el d.p.r. núm. 600/73 cuya amplitud le hace tomar –en la práctica– el ropaje de norma general antielusiva, aplicable en los casos de fusión, escisión, transferencia de activo, cambio de acciones, cesiones de créditos, cambio de participaciones, etc. La norma impide oponer a la Administración los actos, hechos y negocios, incluso los coligados entre sí, sin que existan válidas razones económicas, organizados para evitar obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento y para obtener ventajas fiscales, que de otro modo serían indebidas.

Pese a la amplitud de la norma, y apoyando el razonamiento del profesor Heleno Torres, creemos que ella conserva los principios de la legislación anterior, que buscan contener los problemas de elusión tributaria con normas típicas preventivas.

**e. Brasil, hacia una “verdadera” cláusula general antielusiva:**

Por medio de la Ley Complementaria núm. 104, de 10 de enero de 2001, se añadió el siguiente párrafo único al artículo 116 del Código Tributario Nacional brasileño: “La autoridad administrativa podrá desestimar actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la producción del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos que se establezcan mediante ley ordinaria”.

<sup>137</sup> Cfr. A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, Bologna, Cipalsino, 1996, pp. 514; entre otros autores.

<sup>138</sup> A partir de 1990, con la publicación del artículo 10 de la ley 408/90.

Se trata de una norma general en materia de legislación tributaria, estrictamente destinada al control de conductas elusivas (en el sentido que empleamos, omnicomprendiva de los conceptos de simulación, fraude a la ley y negocio jurídico sin causa). Así, la norma autoriza para afectar actos elusivos que se constituyan sin causa o con el fin de encubrir otro negocio real (por simulación o fraude a la ley), que busquen una economía de tributos o superen las prohibiciones previstas por el ordenamiento u obtengan ventajas fiscales que de otro modo serían indebidas. Dicho de otro modo, el artículo 116 no permite desestimar actuaciones lícitas y válidas de los contribuyentes.

## **6.2 Las normas antielusivas en el Sistema del Common law**

### **a. Inglaterra, de principios preventivos al control de las step stone transactions:**

Hasta finales de los años ochenta, prevaleció en el derecho inglés, la opción por las normas específicas de corrección. Se postulaba, como principio base, el respeto al derecho de los contribuyentes de elegir la modalidad menos onerosa en términos fiscales, de tal modo que, en la elusión (tax avoidance), la legislación –y sólo ella- debe determinar la licitud o ilicitud de la conducta.

El cambio de orientación surgió con el caso<sup>139</sup> W. T. Ramsay Ltd. v. IRC (1981), STC 174 y (1982) C 300, seguido del caso IRC v. Burman Oil Ltd. (1982) STC 30. En el primero, se destacó que cuando una serie de operaciones (step stone transactions) permitieran una economía de tributos, que no se podría alcanzar si no se considerara en su conjunto, la Corte debía promover una calificación precisa de la operación en su totalidad, en el

---

<sup>139</sup> House of Lords, 1981, 449 2 WLR, enero 26, 27, 28, 29; febrero 2, 3, 4; marzo 12.

supuesto que ésta se pudiera conocer (pudiendo ignorar los “pasos” aislados).

Cabe agregar que, en el sistema jurídico inglés, para el control de las formas elusivas, conviven reglas legisladas Parliament, con legal rules creadas por el poder judicial, no obstante aquellas pueden modificarlas.

#### **b. Estados Unidos, el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma:**

El derecho tributario estadounidense, legisla reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico, las cuales se combinan con aquellos precedentes jurisprudenciales de Business purpose test, step transactions y substance over form. Aquí, no encontramos una norma general contra la elusión.

El punto de inicio de los precedentes mencionados y de su desarrollo posterior, fue el caso Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, de 1935. En éste juicio se sentó el principio-precedente según el cual, si bien se reconoce el derecho fundamental de los contribuyentes a la economía de tributos, ello no obsta a que, para calificar una operación de legítima, debe ésta basarse en un “motivo comercial” y no sólo en la simple intención de reducir la carga tributaria. Se trata entonces de un control sobre la “causa” del negocio jurídico.

Sumado a lo anterior, el principio de la substance over form, permite al fisco (y al juez) prescindir de la “forma legal” de la operación, en la investigación del legítimo business purpose. De esta manera, no sólo se pretende controlar las conductas elusivas, sino también evitar la simulación (sham).

#### **c. Las normas antielusivas en el derecho Chileno**

En nuestra opinión, y de acuerdo al estudio realizado en este trabajo podemos afirmar que, el derecho tributario chileno no contempla una norma general antielusiva. No encontramos, en nuestro ordenamiento fiscal, una

norma que presente los caracteres de ser abstracta y general, prevista para situaciones no especificadas por el legislador, que autorice, de manera expresa, al órgano fiscalizador a aplicar una sanción determinada.

Refuerza nuestro planteamiento la circunstancia de que en Chile y en todos los países que se precien de tener Estado de Derecho, rige el principio de Legalidad o reserva, de modo que las obligaciones tributarias -que son del otro lado de la moneda, potestades y deberes de la administración- solamente se generan cuando existe una ley que las establezca -que las autorice. De ahí el aforismo “Nullum tributum, sine lege”, de la misma manera que “no hay potestad sin ley que la establezca”.

Frente a las conductas elusivas de los contribuyentes, el legislador tributario ha optado por establecer diversos mecanismos que, en ciertos casos, bien pueden constituirse como normas preventivas, y, en otros, como situaciones sui generis del derecho chileno. Así pues, podemos mencionar como normas antielusivas especiales existentes en nuestro país, entre otras, las siguientes<sup>18</sup>: la tributación de los excesos de retiro; régimen tributario de las indemnizaciones, de las devoluciones de capital; agregados a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría; normas sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario; el tratamiento tributario para la justificación de inversiones; las nuevas normas tributarias con relación a la utilización de pérdidas en la compra de empresas; la modificación en virtud de la cual, al comprar acciones de pago de una sociedad anónima, financiado con un retiro de utilidades tributables de otra empresa, la posterior venta de los títulos adquiridos previamente, hace que renazca el impuesto personal que se encontraba suspendido; el nuevo régimen de utilización de la depreciación acelerada; etc. Y, como situaciones propias del ordenamiento tributario chileno, encontramos: al mecanismo de presunciones; las ficciones y a la interpretación de la norma tributaria.<sup>140</sup>

---

<sup>140</sup> GARCÍA E., Jaime, La naturaleza jurídica de la elusión tributaria, Memoria de prueba, Escuela de Leyes Universidad de Chile, año 2000, pág. 36 y ss.

## CAPÍTULO IV

### ANÁLISIS E INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

#### 1. PRESENTACIÓN

Con el propósito de averiguar que empresas vienen realizando elusión tributaria ante la SUNAT de la ciudad de Arequipa, durante los meses de enero a diciembre del año 2012, elaboramos y aplicamos una cédula de preguntas cerradas utilizando la técnica del cuestionario destinadas específicamente a tales efectos. Dicha cédula de preguntas se aplicó a 220 empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio que se encuentran inscritas en la SUNAT como contribuyentes y que en algún momento de acuerdo a simulaciones parciales o totales así como el abuso de formas han hecho uso de la elusión fiscal. Dichos datos fueron obtenidos de los informes estadísticos proporcionados por la SUNAT respecto a la recaudación de impuestos del año 2012.

Después de efectuar el análisis y evaluación de dichos datos, se estuvo en condición de determinar cuál fue el porcentaje de empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio que respondieron a la totalidad de la cédula de preguntas y que por ende vienen produciendo elusión tributaria. Finalmente estos datos fueron procesados de acuerdo con las variables e indicadores, todo lo cual nos permitió elaborar los cuadros y gráficos respectivos, para luego poder efectuar el análisis e interpretación de los mismos, y poder elaborar las conclusiones y sugerencias pertinentes. Es así que la medición y tabulación de la cédula de preguntas aplicada a dichas empresas arrojó los siguientes resultados:

## 2. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

CUADRO Nº 1

**La empresa redujo el pago del impuesto temporal a los activos netos**

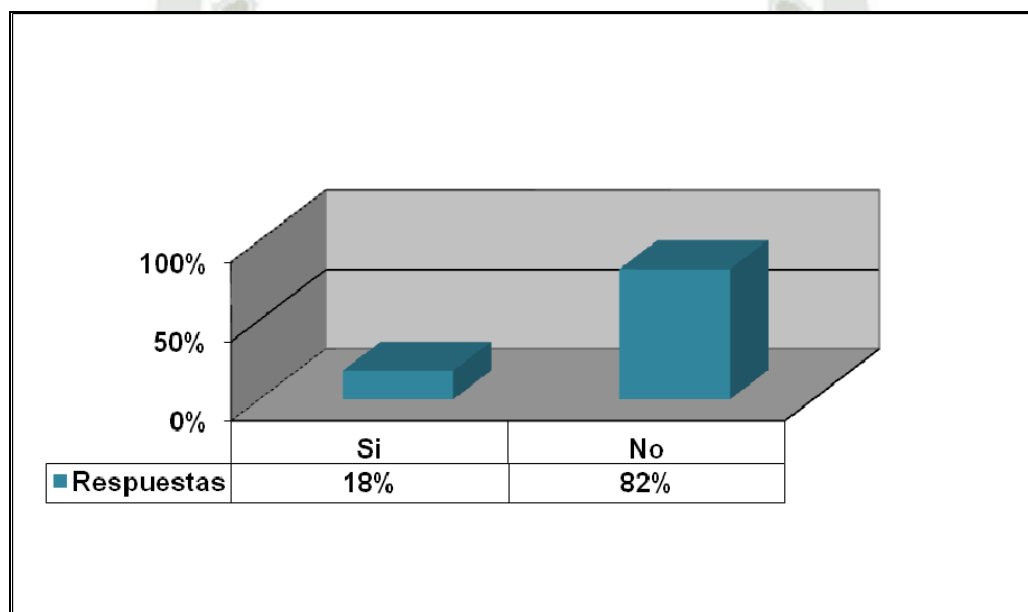
Respuestas	Empresas	%
Si	39	18
No	181	82
Total	220	100

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

De 220 empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa, el 18% de las mismas redujo el pago del impuesto temporal a los activos netos, las razones de ello se exponen en el cuadro siguiente.

### GRÁFICO Nº 1

**La empresa redujo el pago del impuesto temporal a los activos netos**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

## CUADRO N° 2

**Razones por las cuales la empresa redujo el pago del impuesto  
temporal a los activos netos**

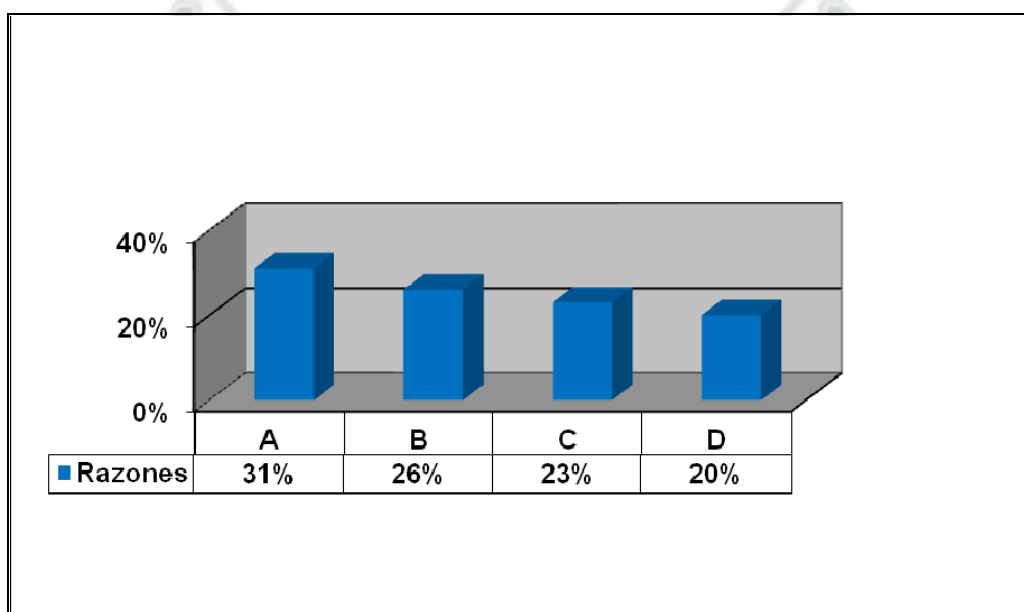
Razones	Empresas	%
Prefirió pagar las obligaciones con terceros y no diferirlas al siguiente año	12	31
Depuró aquello que deba ser destruido con lo desmedros	10	26
Postergo las compras no urgentes y evito cargar a existencias por recibir	9	23
Dio de baja a los activos por obsolescencia	8	20
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>100</b>

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

Este cuadro expone las razones por las cuales el 18% de las empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa redujo el pago del impuesto temporal a los activos netos, la discusión de dichos resultados en el punto 3 de este capítulo.

