

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

ESCUELA DE POSGRADO



La calificación del hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas a través de médicos independientes y su aplicación en materia tributaria

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

AUTOR

Juan Carlos Nanfuñay Minguillo

ASESOR

Leopoldo Jannier Carbonel Mendoza

<https://orcid.org/0000-0002-9848-049X>

Chiclayo, 2023

La calificación del hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas a través de médicos independientes y su aplicación en materia tributaria

PRESENTADA POR

Juan Carlos Nanfuñay Minguillo

A la Escuela de Posgrado de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el grado académico de

MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

APROBADA POR

Flor de María Beltrán Portilla

PRESIDENTE

Carlos Alberto Olivos Campos

SECRETARIO

Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza

VOCAL

Dedicatoria

A mi familia, por su fe y confianza en mi

Agradecimiento

Al Dr. Leopoldo Carbonel Mendoza por su valiosa labor de enseñanza de la tributación a la comunidad universitaria.

LA CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN LOS SERVICIOS DE EMPRESAS DE SALUD PRIVADAS A TRAVÉS DE MÉDICOS INDEPENDIENTES Y SU APLICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

1	idoc.pub Fuente de Internet	2%
2	hdl.handle.net Fuente de Internet	1%
3	tesis.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1%
4	www.scribd.com Fuente de Internet	1%
5	Submitted to Pontificia Universidad Católica del Perú Trabajo del estudiante	1%
6	es.scribd.com Fuente de Internet	1%
7	tesis.usat.edu.pe Fuente de Internet	1%
8	repositorio.unsa.edu.pe Fuente de Internet	<1%

Índice

Resumen	7
Abstract	8
I. Introducción	9
II. Marco Teórico - Conceptual	15
2.1 Antecedentes	15
2.2 Base teórico científicas	16
2.2.1 El hecho imponible como punto de origen de toda imposición fiscal.....	16
2.2.2 El hecho Imponible y el nacimiento de la obligación tributaria.....	17
2.2.3 Concepción del hecho imponible en la norma peruana	19
2.2.4 Interpretación y calificación	20
2.2.5 Tratamiento del principio de la calificación en la legislación española	23
2.2.6 La calificación en la legislación tributaria y jurisprudencia peruana	25
2.2.7 Calificación jurídica o calificación económica	27
2.2.8 La simulación en la norma peruana.....	28
2.2.9 Jurisprudencia sobre calificación	30
2.2.10 Los servicios prestados por profesionales médicos.....	32
2.2.11 La prestación de servicios de salud en el Impuesto a la Renta.....	35
2.2.12 La prestación de servicios de salud en la Ley del IGV.....	36
III. Metodología	37
3.1 Materiales y métodos	37
3.2 Paradigma, método y diseño de investigación.....	37
3.3 Hipótesis	38
3.4 Sujetos u objetos de la investigación	38
3.5 Escenario de estudio	38
3.6 Procedimiento de recolección de datos cualitativos:	38
IV. Gestión del proyecto de investigación	39
4.1 Consideraciones éticas implicadas.....	39

4.2	Recursos materiales y humanos	39
4.3	Matriz de consistencia.....	39
V.	Resultados y discusión	40
5.1	Análisis de la naturaleza de los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes.	40
5.2	Análisis del hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto a la Renta.	43
5.3	Análisis del hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto del Impuesto General a las Ventas.....	50
5.4	Análisis de la aplicación de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes.....	52
VI.	Conclusiones	56
VII.	Recomendaciones.....	57
VIII.	Referencias.....	58
IX.	Anexos.....	67

Resumen

La prestación de servicios médicos es uno de los muchos hechos jurídicos que el legislador a sujetado a imposición tributaria. Este hecho es atribuido tanto a personas naturales como a las personas jurídicas, y el mismo llega a los ciudadanos a través de la actuación directa de profesionales médicos. Eh ahí, que surge el problema sobre la naturaleza jurídica tributaria de tal prestación cuando interviene solo el profesional, la sociedad empresarial clínica o una combinación de ambos.

Al respecto, la Administración Tributaria cuenta con la facultad para calificar los hechos realizados por los administrados y que resulten imposables, reconduciéndolos con el fin de determinar su correcta imposición fiscal. Es así, que en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de profesionales médicos independientes pueden evidenciarse situaciones que erosionan la base imponible del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas. Con ello, se afecta la equidad del sistema por una desigual contribución de los sujetos diferente con su capacidad contributiva.

Esta investigación se basa en el análisis cualitativo, documental, jurisprudencial, doctrinario y de derecho comparado de situaciones en la prestación de servicios por empresas de salud privadas y sus posibles direccionamientos con el fin de obtener una ventaja fiscal. Por ello, corresponde a la SUNAT calificar estas situaciones a través de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Palabras clave: Calificación, hecho imponible, simulación, servicios médicos, clínicas.

Abstract

The provision of medical services is one of the many legal acts that the legislator has subject to taxation. This fact is attributed to both natural persons and legal entities, and it reaches citizens through the direct action of medical professionals. That's where the problem arises about the legal tax nature of such a benefit when only the professional, the clinical business company or a combination of both intervenes.

In this regard, the Tax Administration has the power to classify the events carried out by those administered and that are taxable, redirecting them in order to determine their correct taxation. Thus, in the services provided by private health companies through independent medical professionals, situations may arise that erode the tax base of the Income Tax and the General Sales Tax. With this, the equity of the system is affected by an unequal contribution of subjects different with their contributing capacity.

This research is based on qualitative, documentary, jurisprudential, doctrinal and comparative law analysis of situations in the provision of services by private health companies and their possible directions in order to obtain a tax advantage. Therefore, it is up to SUNAT to qualify these situations through standard XVI of the Preliminary Title of the Tax Code.

Keywords: Qualification, taxable event, simulation, medical services, clinics.

I. Introducción

Una mirada retrospectiva a la historia, la evolución y posicionamiento del Derecho Tributario en las sociedades actuales nos lleva a la primera mitad del siglo XX, aquí, se desarrollan aspectos de la conducta positiva del administrado sobre la obligación y los deberes vinculados con el tributo. Y en la segunda mitad, nos introduce en la conducta negativa de la elusión, evasión e informalidad tributaria del contribuyente (Ruiz de Castilla & Robles, 2013).

En este contexto evolutivo, el hecho jurídico ha tomado relevancia en la calificación tributaria. En un inicio, el legislador identifica los hechos económicos que puedan ocurrir en la realidad y establece un supuesto de hecho para su imposición fiscal. Tal como lo señala Rubio (2020) “La relación óptima entre la norma y la realidad consiste en que esta se adapte universalmente a aquella.” (p.81). En esta labor, el legislador extrae de la realidad ciertos hechos en mérito a su capacidad contributiva y a partir de ahí contempla supuestos hipotéticos que se sujetan a tributación. Pero, esta extracción conlleva a una descripción simplificada y abstracta; que en particulares situaciones encuadrarla con la realidad requiere adicionalmente de un trabajo cognoscitivo y de análisis.

Sotelo, menciona la imposibilidad del legislador de prever todo, debiendo aceptar convivir con la incompletitud del ordenamiento positivo (Liu et al. 2012). Por ello, tal como es señalado por Medrano (2004), la ley tributaria describe de forma genérica un hecho, así los comportamientos no descritos en la hipótesis normativa no producirán efectos fiscales. De ahí que la verificación de la ocurrencia de un supuesto conlleva la labor de identificar los rasgos trascendentales en el hecho. Sin embargo, tanto el administrado como la Administración Tributaria pueden interpretar un determinado hecho y sus correspondientes efectos fiscales de diferente forma; más aún cuando existe la libertad de adoptar formas jurídicas a voluntad de los particulares matizados, en algunos casos, con actos de simulación o complejas figuras elusivas o de fraude a la ley.

Esta primera visión del hecho jurídico constituye el principio de la calificación en materia tributaria. De hecho, este instituto es parte del Derecho y es traído al Derecho Tributario y desarrollado por la doctrina europea, en particular, la española. Y en nuestra tributación doméstica, las discusiones se han centrado en la interpretación jurídica de la norma y del hecho. Inclusive, aquella que postula una interpretación económica, y que ha sido satanizada por un sector de tributaristas nacionales.

Así, estas discusiones se han centrado en la consideración de que el hecho impositivo subyace en lo económico, por lo que ameritaría una interpretación y calificación económica.

Sin embargo, en la carrera evolutiva estos conceptos ya han sido clarificados por la jurisprudencia nacional, la doctrina y el Derecho Comparado, como el español de mucha influencia en nuestra norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Ahora bien, se ha mencionado que el legislador capta hechos con sustrato económico con el fin de positivizarlos y crear una obligación tributaria, siendo necesario para ello el conjunto de elementos como el presupuesto de hecho y la norma jurídica. Por eso, debido a la múltiple diversidad de impuestos es necesario reconocer dentro de cada presupuesto el aspecto material y mesurable del hecho sujeto a imposición. La dificultad en su reconocimiento nos llevará a predecir que nos hallamos inmersos en un sistema tributario defectuoso, sin una óptica clara de los hechos sujetos a imposición y que ameritaría una compleja aplicación de criterios, principios y técnicas jurídicas para su determinación.

Con respecto al hecho imponible, este hecho sujeto a imposición es imponible cuando se subsume en la norma jurídica. En torno a ello, nuestra legislación tributaria no precisa definición alguna sobre el hecho sujeto a imposición, llamándolo mayormente hecho generador. En la doctrina, Jarach (1982), dice que constituye un hecho en la vida real que puede ser subsumido en una definición legal, por lo que es un hecho jurídico productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley y que genera una obligación impositiva a favor del fisco.

Ahora bien, también se dijo que el hecho imponible puede ser percibido e interpretado de forma diferente por los sujetos y operadores del Derecho, y puede llevar a controversias de tipo fiscal. Sin embargo, una aproximación liminar de su subsunción o no en la hipótesis legal ocurre cuando se declara o autoliquida por el sujeto pasivo, llamada por algunos doctrinarios como una primera calificación y, aquella realizada por la Administración Tributaria en su labor de gestión del tributo se considera como una recalificación.

En algunos casos esta percepción del hecho puede estar dirigida a obtener un ahorro fiscal, o en simple, minimizar la imposición fiscal, incluso podría implicar la simulación del hecho. Y es aquí, donde colisiona con la simple o a veces compleja labor de calificación, porque se sumerge poco a poco en el conocimiento de enmarañadas formas jurídicas. Por ello, es necesario conocer los límites de la calificación en situaciones en las que la norma abstracta sobre un mismo hecho puede originar diferentes percepciones. Asimismo, conocer los márgenes difusos entre economía de opción, simulación y actos elusivos complejos o fraude de ley.

De hecho, que el problema no constituye en primera instancia una interpretación de la norma, la que no debe descartarse de pleno; sino, que radica en la percepción jurídica del hecho, para lo cual, la potestad tributaria dota de la facultad de calificación a la SUNAT. Esta

posibilidad de encuadrar estos hechos a través del mecanismo de la calificación es en sentido amplio parte de la facultad aplicadora del tributo, cuya función es reubicar el hecho ocurrido con la hipótesis contemplada en la norma tributaria.

Es en ese sentido que la calificación tributaria ha sido aplicada incluso antes de su mención en nuestro Código Tributario, ello se demuestra con jurisprudencia previa a su mención con la norma VIII y la ha reconocido como una tarea de análisis del hecho jurídico mismo para verificar si ha ocurrido su subsunción en la norma, en otras palabras, la calificación es parte natural del Derecho y pues también del Derecho Tributario.

No obstante, estar presente naturalmente en nuestra normativa, la figura de la calificación ha sido entendida desde su inclusión dentro del paquete de medidas antielusorias.

Tal vez, esta mención dentro de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, al lado del tratamiento de otras instituciones antielusivas hace que sea considerada como de naturaleza antielusiva; pero, en un sentido amplio la calificación constituye un carácter *sine quanon* en la interpretación de toda actividad jurídica. Tanto es así que parte de la doctrina señala que no es necesaria su mención normativa.

En sentido estricto, la idea del legislador al incluir a la calificación en la norma XVI está referida con el desarrollo y evolución de la planificación fiscal, es decir, entendemos al término dentro de una interpretación sistemática del ordenamiento tributario. Ello hace que la calificación esté presente para valorar los hechos de la realidad con los supuestos de hecho normativos. Así, la valoración se dirige a enmarcar el hecho en las tres figuras jurídicas: la economía de opción o ahorro tributario legítimo, la elusión o fraude a la ley y la simulación o fraude de hecho.