## GRÁFICO N° 2

### Razones por las cuales la empresa redujo el pago del impuesto temporal a los activos netos



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

<b>A: Prefirió pagar las obligaciones con terceros y no diferirlas al siguiente año</b>
<b>B: Depuró aquello que deba ser destruido con lo desmedros</b>
<b>C: Postergo las compras no urgentes y evito cargar a existencias por recibir</b>
<b>D: Dio de baja a los activos por obsolescencia</b>

## CUADRO N° 3

**La empresa realizó una fusión por absorción con una empresa que tenía pérdidas tributarias para compensar, para lo cual previamente incremento el valor de sus activos**

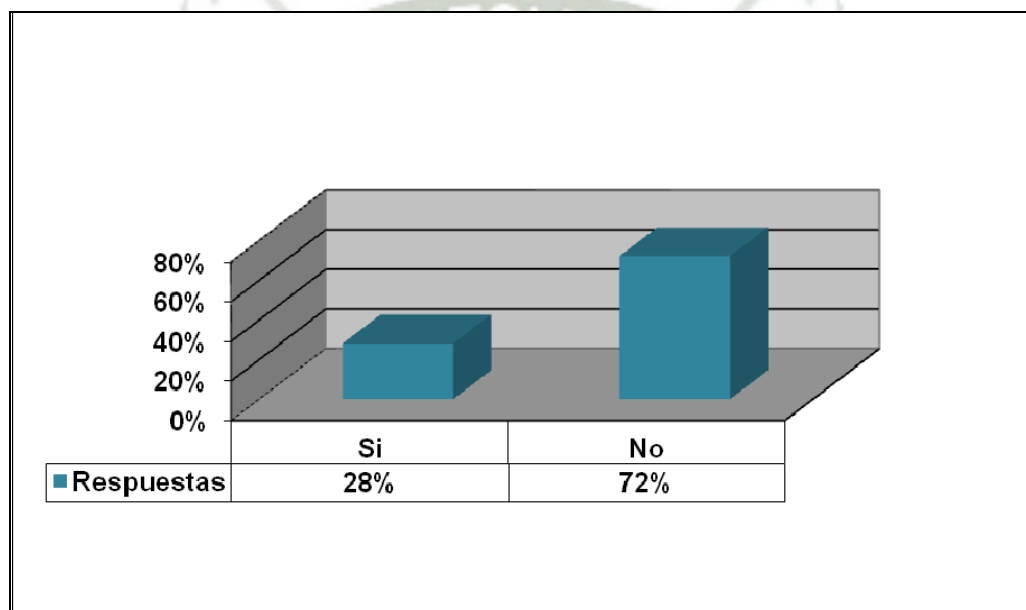
Respuestas	Empresas	%
Si	62	28
No	158	72
Total	220	100

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

De 220 empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa, el 28% de las mismas realizó una fusión por absorción con una empresa que tenía pérdidas tributarias para compensar, para lo cual previamente incremento el valor de sus activos, las razones de ello se exponen en el cuadro siguiente.

### GRÁFICO Nº 3

**La empresa realizó una fusión por absorción con una empresa que tenía pérdidas tributarias para compensar, para lo cual previamente incremento el valor de sus activos**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

**CUADRO N° 4**

**Razones por las cuales la empresa realizó una fusión por absorción con una empresa que tenía pérdidas tributarias para compensar, para lo cual previamente incremento el valor de sus activos**

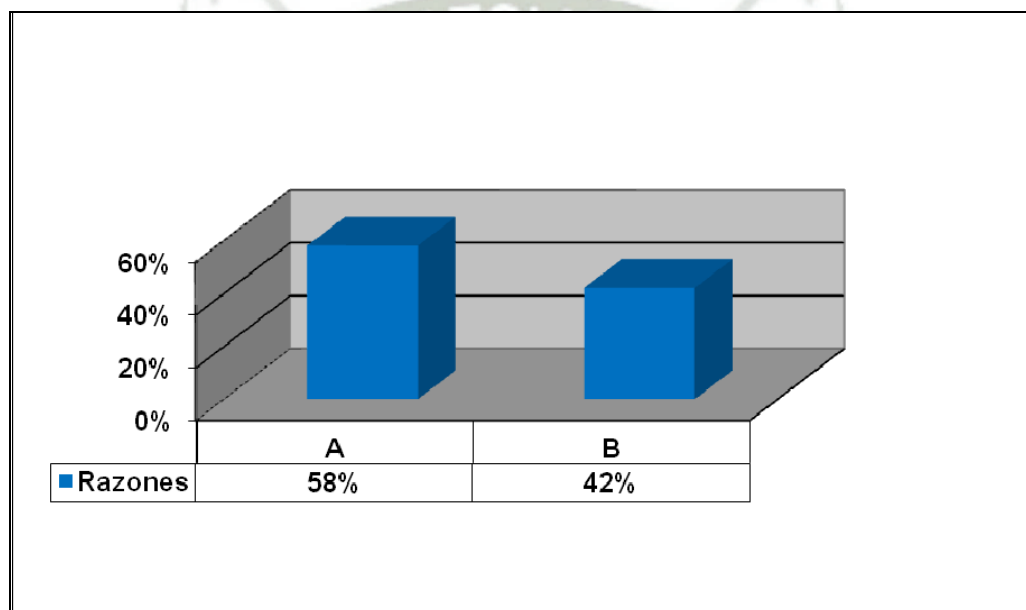
Razones	Empresas	%
El adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente en la reorganización	36	58
El adquirente no podrá imputar contra la renta de tercera categoría que se dé después de la reorganización	26	42
<b>Total</b>	<b>62</b>	<b>100</b>

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

Este cuadro expone las razones por las cuales el 28% de las empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa realizó una fusión por absorción con una empresa que tenía pérdidas tributarias para compensar, para lo cual previamente incremento el valor de sus activos, la discusión de dichos resultados en el punto 3 de este capítulo.

**GRÁFICO N° 4**

**Razones por las cuales la empresa realizó una fusión por absorción con una empresa que tenía pérdidas tributarias para compensar, para lo cual previamente incremento el valor de sus activos**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

**A:** El adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente en la reorganización

**B:** El adquirente no podrá imputar contra la renta de tercera categoría que se dé después de la reorganización

## CUADRO Nº 5

**La empresa tomó la decisión de dividir o escindirse en tres personas jurídicas distintas las cuales se encargaran de fabricar y comercializar cada uno de los bienes materia de su actividad**

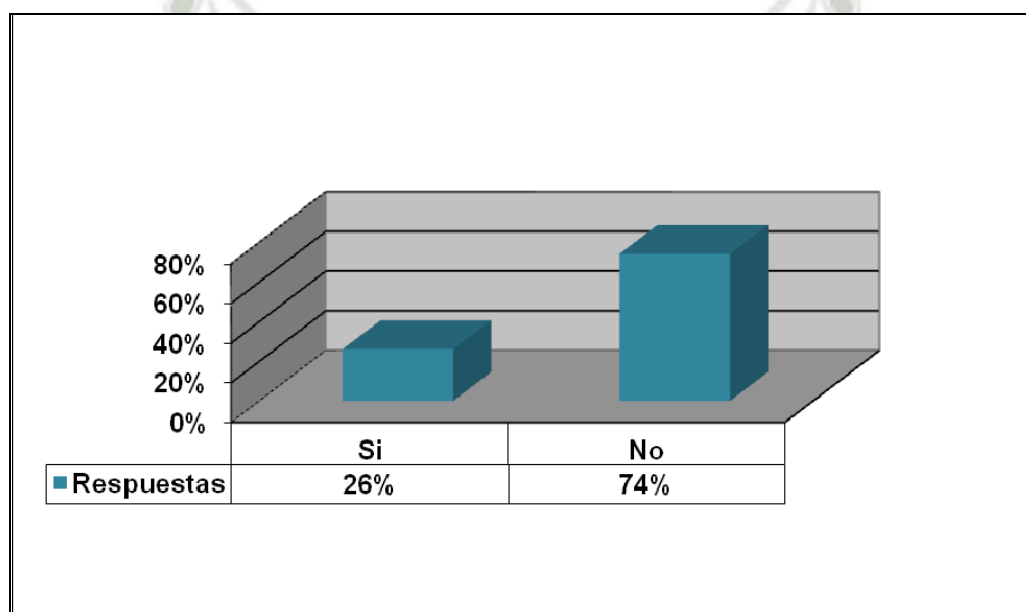
Respuestas	Empresas	%
Si	58	26
No	162	74
<b>Total</b>	<b>220</b>	<b>100</b>

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

De 220 empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa, el 26% de las mismas tomó la decisión de dividir o escindirse en tres personas jurídicas distintas las cuales se encargaran de fabricar y comercializar cada uno de los bienes materia de su actividad, las razones de ello se exponen en el cuadro siguiente.

**GRÁFICO N° 5**

**La empresa tomó la decisión de dividir o escindirse en tres personas jurídicas distintas las cuales se encargaran de fabricar y comercializar cada uno de los bienes materia de su actividad**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

## CUADRO N° 6

**Razones por las cuales la empresa tomó la decisión de dividir o escindirse en tres personas jurídicas distintas las cuales se encargaran de fabricar y comercializar cada uno de los bienes materia de su actividad**

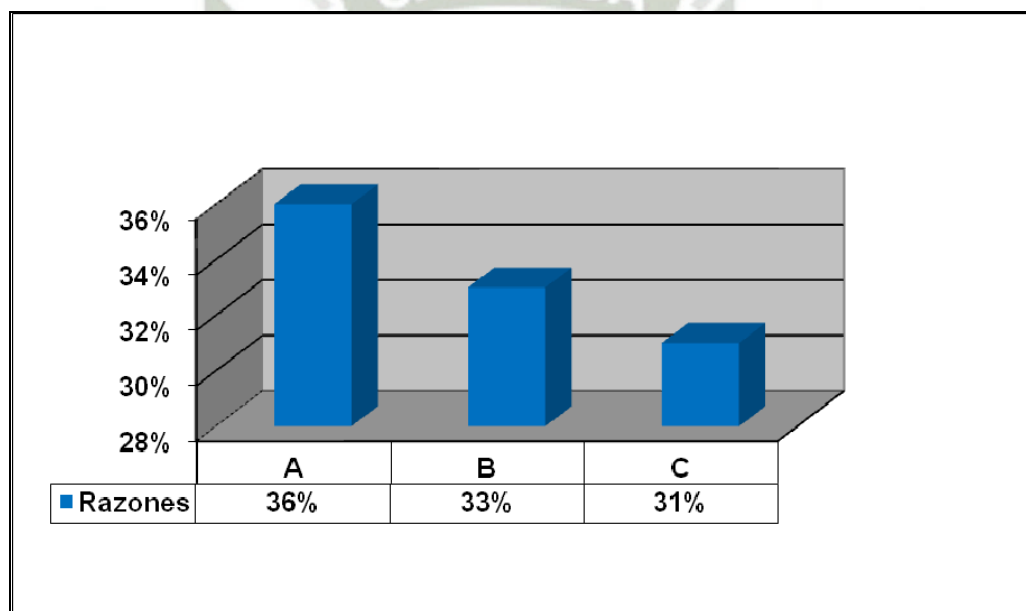
Razones	Empresas	%
Evitar el pago de participación en utilidades a los trabajadores	21	36
Aprovechar las ventajas de la reorganización	19	33
Acogerse a la Ley de MYPES después de la reorganización	18	31
<b>Total</b>	<b>58</b>	<b>100</b>

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

Este cuadro expone las razones por las cuales el 26% de las empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa tomó la decisión de dividir o escindirse en tres personas jurídicas distintas las cuales se encargaran de fabricar y comercializar cada uno de los bienes materia de su actividad, la discusión de dichos resultados en el punto 3 de este capítulo.

### GRÁFICO Nº 6

**Razones por las cuales la empresa tomó la decisión de dividir o escindirse en tres personas jurídicas distintas las cuales se encargaran de fabricar y comercializar cada uno de los bienes materia de su actividad**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

**A: Evitar el pago de participación en utilidades a los trabajadores**

**B: Aprovechar las ventajas de la reorganización**

**C: Acogerse a la Ley de MYPES después de la reorganización**

## CUADRO N° 7

**La empresa obtuvo un préstamo de un banco a favor de una subsidiaria y a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco**

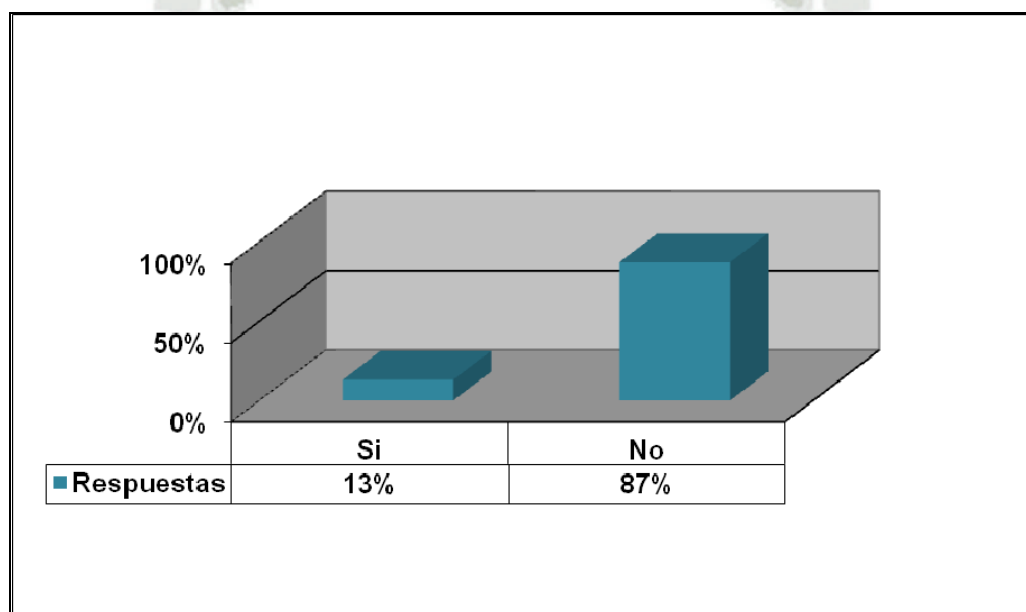
Respuestas	Empresas	%
Si	28	13
No	192	87
Total	220	100

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

De 220 empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa, el 13% de las mismas obtuvo un préstamo de un banco a favor de una subsidiaria y a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco, las razones de ello se exponen en el cuadro siguiente.

**GRÁFICO N° 7**

**La empresa obtuvo un préstamo de un banco a favor de una subsidiaria  
y a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

## CUADRO N° 8

**Razones por las cuales la empresa obtuvo un préstamo de un banco a favor de una subsidiaria y a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco**

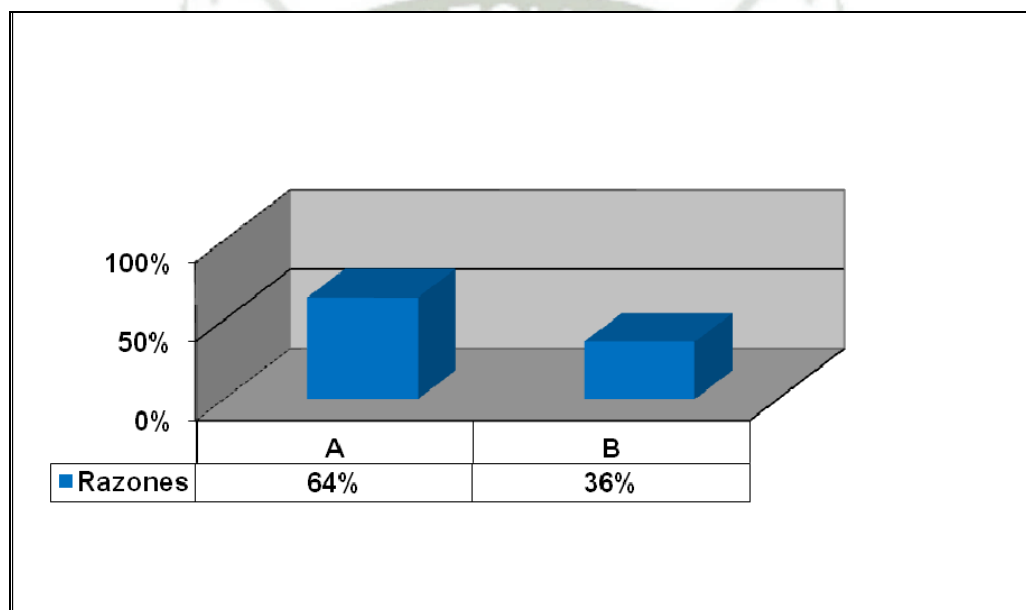
Razones	Empresas	%
Mediante esta triangulación los intereses que recibe están sujetos a un impuesto menor	18	64
Redujo mediante esta forma la base imponible obteniendo créditos o saldos a favor	10	36
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100</b>

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

Este cuadro expone las razones por las cuales el 13% de las empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa obtuvo un préstamo de un banco a favor de una subsidiaria y a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco, la discusión de dichos resultados en el punto 3 de este capítulo.

GRÁFICO N° 8

**Razones por las cuales la empresa obtuvo un préstamo de un banco a favor de una subsidiaria y a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

**A: Mediante esta triangulación los intereses que recibe están sujetos a un impuesto menor**

**B. Redujo mediante esta forma la base imponible obteniendo créditos o saldos a favor de la empresa**

## CUADRO N° 9

**La empresa como parte de la celebración de un determinado contrato  
se obliga a brindar el servicio gratuito**

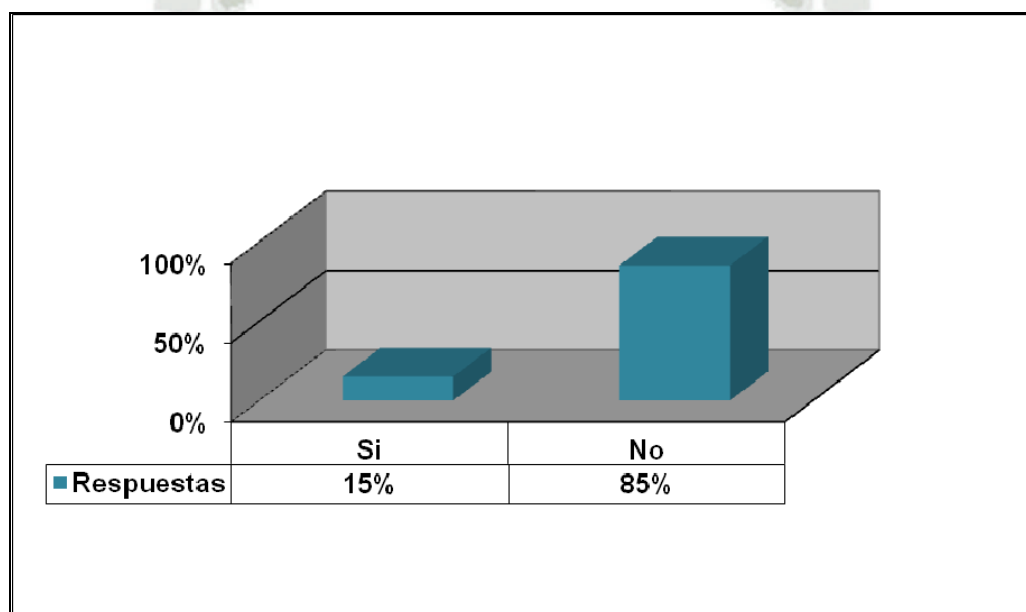
<b>Respuestas</b>	<b>Empresas</b>	<b>%</b>
<b>Si</b>	<b>33</b>	<b>15</b>
<b>No</b>	<b>187</b>	<b>85</b>
<b>Total</b>	<b>220</b>	<b>100</b>

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

De 220 empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa, el 15% de las mismas como parte de la celebración de un determinado contrato se obliga a brindar el servicio gratuito, las razones de ello se exponen en el cuadro siguiente.

**GRÁFICO N° 9**

**La empresa como parte de la celebración de un determinado contrato  
se obliga a brindar el servicio gratuito**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

**CUADRO N° 10**

**Razones por las cuales la empresa como parte de la celebración de un determinado contrato se obliga a brindar el servicio gratuito**

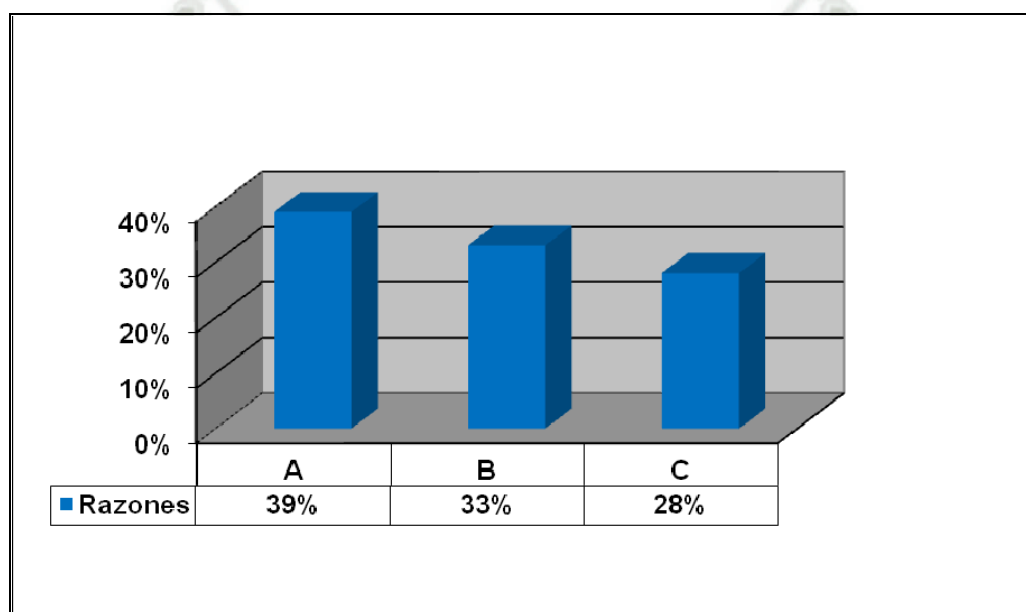
<b>Razones</b>	<b>Empresas</b>	<b>%</b>
<b>La venta de animales vivos se encuentra exonerada</b>	<b>13</b>	<b>39</b>
<b>La prestación de un servicio gratuito no resulta sujeto al IGV</b>	<b>11</b>	<b>33</b>
<b>No hay contraprestación o accesoriedad</b>	<b>9</b>	<b>28</b>
<b>Total</b>	<b>33</b>	<b>100</b>

**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

Este cuadro expone las razones por las cuales el 15% de las empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa parte de la celebración de un determinado contrato se obliga a brindar el servicio gratuito, la discusión de dichos resultados en el punto 3 de este capítulo.

GRÁFICO N° 10

**Razones por las cuales la empresa como parte de la celebración de un determinado contrato se obliga a brindar el servicio gratuito**



**FUENTE:** Datos Obtenidos por la investigadora de la SUNAT de Arequipa respecto a empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes.

**A: La venta de animales vivos se encuentra exonerada**

**B: La prestación de un servicio gratuito no resulta sujeto al IGV**

**C: No hay contraprestación o accesoriedad**

### 3. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

La creación de empresas es un acto que se ha vuelto común en los últimos años por las facilidades que se han presentado, con relación a conseguir el capital y la generación de empleos que produce, aunque ha estado en auge la fusión y la escisión que son recomposiciones societarias por la globalización, estas figuras tienen algunos beneficios por la nueva figura que adoptan. Las fusiones y escisiones tienen gran importancia en el ámbito tributario debido al tratamiento favorable que tienen en el marco de las reorganizaciones empresariales, las cuales están estipuladas en la Nueva Ley General de Sociedades.

Dentro de un proceso permanente de competitividad empresarial o de eliminación de sobrecostos, la mayor parte de las sociedades tienden a fortalecer la postura que ocupan en el mercado, dentro de lo cual tratan de mejorar su situación financiera, reorganizarse para tener un mejor desempeño o, debido a la gran envergadura del negocio se requiere de la participación de otras sociedades.

De este modo, consideramos que resulta válidamente posible que se celebren contratos de fusión, entendida ésta como la unión o conjunción de dos o más sociedades, para dar lugar a una nueva, o también en una ya existente pero que se verá fortalecida, transmitiendo en un solo acto y de forma universal, el patrimonio de las sociedades fusionadas.

Es así que los resultados de la investigación nos arrojan que las empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio inscritas como contribuyentes en la SUNAT de Arequipa en el 18% de las mismas se redujo el pago del impuesto temporal a los activos netos (cuadro 1); mientras que el 28% de ellas se realizó una fusión por absorción con una empresa que tenía pérdidas tributarias para compensar, para lo cual previamente incremento el valor de sus activos, (cuadro 3); de otro lado en el 26% de dichas empresas

se tomó la decisión de dividir o escindirse en tres personas jurídicas distintas las cuales se encargaran de fabricar y comercializar cada uno de los bienes materia de su actividad, (cuadro 5); asimismo en el 13% de las empresas muestrales obtuvo un préstamo de un banco a favor de una subsidiaria y a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco (cuadro 7), y finalmente en el 15% de la muestra obtenida se partió de la celebración de un determinado contrato en que se obliga a brindar el servicio gratuito (cuadro 9). De estos resultados podemos inferir que son la figuras de la fusión y de la escisión las que más utilizan las empresas para realizar elusiones tributarias, por lo que en este sentido debe tenerse presente lo siguiente:

- a. La fusión es una reforma estatutaria en la cual una o más sociedades se disuelven sin liquidarse y traspasan todos sus activos, pasivos, derechos y obligaciones para ser absorbidas por otra u otras sociedades o para crear una nueva, es aprobada por los participantes en la integración de la Asamblea o Juntas de Socios y es efectiva una vez la Superintendencia respectiva la aprueba mediante una Resolución. Se considera que en el caso de fusión de sociedades no existe enajenación. Esto trae como consecuencia:
  - Al no existir enajenación, el crecimiento patrimonial de sociedad absorbente se encuentra justificado, no existe ningún tipo de renta para aplicarle impuesto, no se genera impuesto de renta.
  - Como no existe enajenación, no se genera impuesto a las ventas ni impuesto de industria y comercio.
  - Se deben cancelar todos los registros comerciales y fiscales de las sociedades absorbidas, los cuales son el registro en cámara de comercio y el registro único tributario.
  - La nueva sociedad o la sociedad absorbente según aplique, atiende todos los eventuales requerimientos que las autoridades fiscales soliciten a las sociedades absorbidas.

- La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas.
- b. La escisión es una reforma estatutaria por medio de la cual una sociedad (escidente) traspasa parte de sus activos y/o pasivos en bloque a una o varias sociedades ya constituidas o a una o varias que se constituyen llamadas beneficiarias. Habrá escisión cuando una sociedad sin disolverse, transfiere en bloque una o varias partes de su patrimonio a una o más sociedades existentes o las destina a la creación de una o varias sociedades y cuando una sociedad se disuelve sin liquidarse, dividiendo su patrimonio en dos o más partes, que se transfieren a varias sociedades existentes o se destinan a la creación de nuevas sociedades. El proyecto de escisión deberá ser aprobado por la junta de socios o asamblea general de accionistas de la sociedad que se escinde. Cuando en el proceso de escisión participen sociedades beneficiarias ya existentes se requerirá, además, la aprobación de la asamblea o junta de cada una de ellas. De la misma manera que en la fusión, se considera que la escisión de sociedades no es enajenación. En consecuencia:
- No se genera renta, por tanto no se genera impuesto de renta.
  - Como no existe enajenación, no se genera impuesto a las ventas ni impuesto de industria y comercio.

En las fusiones o escisiones no estamos frente a una ausencia de hecho generador sino frente a una presunción de hecho que establece que no existe el hecho que dé lugar al nacimiento de una obligación tributaria, teniendo en cuenta que no hay una realización efectiva de una posible utilidad, además no hay pago a quien transfiere, ya que la sociedad desaparece; por tanto la eventual utilidad se realizará en el futuro cuando

llegue efectivamente a los socios o accionistas de la sociedad fusionada, absorbida o escindida. La fusión y escisión son recomposiciones societarias que tiene un beneficio fiscal, en el sentido que no hay un hecho generador que lleve a la obligación sustancial que es el pago del tributo, por lo que no se considera que haya una enajenación en este proceso que lleve a la generación de una utilidad; por lo cual se ha convertido en un método muy usado entre empresas nacionales e internacionales que les permite un crecimiento acelerado y algunos beneficios tributarios.