Ahora bien, la calificación en materia tributaria de hechos como la prestación de servicios, resulta un punto neurálgico en la labor tributaria, dada la naturaleza *intuitu personae* de la prestación y ella no cambia, aun cuando intervienen asociaciones de personas o entes jurídicos. Es decir, existe un hecho jurídico que tiene sus correspondientes efectos y consecuencias y no distintos hechos por cada sujeto.

En atención a lo señalado, dentro de la amplia gama de servicios personales, lo que llama nuestra atención son aquellos servicios prestados por los profesionales médicos. En esta actividad, los profesionales médicos además de prestar sus servicios con total independencia en sus consultorios y en hospitales públicos, también han visto en asociarse en clínicas privadas para aprovechar las ventajas de la modernidad y complementar sus servicios. Muchos de estos servicios se enmarcan en una multiplicidad de contratos que otorga la legislación civil y que pueden complejizar la prestación y a su vez su calificación en materia tributaria.

Es así, que la modernidad ha hecho que los antiguos patrones de prestación de servicios médicos vayan quedando en el pasado y se abra paso a nuevas estructuras de gestión empresarial como los grandes conglomerados clínicos, compañías aseguradoras en salud y holdings del sector salud; sin embargo, todos los servicios giran en torno al *know how* del profesional y su prestación personalizada. Este es el hecho que tendrá efectos jurídicos y de corresponder se aplicará o no el tributo. En esta tarea se avoca la Administración Tributaria para calificar, detectar simulaciones o aplicar, de corresponder, la norma antielusiva general.

En particular, son los servicios del profesional médico en situación de independencia realizados en empresas de salud privadas, como en otros servicios personales se puede presentar algunas figuras de fragmentación empresarial que tienen como centro el mismo hecho imponible. Así, puede presentarse casos en donde la empresa de salud privada y los profesionales médicos desarrollan su actividad en un mismo local y ambos pueden tributar sobre un mismo hecho, adecuado a distintas formas jurídicas o simular el mismo con fines de disminuir su carga fiscal.

Con respecto a esta modalidad se presentan dos situaciones; una primera considera que el hecho corresponde a la empresa de salud privada y ocurre cuando el servicio es prestado al usuario por el profesional médico independiente, en este caso, la clínica es el sujeto que asume la realización del hecho imponible y la tributación de los servicios. Un claro ejemplo de ello, se presenta en los contratos entre las clínicas con las Entidades Prestadoras de salud (EPS) para las atenciones de salud de los afiliados al sistema, aquí la prestación de servicios médicos es asumida por la clínica contratante y son afectados al impuesto a la renta de tercera categoría e Impuesto General a las Ventas (IGV). Por su parte los honorarios del médico independiente insumidos en el servicio pasan a constituir costo del servicio de la clínica y rentas individuales del trabajo personal del profesional.

La segunda situación considera que el hecho corresponde al sujeto profesional médico independiente sin mayor intervención de la empresa, la que sólo participa con brindar el lugar para la prestación del servicio al usuario. Así, en el acto jurídico, la clínica se comporta como un proveedor arrendador de la infraestructura y el profesional médico actúa como un arrendatario. Por lo tanto, éste será el sujeto realizador del hecho imponible y la prestación personalizada se sujetará a las normas del impuesto a la renta del trabajo independiente y el servicio se hallará exento del IGV.

Lo observado anteriormente parte de un mismo hecho imponible e involucra un presupuesto de hecho para cada tipo de impuestos, pero en algunos casos, puede ser predispuesto por los sujetos para evitar el cumplimiento del supuesto de hecho y que ello le

atribuya una menor carga fiscal. Así, en la segunda situación expuesta, se grava con una menor tasa del impuesto sobre la renta (el diferencial entre la tasa del impuesto de renta empresarial y la de personas naturales) y por el otro, la exención del IGV.

Por su parte, la norma XVI del título preliminar del Código Tributario menciona a la calificación como labor exclusiva de la SUNAT, y si esta se corresponde a actos simulados procederá a aplicar la norma correspondiente. Al respecto, esta norma ofrece un nivel de aplicación al hecho, primero con la calificación de su naturaleza, para luego adentrarse en las figuras de simulación y la aplicación contra los actos elusivos.

Así, considerando que estos aspectos de la calificación del hecho imponible en la prestación de servicios de salud por empresas de salud que contratan a médicos independientes se presenta la siguiente pregunta ¿Cómo se califica el hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas a través de médicos independientes y en consecuencia como se aplican los tributos? Consideramos, que la calificación del hecho imponible nos permitiría, inicialmente, encuadrar el hecho en el presupuesto normativo y cómo se afecta en materia fiscal y en un nivel superior llevar a calificar formas elusivas o situaciones simuladas.

Por ello, la presente investigación aporta conocimiento al accionar tributario sobre la prestación de servicios a título personal pero que se traslada, al ámbito societario empresarial; y, sobre el instituto de la calificación de la Administración Tributaria como potestad tributaria para ubicar los hechos con sustrato económico con la descripción en el presupuesto normativo.

La importancia es amplia, porque a pesar de estar enmarcado en el sector salud, permite extrapolarlo a situaciones similares en otros servicios; para lo cual ofrece pautas para tener en cuenta en las auditorías tributarias, en el actuar de los profesionales médicos, asesores tributarios, operadores del Derecho y para evitar o disminuir potenciales contingencias tributarias.

Formulación del problema

¿Cómo se califica el hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas a través de médicos independientes y como incide en la aplicación de los tributos?

Objeto de la investigación

El objeto sobre el cual recae la presente investigación es el hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes y su incidencia en la aplicación en materia tributaria, específicamente en el Impuesto a la Renta e IGV.

La justificación es la investigación de situaciones en el sector salud que ofrecen dudas al momento de reconocer el hecho imponible por parte de contribuyentes y la utilización por la Administración Tributaria del mecanismo de la calificación tributaria para la reubicación del mismo o el develamiento de situaciones elusivas o de simulación.

Objetivos:

General:

Determinar la calificación del hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes y su incidencia en la aplicación en materia tributaria, específicamente en el Impuesto a la Renta e IGV.

Específicos:

- Analizar la naturaleza de los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes.
- Analizar el hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto a la Renta.
- Analizar el hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto del Impuesto General a las Ventas.
- Analizar la aplicación de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes.

Justificación

El tema es sumamente importante en el ámbito tributario peruano porque involucra a la Administración Tributaria, los particulares y el Tribunal Fiscal, puesto que no se ha desarrollado al interior un profundo estudio jurídico sobre el instituto de la calificación tributaria respecto de los servicios prestados por profesionales médicos independientes a través de empresas privadas de salud.

Por otro lado, es importante para el sector empresarial de la salud y los profesionales médicos al clarificar la imposición fiscal que le corresponde de acuerdo con su capacidad contributiva; y a la vez, contribuye a crear un sistema tributario más equitativo y con mayor seguridad jurídica.

La investigación es viable porque ofrece la posibilidad de plantear precisiones en materia tributaria con el propósito de iluminar el panorama tributario. Asimismo, el planteamiento de consultas a la Administración Tributaria de parte de los gremios involucrados (colegios profesionales médicos, asociaciones de clínicas privadas, etc.) y el ofrecimiento de pautas para los programas de auditorías tributarias o preventivas al sector salud.

II. Marco teórico - conceptual

2.1 Antecedentes

En el ámbito académico nacional no se han desarrollado investigaciones que trate específicamente sobre la calificación del hecho imponible en los servicios prestados por profesionales médicos en calidad de independencia por empresas de salud privadas; sin embargo, se rescatan aquellas que han tratado algún aspecto vinculado a la investigación o se han enmarcado en su contexto.

Así tenemos, que Tasa (2016) en su tesis *Estrategias de control para ampliar la base tributaria en los médicos perceptores de rentas de cuarta categoría, período 2015-2016*, identifica como problema, la existencia de brechas de declaración, recaudación y evasión en la prestación de servicios por profesionales médicos afectados al impuesto a la renta de cuarta categoría. Esta investigación evidencia contingencias tributarias relativas a la prestación de servicios de profesionales médicos independientes, cuyos ingresos pueden ser confundidos intencionalmente con los de una clínica, mostrando mediciones fiscales disimiles. La investigación plantea soluciones desde el aspecto formal como la inscripción, declaración y verificación por medio de las fiscalizaciones de SUNAT.

Cárdenas (2017), en la tesis *Estrategias de la Administración Tributaria y sus efectos en la recaudación del impuesto a la renta en los profesionales independientes*, identifica como problema, la posibilidad que tienen los profesionales independientes de emitir recibos por honorarios y también de constituir empresas para afectar sus ingresos como rentas de tercera categoría, y con ello deducir mayores gastos con el único objetivo de reducir su impuesto. Se aprecia en este trabajo, la identificación de una forma de fragmentación de ingresos con fines de reducir su impuesto a la renta en los servicios de profesionales independientes. Plantea estrategias de solución relativas a la fiscalización, la detección de la elusión y el fraude fiscal bajo la utilización de operaciones en línea y de aplicaciones electrónicas.

Por su parte, la investigación de Póstigo (2019) *¿La verdadera naturaleza del hecho imponible se establece a causa de la calificación económica? Un análisis de la calificación económica y la calificación jurídica para verificar si se garantiza la seguridad jurídica de los administrados*, hace un análisis de resoluciones del Tribunal Fiscal sobre calificación de operaciones y en sus conclusiones postula que el acto calificado trata de equilibrar la carga tributaria de los contribuyentes al determinar el impuesto que le corresponde a cada sujeto. Menciona que el hecho imponible no tiene naturaleza económica sino jurídica por lo que en la norma XVI debe señalar “Para determinar el real hecho imponible”.

Bracamonte (2019) en su tesis *Alcances de la calificación económica regulada en el primer y último párrafos de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano y conveniencia de regular dicha figura en una norma expresa*, concluye que la interpretación e integración jurídica del primer y último párrafo de la norma solo procede cuando los actos realizados sean simulados y sean calificados por la SUNAT y equipara la simulación con la figura de calificación económica. Propone una precisión en la norma peruana sobre simulación que la distancie de la calificación y sintetiza que las normas antielusivas peruanas contienen una calificación económica.

En el ámbito internacional la tesis doctoral de García (2020), *La Calificación en materia tributaria. Estudio desde la perspectiva del Derecho español y de la Unión Europea* ha desarrollado con gran amplitud los conceptos de interpretación y calificación económica y jurídica desde la legislación española y delimita los supuestos de calificación, fraude a la ley y del fraude de hecho.

2.2 Base teórico científicas

2.2.1 El hecho imponible como punto de origen de toda imposición fiscal

Partimos de que el hecho jurídico realizado por un sujeto despliega efectos jurídicos, así, en aquellos hechos de naturaleza económica se prevé que sean atraídos por el legislador hacia una imposición fiscal. Según la doctrina, el hecho imponible es el fenómeno de la realidad que hace nacer la obligación tributaria, Jarach citado por Sainz de Bujanda (1968) señala que el hecho imponible es la “glorificación del presupuesto” (p.207), esta definición se resume en una consumación del hecho imponible y el surgimiento de la obligación tributaria.

Y desde luego, el hecho imponible es establecido por el legislador previo a su ocurrencia. Así, Jarach (1982) afirma que, si logramos determinar la causa de la impositibilidad del hecho

imponible, distinguiremos los diferentes tributos según su presupuesto. Sainz de Bujanda (1968), considera al hecho imponible como un elemento configurador de cada tributo, por lo que cada impuesto sólo puede tener un presupuesto de hecho. Como se podrá ver, en todo ello ocurre la secuencia: evento realizado por un sujeto, que se convierte en hecho imponible cuando es expresado en la norma que le atribuye consecuencias jurídicas tributarias relacionadas con el tributo.

Por otro lado, la multiplicidad de hechos con diversidad de caracteres ha originado que el legislador prevenga un hecho imponible para cada impuesto; sin embargo, el hecho jurídico realizado es el mismo, lo que varía es cada presupuesto de hecho al hacerlo imponible. Por ello, debe existir una claridad en la técnica legislativa que identifique los hechos y los acoja como imposables, esta técnica debe facilitar la identificación de los sujetos intervinientes y evitar situaciones difusas relativas a hechos jurídicos que podrían estar fuera de la esfera de la impositibilidad.