Conforme lo determina el numeral 3.2.17 del Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT se regula el procedimiento relacionado con la comunicación de la FUSIÓN, ESCISIÓN o demás formas de reorganización de sociedades o empresas o del otorgamiento de la escritura pública respectiva. Dentro de dicho procedimiento se exige la presentación de un escrito en el cual se efectúa la comunicación de la fecha de entrada en vigencia del Acuerdo de la Fusión, Escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas. De igual modo se le solicita la exhibición del original y presentar la fotocopia del acuerdo de fusión, escisión o demás formas de reorganización, o de la escritura pública de fusión, escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas.

Cabe referir que el plazo para efectuar esta comunicación de información a la SUNAT por el tema de la Fusión, Escisión o demás formas de reorganización es de diez (10) días hábiles de producido el hecho, conforme lo señala el numeral 2.18 del Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT y normas modificatorias. Según lo determina el texto del artículo 25° de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, que aprueba las disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943, el cual aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes, se regulan la comunicación que debe efectuarse en casos de Fusión, Escisión y/o demás formas de reorganización de sociedades o empresas. Allí se precisa que tratándose de fusión, escisión y demás formas de reorganización de

sociedades o empresas, los contribuyentes y/o responsables o sus representantes legales deberán tener en cuenta lo siguiente:

- a. En los casos en que la fecha de entrada en vigencia del acuerdo de reorganización sea anterior a la fecha de otorgamiento de la Escritura Pública, los contribuyentes y/o responsables o sus representantes legales deberán comunicar dicha fecha dentro de los diez (10) días hábiles siguientes de su entrada en vigencia. De no cumplirse con dicha comunicación en el mencionado plazo se entenderá que la fusión, escisión y demás formas de reorganización de sociedades o empresas surtirán efecto en la fecha de otorgamiento de la Escritura Pública correspondiente.
- b. En los casos en que la fecha de entrada en vigencia fijada en los acuerdos respectivos sea posterior a la fecha de otorgamiento de la Escritura Pública, se deberá comunicar tal hecho a la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su entrada en vigencia.

Del mismo modo, según lo señala el texto del literal e) del artículo 27 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT se efectuará la solicitud de baja de inscripción del número de RUC, cuando se produzca la extinción de las personas jurídicas y otras entidades inscritas en los Registros Públicos, o Disolución cuando esta sea la causal de pérdida de su condición de contribuyente y/o deudor tributario. En los casos de fusión, escisión y demás formas de reorganización se deberá tener en cuenta lo señalado en el artículo 25° de la citada norma, la cual se explica en el párrafo anterior.

Al efectuar una revisión del articulado de la Ley del Impuesto a la Renta, nos percatamos de la existencia del Capítulo XIII, el cual regula el tema de la reorganización de sociedades o empresas. Dicho capítulo está conformado por los artículos 103° al 110°. Así, el texto del artículo 103° de la Ley del

Impuesto a la Renta determina que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el Reglamento.

De manera inmediata surge la pregunta acerca de ¿cuáles son las formas en las cuales el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta determina para los procesos de fusión o reorganización? Aquí observamos como complemento lo dispuesto en el texto del artículo 65º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala las formas de reorganización empresarial, dentro de las que se puede encontrar a las siguientes:

- a. **La reorganización por fusión:** Por la fusión dos a mas sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por esta ley bajo cualquiera de las dos (2) formas previstas en el Artículo 344º de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades. Para mayor comprensión del presente trabajo consideramos pertinente describir brevemente las formas de fusión señaladas en el texto del artículo 344º de la Ley General de Sociedades
  - Primera modalidad de Fusión: La fusión de dos o más sociedades para constituir una nueva sociedad incorporante origina la extinción de la personalidad jurídica de las sociedades incorporadas y la transmisión en bloque, y a título universal de sus patrimonios a la nueva sociedad; o,
  - Segunda modalidad de Fusión: La absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas. La sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

Es pertinente señalar que en ambos casos los socios o accionistas de las sociedades que se extinguen por la fusión reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de la nueva sociedad o de

la sociedad absorbente, en su caso. ¿Es posible la fusión de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada? Asimismo, por un tema de extensión legal, se admite que la empresa individual de responsabilidad limitada – EIRL, podrá reorganizarse por fusión de acuerdo a las formas señaladas en el artículo 344° de la citada Ley, teniendo en consideración lo dispuesto en el inciso b) del artículo 67°, el cual determina que las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada solo podrán absorber o incorporar empresas individuales de responsabilidad limitada que pertenezcan al mismo titular.

- b. **La reorganización por escisión:** Por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por esta ley, bajo cualquiera de las modalidades previstas en el Artículo 367° de la Ley General de Sociedades. Describimos brevemente las formas de reorganización por escisión señaladas en el texto del artículo 367° de la Ley General de Sociedades.
- Primera modalidad de Escisión: La división de la totalidad del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales, que son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez. Esta forma de escisión produce la extinción de la sociedad escindida; o,
  - Segunda modalidad de Escisión: La segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez. La sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente.

En ambos casos los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, en su caso.

c. **La reorganización simple:** A que se refiere el Artículo 391° de la Ley General de Sociedades; así como bajo cualquiera de las modalidades previstas en el Artículo 392° de la citada Ley, excepto la transformación. Ello implica dos posibilidades de realizar la fusión simple:

- Fusión simple del artículo 391° de la Ley General de Sociedades: De conformidad con lo señalado por el artículo 391° de la Ley General de Sociedades, se considera reorganización el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes.
- Las modalidades previstas en el artículo 392° de la Ley General de Sociedades: En el texto del artículo 392° de la Ley General de Sociedades, se determina que son también formas de reorganización societaria:
  - i. Las escisiones múltiples, en las que intervienen dos o más sociedades escindidas;
  - ii. Las escisiones múltiples combinadas en las cuales los bloques patrimoniales de las distintas sociedades escindidas son recibidos, en forma combinada, por diferentes sociedades, beneficiarias y por las propias escindidas;
  - iii. Las escisiones combinadas con fusiones, entre las mismas sociedades participantes;

- iv. Las escisiones y fusiones combinadas entre múltiples sociedades; y,
  - v. Cualquier otra operación en que se combinen transformaciones, fusiones o escisiones.
- d. **El aporte de la totalidad del activo y pasivo** de una o más empresas unipersonales, realizado por su titular, a favor de las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades, teniendo en consideración lo dispuesto en el inciso c) del artículo 67°. Para efecto de lo dispuesto en el presente artículo se tendrá en consideración la responsabilidad solidaria prevista en el Código Tributario, la cual está consignada en los artículos 16 a 20-A de la citada norma.

Un vez que hemos observado las distintas modalidades que la Ley permite para realizar un proceso de reorganización de capitales, pasaremos a ver a continuación aquellas sociedades o empresas que podrán realizar un proceso de reorganización. El texto del artículo 66 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que se entiende por sociedades o empresas a las comprendidas en la Ley General de Sociedades o aquella que la sustituya, así como a las empresas individuales de responsabilidad limitada y a las empresas unipersonales, para los supuestos expresamente señalados. Ello implica que estarán inmersas dentro de este concepto las siguientes:

- a. Sociedades Anónimas: Abiertas, Cerradas, Genéricas o Normales.
- b. Sociedades en Comandita: Simples, por acciones.
- c. Sociedades Colectivas.
- d. Sociedades Comerciales de Responsabilidad Limitada.
- e. Sociedades Civiles: Ordinarias y de Responsabilidad Limitada.
- f. Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, sólo aquellos que corresponden al mismo titular.

- g. Sucursales de personas jurídicas no domiciliadas (con ciertas limitaciones).
- h. Empresas del Estado.

El texto del artículo 67° del Reglamento de la Ley Del Impuesto a la Renta establece ciertas limitaciones a proceso de reorganización. Así, el referido artículo 67 precisa los siguientes supuestos:

#### **A. Reorganización de sociedades y empresas domiciliadas**

Se entenderá que existe reorganización sólo si todas las sociedades y empresas intervinientes, incluyendo en su caso la sociedad o empresa que al efecto se cree, tienen la condición de domiciliadas en el país de acuerdo a lo dispuesto en la Ley. ¿Ello implica que quedarían excluidas aquellas empresas que tienen la condición de sujetos no domiciliados en el Perú?, la respuesta a esta interrogante la encontramos en el siguiente párrafo.

Excepcionalmente, se permite la fusión:

- De sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, siempre que esté precedida de la fusión de sus casas matrices u oficinas principales.
- Se permite la fusión de una o más sucursales de personas jurídicas no domiciliadas y una persona jurídica domiciliada, siempre que esté precedida de la fusión de la respectiva matriz u oficina principal con dicha persona jurídica domiciliada.

#### **B. Reorganización de empresas de responsabilidad limitada**

Las empresas individuales de responsabilidad limitada sólo podrán absorber o incorporar empresas individuales de responsabilidad limitada que pertenezcan al mismo titular.

### C. Reorganización de empresas unipersonales

La reorganización de empresas unipersonales a que se refiere el inciso d) del artículo 65° sólo procede si la contabilidad que llevan permite distinguir:

- El patrimonio de la empresa unipersonal del patrimonio que corresponde al titular y que no se encuentra afectado a la actividad empresarial.
- El valor de cada uno de los bienes o derechos afectados a la actividad empresarial, el cual deberá ser igual al costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, al valor de ingreso al patrimonio del titular, menos la depreciación que hubiera correspondido aplicar por el período transcurrido desde su ingreso al patrimonio del titular hasta el día anterior a la fecha de su afectación a la empresa unipersonal.

Tratándose de activos intangibles de duración limitada, el valor será igual al precio pagado menos la amortización que corresponda por el período transcurrido desde su adquisición. Si el titular tiene varias empresas unipersonales, sólo se exigirá el requisito establecido en el párrafo precedente respecto de la empresa unipersonal que se reorganiza, salvo en el caso regulado en el segundo párrafo del artículo 72°. Las obligaciones sobre libros y registros contables se regirán por lo dispuesto en el artículo 65° de la Ley. De conformidad con lo señalado por el texto del artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta, una vez que se ha producido la reorganización de sociedades o empresas, las partes intervinientes pueden optar, en forma excluyente por los siguientes regímenes:

#### a. Numeral 1 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta:

Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable

determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias estará gravado con el Impuesto a la Renta. De este modo, los bienes transferidos, así como los del adquirente, tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados.

En caso de haberse optado por este régimen las empresas o sociedades que se reorganicen, deberán pagar el Impuesto por las revaluaciones efectuadas, siempre que las referidas empresas o sociedades se extingan. La determinación y pago del Impuesto se realizará por cada una de las empresas que se extinga, conforme a lo dispuesto en el numeral 4, inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Para efectos informativos, el literal d del numeral 4) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que de manera excepcional se deberá presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, a los tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la fusión o escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas, según las normas del Impuesto, respecto de las sociedades o empresas que se extingan. En este caso el Impuesto a la Renta será determinado y pagado por la sociedad o empresa que se extingue conjuntamente con la declaración, tomándose en cuenta, al efecto, el balance formulado al día anterior al de la entrada en vigencia de la fusión o escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas.

**b. Numeral 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta:**

Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias no estará gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. DE este modo, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario.

En tal sentido, no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación. En el caso de los numerales 1) y 2) del artículo 104º de la Ley del Impuesto a la Renta se deben tener en cuenta las reglas previstas por los artículos 69º y 70º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, el texto del artículo 70º del Reglamento precisa las Cuentas de Control que serán aplicables, de tal manera que en el caso de los contribuyentes que hubieren optado por acogerse a los regímenes previstos en los numerales 1 ó 2 del artículo 104º de la Ley, deberán mantener en cuentas separadas del activo lo siguiente:

- El valor histórico y su ajuste por inflación respectivo.
- El mayor valor atribuido a los activos fijos.
- Las cuentas de depreciación serán independientes de cada uno de los conceptos antes indicados.

A tal efecto, el control permanente de activos a que se refiere el inciso f) del artículo 22º del Reglamento deberá mantener dicha diferencia. También se debe tener como referencia lo dispuesto en el texto del artículo 75º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual regula la ganancia proveniente de la reorganización, precisando que la entrega de acciones o participaciones producto de la capitalización del mayor valor previsto en el numeral 2 del artículo 104º de la Ley no constituye distribución a que se refiere el artículo 105º de la Ley.

Se presumirá sin admitir prueba en contrario que cualquier reducción de capital que se produzca dentro de los cuatro (4) ejercicios gravables siguientes al ejercicio en el cual se realiza la reorganización constituye una distribución de la ganancia a que se refiere el numeral 2 del artículo 104º de la Ley hecha con ocasión de una reorganización, excepto cuando dicha reducción se haya producido en aplicación de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 216º o en el artículo 220º de la Ley General de Sociedades.

La presunción establecida en el párrafo anterior también será de aplicación cuando se produzca la distribución de ganancias no capitalizadas. Finalmente, el texto del artículo 105° de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que en el caso previsto en el numeral 2 del artículo 104° de la citada norma, si la ganancia es distribuida en efectivo o en especie por la sociedad o empresa que la haya generado, se considerará renta gravada en dicha sociedad o empresa.

**c. Numeral 3 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta:**

En caso que las sociedades o empresas no acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N° 797 y normas reglamentarias. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el Artículo 32° de la presente Ley.