Medrano (2004), señala que, en la creación de un tributo, la ley no especifica la relación de las personas que serán los contribuyentes, en general solo se indica los supuestos, vale decir la hipótesis de incidencia supeditada a la ocurrencia en la realidad del hecho lo convierte en hecho imponible, y en consecuencia origina con ello la obligación de pagar el tributo; por lo que el hecho imponible debe ser de fácil ubicación en el presupuesto normativo.

Ahora bien, el hecho imponible varía según las clases de impuestos. Sainz de Bujanda (1968) dice que se descomponen en dos elementos: un presupuesto objetivo que puede ser la cosa, el acto, el hecho e incluso la simple cualidad de la persona, y el otro es la relación preestablecida también en la ley, a estos dos elementos se les llama el material y el personal.

Entonces el hecho, acto u operación es el evento desde el punto de vista jurídico que ocurre en la realidad y cuya consecuencia final de su realización es el tributo. Su configuración origina el nacimiento de la obligación tributaria y todos los demás aspectos circundantes; pero, para que ello ocurra la norma jurídica tributaria debe contemplar y atraerlo con el fenómeno de la subsunción. Así, no solo se requiere de un conocimiento del hecho de la realidad, sino también de la norma cuya conexión se logra con la subsunción.

2.2.2 *El hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria*

En el ámbito privado, son las obligaciones las que hacen nacer las relaciones jurídicas entre los particulares y la voluntad de ellas determina cada posición de los sujetos. Al respecto, la positivización jurídica nacional ha tratado ampliamente a las obligaciones en nuestro Código

Civil, y estas giran en torno a la voluntad de los privados. Pero, en el caso de la obligación jurídica tributaria, el elemento genético es la ley, de ahí el término de obligación *ex lege*. Así, nos lo explica Sainz de Bujanda (1968), la fuente surge de la ley, unida a la realización de un hecho generador previsto en ella. De ahí, el aforismo “*nullum tributo sine lege*” no hay tributo sin ley, que envuelve a la obligación tributaria en un manto de legalidad.

Ahora bien, en toda obligación hay dos posiciones, una que da y otra que recibe, por ejemplo, un crédito y una deuda si lo vemos desde la perspectiva civil; pero, para el caso de lo tributario, siendo de tipología legal, el legislador ha previsto generar créditos fiscales a favor del Estado, ello por la constante búsqueda de financiamiento de la actividad estatal y el soporte de sus gastos corrientes por quienes deben financiarlo. Ello supone, la existencia de dos tipos de sujetos, el activo el que recibe y el pasivo, el que otorga.

Este carácter de obligación legal nos lleva a considerar dos elementos preliminares según la ciencia jurídica: la norma jurídica y el presupuesto fáctico. Así tenemos que, para lo tributario, la norma jurídica constituye aquella de tipo abstracto cuando es establecida en una hipótesis, es decir, referida a un caso posible de ocurrir y no a lo ya existente, que lo constituyen los casos concretos. En ese sentido, Sainz de Bujanda (1968), manifiesta que en los preceptos abstractos se pueden distinguir dos elementos: la hipótesis o supuesto de hecho, que corresponde al hecho de la vida o relación social que el ente público prevé; y la disposición o mandato, mediante el cual se determina los efectos jurídicos que derivaran en el caso de que se produzca el primero previsto.

En ese aspecto, Hensel citado por Sainz de Bujanda (1968), argumenta que en la obligación tributaria hay que indagar que pretensión concede la norma al acreedor del impuesto. En ese sentido, al ocurrir en la realidad el hecho hipotético surge un crédito y una deuda como también nace la obligación tributaria. Por ello, la norma, atendiendo a esa necesidad impositiva, es que fija desde su inicio los elementos de la obligación tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Al respecto de lo señalado, Jarach (1982) afirma que la relación tributaria es de tipo jurídica sustancial, mediante la cual el Estado como sujeto activo tiene la pretensión y el contribuyente como el sujeto pasivo, cumple con la obligación de entregar la suma de dinero en cuanto se haya verificado el hecho que la ley ha previsto.

En torno al presupuesto de hecho, este constituye la circunstancia fáctica prevista en la norma, de cuya realización nace el crédito y la deuda tributaria. La deuda impositiva nace en el mismo momento en que se subsume el hecho en la norma, como lo afirma Sainz de Bujanda (1968) “El supuesto de hecho no es más que la realidad social que el Derecho acota y transforma

jurídicamente” (p.24). Así, el acontecimiento conjuntivo en la realidad de la norma jurídica con el presupuesto de hecho es el que genera la obligación tributaria en el plano concreto.

Ahora, para que la obligación surgida por la realización del presupuesto contenido en la norma sea eficaz y, por tanto, el deudor quede exigido al pago, es necesario reconocer su medida y los elementos preestablecidos en el presupuesto de hecho. Esto implica la realización de una actividad a lo que la doctrina llama actividad de declaración o determinación. Y esto ocurre, porque la ley solo enuncia los presupuestos del tributo de un modo abstracto y plantea los criterios para su determinación. Es entonces necesaria la comprobación o reconocimiento de los presupuestos (material, personal y de medida) cada vez que estos ocurran, también su naturaleza y medida será lo que nos lleva a la actividad de liquidación. Actividad a cargo del contribuyente o de la Administración Tributaria, siendo sumamente necesaria en la medida que con ella se puede establecer cuanto se debe pagar al Estado.

Ahora, en el caso del reconocimiento por parte del ente tributario se aprecia una función declarativa en el acto administrativo, pues se está reconociendo un hecho jurídico antes subsumido en la hipótesis normativa. Para una parte de la doctrina, entre ellos Sainz de Bujanda (1968) señala que, cuando ocurre el nacimiento de la obligación tributaria no es necesario que el fisco ejercite un derecho potestativo de constituirse en acreedor; sin embargo, es necesario este reconocimiento, pues ahí se clarifican los otros elementos de la obligación.

La determinación del origen de la obligación tributaria es trascendental, Vicente Arche citado por Sainz de Bujanda (1968), sostiene que la determinación exacta del momento en que nace la deuda impositiva hace que surjan los demás efectos jurídicos como, por ejemplo, el carácter de obligado del deudor, el inicio del cómputo de los plazos de prescripción. Adicionalmente a ello con el nacimiento de la obligación tributaria también surgen actividades accesorias como el inicio del cálculo de los intereses y los plazos de vencimientos para la presentación de declaraciones.

2.2.3 *Concepción del hecho imponible en la norma peruana*

Nuestro Código Tributario en su norma IV utiliza el término “hecho generador” de la obligación tributaria, y señala que éste ocurre cuando se efectúa el hecho previsto en la ley por el sujeto pasivo. Contrario a lo que señala la norma XVI al mencionar el “hecho imponible”.

El término “hecho generador” en la legislación peruana ha sido adoptado de la doctrina brasileña, según Araujo Falcao citado por Sainz de Bujanda (1968) “El llamado hecho

generador fija únicamente el momento, el presupuesto, la fattispecie normativa para se inicie el vinculum iuris previsto” (p. 20).

El hecho generador es tratado en el sistema tributario peruano con similitud al hecho imponible; sin embargo, en la doctrina existe posiciones con respecto al término hecho generador. Sainz de Bujanda (1968) por ejemplo, al citar este término lo vincula solo con el acto declarativo de liquidación, en su opinión, el hecho imponible es un acto declarativo y se reconoce cuando ocurre la subsunción; en cambio el hecho generador es posterior y cumple una función de naturaleza constitutiva.

De la apreciación a nuestro Código Tributario el “hecho generador” cumple una serie de funciones al igual que el “hecho imponible”. Así, por ejemplo, en la norma II se refiere a la definición de contribución como hecho generador de beneficios y en la tasa como hecho generador de prestaciones por parte del Estado. En la norma IV se vincula al principio de legalidad y reserva de ley, presentándose como la equivalencia con el “hecho imponible” cuando se señala que solo por ley o por decreto legislativo se puede señalar el hecho generador de la obligación tributaria; la norma XVI incluye el término hecho imponible y la subsunción del hecho y norma se describe en el artículo 2° del Código Tributario. Como se observa, en gran parte de nuestro sistema tributario hay una mezcla de términos jurídicos conceptuales. Por su parte la SUNAT mediante el Informe Nro. 028- 2004- SUNAT/2B0000 del 20/02/2004 con relación al hecho imponible señala que el hecho previsto en la norma constituye la hipótesis de incidencia (SUNAT, 2004).

2.2.4 Interpretación y calificación

Uno de los problemas conceptuales que ha suscitado discusiones entre los expertos nacionales es el referido a la interpretación y calificación. Singulares controversias han sido abonadas cuando se implementó la norma antielusiva en el Perú desde el año 1996 (Norma VIII incorporada por el Decreto Legislativo Nro. 816, modificada por Ley Nro. 26663 del 21/09/1996 y actualizada con la Norma XVI, incorporada por Decreto Legislativo Nro. 1121 del 18/07/2012), con sus marchas y contramarchas legislativas motivaron un terreno no muy claro con relación al tema de interpretación y calificación.

Al hurgar en la doctrina española, que es la que ha desarrollado muy bien estos conceptos jurídicos, se considera a la interpretación y calificación como elementos aplicativos de la norma. Castan Tobeñas citado por García (2020), señala que “la calificación es el elemento factico y la interpretación, el jurídico” (p. 48), cada instituto autónomo uno del otro, pero

complementario a la vez; y en el caso de la calificación el efecto antielusorio causado es el resultado de la labor administrativa de la Administración Tributaria.

Pero el camino hacia este entendimiento en la tributación española no ha sido llano, al igual que la peruana hubo de posiciones contrarias en torno a los conceptos jurídicos; y más cuando la marea antielusiva en los años más recientes ha ido ganando a la mayoría de los sistemas tributarios nacionales.

Para entender ello, partimos de lo que se define como norma jurídica tributaria a partir de algunos conceptos doctrinarios, para Shoshana (2018) “son aquellas reglas jurídicas emanadas del Estado y que son objeto de la interpretación” (p.75). Ruiz de Castilla (2017) ha expuesto que son las normas jurídicas que tienen que ver con el comportamiento del Estado y los particulares con relación al tributo. Entendemos que para entender lo que está inmerso en la norma jurídica tributaria necesitamos de una labor especial de interpretación de la norma.

En torno a la interpretación jurídica, Atienza (2013) señala que “la interpretación consiste en descubrir el significado objetivo de un texto o la voluntad de su autor, no en innovar o desarrollar el Derecho” (p.23). Figueroa (2009) citando a Martínez y Fernández alega que la indefinición y generalidad de conceptos jurídicos en la ley hace necesaria la interpretación. Los anteriores comentarios nos dan una visión de lo compleja que puede ser la labor interpretativa en la búsqueda de determinar el nivel de implicancia de la norma concurrente a la situación.

Así, la anterior norma VIII del Código Tributario incluyó la interpretación de las normas tributarias y en su segundo párrafo, las consideraciones económicas a tener en cuenta por la SUNAT para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible. Esto motivó un enconado debate, acerca de que tal norma afectaba la legalidad y la seguridad jurídica por dotarse a la SUNAT de una exorbitante facultad. Más tarde, ello se zanjó con la doctrina y la jurisprudencia sobre la delimitación de la calificación, la elusión y simulación en la nueva norma XVI. Esto nos lleva a distinguir entre la calificación y la interpretación como entidades jurídicas autónomas.

En nuestro Código Tributario, se hace referencia a la interpretación de las normas tributarias con base al Derecho y por ello deben interpretarse utilizando los mismos métodos de interpretación previstas por la Teoría General del Derecho.

Es por eso, que la interpretación de la ley tiene que lidiar con dos aspectos distintos: a saber, la interpretación de los hechos y de la norma. Con relación a ello, MacCormick (2005) señala que hay cuatro aspectos que deben ser definidos antes de recurrir a todo silogismo, a saber: (i) la prueba de los hechos, (ii) la calificación jurídica, (iii) la interpretación de la ley y (iv) la relevancia de los hechos en su relación con la norma. Por su parte, Soschana (2018),

también señala que la interpretación de la norma pasa por dos momentos totalmente distintos, a saber: (i) el de la determinación del supuesto de hecho, limpiándose de aquellos que no estarían considerados en la norma en cuestión; y (ii) el de contrastar el supuesto de hecho delimitado con los hechos del caso y determinar si éstos se adecúan o no a aquel.