El valor depreciable y la vida útil de los bienes transferidos por reorganización de sociedades o empresas en cualquiera de las modalidades previstas en este artículo, serán determinados conforme lo establezca el Reglamento. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de la reorganización de sociedades o empresas, el adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente. En caso que el adquirente tuviera pérdidas tributarias, no podrá imputar contra la renta de tercera categoría que se genere con posterioridad a la reorganización, un monto superior al 100% de su activo fijo, antes de la reorganización, y sin tomar en cuenta la revaluación voluntaria.

De acuerdo a lo señalado en el texto del artículo 107° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de la reorganización de sociedades o empresas, el adquirente conservará el derecho del transferente de amortizar los gastos y el precio de los activos intangibles a que se refiere el inciso g) del Artículo 37° (que regula la deducción de los gastos pre operativos) y el inciso g) del

Artículo 44° de la Ley (que regula el supuesto de la amortización de intangibles) por el resto del plazo y en la forma establecida por dichas normas. El adquirente conservará los demás derechos que señale el Reglamento.

De acuerdo a lo señalado por el artículo 110° de la Ley del Impuesto a la Renta, la SUNAT establecerá los formularios, información y procedimientos que los contribuyentes deberán cumplir para fines tributarios en la realización de una reorganización de empresas o sociedades. Para ello debemos recurrir a lo dispuesto por el Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SUNAT, específicamente en el Procedimiento N° 3 numeral 3.2.17, que regula la Comunicación de la fecha de entrada en vigencia del Acuerdo de fusión, escisión, o demás formas de reorganización de sociedades o empresas o del otorgamiento de la escritura pública respectiva.

La fusión y/o escisión y demás formas de reorganización de sociedades o empresas surtirán efectos en la fecha de entrada en vigencia fijada en el acuerdo de fusión, escisión o demás formas de reorganización, según corresponda, siempre que se comunique la mencionada fecha a la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su entrada en vigencia. De no cumplirse con dicha comunicación en el mencionado plazo, se entenderá que la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización correspondientes surtirán efectos en la fecha de otorgamiento de la escritura pública.

En los casos en que la fecha de entrada en vigencia fijada en los acuerdos respectivos de fusión y/o escisión u otras formas de reorganización sea posterior a la fecha de otorgamiento de la escritura pública, la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización surtirán efectos en la fecha de vigencia fijada en los mencionados acuerdos. En estos casos se deberá comunicar tal hecho a la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles

siguientes a su entrada en vigencia. Tratándose de empresas unipersonales, la reorganización a que se refiere el inciso d) del artículo 65° entra en vigencia en la fecha de otorgamiento de la escritura pública de constitución de sociedad o de aumento de capital en la que conste el aporte realizado por el titular de la empresa unipersonal, lo cual deberá ser comunicado a la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles siguientes.

Al revisar el texto del artículo 2° de la Ley del IGV se aprecia que existe una lista de conceptos no gravados con el Impuesto General a las Ventas, dentro de los cuales se aprecia el literal c) el cual considera como concepto no gravado a lo siguiente: c) La transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas. Ello implica que la operación de venta que está incorporada en el literal c) por aplicación de la Inafectación legal no están sujetos a la aplicación del Impuesto General a las Ventas.

Cabe explicar que en la doctrina a una Inafectación legal también se le conoce como “no sujeción expresa”. Para BRAVO CUCCI "la no sujeción, no incidencia o inafectación, es una situación fáctica que implica que un hecho ocurrido en el mundo fenoménico, no se ha subsumido en una hipótesis de incidencia tributaria y, en consecuencia, no se ha producido la incidencia...".

En concordancia con lo dispuesto en el literal c) del artículo 2° de la Ley del IGV encontramos al numeral 7) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, el cual considera que para efectos del IGV, se entiende por Reorganización de empresas a:

- A la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- Al traspaso en una sola operación a un único adquirente, del total del activos y pasivos de empresas unipersonales y de sociedades irregulares que no hayan adquirido tal condición por incurrir en las

causales de los numerales 5 ó 6 del Artículo 423º de la Ley N° 26887, con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la cual estaban destinados.

De lo expuesto podemos concluir que uno de los temas más discutibles cuando se habla de reorganización de sociedades en general y de escisión y fusión de sociedades en particular, es la imputación de pérdidas. Nuestra legislación del Impuesto a la Renta otorga a las empresas de responsabilidad limitada la condición de personas jurídicas con capacidad contributiva propia. En tal virtud, las utilidades o pérdidas que pudieran generar, deben tributar en la sociedad o, en el caso de las pérdidas, ser aplicadas contra rentas futuras originadas por ella misma dentro de los plazos y condiciones establecidos por la Ley.

Bajo este esquema, resulta por lo menos cuestionable el hecho de que la pérdida tributaria originada por una empresa de responsabilidad limitada pueda ser usada por un contribuyente distinto que, a su vez, tiene capacidad contributiva propia. En ese sentido, consideramos que el tratamiento que la Ley debe otorgar a este tema debe ser extremadamente cuidadoso, excepcional y celoso para evitar que mediante formas jurídicas, puedan transferirse pérdidas hacia entidades con altos índices de utilidades con el único propósito de rebajar la carga fiscal. Esto ocurriría, por ejemplo, efectuando una división de una empresa con pérdidas y posteriormente fusionando el patrimonio de ésta con una entidad rentable.

Lo expuesto nos lleva a sostener que, si bien la Ley permite que el adquirente pueda imputar las pérdidas del transferente conforme al plazo y en la forma establecida. Por vía reglamentaria, deben fijarse reglas de ineludible cumplimiento para el ejercicio de tal derecho. En nuestra opinión, el derecho que tendrían la nueva o nuevas sociedades de imputar las pérdidas tributarias de la sociedad escidente debería quedar circunscrito al

caso de escisión con vinculación económica, y por lo tanto, excluido de este derecho el supuesto de escisión por desconcentración de accionistas.

En adición a ello, debería evitarse que proceda la transferencia de pérdidas cuando la sociedad escidente se encuentra en una situación patrimonial precaria, entendiéndose ésta, por ejemplo, cuando las pérdidas han reducido el patrimonio significativamente. Asimismo, deberían dictarse normas que, para efectos del goce del beneficio, establezcan la obligación de mantener la actividad principal de la sociedad escidente durante un plazo anterior a la escisión y posterior a la misma.

Cumplido los supuestos antes indicados, el Reglamento debería fijar pautas para la transmisión de la pérdida tributaria. Consideramos que el monto de la misma que pueda ser utilizado por la nueva o nuevas sociedades debería estar en función al patrimonio objeto de escisión, permaneciendo en la sociedad escidente la proporción correspondiente, siempre y cuando no se trate de una división, pues en esta hipótesis la sociedad escidente se disuelve.

De otro lado cómo hacer para no perder las pérdidas en un proceso de fusión, toda vez que las normas actualmente vigentes señalan, en forma expresa, que las pérdidas no pueden aprovecharse. En estricto, si vemos a dos empresas que desean fusionarse, teniendo una de ellas pérdidas de consideración, resulta evidente que no se querrá perder el escudo tributario que las pérdidas ofrecen. Así, si buscamos que la empresa con pérdidas sea absorbida, nos encontramos con la disposición general de que sus pérdidas no podrán ser aprovechadas, e incluso se tendrá un límite a las pérdidas de la absorbente. Si buscamos que ésta sea la empresa absorbente, sus pérdidas también estarán limitadas al 100% del valor de su activo fijo antes de la reorganización.

Debe aceptarse simplemente que, a pesar del reconocimiento de la doctrina en cuanto al derecho al arrastre de pérdidas, ¿éstas no pueden ser aprovechadas? Muchas veces, en situaciones de empresas con pérdidas, las fusiones son indispensables pues como hemos visto, ayudan entre otros, a reducir costos.

Podemos encontrarnos con activos que en libros se encuentren totalmente depreciados, o que en definitiva su depreciación ya se encuentre avanzada. Sin embargo la existencia y el valor comercial de los activos no puede negarse. Así, con la valuación que encargamos determinamos que tales activos pueden mejorar nuestra posición patrimonial. Efectuamos por tanto la revaluación voluntaria. A esa revaluación voluntaria le damos efectos tributarios y, conforme a lo previsto por el artículo 104 numeral 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, afectamos con el Impuesto el mayor valor asignado a los activos producto de la revaluación.

Sin duda el beneficio está en la revaluación pues, al habersele dado efectos tributarios, al transferir los activos a la empresa absorbente por fusión, éstos tendrán como costo computable y base de depreciación, el valor del activo producto de la revaluación, debiendo empezar una nueva depreciación. Conforme a lo expuesto, la revaluación voluntaria, en un proceso de fusión, puede permitirnos aprovechar ciertas pérdidas, que si bien no se arrastrarán como crédito contra el impuesto, se traducirán en mayor costo computable para ser aprovechada vía depreciación.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** La incidencia de la recaudación tributaria de las empresas de Arequipa se caracteriza por la trascendencia en eludir los ingresos tributarios al menor costo posible, lo que conlleva a la ruptura de los relevantes principios de equidad y fomentando, de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía, que erosiona los más profundos cimientos de la estructura de un país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo.

**SEGUNDA.-** Las características de la elusión tributaria se evidencian en los beneficios que producen en las empresas de Arequipa que realizan dicha práctica, dado que el principio de igualdad ante la ley requiere que el sistema tributario no favorezca a unos contribuyentes y castigue a otros. El sistema tributario no debería ser un instrumento para redistribuir equitativamente el ingreso o la riqueza o para igualar ricos a pobres. La redistribución del ingreso debería hacerse a través de una inteligente asignación del gasto público.

**TERCERA.-** Las formas que utilizan las empresas de Arequipa para la elusión tributaria es a través de la simulación parcial o total en el uso de contratos cuyas obligaciones en realidad no se han ejecutado y no tendrán eficacia; y también mediante el abuso de formas, donde el sujeto ha calificado un acto comercial cierto como si fuera otro, ocultando su verdadera naturaleza. Es por ello que pese a los esfuerzos desarrollados no se cuenta con formas adecuadas de recaudación en nuestro Sistema Tributario Nacional, que limite la economía de opción de algunos deudores tributarios y que por ende impida la elusión fiscal de las empresas de Arequipa.

**CUARTA.-** El Sistema Tributario Nacional, no cuenta con mecanismos necesarios para restringir o suprimir la elusión tributaria en las empresas de Arequipa, los mismos que permitan reorganizar las dependencias dotándolas de los recursos humanos, materiales y financieros que permitan cumplir las metas y objetivos, como asimismo no realiza una adecuada reestructuración de las formas de recaudación tributaria para las empresas, sobre todo para aquellos grandes y medianos contribuyentes que disponen de estudios de profesionales, contratados explícitamente para eludir el hecho imponible, lo cual debe ser neutralizado para dejar que se deje de eludir el hecho imponible del contribuyente.

**QUINTA.-** Las fusiones y escisiones, por conllevar transferencias patrimoniales a título universal con continuidad jurídica, no generan rentas gravadas para las sociedades transferentes ni para los accionistas que sustituyen sus acciones por las que emiten las sociedades adquirentes. La neutralidad fiscal de las fusiones y escisiones que se traduce en un diferimiento de resultados, es consustancial a la naturaleza jurídica de estas operaciones, debiendo ser reconocida por el ordenamiento positivo de cada Estado.

## SUGERENCIAS

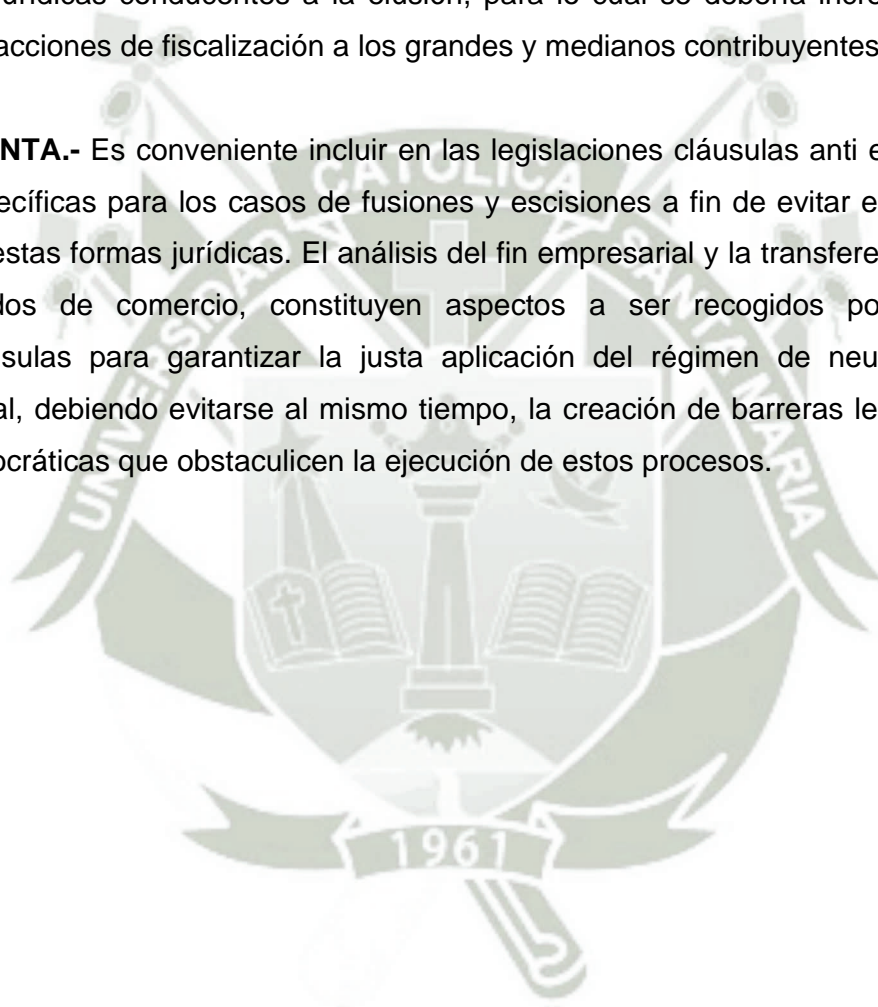
**PRIMERA.-** Para reducir la elusión tributaria hay que buscar soluciones sobre las causas que la generan para poder contar con normas tributarias claras y modelos inclusivos, a efecto de lograr objetivos muy positivos para el ingreso público y reducir la desigualdad. Creando para ello un mapa de elusión tributaria a nivel nacional (sectorial y de concentración comercial), con un monitoreo, estableciendo patrones de conductas de riesgo por contribuyente a través del levantamiento del velo societario en empresas no habidas.

**SEGUNDA.-** Se recomienda formular las normas tributarias con la participación de especialistas del mayor nivel académico y también con las competencias necesarias en el manejo del aspecto fiscal. Asimismo debe observarse los aspectos históricos propios y de otros países en relación con los tributos. Todo esto conducirá a neutralizar la conducta antijurídica de algunos contribuyentes y a cerrar esa ventana llamada elusión, de modo que se configure el hecho imponible y se contribuya con el pago de los tributos al crecimiento y desarrollo del país.

**TERCERA.-** Se recomienda que el sistema Tributario adopte las siguientes políticas para que cumpla los objetivos que le ha encomendado el Estado: Fomentar de verdad la educación tributaria que genere conciencia y cultura tributaria; debiéndose tomar en cuenta la educación básica, los institutos, universidades, los medios de comunicación y otros; adoptar una total simplificación de tributos, que permita que el contribuyente entienda lo que cumple, para que se genere conciencia de estar aportando al crecimiento del país e incrementar las acciones de fiscalización directa y no solamente a través de medios indirectos que no necesariamente son los más efectivos.

**CUARTA.-** Si bien es cierto el Sistema Tributario Nacional dispone de un conjunto de políticas tendentes al cumplimiento de sus metas, objetivos, misión y visión; sin embargo es necesario dotar de políticas para neutralizar la conducta antijurídica que conduce a la elusión fiscal de los deudores tributarios. Es por ello necesario que haya mucha más transparencia en el gasto público, para que los contribuyentes conozcan y comprendan el uso que se les da a los tributos que pagan y de ese modo no adopten conductas antijurídicas conducentes a la elusión, para lo cual se debería incrementar las acciones de fiscalización a los grandes y medianos contribuyentes.

**QUINTA.-** Es conveniente incluir en las legislaciones cláusulas anti elusivas específicas para los casos de fusiones y escisiones a fin de evitar el abuso de estas formas jurídicas. El análisis del fin empresarial y la transferencia de fondos de comercio, constituyen aspectos a ser recogidos por tales cláusulas para garantizar la justa aplicación del régimen de neutralidad fiscal, debiendo evitarse al mismo tiempo, la creación de barreras legales o burocráticas que obstaculicen la ejecución de estos procesos.



## BIBLIOGRAFÍA

1. Araujo Falcao, Almilcar: (1994) El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma, Buenos Aires.
2. Ataliba, Geraldo (2000) Hipótesis de la incidencia tributaria. Lima. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
3. Arancibia Cueva, Miguel (2006) Auditoría Tributaria. Lima. Instituto de Investigación El Pacífico.
4. Bocco Arnaldo, Otero Alejandro y Otros- Administración Tributaria y Reforma Institucional- Diagnostico y Propuesta de reforma AFIP-DGI.
5. Carrasco Buleje Luciano y Dr. Torres Cárdenas German, (2007 Séptima Edición, Mayo), MANUAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO, Editorial Santa Rosa S.A. – Jesús María, Lima –Perú.
6. Coll Frechina, Lluís: (1997) La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto de Sociedades. Cedecs, Editorial Barcelona.
7. Chávez Ackermann & Ferreyra García (2003) Tratado de Auditoría Tributaria. Lima. Editorial San Marcos.
8. Figueroa, Patricio: (1989) Manual de Derecho Tributario, Ley de Impuesto a la Renta, Segunda Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
9. Escuela de Investigación y Negocios (2004) Código Tributario. Lima: Pacífico Editores.

10. Estudio Caballero Bustamante (2004) Manual Tributario 2007. Lima. Editorial Los Andes SA.
11. Estudio Caballero Bustamante (2004) Tratado Empresarial en materia Tributaria. Lima. Editado por Distribuidora de Publicaciones N.C. Perú S.A.
12. Flores Polo, Pedro (2000) Derecho Financiero y Tributario Peruano. Lima. Ediciones Justo Valenzuela V. EIRL.
13. García Rada, J. (2000) El Delito Tributario. Lima. Editorial San Marcos.
14. Gálvez Rosasco, José (2007) Fiscalización Tributaria. Lima. Imprenta Editorial El Buho EIRL.
15. García Novoa César (2005) Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal. Editorial: Instituto de Estudios Fiscales.
16. García Vizcaíno, Catalina, (1996) Derecho Tributario, Tomo I, p. 187, ed. Depalma, Buenos Aires.
17. González Macías, María Dolores, (1997) Infracciones y sanciones fiscales, Ed. Indetec, México.
18. Marrama, Silvia E., (2005) "Principio de realidad económica y economía de opción", en Jornadas de Derecho Natural. III nacionales y I Iberoamericanas, Universidad Católica Argentina, realizadas en la ciudad de Paraná durante los días 29, 30 de septiembre, 1 y 2 de octubre.
19. Nima Nima, Elizabeth; Gómez Aguirre, Antonio y Bobadilla la Madrid, Miguel (2007) Aplicación Práctica del Impuesto a la Renta. Lima. Imprenta Editorial el Búho EIRL.

20. Quiroz Berrocal Jorge J, (2007) Impuesto a la Renta Neta Oculta, IUS Tributarius, Lima – Perú.
21. Revista Actualidad empresarial (2004) Informativo Tributario quincenal. Editor: Instituto de Investigación el Pacífico
22. Revista Actualidad empresarial (2004) Manual del sistema de tributación sectorial. Editor: Instituto de Investigación el Pacífico
23. Sánchez Rojas Oscar Martín, (2007) Tributación y Postmodernidad, Editora Palomino, Lima- Perú.
24. Sierra Mejía, Hernando: (1988) El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín-Colombia.
25. Tacc hi, Carlos Miguel: (1994) Evasión Tributaria. Ponencia presentada a la Conferencia Técnica del CIAT, Venecia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
26. Tejerizo López, José Manual (2000) Derecho Financiero y Tributario. Madrid. McGraw-Hill.
27. Villegas, Héctor B. (2000) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma.
28. Villegas, Héctor B. (2002) Derecho Penal Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma.



# PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

## PLANTEAMIENTO TEÓRICO

### 1.- PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

#### 1.1.- ENUNCIADO DEL PROBLEMA

TRASCENDENCIA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS EMPRESAS DE AREQUIPA, 2013.

#### 1.2.- DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

##### 1.2.1.- AREA DEL CONOCIMIENTO

El problema a investigarse se encuentra ubicado en:

CAMPO : Ciencias Jurídicas.

AREA : Derecho tributario

LINEA : La elusión tributaria y las empresas.

##### 1.2.2.- ANALISIS DE VARIABLES

**PRIMERA VARIABLE:** Trascendencia de la elusión tributaria

Indicadores

- Antecedentes históricos de la elusión tributaria
- Características de la elusión tributaria
- Formas para la elusión tributaria
- Acciones de fiscalización a la elusión tributaria
- Razones del incremento de la elusión tributaria

## **SEGUNDA VARIABLE:** Incidencia de la recaudación tributaria

### Indicadores

- Antecedentes históricos de la recaudación tributaria
- El beneficio económico de la recaudación tributaria
- Formas para la recaudación tributaria
- Medidas para garantizar la recaudación tributaria
- Razones de la evasión de la recaudación tributaria

### **1.2.3. INTERROGANTES BÁSICAS**

#### **1.2.3.1. PRIMERA VARIABLE:** Trascendencia de la Elusión Tributaria

1. ¿Cuál es la trascendencia de la elusión tributaria de las empresas de Arequipa?
2. ¿Cuáles son las características de la elusión tributaria en las empresas de Arequipa?
3. ¿Cuáles son las formas de elusión tributaria de las empresas de Arequipa?
4. ¿Cuáles son los mecanismos para restringir o suprimir la elusión tributaria en las empresas de Arequipa?

#### **1.2.3.2. SEGUNDA VARIABLE:** Incidencia de la recaudación Tributaria

1. ¿Cuál es la incidencia de la recaudación tributaria en las empresas de Arequipa?
2. ¿Cuáles son los beneficios económicos de la recaudación tributaria en las empresas de Arequipa?
3. ¿Cuáles son las formas de recaudación tributaria adoptadas por las empresas de Arequipa?

4. ¿Cuáles son las medidas para garantizar la recaudación tributaria de las empresas de Arequipa?

#### 1.2.4.- TIPO Y NIVEL DE INVESTIGACIÓN

La investigación será:

◆ **TIPO:**

- Por el objetivo: Aplicada
- Por el enfoque: Especializada
- Por la perspectiva temporal: Coyuntural
- Por las fuentes de información: Documental y de campo

◆ **NIVEL DE INVESTIGACIÓN:**

- Descriptiva – Explicativa

#### 1.3.- JUSTIFICACIÓN.

Resulta importante poner en consideración el estudio de la elusión tributaria porque es discutible, al no tener abiertamente el amparo legal que si lo tiene la recaudación tributaria, además de que se mueven intereses económicos, que pueden crear problemas incluso al Órgano Administrador, valiéndose de influencias, tienen un sin fin de alternativas que se ubican entre el delito y la corrupción, que no hacen más que crear diferencias entre los contribuyentes vulnerando una vez más los principio de igualdad y justicia plasmados en nuestra Constitución.

Asimismo resulta útil poner en consideración que la evasión, la elusión y el delito son desviaciones de la conducta de las personas las cuales se reflejan en sus actos, por lo que en el presente trabajo pretendemos

estudiar las causas qué hacen que una persona adopte tales comportamientos, quizás la normatividad tributaria existente, con tratamientos diferenciados sea una de las causas que da origen a la elusión tributaria y que por ende estos tratamientos diferenciados, conllevan ventajas y desventajas para la recaudación tributaria, pues existe una competencia desleal entre los que si cumplen con sus obligaciones tributarias y los que no cumplen con ellas, pues la diferencia está en los beneficios económicos que obtienen.

De otro lado la relevancia jurídica del tema, permitirá analizar porque un amplio sector del país se queja de que el estado no cumple con darle los servicios esperados, pero no le agrada el pago de los impuestos y para lograr el objetivo de no pagar evaden, eluden y hasta llegan a cometer delito tributario ¿Como entonces podemos pedir lo que no damos? Si somos consecuentes con nuestras ideas, no respetamos, pero pedimos que se nos respete, no somos responsables con nuestras obligaciones, pero pedimos que otros sean responsables, puesto que la Administración Tributaria, no es el ente idóneo para perseguir a los elusores y evasores, se deben de crear mecanismos que permitan evitar la elusión, evasión y el delito tributario.

## **2.- MARCO CONCEPTUAL**

### **a. Procesos masivos**

Los procesos masivos de fiscalización corresponden a los planes que enfrentan a un número significativo de contribuyentes, a través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, y que cuentan para su ejecución con un apoyo informático uniforme a lo largo del país, con objeto de lograr eficiencia y efectividad en la fiscalización. En éstos procesos la tasa de atención se caracteriza por ser alta, dado que es una fiscalización dirigida a un proceso particular del contribuyente.

Los principales programas de fiscalización de este tipo son la Operación IVA y la Operación Renta. En la Operación IVA se procesan alrededor de un millón de declaraciones mensualmente y se realizan cruces que detectan masivamente inconsistencias para su posterior aclaración. Y en la Operación Renta, por su parte, se verifican más de 1,5 millones de declaraciones de renta anuales. En mayo de cada año se realiza un cruce de información entre estas declaraciones y más de 15 millones de registros de información referente a ingresos obtenidos de las personas e inversiones realizadas. Con los resultados se selecciona aproximadamente al 10% de los contribuyentes a los que se cita para que concurran, a partir del mes de Junio, a las oficinas del SII para analizar las principales discrepancias.

#### **b. Procesos selectivos**

Los procesos selectivos de fiscalización corresponden a los planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor, con un enfoque menos estructurado, dependiendo del objetivo que se desea alcanzar con cada programa. La tasa de atención es más baja, de acuerdo a que supone una revisión más extensiva e integral del contribuyente. Bajo este contexto se encuentran los Cambios de Sujeto de IVA, la Revisión de Devolución de IVA Exportadores, las Auditorías Tributarias, etc.

#### **c. Control del cumplimiento tributario**

La revisión del cumplimiento tributario corresponde a las acciones que realiza el SII para evaluar el comportamiento de los contribuyentes en todas las interacciones dadas por obligaciones periódicas que contempla la legislación tributaria y que establece el SII.

La fiscalización preventiva es muy útil para dicho control. Se alimenta de información histórica del comportamiento de los contribuyentes y se procesa

para identificar potenciales incumplidores, con los cuales es necesario adoptar medidas más restrictivas en cuanto al nivel de facilidades que se le otorga, como el número de documentos que le autorizan a timbrar. Así deben concurrir más seguidos a las oficinas del SII para ser controlados, evitando de esta manera situaciones que, al no ser corregidas a tiempo, pueden dar pie a irregularidades.

#### **d. Fiscalización del incumplimiento tributario**

La fiscalización del incumplimiento tributario dice relación con la tarea permanente del SII de detectar a los contribuyentes que evaden los impuestos y procurar el integro de dichos impuestos en arcas fiscales. Para tal efecto se debe enfatizar la determinación de indicadores de incumplimiento que permitan focalizar los sectores o grupos de contribuyentes a fiscalizar. Un claro ejemplo de esto son los Planes de Fiscalización.