Para el intérprete implica realizar una labor de reconstrucción del hecho y descubrir que significado jurídico tiene. Entonces, calificar los hechos es parte de una labor interpretativa, implica como lo ha señalado Soschana, el contrastar el supuesto de hecho con el hecho mismo. Sánchez (2012) considera que la calificación al igual que la interpretación pertenecen a la esfera de la aplicación de las normas tributarias y en cuanto a la calificación, esta trata de encajar un hecho determinado en un concepto jurídico con una base lógica, teleológica y en particular con el principio de capacidad económica.

Se aplica este principio de calificación frente a contratos o negocios jurídicos a analizar con su realidad económica y no a los nombres o las formas utilizadas. Ruiz de Castilla (2017), dice que la libertad de contratación privada va de la mano con una secuencia de hechos que conducen al nacimiento de la obligación tributaria: hecho, ley, hecho imponible; en todas ellas se encuentra la calificación. Así, tenemos que atender a la sustancia legal del contrato a partir del análisis del documento, su lectura de este y después deducir cuáles son las relaciones legales y tributarias entre las partes.

Al respecto, Jarach (1982) considera a la calificación como la actividad de la Administración para reconocer la existencia del presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria y en consecuencia determinar el tributo. Betti citado por García (2020) señala que en la aplicación de la ley a una situación de hecho existe lo que se llama como la calificación jurídica. Por su parte Palao Taboada citado por García Novoa (2005), afirma que calificar es etiquetar a un acto o negocio con el tipo normativo le corresponde. García (2020), ha señalado que la interpretación es anterior a la calificación y que culmina con la subsunción. Pero ambas forman parte de la aplicación de la norma jurídica tributaria.

Queda claro que, en una primera etapa, con la calificación solo se puede comprobar y determinar la realidad legal según los contratos entre las partes; ir más allá de los contratos y pasar a análisis más profundo entonces con la calificación se podría ubicar situaciones complejas como actos simulados o elusivos.

En ese mismo sentido, Cesar Gamba (2018) señala que antes de que se diera la actual norma XVI, la calificación era la única facultad de la SUNAT y le era permitido desconocer actos engañosos (simulación) y no los actos cuyo fin era la obtención de un ahorro fiscal. Así, el único enfoque era solo sobre los hechos jurídicos tributarios, de ahí que extender su alcance

era ir contra la seguridad jurídica y la legalidad. De ahí que la calificación tributaria ha estado presente siempre en nuestro sistema y no se ha circunscrito a la dación de una norma, solo quedo pendiente de regulación la calificación de elusión o fraude a la ley,

Por lo tanto, la SUNAT en la aplicación de la norma involucra a la labor interpretativa y calificadora, la primera es el encajar la abstracción de la hipótesis normativa al supuesto de hecho, mientras que la segunda esta referida al supuesto de hecho y su acople con la hipótesis normativa.

2.2.5 Tratamiento del principio de la calificación en la legislación española

El camino de la legislación española en los términos de interpretación, calificación y su relación con la marea de normas antielusivas ha sido un camino sinuoso. Y ha terminado en delimitar el distanciamiento del concepto de la calificación, fraude de ley y el *conflicto en la aplicación de la norma*.

La Ley General Tributaria Española (LGT) define en su artículo 13° particularmente a la calificación al señalar que:

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez (Jefatura del Estado, 2003, Ley General Tributaria 58/2003, Artículo 13°).

Y el artículo 15° de la LGT, el conflicto de aplicación en la norma señala que:

Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: (...). (Jefatura del Estado, 2003, Ley General Tributaria 58/2003, Artículo 15°).

El texto expresa taxativamente que los hechos y los negocios se analizan desde el punto de vista jurídico, García Novoa (2005) entiende que esta calificación la realizan los operadores del Derecho y como tal es un punto de vista jurídico sobre aquellas circunstancias de la realidad que los ubica o no en los supuestos normativos.

Entonces, a pesar de que, la calificación es una actividad exclusiva de la Administración Tributaria, al contar con facultades legales, no es exclusividad de los operadores del Derecho

porque también es realizada por los sujetos administrados al momento de autoliquidar los tributos y manifestarla con la presentación de las declaraciones juradas.

La calificación en la legislación española es una función atribuida legalmente a la Administración Tributaria, justamente, para aplicar el tributo. Y en un sentido estricto, es un procedimiento previo que, según Casado Ollero citado por García Novoa (2005), implica una “actividad cognoscitiva” sobre los hechos para después proceder a calificarlos.

Según la LGT española, considera situaciones que pueden enmarcarse en la potestad de calificación, como los actos administrativos referidos a las consultas tributarias escritas, señaladas en el artículo 88 inciso 1: Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. (Jefatura del Estado, 2003, Ley General Tributaria 58/2003, Artículo 88°).

Un segundo aspecto, es el relacionado con la autonomía calificadora vinculada al derecho privado, manifestado en los actos o negocios jurídicos realizados entre los administrados. Al efectuar la calificación el artículo 13 de la LGT de 2003 impone a la Administración prescindir de los defectos que pudieran afectar a la validez del negocio. Y tal como García Novoa (2005) opina, que no se puede extender la potestad de calificación a validar los actos jurídicos gravados, aspectos relegados a la legislación civil y a la justicia ordinaria. Lo que devendría en que la calificación tributaria opera aun con la ineficacia del acto, por ello se afirma que la calificación tributaria es autónoma.

Una jurisprudencia que aterriza en lo manifestado es la sentencia del Tribunal Supremo 905/2020 del 02 de julio del 2020. Aquí, se aprecia un caso de fragmentación empresarial donde tres sujetos vinculados familiarmente figuraban como empresarios individuales en el mismo epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas junto con otra empresa comercial de tipo familiar que los albergaba, todos declaraban la misma actividad en el Impuesto a la Renta y en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); sin embargo, la labor de estos supuestos empresarios individuales era la de trabajadores dependientes de la empresa familiar. La Administración Tributaria Española imputa, por un lado, todos los ingresos de las personas individuales a la empresa societaria para determinar el impuesto a las sociedades y el IVA, y por el otro considera las actividades personales de los sujetos como rendimientos del trabajo individual. La contribuyente cuestiona la liquidación al señalar que se debió recurrir a la aplicación de la norma antielusiva presente en el artículo 15 de la LGT o el artículo 16 (simulación) y no al artículo 13 de la misma aplicado y que es referido a la Calificación (Tribunal Supremo, Casación 905/2020)

Al respecto, la sala casatoria amparó la posición del recurrente al sostener que las instituciones jurídicas no pueden ser utilizadas de forma discrecional, sino que debe atenderse al cumplimiento de requisitos que le son conferidos, así la potestad calificadora no es absoluta a cualquier situación presentada. El intérprete habrá de determinar en primer lugar si procede o no corregir la calificación que le han dado las partes de conformidad con el artículo 13 de la LGT. El ir más allá de ello con este artículo, hace innecesaria la presencia jurídica de otras figuras como el conflicto en la aplicación de la norma o en casos probados, la simulación.

2.2.6 *La calificación en la legislación tributaria y la jurisprudencia peruana*

La idea de la calificación tributaria fue insertada en la legislación peruana desde el año 1996 en la norma VIII dentro de la denominada interpretación de la norma tributaria, posteriormente fue reubicada en la norma XVI dentro de los supuestos de elusión. Estas idas y venidas legislativas generaron revuelo entre los tributaristas nacionales, al señalar en primer lugar que el hecho debe ser interpretado jurídicamente y no en lo económico, esto no es óbice para que se considere el sustrato económico del hecho. Este temor de los especialistas tributarios es dirigido en el sentido que la autoridad administrativa puede extender su actuación a hechos desde un análisis de tipo económico, desconociendo sus formas y estructuras legales para encuadrarlos en nuevos supuestos de hecho.

Como vemos, esta preocupación no toma en cuenta que siendo la obligación tributaria de naturaleza legal corresponde a la ley captar los hechos que establecen los sujetos, analizarlos y crear supuestos de hecho en la norma. Por ello, el poder de la Administración Tributaria está encuadrada en efectivizar la norma y no sustituir unilateralmente los supuestos normativos. Ya Sainz de Bujanda (1968), lo había anticipado cuando señala que la actividad administrativa no es de tipo impositiva, sino gestora por ello no puede configurar la naturaleza y la extensión de las prestaciones de los contribuyentes.

En nuestro Código Tributario peruano en la norma XVI se han establecido tres figuras a considerar definidas de acuerdo con los actos, situaciones y relaciones económicas que realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Asimismo, SUNAT está facultada para exigir la deuda tributaria o eliminar la ventaja tributaria y de corresponder restituir los montos obtenidos indebidamente aplicando la norma correspondiente a aquellos actos. Y en casos de simulación de acuerdo con la calificación efectuada por la Administración Tributaria, será de aplicación la norma tributaria correspondiente en atención a los actos realizados efectivamente.

El Tribunal Fiscal en la resolución Nro. 06686-4-2004, ha señalado que la norma VIII, modificada por la ley Nro. 26663, recoge el criterio de la realidad económica o llamada también calificación económica de los hechos, por ello la Administración está facultada para verificar los hechos realizados atendiendo a su sustrato económico y su subsunción en el supuesto de hecho descrito legalmente. Es decir, prescindir de las formas jurídicas cuando ésta no se condice con los actos económicos realizados (Tribunal Fiscal, 2004a).

Asimismo, el Tribunal en la resolución Nro. 0590-2-2003, ha señalado que el criterio de realidad económica es una apreciación o calificación del hecho imponible que exterioriza el sustrato económico de la operación y no el negocio civil realizado por los sujetos intervinientes, es por esta razón que se faculta a la SUNAT a verificar los hechos ocultos por la apariencia de formalidades jurídicas. (Tribunal Fiscal, 2003).

En ese mismo sentido la resolución Nro. 06983-5-2006, señala que corresponde a la Administración Tributaria el acreditar que el negocio no existe por carecer de alguno de sus elementos: sujetos, objeto y causa; y en la simulación relativa, además ha de probar de modo cierto la existencia del negocio simulado (Tribunal Fiscal, 2006). En esa misma línea, la resolución Nro. 06686-4-2004 menciona que en la simulación existiría un acto de apariencia, fingido, no real, el cual impediría la aplicación de la norma adecuada. Es así, que la carga probatoria recae en este caso en la Administración Tributaria de producirse la recalificación de hechos imposables (Tribunal Fiscal, 2004a).

En la RTF Nro.10923-1-2017 se señala que es pertinente revisar los acuerdos adoptados en los contratos, así como los actos realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes, y si hay congruencia con la real operación efectivamente llevada a cabo. Al respecto, se debe tener en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, situaciones y relaciones económicas existentes o preestablecidas entre los contratantes; así como, la sincronización de los actos y hechos posteriores al contrato y que regularían el negocio jurídico efectuado y poder conocer la verdadera operación realizada (Tribunal Fiscal, 2017).

En tal sentido, la calificación se encuentra al inicio de una cadena de acciones que son prerrogativas de la SUNAT y que conducen a determinar el nacimiento de la obligación tributaria (secuencia: hecho, ley y hecho imponible), primeramente, un hecho económico ocurrido en la realidad, luego una ley específica que acoge este hecho, y por último el hecho de la realidad y su conjunción con la ley.

No obstante, no hallarse definida la calificación específicamente dentro del sistema tributario, entiéndase que es un concepto del Derecho trasladado al Derecho Tributario y en un

análisis sistemático del Código Tributario, la calificación se encuentra implícita dentro de las facultades de la Administración Tributaria.

Estas acciones del ente administrativo se enmarcan en las facultades de determinación y fiscalización del capítulo II, pues el acto de determinar implica la calificación a realizar por el deudor tributario o por la Administración Tributaria; sin embargo, en este último caso, a pesar de que la calificación indica que compete a todo órgano administrador del tributo, en la norma XVI se considera solamente a la SUNAT.

Para el maestro Dino Jarach (1982), la naturaleza de ambas determinaciones es diferente. Así, llama a la actividad de determinación del órgano administrativo como accertamento y a la realizada por el sujeto como autoaccertamento; aunque en este caso no lo considera como determinación, sino como la aplicación de la ley, porque es para el contribuyente una actividad de cumplimiento de la obligación y para la Administración, una actividad de juicio y lógica sobre la voluntad de la ley.

Por su parte en el inciso a) de la norma IV sobre el Principio de Legalidad se nombra a los elementos del tributo, entre ellos el hecho generador (hecho imponible), la base para su cálculo, la alícuota, el acreedor, el deudor. Ello, porque la norma X refiere a este articulado como el que contempla los elementos de la obligación tributaria.

En el contexto jurisdiccional, en la sentencia de Casación Nro. 16804-2014 Lima, se hace hincapié a que si el esquema de negocio tiene sustrato económico y justificación racional se descartaría la simulación por lo cual debe respetarse su naturaleza y esencia. Esto permite a la norma XVI levantar el velo de los contratos simulados o anómalos, pero no faculta a desconocer negocios reales o perfectamente tipificados (Corte Suprema de Justicia de la República, 2017).

Por otro lado, la primera calificación de los hechos es realizada por el sujeto con pleno conocimiento de la norma identifica el hecho albergado en alguna hipótesis de incidencia y así determina un tributo a pagar al Estado. Sin embargo, la Administración Tributaria en su facultad de fiscalización, revisa y verifica si se ha efectuado una correcta calificación del hecho económico en la hipótesis de incidencia correspondiente, pudiendo corregirla y recalificarla.

2.2.7 *Calificación jurídica o calificación económica*

La labor de interpretar todo hecho indicador de riqueza siempre tiene un sustrato económico, aunque aparezca en el mundo jurídico revestido de diversas formalidades (García Novoa, 2005). Así, empieza una separación entre la calificación económica de la jurídica.

En un inicio los concertantes efectúan la calificación de los hechos y si amerita declararse al fisco. Por su parte la SUNAT puede verificar si esta calificación es la correcta, o efectuar una calificación de un hecho no considerado por el deudor tributario en su declaración. (Ruiz de Castilla, 2017).

Ahora bien, en cuanto a la sustancia, esta es el contenido económico del acto o relación jurídica, mientras que la forma es la calificación de estos con conceptos del Derecho Privado (Lozano, 2006).

Un pequeño sector de la doctrina liderado por Jarach, defiende la calificación económica de los hechos y afirma que los impuestos deben ser aplicados a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas, para verificar la existencia de fraude, simulación o abuso de las formas en los ahorros fiscales (Lozano, 2006).

Para otra parte de la doctrina, en el primer párrafo de la norma XVI, la calificación esta referida a una calificación jurídica, puesto que de referirse a una calificación económica no tendría caso los párrafos segundos al quinto de la norma. La confusión parte de la referencia a las relaciones económicas en la aplicación, pero tal como se ha analizado por el Tribunal Fiscal en la resolución Nro. 06686-4-2004, la percepción del hecho es jurídica, al igual que la norma española, la cual considera así y se ha cuidado de no hacer referencia al aspecto económico en su artículo 13° de la LGT (Tribunal Fiscal, 2004a).

Para Ruiz de Castilla (2017), es la labor de identificación de la esencia del hecho ocurrido, que inicia primero con la calificación económica para luego pasar a la calificación jurídica. Calvo, citado en Sánchez (2012), señala que se trata de saber si un concepto puede ser subsumido en la norma tributaria, con arreglos a criterios económicos.

La norma XVI contiene entonces en esencia una calificación jurídica con inserto de lo económico (diferencia con el artículo 13 de la LGT española), ello no conlleva a decir que existe una calificación económica, porque simplemente los hechos se perciben jurídicamente.

2.2.8 *La simulación en la norma peruana*

En la dinámica jurídica ocurren ciertas deformaciones, o lo que De Castro (1985), llama anomalías contractuales (contratos simulados, fiduciarios, indirectos y en fraude de ley). A partir de esta, se prevén dos tipos de anomalías que recaen sobre el negocio jurídico en sentido estricto; aquellos excluyentes entre si (se es una compraventa o una donación, pero no las dos cosas a la vez) y las que no son excluyentes (en la compraventa podrán recaer varias anomalías).

El primer y sexto párrafo de la norma XVI ha vinculado a la labor de calificación con simulación. Pero, para llegar a la simulación a partir de la calificación no es una tarea así de simple en la labor de la SUNAT. Arnau (2008) dice que, la simulación consiste en el acto mediante el cual un sujeto lleva a cabo una conducta aparente, hay una exteriorización que difiere de lo que realmente se quiere o se declara secretamente. Y en el caso tributario, ver la cuantía de la obligación tributaria reducida o inexistente, por lo que es en pocas palabras, un acto de engaño y falsedad frente a terceros. Siendo esto así, la causa en los contratos simulados es netamente falsa, la causa verdadera permanece oculta. Garaycott, Vilchez, Pinto y otros (2003) afirman, que existe una simulación “cuando los contratantes crean la apariencia exterior de un contrato” (p.342).

La simulación es definida por el Diccionario de la Lengua Española como la “Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato.” “Representar algo, fingiendo o imitando lo que no es.”; a su vez, el Código Civil define la simulación absoluta y relativa del modo siguiente:

“Artículo 190.- Simulación absoluta

Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.”

Un clásico ejemplo de simulación absoluta son las ventas aparentes de inmuebles de un deudor con el fin de afectar a sus acreedores, pero el deudor conserva el dominio sobre el bien, aquí se expresa una falsa causa.

Artículo 191.- Simulación relativa

“Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de otro.”

Ejemplificando, tenemos una venta de inmuebles de un padre a su hijo sin que exista pago alguno con el único fin de que esta parte no ingrese a la masa hereditaria, siendo en realidad una donación (acto jurídico oculto).

Así, para efectos tributarios, podemos afirmar que la simulación es un engaño, pues mediante el acto simulado los sujetos que intervienen lo realizan con su consentimiento, es por tanto un acto totalmente disímil de las voluntades, aparentándolo como cierto lo que no tiene nada de real, con la finalidad de anular o reducir la obligación tributaria o acceder a beneficios tributarios que no corresponden. Al respecto, no hay similitud entre la voluntad interna y la voluntad externa del sujeto, existiendo, un conflicto entre el fondo y la forma.

El intérprete al realizar la calificación del hecho aparente solo puede limitar los efectos jurídicos logrados al adoptar dicha forma; sin embargo, descubrir un hecho aparente no es una tarea fácil e implica una labor adicional de acopio de circunstancias pasadas relacionadas. Por ello, el último párrafo de la norma XVI señala a la simulación como derivada de las situaciones ya calificadas.

Tal como lo afirma Ruiz de Castilla (2017) en la elusión, el sujeto realiza conductas en las que la voluntad interna y la voluntad externa coinciden, en tanto en la simulación, no existe coincidencia entre estas voluntades. Entonces, los casos en que se detecte simulación deben ser develados de tal forma que se llegue a aplicar la norma correcta.

2.2.9 *La calificación en la jurisprudencia nacional*

En los considerandos de la RTF Nro. 1846 del 09 de agosto de 1966, además de reconocer que el principio jurídico de calificación es una facultad de la Administración Tributaria, esta no se sujeta a una definición normativa, pues la misma se fundamenta en los Principios Generales del Derecho. Esta resolución data del año 1966, fecha en la cual aún no se mencionaba la calificación en la norma peruana.

En el presente caso, el contribuyente Jockey Club del Perú efectúa préstamos con bancos extranjeros y realiza amortizaciones del capital e intereses a través del tercero Financiera Peruana SA, la que no efectúa retención por impuesto alguno, en su interpretación por ser una intermediaria según un contrato de gestión por encargo. La Administración Tributaria acotó al contribuyente el impuesto Complementario de Tasa Fija (Ley 14262 y 14439) por el pago de intereses a los bancos extranjeros al revisar la información contable y contractual. El Tribunal Fiscal con base al tenor del contrato señala que el pago del impuesto Complementario de Tasa Fija (Ley 14262 y 14439) recae en el contribuyente por el pago de intereses a los bancos extranjeros. Asimismo, en los contratos de préstamos con los bancos, la gestora Financiera Peruana S.A. no se constituía en agente de retención de impuesto (Tribunal Fiscal, 1966).

Como se observa, este es un caso de calificación tributaria en el cual se etiquetó al sujeto que realmente realizó el hecho imponible a partir del análisis del presupuesto contenido en la norma jurídica, Así, el artículo 9° del Decreto Ley 14339 imputaba un impuesto complementario a aquellas entidades que abonaban intereses por operaciones de crédito a otras residentes en el extranjero. Siendo así, la figura de intermediario no trasladaba la real imputación a la entidad gestora.

Lo expuesto, muestra que para calificar un hecho jurídico originador de una obligación tributaria es un proceso cognoscitivo que encuadra dicho hecho en el supuesto normativo correspondiente. Es decir, la calificación tributaria es una operación intrínseca del análisis de cómo nace la obligación tributaria, no siendo necesario una regulación adicional.

En la RTF Nro. 5468 del 03 de agosto de 1970 se presenta otro caso de calificación tributaria mucho antes de su puesta en escena con la norma VIII. En el presente caso, el contribuyente suscribe contratos denominados de arrendamientos de maquinaria con clientes, pero la Administración Tributaria etiqueta a los mismos como ventas a plazos porque una vez canceladas las letras periódicas, se emite una factura al cliente que le atribuye la propiedad de la máquina (Tribunal Fiscal, 1970).

Igualmente, aquí se aprecia una acción de ubicar el hecho jurídico realizado en su correspondiente presupuesto de hecho normativo, lejos de lo que calificó inicialmente el contribuyente. El precepto hipotético ya ha previsto el nacimiento de la obligación tributaria, solo basta que ocurra el evento; este será el hecho imponible y a pesar de que el sujeto pasivo pueda encuadrarlo erradamente de otra forma, su real naturaleza ya ha quedado enraizada desde su subsunción. La particularidad se da que al percibir el hecho como arrendamiento el contribuyente disminuye su carga fiscal, la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad calificadora (recalificadora) solo a partir del documento legal (cláusulas contractuales) recalifica la operación como venta.

La siguiente RTF Nro. 383-3-1999 del 18 de junio de 1999, es un claro ejemplo de que el auditor de SUNAT aplica la calificación jurídica tributaria centrando su análisis en la revisión de las características de los actos realizados basándose en la documentación expuesta por el contribuyente. No obstante, calificar erradamente el hecho, al considerar como ventas en consignación a aquellas cuya naturaleza jurídica corresponden a ventas por comisión, por la sola denominación de los documentos del contribuyente llamados “cartas de consignación”, sin siquiera tener en consideración que conforme al principio contractual “Los actos o contratos se entienden según la naturaleza de las prestaciones a las que se obligan las partes, independientemente de la denominación que estas les den”. En el presente caso, el Tribunal considera la verdadera naturaleza del hecho que corresponde a ventas por comisión de acuerdo con la naturaleza de la operación, amparando el argumento del contribuyente y desestimando el argumento de la Administración Tributaria (Tribunal Fiscal, 1999).

Lo curioso en esta resolución es que en el proceso de fiscalización no se hace mención de la actividad de la calificación del hecho imponible a pesar de que el auditor en automático la realiza. El Tribunal mismo ha sujetado también su interpretación al hecho imponible no

podría ser diferente, y de acuerdo con la documentación disponible lo ha encasillado en el supuesto de hecho previsto en la norma.

Calificación con base en criterios subjetivos

La RTF Nro. 7114-1-2004, nos menciona que la calificación del hecho implica verificar que las formas jurídicas adoptadas se corroboran con la sustancia económica efectiva. En el presente caso, se corrobora la fehaciencia del contrato de exploración, desarrollo y explotación de recursos naturales con las actividades económicas del contribuyente descartando la intención de fusionar la empresa con la revaluación de activos antes de referida fusión. La aplicación de la norma VIII no se justifica con la fundamentación por parte de la SUNAT de la disminución de la carga imponible tributaria por parte de contribuyente; pues los mismos no se encuentran obligados al realizar sus operaciones económicas a optar por la opción que tenga mayor carga tributaria y descartar lo desventajoso (Tribunal Fiscal, 2004b).

Simulación absoluta y relativa

En la RTF Nro. 06983-5-2006, se hace una distinción entre la simulación absoluta y relativa. En la absoluta no hay negocio existente y en la relativa se simula un negocio falso que no existe que disimula u oculta el negocio que realmente realizan los sujetos, para lo cual la Administración debe probar fehacientemente su existencia (Tribunal Fiscal, 2006a).

El elemento probatorio y la calificación

Al respecto, la RTF Nro. 11064-3-2015, la SUNAT aplica la norma VIII y desnaturaliza el contrato de asociación en participación y lo considera como una cesión en uso de vehículos. Esta resolución referencia a las resoluciones 0590-2-2003, 4773-4-2006 y 4774-4-2006 sobre la facultad de la Administración de fiscalizar hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes o la realización de actos simulados. En este caso el Tribunal Fiscal califica al contrato como uno de asociación en participación no habiendo la SUNAT aportado los medios probatorios que permitan la calificación de hechos gravados con el IGV (Tribunal Fiscal, 2015a).