#### **e. Persecución del fraude fiscal**

Se materializa a través de una labor de análisis tendiente a detectar aquellas áreas y sectores de actividad más proclives a la evasión tributaria, y que por su naturaleza imponen graves perjuicios económicos y sociales al país. El objetivo apunta a debilitar la capacidad económica y financiera de individuos y grupos organizados que desarrollan actividades ilícitas a objeto de cortar el flujo de ingresos que permite la continuidad de sus operaciones.

#### **f. Presencia Fiscalizadora**

Por último, las facultades con que cuenta el SII también se utilizan para poder inspeccionar en terreno las actividades y registros de los contribuyentes y para acceder a la documentación sustentatoria que en definitiva servirá para desvirtuar o confirmar la apreciación del SII respecto

del correcto nivel de impuestos que le corresponde pagar a cada contribuyente. (Actuación de Presencia Fiscalizadora).

#### **g. La elusión tributaria**

La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido.

#### **h. Características de la elusión tributaria**

- Los sujetos tratan de intervenir en el nacimiento de la obligación tributaria,
- Se privilegia la forma y se pretende que los terceros, incluida la Administración Tributaria, consideren que corresponde a un contenido (que, como se ha dicho, no tendrá eficacia).
- El sujeto ha calificado un acto negocial cierto como si fuera otro, ocultando su verdadera naturaleza.

La “Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias establecida por El Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por D.S.135-99--EF y normas modificatorias establece en que: “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

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

Al respecto el Dr. David Bravo Sheen en su trabajo “Simulación, abuso de formas, elusión y fraude a la ley en el Derecho Tributario”, manifiesta respecto a la norma VIII como sigue: Aplicación del Derecho Tributario ¿Realidad Económica o Efectos Jurídicos de las operaciones realizadas por el contribuyente? Quienes opinan que para efectos fiscales debe prevalecer la realidad económica antes que los actos formales, señalan que siendo la realidad material el substrato de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria, lo que debe analizarse es la naturaleza económica real de las operaciones del contribuyente, a los efectos de determinar la existencia o no de hechos sujetos a tributación. Por tal motivo, se justifica la existencia en las legislaciones tributarias de disposiciones como la interpretación económica del hecho imponible que permite partir de las motivaciones económicas de las partes en un acto o negocio determinado, desconociendo toda construcción formal adoptada por éstas, y a partir de allí determinar cuándo se está frente a un hecho gravado.

Por el contrario, una segunda posición afirma que la aplicación de una norma jurídica no puede – ni debe – apoyarse en la realidad económica, pues de lo contrario tendríamos que reconocer que el derecho no regula la realidad social, y dentro de ésta, la vida económica de los pueblos. Recuérdese que antes que un sistema de normas de carácter obligatorio, el Derecho es un fenómeno social, por lo tanto su objeto está, precisamente, inserto en la vida social. Dicho en otras palabras, el Derecho Positivo ya regula las relaciones sociales (y económicas) de los individuos, razón por la cual no requiere del auxilio interpretativo que le puede prestar la Economía. Por tal motivo, la Administración debe concentrarse en los efectos jurídicos de los actos y contratos celebrados por el contribuyente, calificándolos de acuerdo a su verdadera naturaleza jurídica, si su contenido no responde a la formalidad empleada. Nótese al respecto que esta posición hace caso omiso a la realidad económica. Se sostiene por el contrario que la calificación de los hechos no es una mera descripción de los mismos, sino una actividad esencialmente jurídica: el sujeto calificador no puede sino atenerse a los

efectos jurídicos del acto o negocio, efectivamente concluido entre los interesados, con independencia de las formas o denominaciones diversas o aparentes que se han hecho.

#### **i. La Hipótesis de Afectación y la Voluntad de las partes**

La Hipótesis de Incidencia Tributaria, conocida también como Hipótesis de Afectación, ha sido establecida por el legislador al margen de la voluntad de las partes, por lo tanto no se encuentra condicionada a aquella. En síntesis podemos decir que constituye la juridización de conductas o actos que revelan capacidad contributiva. En efecto, el Estado a través del órgano legislativo, reconoce que determinados actos o actividades, realizados por determinadas personas en cierto momento y lugar deben provocar el pago de un tributo. Cuando se produce en el mundo real un hecho tal que encuadre en la hipótesis normativa, estamos frente a un Hecho Imponible. Este hecho puede tener lugar con un simple acto de consumo, o con la percepción de un ingreso, así como en el establecimiento de relaciones jurídicas más complejas.

Como podemos advertir, resulta irrelevante que los sujetos que entablan una relación comercial quieran o no que el resultado de la operación se encuentre afecta. Queda claro entonces que el efecto tributario del negocio no está en función de la voluntad de las partes, sino de la subsunción de las consecuencias del mismo en la hipótesis de incidencia. Sin embargo, no son pocas las oportunidades en las cuales los sujetos tratan de intervenir en el nacimiento de la obligación tributaria, sobre todo cuando se trata de actos o negocios jurídicos libremente acordados, retardándolo (diferiéndolo), disminuyéndolo o anulándolo, utilizando para ello la simulación, el abuso de las formas e inclusive por medios legalmente permitidos.

#### **j. Simulación Absoluta y Simulación Parcial**

La Simulación Absoluta es la ausencia de conducta negocial. El sujeto en complicidad con otro u otros actúa "como si" hubiera celebrado un acto jurídico, cuando en realidad éste es ineficaz. El Artículo 190 del Código Civil establece que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe voluntad para celebrarlo. Llevado esto al campo tributario, se presentará la simulación cuando, por ejemplo, se celebre un contrato de compraventa para tener un Crédito Tributario, cuando ésta no ha tenido lugar en la realidad, o cuando se haga uso de contratos cuyas obligaciones en realidad no se han ejecutado (ni se ejecutarán jamás) para dar la idea de realización de actos jurídicos, reduciendo de esta forma la Base Imponible u obteniendo créditos o saldos a favor. La simulación va pues, aparejada del engaño; esta es la verdadera voluntad de los simuladores. Se privilegia la forma y se pretende que los terceros, incluida la Administración Tributaria, consideren que corresponde a un contenido (que, como se ha dicho, no tendrá eficacia).

#### **k. Abuso de Formas**

En el Abuso de Formas, conocida también en Doctrina como Disimulación o Simulación Relativa, el sujeto ha calificado un acto negocial cierto como si fuera otro, ocultando su verdadera naturaleza. Se trata de ella, como señala Lohmann, cuando se quiere indicar que tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la auténtica voluntad de las partes, se esconde otro negocio jurídico con función económica y social distinta, el cual sí refleja el orden de intereses que las partes desean regular. En este supuesto, trasladado al campo impositivo, corresponde a la administración sustituir – no la voluntad – sino la calificación que le dieron las partes al negocio para ubicarlo en su verdadera naturaleza, atendiendo a su contenido, el mismo que se verifica por el carácter de las prestaciones. Este sería el caso de la celebración de un

contrato de Locación de Servicios cuando en realidad existe vínculo laboral. En otro caso, se entrega en consignación mercadería de bienes perecibles por un plazo que excede al de conservación de los mismos, dilatando el nacimiento de la obligación tributaria, la misma que se habría producido con la sola entrega, pues la verdadera intención de las partes era transferir la propiedad (se disimuló un contrato de compraventa mediante uno de consignación).

### **I. Elusión en el Perú**

En la elusión el contribuyente hace uso de un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y libertad de contratación; pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal. Tal sería el caso, por ejemplo, de la fusión de una sociedad que tiene pérdidas acumuladas, las mismas que permiten a la sociedad absorbente procurarse de un escudo fiscal por el resto del plazo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta. Como se sabe, no existe impedimento legal para fusionar sociedades que hayan arrojado pérdidas, y la propia normatividad tributaria permite el arrastre de pérdidas de la sociedad absorbida por la sociedad absorbente, aunque con ciertas limitaciones (proporcionalidad con los activos transferidos, realización de la misma actividad, entre otros). También será un ejemplo de elusión el adquirir un bien del activo por medio de un contrato de Leasing, considerando el tratamiento tributario dispensado a esta operación (recuperación de la inversión afectando las cuotas directamente a resultados y no vía depreciación), lo cual incidirá finalmente en la Base Imponible del Impuesto a la Renta. Para ciertos autores, la elusión tributaria se presenta sólo cuando la propia normatividad impositiva faculta al contribuyente a asumir comportamientos diferentes. Consideramos que en estos casos estamos ante lo que se denomina "Economía de Opción", pues en realidad el contribuyente decide, dentro de varias alternativas posibles, qué tratamiento impositivo resultará para él menos

oneroso, sin que ello signifique transgredir la normatividad tributaria. Así por ejemplo, y de acuerdo con nuestra legislación tributaria, un contribuyente que se dedica a la comercialización de productos podrá ubicarse dentro del Régimen General, el Régimen Especial o el Régimen Único Simplificado, en tanto observe los requisitos legales establecidos. La Administración Tributaria no podría por este solo hecho determinar que el contribuyente tiene una conducta evasiva, pues el propio ordenamiento jurídico le permite ordenar su negocio de tal forma que soporte una carga impositiva menor.

### **m. Fraude a la Ley Tributaria**

A diferencia de la elusión, en el Fraude a la Ley Tributaria (*Fraus Legis Fiscii*) se consigue por medios legales, y sin necesidad de tributar o hacerlo en menor cuantía, el mismo efecto que si se hubiera incurrido en el hecho imponible. En el Fraude a la Ley, existe una norma de cobertura que permite al contribuyente esquivar las implicancias tributarias de sus actos o minimizarlos. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa que para no pagar el Impuesto a los Dividendos aplicable en un país determinado (que no es el caso del Perú), decidiera prestar dinero a una empresa vinculada, en lugar de realizar aportes de capital, creando adicionalmente un gasto deducible a la empresa vinculada por concepto de intereses fenómeno tributario conocido como subcapitalización de sociedades). Resulta evidente que en este supuesto, la figura del mutuo, que es plenamente legal, está realmente sirviendo de norma de cobertura, evitando la precipitación del tributo (en el ejemplo, Impuesto a los dividendos). Como podemos observar, el Fraude a la Ley resiente al ordenamiento jurídico como sistema, pues utiliza fragmentariamente determinadas normas en perjuicio de otras. Nótese sin embargo que en el *Fraus Legis* no estamos ante una abierta violación a la Ley, sino de un medio para evitarla.

#### **n. La simulación, el abuso de formas y el Fraude a la Ley Tributaria en el Sistema Tributario Peruano**

Si como hemos señalado, la simulación importa una conducta engañosa, consistente en la celebración de actos jurídicos determinados cuando no existe voluntad real para ejecutarlos con la única finalidad de dejar de pagar los tributos o procurarse beneficios tributarios respecto de los cuales no se tiene derecho, tendremos que concluir que la figura de la simulación implica la comisión de un ilícito penal. En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 1 del Decreto Legislativo Nro. 813, Ley Penal Tributaria, incurre en delito de defraudación tributaria el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes. Por su parte, son modalidades de defraudación tributaria, entre otros consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el monto a pagar, así como la obtención de exoneraciones, inafectaciones, reintegros, saldos a favor, compensaciones devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos, así como simular estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos, tal como lo disponen el Inciso a) del Artículo 2 y los Incisos a) y b) del Artículo 4 de la Ley Penal Tributaria.

Respecto de la simulación parcial, hemos indicado que tanto la Ley del Impuesto a la Renta, como la del IGV, permiten que la Administración Tributaria corrija los montos subvaluados o sobrevaluados de las operaciones, si éstas no coinciden con el valor de mercado, determinado de acuerdo con las normas impositivas (valor "fiscal" de mercado).

En el caso del Fraude a la Ley Tributaria, se ha indicado que por medios legales se consigue el mismo efecto que si se hubiera incurrido en el hecho imponible, burlando la norma tributaria. Al respecto, tendrá que examinarse

detenidamente la supuesta norma de cobertura, y su aplicación al caso concreto, a los efectos de determinar si su empleo ha tenido por única finalidad impedir la aplicación de la norma tributaria, pues sólo de esta forma podrá la Administración Tributaria demostrar la verdadera intención de los deudores tributarios. Si bien el Fraude a la Ley Tributaria no es equiparable a la violación de la Ley (aun cuando el resultado final sea el mismo: no pagar el tributo), podría pensarse en defraudación tributaria, dada la amplitud de la definición de dicha figura delictiva en la Ley Penal Tributaria peruana (cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes). Algunas posibles técnicas de elusión tributaria son las siguientes:

- Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna.
- Ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión.
- Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos.

A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter infraccional y delictiva puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma ley. Las maneras de perseguir estas situaciones son básicamente dos:

- Interpretación por vía administrativa. En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan

deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley.

- Modificaciones legales. Es el propio legislador el que toma a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones, estableciendo nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones. Esto genera una suerte de guerrilla entre el legislador por ampliar las situaciones en que se cobre impuesto, y los abogados y contadores por disminuir las mismas, que le confieren a la legislación tributaria en definitiva la enorme complejidad y carácter técnico y detallista que le son característicos.

### **3.- ANTECEDENTES INVESTIGATIVOS**

Efectuada la búsqueda en las diferentes bibliotecas de la ciudad se ha podido comprobar que el tema materia de investigación, es único pues si bien existen otros temas vinculados no tratan los mismos de la elusión tributaria y su incidencia en las empresas arequipeñas.

### **4.- OBJETIVOS**

#### **4.1 OBJETIVO GENERAL**

Determinar y explicar la trascendencia de la Elusión Tributaria y su incidencia en la recaudación tributaria de las empresas de Arequipa.

#### **4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Identificar cuál es la trascendencia de la elusión tributaria de las empresas de Arequipa.
- Precisar cuáles son las características de la elusión tributaria en las empresas de Arequipa.