2.2.10 *Los servicios prestados por profesionales médicos.*

Prestar un servicio involucra una actividad humana, no es posible prestarlo sin este elemento. El diccionario de la Real Academia Española (2020) define como servicio a la

“acción y efecto de servir” y refiere que “servir”, “es estar al servicio de alguien, estar sujeto a alguien por cualquier motivo haciendo lo que él quiere o dispone”. Asimismo, es ejercer un empleo o cargo propio en lugar de alguien y hacer las veces de otro en un oficio u ocupación.

Ahora bien, la prestación del servicio involucra a un dador (deudor) y otro receptor (acreedor) estableciéndose entre sí una obligación. Dentro de la clasificación de las obligaciones en dar, hacer y no hacer, la prestación de servicios es considerada como una obligación de hacer; sin embargo, también ofrece diversas particularidades dependiendo de los actos y negocios jurídicos que las partes hayan adoptado.

Desde la perspectiva civil, en el contrato de prestación de servicios surge una obligación a cargo del prestar a la otra, sus servicios y su resultado. Pueden ser de trabajo intelectual o manual dando por resultado un bien material, artístico, científico, literario, etc.

Entre los contratos de prestación de servicios nominados, el artículo 1756° del Código Civil señala a la locación de servicios, el contrato de obra, el mandato, el depósito y el secuestro. Sin embargo, en lo que respecta a la prestación de servicios profesionales independientes es el de locación de servicios el que más se asemeja al señalar el Código Civil que no hay una subordinación.

Igualmente, nuestra legislación tributaria ha conceptualizado conceptos jurídicos del Derecho Civil, a saber, en la Ley del IGV se considera que servicio es,

Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto. (Ley del IGV, Art.3°)

De lo anterior, se prevén dos situaciones, una en la que intervienen tres sujetos el prestador del servicio, el que se beneficia con él y un tercero que cumple el rol de intermediario, lo que en doctrina es llamado el trabajo por cuenta ajena. Otra situación, es aquella en la que se dispensa del tercero intermediario existiendo una bilateralidad entre el que da y el que recibe, lo que en España llaman como el trabajo por cuenta propia. Sin embargo, las fronteras entre estas dos situaciones se bifurcan más cuando el tercero es una asociación de profesionales o una persona jurídica empresarial.

En la búsqueda de una luz a esta variada naturaleza, Díez y Gullón (1992) considera como un arrendamiento de servicios a los servicios propios y específicos, a las profesiones liberales como los médicos, abogados, etc. El Convenio para la Doble Imposición con Chile (2001) señala que los servicios profesionales constituyen “las actividades independientes de

carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como a médicos, abogados, ingenieros, odontólogos, arquitectos, auditores y contadores” (Convenio suscrito con la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, 2002).

Nuestra ley en materia de salud establece que, para el desempeño de actividades profesionales relacionadas con la atención de la salud, es necesario el título profesional; asimismo, hallarse colegiado en la orden respectiva, licenciamiento, especialización y los demás dispuesto por las normas. Sámano y Fernández (2002) nos dice que por “honorarios” se entiende los emolumentos o estipendios que las personas que se dedican a la práctica de las profesiones llamadas liberales, entre ellas la medicina, perciben en justa retribución por sus servicios. Los honorarios médicos retribuyen ciertamente un servicio profesional (p.119)

Toda esta dinámica nacida en la esfera personal es llevada a la empresarial, y posiciona a los servicios personales en un ámbito más corporativo. Su desarrollo abarca una amplia gama de contratos privados de diferente naturaleza que pueden alternar entre lo laboral, civil y lo social-comercial, esto ha generado múltiples controversias tributarias.

En el Derecho Comparado Español, según Montoya (2009) se prevén tres tipos de relación profesional, una de tipo independiente por medio de un contrato civil de arrendamiento de servicios u obras, de un contrato de sociedad y otra en forma dependiente a través de un contrato de trabajo. Así la prestación jurídica - privada se enmarca en tres situaciones: a) la prestación de servicios dentro de una profesión liberal ejercida directamente para clientes; b) la prestación de servicios con contratos laborales para una entidad sanitaria/hospitalaria, una compañía de seguros médicos u otro tipo de empresa; c) la prestación de servicios para una entidad sanitaria o compañía aseguradora con contratos civiles o mercantiles con la constitución de una sociedad civil profesional, individual o asociada en los términos previstos en la Ley 20/2007.

En nuestra realidad, se presentan las tres figuras y cada una involucra diferentes alcances y tratamiento en el ámbito tributario: a) la prestación de servicios por profesionales médicos directamente en su consultorio que trabajan en forma independiente; b) La contratación de profesionales médicos por una clínica o un hospital público con contratos laborales en forma dependiente y c) la prestación de servicios profesionales médicos independiente a través de empresas de salud con contratos de tipo civil. La presente investigación está enmarcada en este último punto y de cómo puede haber diferentes interpretaciones del hecho para efectos fiscales.

No obstante, dada por la libertad negocial de los administrados y su amparo constitucional, la verdadera naturaleza podría matizarse o difuminarse con estructuras jurídicas

complejas que pueden mantener en la sombra a los actos realizados, de ahí que lo que debe primar es la realidad de la contratación y el trasfondo y no el nomen juris que adopten los sujetos. Lo contrario, sería navegar en aguas de la simulación entre un contrato de servicios civil simulado.

2.2.11 La prestación de servicios de salud en el Impuesto a la Renta

Como se ha expuesto en el punto anterior, el aspecto a desarrollar es la prestación de servicios profesionales médicos independiente a través de empresas de salud con contratos de tipo civil. Es un hecho que la naturaleza del servicio es de tipo personal, pero al ser puesta en actividad a través de empresas (clínicas) podría variar el tipo de afectación del impuesto a la Renta, dependiendo de los aspectos y las características de la contratación.

En este escenario, la Ley del Impuesto a la Renta grava las actividades que provengan de la aplicación de los factores capital y trabajo independientemente del sujeto que sea, es decir ya sea persona natural o jurídica si conjuga estos factores es de tipo empresarial encasillándose dentro del tipo de las rentas de tercera categoría. Sin embargo, toda practicidad es dejada de lado al ser matizado con diversos contratos civiles y de la realidad de los hechos, como veremos a continuación.

También la Ley del Impuesto a la Renta prevé en su inciso e) del artículo 33° a los contratos civiles, aquellos en que prestan servicios independientes sin tener una situación de dependencia con el comitente, considerándolos como rentas de cuarta categoría a no ser que se cumpla con ciertos requisitos referidos al lugar y horario designados por el contratante, asunción de gastos y otorgamiento de elementos para la prestación de servicios por aquel, en cuyo caso calificarán como rentas de quinta categoría.

Así tenemos, la contratación de profesionales médicos independientes para prestar servicios en las instalaciones de la clínica, donde es esta quien asume la gestión del negocio, las finanzas, administración y logística para que el médico solo se dedique a prestar su servicio. En este caso la empresa por su misma naturaleza encaja desde el inicio como generadora de rentas de tercera categoría y los servicios prestados por los profesionales médicos independientes pasan a constituir parte de las rentas de las clínicas. Así, los ingresos afectos de la clínica tributarán como renta empresarial y el pago por el servicio prestado al profesional médico constituirá costo del servicio.

Sin embargo, otra situación es cuando la clínica asume la gestión del negocio y realiza contratos de arrendamiento de sus consultorios a médicos, generalmente socios de la empresa,

quienes obtienen ingresos de tipo independiente, pero que en algunos casos podrían corresponder a rentas de la clínica. Esto con el fin de fragmentar los ingresos por servicios médicos y solo actuar como un arrendador.

En esta fragmentación de rentas relacionadas con la prestación del servicio se aplican diferentes tasas o las bases sobre la cual se aplican son diferenciadas. En el caso de la empresa una parte de la renta imponible se aplicaría la tasa de renta empresarial aplicada sobre los alquileres (la base sobre la que se aplica es menor que la base del servicio total). Por su parte, el saldo de la renta relacionada con el servicio se aplicaría las tasas progresivas de renta del trabajo (lo referente a los servicios de los profesionales de rentas de cuarta categoría).

Como se observa, la ubicación de las rentas en las categorías de rentas de tercera y cuarta pueden tener zonas grises en la prestación de estos servicios. Al respecto el tratadista Roque García Mullin en su análisis de rentas del trabajo, "...en ciertas situaciones es muy difícil diferenciar nítidamente cuándo se está en presencia de rentas del trabajo independiente y cuando ante rentas empresariales y se vuelve más confusa cuando los profesionales se asocian entre sí para prestar servicios en común (sanatorios, etc.)" (García Mullin, 1978)

2.2.12 *La prestación de servicios de salud en la Ley del IGV*

La prestación de servicios en el ámbito del IGV lo considera servicio de naturaleza personal y puede ser sujeto del impuesto ya sea persona natural o persona jurídica. Pero, realizado el hecho, este se convierte en imponible al percibir un ingreso que sea calificado como renta de tercera categoría. Es decir, la norma prevé un filtro previo en cuestión de IGV que está constituido por su afectación al impuesto a la renta empresarial.

En las situaciones presentadas en la prestación de servicios de profesionales independientes a través de empresas de salud, la afectación del impuesto directo dependería de cómo se han establecido las diferentes figuras jurídicas entre la persona jurídica y la natural involucradas. Así tenemos que, en el caso de las rentas de tipo empresarial asumidas por la clínica por el servicio de salud prestado, el hecho se subsume en la norma y todos los ingresos referidos estarían afectos al IGV.

En la otra situación, que es el caso de arrendamiento de consultorios y ambientes a los profesionales médicos independientes, al encajar una parte de la renta dentro del alcance de rentas de cuarta categoría no se hallaría afecta al IGV por ser renta proveniente del trabajo. Con ello el servicio se hallaría desgravado del IGV.

Como vemos, estas situaciones pueden volverse más complejas cuando el administrado con la libertad que le otorga la constitución utiliza diferentes figuras jurídicas, que pueden caer dentro del ahorro tributario legítimo, la elusión, la simulación y fraude de ley.

III. Metodología

3.1 Materiales y métodos

La presente investigación es de tipo cualitativa, dirigida al objeto de estudio: el hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas a través de médicos independientes y dependiendo su calificación se determinará la aplicación en materia tributaria. Su análisis abarca la documentación e información relacionada con el tema, en especial de jurisprudencia nacional y doctrina relacionadas con las variables establecidas.

3.2 Paradigma, método y diseño de investigación

Primeramente, se ha identificado y elegido una realidad a estudiar a la prestación de servicios por empresas de salud a través de profesionales independientes y su calificación para luego aplicar la norma tributaria. Y se ha formulado la hipótesis que podría explicar cómo el fenómeno objeto de observación sería tratado, es decir, el hecho ocurrido en la realidad observado desde la visión tributaria y sus efectos. Asimismo, se han preparado las técnicas de investigación necesarias e interpretación de los resultados.

La presente investigación está basada en un paradigma interpretativo constructivista. La realidad sobre la cual se basa el presente trabajo son las relaciones interpersonales dinamizadas en el ámbito empresarial, constituye esto una realidad preexistente, anticipada, compleja, y extensa; dentro de la misma se ha extraído una sub-realidad referida a las prestaciones de servicios de tipo profesional médico y más específicamente dentro de ella, una interpretación de estos servicios desde la perspectiva jurídica tributaria (la calificación del hecho imponible).

En lo que respecta a la una metodología a utilizar, al ser una investigación de tipo descriptiva y explicativa está basada en el estudio de teoría doctrinal, casos plasmados en la jurisprudencia y la fenomenología específica. Asimismo, aspectos teóricos extraídos de la legislación comparada.

En lo que respecta a las técnicas a utilizar, estas son la observación y selección de situaciones análogas por parte del investigador a efectos de comparar y contrastar resultados previos; el análisis y tabulación de criterios jurisprudenciales, para observar puntos comunes o disímiles de discusiones pasadas sobre el objeto de estudio.

3.3 Hipótesis

La hipótesis que responde a la investigación es la siguiente: La calificación del hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas a través de médicos independientes, depende de la complejidad de las figuras jurídicas adoptadas por las empresas de salud privadas.

3.4 Sujetos u objetos de la investigación

Los sujetos de la investigación son las empresas de salud privadas y los profesionales médicos que prestan servicios independientes en sus instalaciones.

El objeto de la investigación es la prestación de servicios de tipo empresarial por profesionales médicos independientes.