- Señalar cuáles son las formas de elusión tributaria de las empresas de Arequipa.
- Analizar cuáles son los mecanismos para restringir o suprimir la elusión tributaria en las empresas de Arequipa.
- Identificar cuál es la incidencia de la recaudación tributaria en las empresas de Arequipa.
- Precisar cuáles son los beneficios económicos de la recaudación tributaria en las empresas de Arequipa.
- Señalar cuáles son las formas de recaudación tributaria adoptadas por las empresas de Arequipa.
- Analizar cuáles son las medidas para garantizar la recaudación tributaria de las empresas de Arequipa.

## 5.- HIPÓTESIS

### **Teniendo en cuenta que:**

La recaudación tributaria es aquella que se aplica al acto que realiza un organismo, normalmente el Estado o el gobierno, con el objetivo de juntar capital para poder invertirlo y usarlo en diferentes actividades propias de la sociedad.

### **Por lo que es probable que:**

La trascendencia que presenta la elusión tributaria, incida en la recaudación tributaria, debido a que los métodos y procedimientos de fiscalización con que cuenta la SUNAT no son efectivos, y en consecuencia no se incrementa la recaudación.

## PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

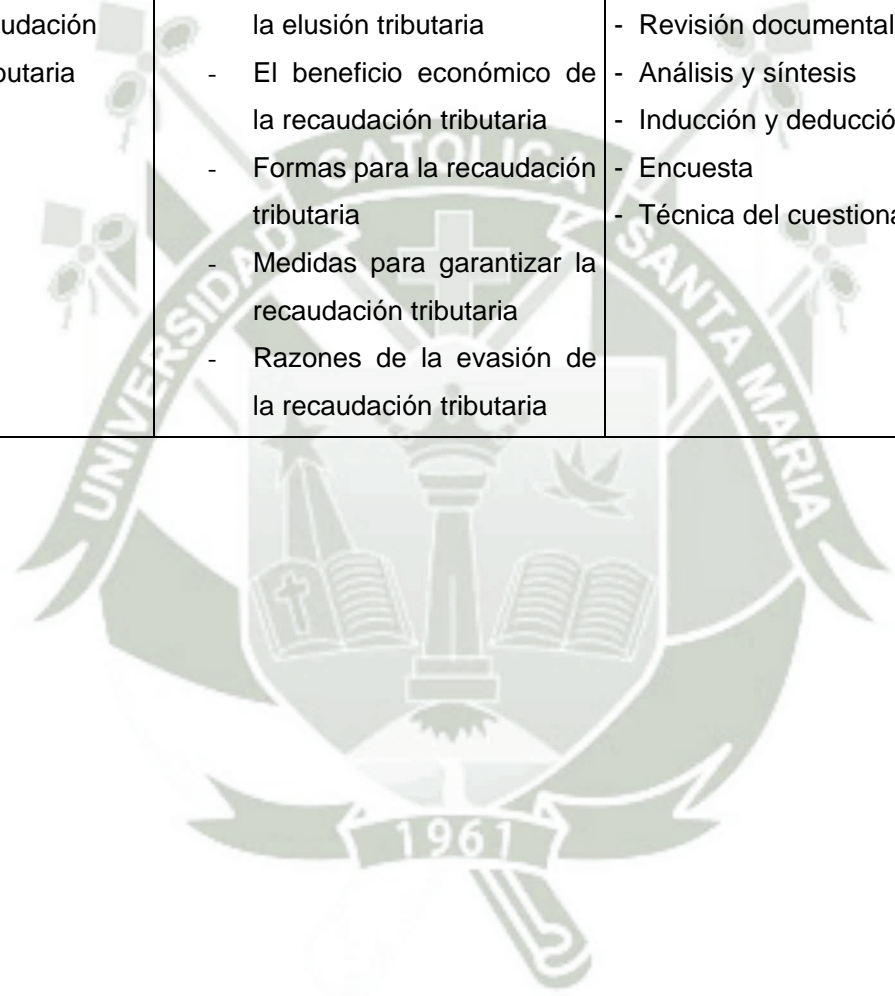
### 1.- TÉCNICAS E INSTRUMENTOS.-

Tanto para la variable uno como la dos; a fin de recoger los datos pertinentes de la SUNAT respecto a las empresas de Arequipa que realizan elusión tributaria, se empleará las siguientes técnicas e instrumentos

**CUADRO DE SISTEMATIZACION DE TÉCNICAS E INSTRUMENTOS**

TIPO	VARIABLE	INDICADORES	TECNICAS	INSTRUMENTOS
VARIABLE INDEPENDIENTE	Trascendencia de la elusión tributaria	<ul style="list-style-type: none"><li>- Antecedentes históricos de la elusión tributaria</li><li>- Características de la elusión tributaria</li><li>- Formas para la elusión tributaria</li><li>- Acciones de fiscalización a la elusión tributaria</li><li>- Razones del incremento de la elusión tributaria</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Observación documental</li><li>- Revisión documental</li><li>- Análisis y síntesis</li><li>- Inducción y deducción</li><li>- Técnica del cuestionario</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Ficha bibliográfica</li><li>- Ficha documental</li><li>- Libreta de apuntes</li><li>- Libreta de apuntes</li><li>- Cédula de preguntas</li><li>- Matriz de registro</li></ul>

<p>VARIABLE DEPENDIENTE</p>	<p>Incidencia de la recaudación tributaria</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Antecedentes históricos de la elusión tributaria</li> <li>- El beneficio económico de la recaudación tributaria</li> <li>- Formas para la recaudación tributaria</li> <li>- Medidas para garantizar la recaudación tributaria</li> <li>- Razones de la evasión de la recaudación tributaria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Observación documental</li> <li>- Revisión documental</li> <li>- Análisis y síntesis</li> <li>- Inducción y deducción</li> <li>- Encuesta</li> <li>- Técnica del cuestionario</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ficha bibliográfica</li> <li>- Ficha documental</li> <li>- Libreta de apuntes</li> <li>- Libreta de apuntes</li> <li>- Cédula de preguntas</li> <li>- Matriz de registro</li> </ul>
---------------------------------	--	---	---	--



## **2.- CAMPO DE VERIFICACIÓN.-**

### **2.1.- UBICACIÓN ESPACIAL.-**

La SUNAT de la ciudad de Arequipa de la cual obtendremos datos sobre las empresas que realizan elusión tributaria.

### **2.2.- UBICACIÓN TEMPORAL.-**

La presente investigación abarca desde el mes de enero al mes de diciembre del 2013.

### **2.3.- UNIDADES DE ESTUDIO, UNIVERSO Y MUESTRA.-**

Para la investigación documental las unidades de estudio se encuentran constituidas por los dispositivos legales en materia civil, tributaria, como asimismo la Ley General de Sociedades, y doctrina en general.

En cuanto a la investigación de campo, consideramos como unidades de estudio las empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio que vienen realizando elusión tributaria ante la SUNAT de la ciudad de Arequipa, durante los meses de enero a diciembre del año 2012, que suman en total 220 empresas y en vista que el universo no es muy numeroso, la muestra no se justificaría.

## **3.- ESTRATEGIA DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.-**

- La información que se requiere para la presente investigación será recogida, por la propia investigadora y el apoyo de tres colaboradores estudiante del último año del programa de Derecho, en cuanto a lo parte documental y material de la investigación se tomará información de las bibliotecas de la

Universidad Católica de Santa María, de la Universidad Nacional de San Agustín, del Colegio de Abogados de Arequipa y otras bibliotecas especializadas así como la que se obtenga vía INTERNET.

- La información de campo se obtendrá de las empresas de responsabilidad limitada en el rubro comercio que vienen realizando elusión tributaria ante la SUNAT de la ciudad de Arequipa, empleándose para tal efecto las fichas bibliográficas y documentales, libreta de apuntes y como instrumento de campo la cédula de preguntas donde se consignarán los datos.
- Se realizará por la propia investigadora y sus colaboradores, la búsqueda de bibliografía pertinente en las bibliotecas especializadas de la ciudad antes indicada, a efecto de conseguir la información teórica que serán consignadas en fichas bibliográficas y documentales.
- Se recogerán a razón de un colaborador y bajo la dirección de la investigadora de los datos necesarios de la SUNAT, datos que serán consignados en la encuesta como instrumento de campo, para posteriormente trasladar los datos a la matriz del registro correspondiente.
- Se revisará por parte de la investigadora, las fichas bibliográficas y documentales, libreta de apuntes y las fichas de datos elaboradas en la recolección de la información
- El procesamiento y la presentación de datos se realizará conforme al cronograma de actividades establecido; labor que se hará en forma secuencial a medida que se obtenga la información requerida en los instrumentos de recolección de datos.



ANEXO 01

FICHA BIBLIOGRÁFICA



NOMBRE DE AUTOR:

TÍTULO DEL LIBRO:

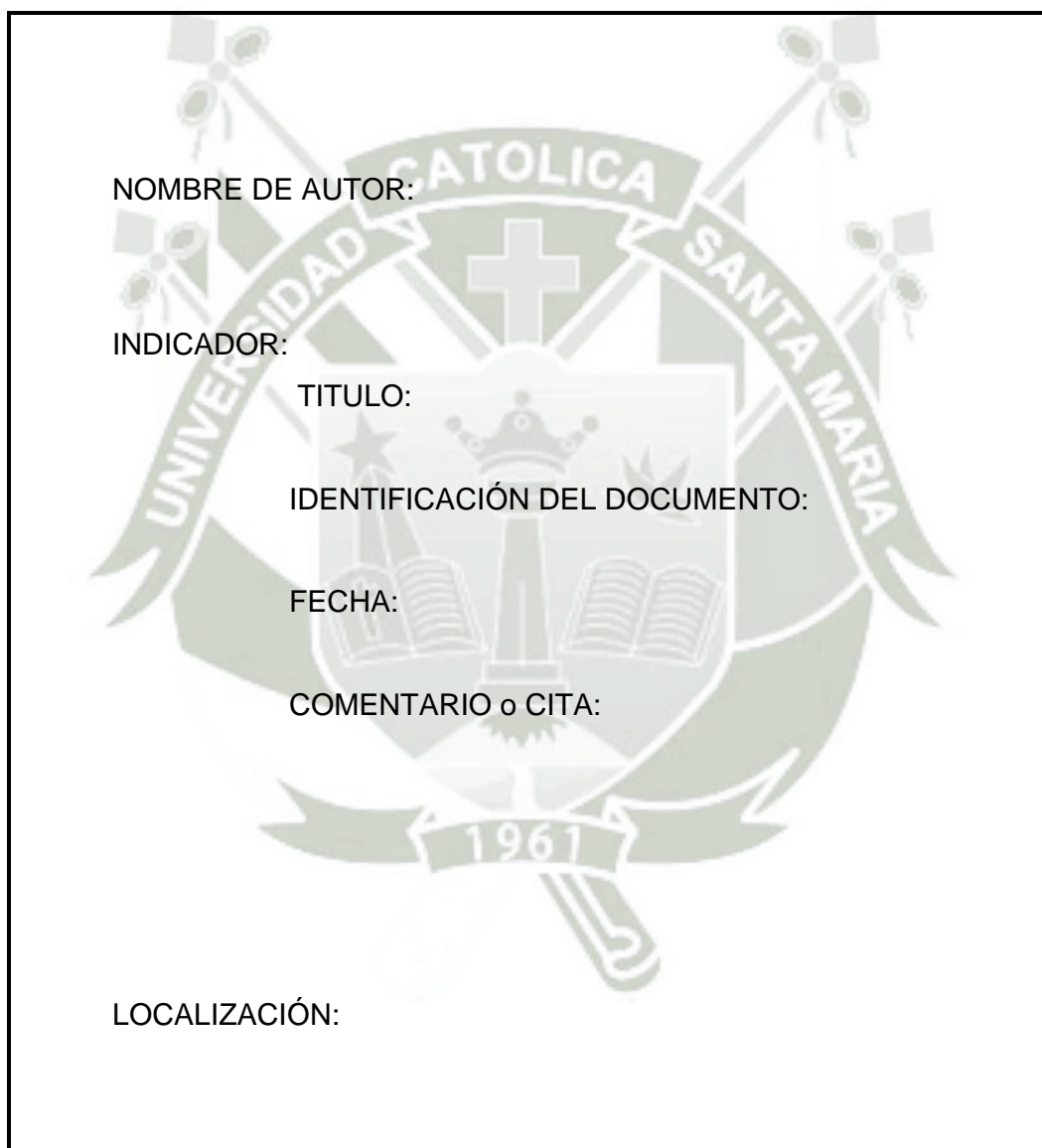
EDITORIAL, LUGAR Y AÑO:

NOMBRE DE LA BIBLIOTECA:

CODIGO:

ANEXO 02

FICHA DOCUMENTAL



NOMBRE DE AUTOR:

INDICADOR:

TITULO:

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO:

FECHA:

COMENTARIO o CITA:

LOCALIZACIÓN:

## ANEXO 03

### CEDULA DE PREGUNTAS

**1. La empresa redujo el pago del Impuesto Temporal a los Activos Netos.**

a. Si ( ) b. No ( )

¿Por qué? \_\_\_\_\_

**2. La empresa realizó una fusión por absorción con una empresa que tenía pérdidas tributarias para compensar, para lo cual previamente incremento el valor de sus activos.**

a. Si ( ) b. No ( )

¿Por qué? \_\_\_\_\_

**3. La empresa tomó la decisión de dividir o escindirse en tres personas jurídicas distintas las cuales se encargaran de fabricar y comercializar cada uno de los bienes materia de su actividad.**

a. Si ( ) b. No ( )

¿Por qué? \_\_\_\_\_

4. La empresa obtuvo un préstamo de un banco a favor de una subsidiaria y a la vez la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco.

a. Si ( ) b. No ( )

¿Por qué? \_\_\_\_\_

5. La empresa como parte de la celebración de un determinado contrato se obliga a brindar el servicio gratuito.

a. Si ( ) b. No ( )

¿Por qué? \_\_\_\_\_