3.5 Escenario de estudio

El escenario comprende a las ciencias contables como área de investigación, la tributación como la línea de investigación y el derecho tributario sustantivo como la rama.

3.6 Procedimiento de recolección de datos cualitativos:

- Técnica de recolección de datos

Al constituir una investigación cualitativa el procedimiento de recolección de datos es el análisis documental, implica la revisión de textos, criterios esgrimidos, definiciones, doctrina y jurisprudencia nacional y extranjera, revistas y opiniones de expertos en la materia y el cuestionario.

La Técnica de recolección de datos fue la siguiente:

Para cumplir con el primer objetivo específico, se procedió inicialmente a la recolección de información de fuentes de información como revistas, textos, opiniones y criterios de expertos, conclusiones de tesis y ensayos de la web para luego utilizarse la técnica de la revisión

documental, con la que se han elaborado ficheros bibliográficos de ayuda al procesamiento de la información.

Para cumplir con el segundo, tercer y cuarto objetivo específico, se usa la técnica de la revisión de criterios del Tribunal Fiscal en casos análogos, se ha tabulado los criterios a fin de hacer una medición de criterios del problema presentado.

- **Procesamiento de datos**

La presentación de los resultados es mediante informe por cada objetivo específico, llegando a la discusión de los casos, el procesamiento es metodológico iniciándose con el procesamiento de la información acopiada para cumplir cada objetivo establecido.

IV. Gestión del proyecto de investigación

4.1 Consideraciones éticas implicadas

La información procesada cumple con el criterio de veracidad y de fuentes confiables para llegar a realizar un análisis objetivo de cada variable.

4.2 Recursos materiales y humanos

Se utilizarán como recursos materiales una computadora con conexión a internet, una impresora y papel. En cuanto al recurso humano corresponde al investigador y asesor académico.

4.3 Matriz de consistencia

La calificación del hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas a través de médicos independientes y su aplicación en materia tributaria

Problema	Objetivos	Hipotesis	Variabes e Indicadores	Metodología
¿Cómo se califica el hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas a través de médicos independientes y como incide en la aplicación de los tributos?	<p>1.Objetivo General Determinar la calificación del hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes y su incidencia en la aplicación en materia tributaria, específicamente en el Impuesto a la Renta e IGV.</p> <p>2.Objetivos Específicos 2.1. Analizar la naturaleza de los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes. 2.2. Analizar el hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto a la Renta. 2.3. Analizar el hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto del Impuesto General a las Ventas. 2.4. Analizar la aplicación de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario en los servicios</p>	“La calificación del hecho imponible en los Servicios de Empresas de Salud Privadas a través de Médicos Independientes depende de las figuras jurídicas adoptadas por las Empresas de Salud Privadas.”	<p>Variable Independiente (X) Calificación del hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes</p> <p>Indicadores X1. Definiciones doctrinarias del concepto de calificación desde diferentes ambitos jurídicos : Civil y tributario X2. Criterios jurisprudenciales sobre la calificación del hecho imponible (norma XVI del TP Código Tributario) X3.Legislación Comparada del hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos indenedientes.</p> <p>Variable Dependiente (Y) Impuesto a la Renta e IGV Y1. Tratamiento del Impuesto a la Renta en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes. Y2. Tratamiento del IGV en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos</p>	<p>Método: Cualitativo</p> <p>Diseño: Explicativa, Descriptiva, No experimental</p> <p>Técnicas: Análisis de doctrina, jurisprudencia.</p> <p>Instrumentos: Fichas, tabulación de datos</p>

V. Resultados y discusión

Este apartado comprende el resultado del análisis de la doctrina y jurisprudencia relativa a la investigación. En primer lugar, se hará un detalle de los resultados por objetivos específicos para posteriormente esbozar el resultado del objetivo general.

5.1 Análisis de la naturaleza de los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes.

En la parte teórica se mencionó que dentro de las múltiples relaciones negociales que se suceden entre las empresas de salud privadas y los profesionales se presentan líneas difusas para distinguir la correspondencia en la prestación de servicios a usuarios finales. Debido a las diferentes variantes que puede haber en los contratos, ya sean estos de tipo laboral, civiles o mercantiles; pues, los sujetos tienen la libertad que le es otorgada por la Constitución de desarrollar un negocio lícito como empresa, asimismo el derecho al trabajo y al ejercicio profesional.

Por otro lado, para cumplir con la prestación del servicio a los usuarios los sujetos invierten en infraestructura, equipamiento, personal administrativo, asistencial y especializada a cargo de profesionales médicos, asimismo otras como marketing y publicidad. Pero, sin la

particular especialización de la profesión médica el servicio no llegaría a concretarse, aun contando con la mejor infraestructura y equipamiento.

La importancia de la prestación personal del profesional médico otorga un carácter personalista de la prestación y así lo sostiene el Tribunal Fiscal en la resolución Nro. 5130-5-2002, al señalar a los servicios como obligaciones de hacer y de dar, estas últimas, sin transferencia de propiedad; donde el carácter predominante es la acción personalizada con aplicación de conocimientos y habilidades sobre una materia (Tribunal Fiscal, 2002a).

Este hecho jurídico derivado de la prestación personal y su conversión al hecho imponible es determinante para las consecuencias tributarias. Tal como señala Jarach (1982), al atribuir el hecho jurídico al sujeto principal se representa un aspecto subjetivo del hecho imponible, o si se prefiere, la coordinación entre el factor subjetivo y el objetivo de la relación jurídica tributaria y a partir de aquí, se podrá distinguir entre deudor principal, contribuyente, codeudores o responsables, las exenciones subjetivas entre otras.

Otro aspecto para tener presente en el análisis es el relacionado con la capacidad contributiva del sujeto, lo cual no puede ser el único sustento de creación de todo impuesto. Adriani y Pugliese citados por Jarach (1982), señalan que la capacidad contributiva es propia de las personas y no de las personas jurídicas, porque estas son ficciones que no tienen capacidad contributiva propia.

Al respecto, una parte de la doctrina liderada por Jarach (1982), no comparte esta opinión al señalar que la tendencia moderna tanto del Derecho, como del Derecho Tributario es considerar un carácter personalísimo de las entidades colectivas. En ese sentido, dicha característica personalista no se ve alterada cuando para la prestación se requiera del apoyo de terceros que estén bajo supervisión del sujeto prestador del servicio o del lugar donde se efectúe la prestación, como pueden ser las actividades realizadas con asistentes y en consultorios de las empresas de salud privadas, pues en el servicio, la acción principal es la intervención del profesional médico que prima sobre las accesorias.

Ahora bien, parte de la doctrina sostiene que en el caso de los servicios con contratos constituyen un hecho jurídico desde el punto de vista tributario apartado del denominado negocio jurídico (intento juris), porque aquí no se reconoce a la voluntad de las partes sino la naturaleza económica de la obligación, según el principio de capacidad contributiva (Jarach, 1982). Jarach, concluye que atribuir el hecho imponible al sujeto principal depende de la naturaleza del mismo hecho imponible (Jarach, 1982), y corresponde a la técnica legislativa para determinar el presupuesto de hecho del impuesto. Así, por ejemplo, el impuesto global a la renta es eminentemente personal y se aplica a las personas naturales y no a las jurídicas,

cuando la ley exime a las personas jurídicas del impuesto global, no se trata de una exención en sentido técnico. (Jarach, 1982)

La dificultad en la interpretación de estas situaciones sucede cuando en la relación jurídica no se hallan presentes todos los indicadores que permitan conocer la verdadera naturaleza, tales como los derechos y obligaciones de cada una de las partes, o es más estos se hallan conjugados con otros, presentándose matices que podrían llevar a erradas interpretaciones.

Es por ello, que el intérprete no solo debe interpretar la norma jurídica, sino enfocarse en los contornos del hecho imponible. Y en lo que concierne a la prestación de servicios médicos por profesionales médicos independientes en empresas de salud privadas guiarse de una serie de indicadores que se pueden extraer de las respuestas a los siguientes cuestionamientos:

- ¿Sobre quién recae la propiedad del lugar (instalaciones de la clínica) y de todos los equipos técnicos e infraestructura informática donde se presta el servicio? Empresa o persona natural.

- Las decisiones administrativas y financieras del negocio relativo a la prestación del servicio.

- Los riesgos asumidos, por el profesional o por la sociedad empresarial.

- ¿Sobre quién recae la fijación de las remuneraciones de los profesionales médicos?, si estas son fijas o variables, si están sujetas a un horario establecido previamente y si gozan de vacaciones, gratificaciones, descuentos por tardanzas o algún tipo de seguro asumido por la clínica.

- ¿La publicidad de los servicios médicos son de manera corporativa o individual?

- ¿Los ingresos por servicios médicos son ingresados directamente por el profesional médico o a la clínica para después ser liquidados? Aquí, los sistemas de Caja y liquidación cobran importancia.

- ¿Los profesionales médicos participan de alguna bonificación por productividad o alcance de metas o de algún otro tipo relacionadas con la rentabilidad de la clínica?

- ¿Los profesionales médicos forman parte del Directorio de la clínica o son socios en su constitución?

- ¿Las tarifas de los servicios médicos son establecidas por la clínica o directamente por los profesionales médicos?

- ¿Las historias clínicas de los pacientes atendidos son custodiadas en archivos pertenecientes a la clínica o por los profesionales médicos?

- ¿Los profesionales médicos pagan algún tipo de porcentaje por arrendamiento de las instalaciones y equipos de la clínica?

- ¿Las medidas disciplinarias y sanciones son aplicadas a los profesionales médicos por la clínica o no existen este tipo de medidas en la relación?

- ¿La asunción de los costos y gastos de la prestación de los servicios médicos son de cargo de la clínica o de los profesionales médicos?

Esta relación no es única y pueden hallarse muchas más, pero del resultado y de la medición de estos indicadores se puede llegar a determinar la naturaleza de la relación jurídica entre el profesional médico y la clínica. Así, no habría duda de la titularidad de los medios productivos si estos corresponden al propio trabajador y no a la clínica, constituiría un trabajo propio del profesional médico; sin embargo, deben observarse los demás indicadores para que en su conjunto nos den una respuesta con mayor exactitud de la naturaleza de la prestación. De ello, podrían señalarnos la naturaleza laboral, civil o societaria de la prestación del servicio y en particular si estamos ante rentas del trabajo personal o societario.

En ese sentido, se ha cumplido con dar respuesta al primer objetivo de la investigación, que es el analizar la naturaleza de los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes, la misma que es, desde el punto de vista doctrinario y jurisprudencial, eminentemente de naturaleza personal, a pesar de que la prestación de estos servicios se dé por medio de sociedades empresariales. No obstante, para el enfoque tributario, la atribución de esta naturaleza jurídica tributaria a personas naturales o jurídicas depende de las formas contractuales y aspectos adicionales circundantes a la prestación, de ello resultaría si el servicio corresponde a la persona natural o a la persona jurídica.

5.2 Analizar el hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el impuesto a la renta.

El resultado de este análisis nos muestra que el servicio del profesional médico independiente puede ubicarse en cualquiera tipo de renta. Así, puede actuar, por un lado, como un independiente, como el arrendatario de un consultorio de la clínica, participante del servicio de la clínica en calidad de independiente y por último en una asociación empresarial.

En lo que concierne a los ingresos de las clínicas, estos pueden ser obtenidas de diversas fuentes, como el arrendamiento de su infraestructura y equipo, venta de material y productos médicos, pero en especial de la prestación de servicios especializados a través de su personal

dependiente o también con contratos de profesionales médicos independientes. No obstante, las rentas siempre constituyen de tercera categoría por el aspecto material y subjetivo que le otorga la ley. Estas rentas pueden tener variación en el elemento cuantificador, referida a la base de cálculo y la tasa aplicable. Así, dependiendo de la forma de contratación se podría incluir todo el servicio personalizado más los otros servicios accesorios o bien solo captar una parte del servicio, como lo relativo al arrendamiento del ambiente o consultorio donde se presta el servicio.

Sin embargo, no solo basta una percepción superficial, sino que se hace necesario adentrarnos en el análisis del entorno de la situación para observar cómo la libertad de opción de los administrados ha llevado a que ideen estructuras como la fragmentación empresarial en servicios médicos (Figura Nro. 01).

Por ejemplo, en la Fragmentación Empresarial de tipo médico, el local donde funciona la clínica es una unidad empresarial, aquí podría operar también más de un Registro Único del Contribuyente (RUC), con sujetos que alternan sus ingresos y los ubican en regímenes menos gravosos. Así tenemos, aquel médico principal, socio y titular de la empresa que alterna sus ingresos en rentas del trabajo y rentas de primera categoría (por arrendar el local de la clínica). También operan los demás profesionales médicos vinculados a la clínica y que fragmentan sus rentas entre las rentas del trabajo y del Régimen Único Simplificado. Como consecuencia de ello, la clínica inscrita en el Régimen General del Impuesto a la Renta carga sobre ella los costos de todos los insumos, productos y servicios, lo que le otorga un gran cúmulo de gastos deducibles del impuesto, frente a las rentas brutas distribuidas por la fragmentación.

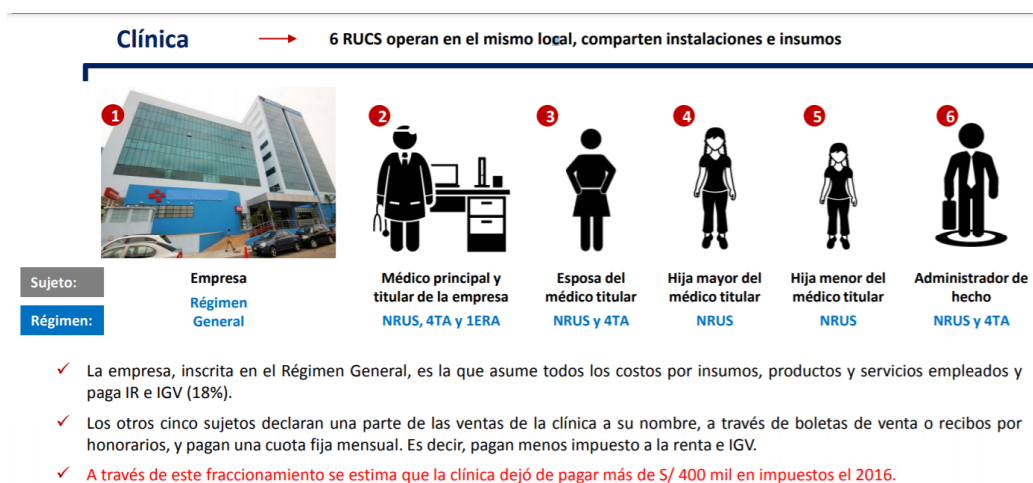
En el siguiente cuadro se esquematiza el ejemplo de la fragmentación empresarial de una clínica, expuesta por el superintendente de la SUNAT Víctor Shiguiyama Kobashigawa en su presentación al Congreso de la República.

Ello, pues demuestra que las diferentes alternativas que ofrece la normativa tributaria podrían encajar dentro de la economía de opción; sin embargo, forzar la realidad con entramados jurídicos con el único propósito de minimizar la imposición fiscal conllevaría a situaciones de simulación o de elusión fiscal, de este tema se ampliará en el apartado correspondiente.

Ahora bien, cuando en la prestación de servicios de salud entre las clínicas y el usuario intervienen las compañías aseguradoras de servicios de salud (EPS), los servicios de la clínica prestadora son asumidos por la EPS, quien es la que paga el servicio a la clínica según las contrataciones previas efectuadas entre las compañías y los usuarios y a su vez, entre la clínica y las aseguradoras. Es decir, la gestión del servicio deja su esfera personal y se convierte en

empresarial por la calidad del sujeto. Así, se clarifican las rentas y la clínica obtendrá rentas empresariales por todo el servicio y facturará a la compañía aseguradora; el profesional médico por su parte obtendrá rentas del trabajo por su servicio y los costos y gastos del servicio son asumidos por la clínica.

Figura Nro. 01
Fragmentación empresarial de clínica



Fuente: Presentación en el Congreso de la República del Perú. Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera . Expositor Víctor Shiguiyama Kobashigawa Superintendente Nacional. : https://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2017/Comision_de_Economia/files/exposiciones/06_de_diciembre_2017_-_sunat_sr_v%C3%ADctor_shiguiyama_kobashigawa.pdf

En la jurisprudencia nacional, se observa el caso particular de la RTF Nro. 11823-3-2009. En este caso, la clínica presta sus servicios a los afiliados a través de profesionales médicos y las EPS retribuyen a la clínica según la facturación emitida. Previa a toda atención médica, los afiliados efectúan un pago por copago y/o coaseguro a la clínica. Dicho pago corresponde a un importe mínimo previamente establecido en los contratos entre la clínica y la EPS y con sus afiliados, que se paga en el momento del servicio de consulta médica y que es deducido posteriormente cuando la clínica factura por el total del servicio a la EPS. La Administración Tributaria observa que dichos copagos y/o coaseguros se encuentran afectos al Impuesto a la Renta e IGV, situación que la clínica no ha realizado. El contribuyente por su parte indica que tales copagos fueron pagados directamente por los usuarios de los servicios a los médicos y no ha percibido estos importes (Tribunal Fiscal, 2009).

Efectivamente, hay un error en la calificación de los pagos de copagos y coaseguros realizados por el contribuyente, al considerarlos como rentas de cuarta categoría y no de tercera como corresponde. En este caso, la sola calificación por parte de la Administración Tributaria basada en la lectura de los contratos y los comprobantes de pago emitidos a la EPS hace que se reconozca el hecho imponible (pagos y copagos por atención ambulatoria) y se aplique el impuesto y gravamen correspondiente. En la resolución de este caso, el Tribunal señala que es la contribuyente (clínica) quien presta el servicio a los pacientes a través de la subcontratación de terceros profesionales.

Otra situación observada es la que ocurre cuando la clínica atiende a pacientes particulares (sin contratos con compañías aseguradoras de salud). En estos casos, la clínica obtiene rentas de tercera categoría por todo el servicio prestado; mientras el profesional médico obtiene rentas del trabajo por los servicios. En consecuencia, los costos y gastos del servicio demandados son de exclusiva atribución de la clínica.

En la investigación, en los casos en los que se presta atención a pacientes particulares sin contratación de algún seguro particular de salud, se observa la variante de que la clínica arrienda sus consultorios a profesionales médicos independientes para que realicen sus atenciones ambulatorias a sus pacientes. Si bien, la libertad contractual les permite actuar como les crea conveniente, esta figura ofrece ventajas de tipo fiscal con respecto a la anterior situación en cuanto a disminución de bases imponibles y la imputabilidad de costos y gastos del servicio.

En primer lugar, al obtener rentas por el arrendamiento, la base imponible de rentas de tercera categoría de la clínica resultaría menor a la que correspondiera del total del servicio prestado; así, por ejemplo, si se establece una merced conductiva mensual de mil soles por el arrendamiento del consultorio, esta será la única renta empresarial obtenida por la clínica. No obstante, las rentas mensuales por servicios prestados tienden a ser generalmente mayores y que calificarían como rentas del trabajo del profesional por el médico arrendatario. Rentas que por supuesto están sujetas a tasas progresivas relativamente menores a la tasa de renta empresarial. Además de la carga extra para la Administración Tributaria de ejercer un control tributario sobre los sujetos generadores de cuarta categoría para que cumplan con la declaración de sus rentas.

Un segundo aspecto en este caso es el relativo a la atribución de costos y gastos. Así, la clínica los asume en su totalidad, pues los gastos por depreciación, mantenimiento y servicios de luz, electricidad, teléfono, internet entre otros, están vinculados a la generación de rentas correspondientes al arrendamiento, cumpliendo con el principio de causalidad del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante, existe la posibilidad de que la clínica

arrendadora se comporte en la realidad como un todo corporativo; es decir, el staff médico profesional se halle estrechamente vinculado a la clínica y la actuación de los profesionales no sería como la de arrendatarios; sino que integraría parte del reconocimiento y posicionamiento de la clínica en el mercado.

Así, la clínica se posiciona en el mercado como un ente corporativo poseedor de una imagen en particular que la aleja de ser una arrendadora. Si ello ocurriera, consecuentemente los servicios prestados por los profesionales médicos calificarían como rentas de tercera categoría en cabeza de la clínica y no de rentas del trabajo del profesional.

Para el intérprete, requiere del análisis del entorno que rodean al hecho jurídico y concatenar todos los actos en su conjunto para definir el hecho imponible gravable y al sujeto que le será imputado de acuerdo con la norma. Esto conlleva a que los mismos sean hechos ciertos y no meras presunciones, pues la subsunción del hecho en la norma así lo requiere.

En el análisis de la RTF Nro. 10923-1-2017, se observa el entorno cierto que rodea al hecho jurídico para la determinación sobre base cierta. En este caso, una clínica contrata a médicos con contratos de locación de servicios para que presten consultas ambulatorias en sus consultorios. Aquí, la SUNAT verifica abonos en cuentas bancarias de la clínica que provienen de ingresos por consultas médicas brindadas en sus instalaciones, estos ingresos son contabilizados en cuentas por pagar y no contabilizados como ingresos del contribuyente. Posteriormente, se realiza la liquidación a los médicos y con ello la cancelación de las referidas cuentas por pagar y la clínica solo factura el servicio de arrendamiento dejando a su libertad la declaración del servicio al profesional médico.

Para la Administración Tributaria estos ingresos por servicios médicos constituyen rentas de tercera categoría del contribuyente porque del análisis de la contabilidad de la empresa, se cuenta con personal, sistemas y controles en sus instalaciones dedicadas a la Admisión de pacientes y cobranza del efectivo por atenciones en sus consultorios, sistemas informáticos para el control de las cuentas por pagar a médicos, cuentas bancarias donde se depositan y se giran cheques para el pago a médicos, instalaciones para el archivo de historias clínicas, personal técnico y asistencial entre otros, que originan gastos administrativos y financieros asumidos por la empresa para cumplir con su servicio médico a pacientes ambulatorios.

Se observa también que SUNAT realiza un análisis de la documentación interna del contribuyente, como la escritura de constitución de la sociedad, el manual de organización y funciones, el libro de actas, los cuales no especifican que el contribuyente se dedique dentro de su objeto principal, al arrendamiento de consultorios a profesionales médicos; por el contrario,

todos hacen indicar la prestación de servicios médicos integrales arrojándose a luz de los hechos de la prestación de dicho servicio con un sentido empresarial.

Así tenemos que el objeto principal de la clínica, según la escritura de constitución, constituye en abrir y conducir centros médicos de salud, clínicas, policlínicos, farmacias, boticas y similares y otros dedicados a la prestación y promoción de la salud en todas sus áreas tanto generales, especialidades y servicios conexos de salud a través de profesionales titulados debidamente autorizados. También podrá prestar servicios de consultorios médicos en general y afines con profesionales especializados y capacitados en cada servicio; dedicarse igualmente a la asesoría, auditoría, inspección y supervisión médica en general; a brindar los servicios de intermediación en la prestación de servicios médicos, así como realizar operaciones de compra venta, distribución, importación y exportación, explotación, arrendamiento y producción de equipos médicos, insumos, materias primas, medicamentos o productos farmacéuticos en general.

El libro de actas de junta de accionistas, refiere que la clínica brinda atención médica ambulatoria especializada, mediante reconocidos profesionales de la salud, haciendo uso de los ambientes de la clínica, designados como consultorios externos; la oportuna y adecuada atención del paciente ambulatorio; la afiliación de pacientes nuevos, haciendo uso adecuado del sistema de la institución; coordinación con los médicos tratantes para la oportuna atención de los pacientes ambulatorios; cobranza de atenciones ambulatorias y uso de servicios clínicos diversos, y de los médicos por convenio de uso de consultor entregando la liquidación de estos al encargado del área de tesorería.

Igualmente como una de las funciones de la gerencia médica es adoptar los medios, en coordinación con auditoría médica, para que los médicos tratantes confeccionen en tiempo y forma oportuna la historia clínica de cada paciente; coordinar los horarios del personal médico y paramédico; señalar dentro de sus funciones de las unidades orgánicas de apoyo – secretaria; actualizar base de datos del sistema integral de la empresa, en lo concerniente a ingreso de servicios con sus respectivos precios, tanto para pacientes particulares como de convenio; de acuerdo a información brindada por gerencia general.

En lo que respecta al servicio de consulta externa según el manual de organización y funciones, constituye en brindar atención médica ambulatoria especializada mediante reconocidos profesionales de la salud, haciendo uso de los ambientes de la clínica, designados como consultorios externos; coordinar con la gerencia médica la programación y formulación de los horarios de atención en consulta externa, para una oportuna atención de los usuarios del

servicio; coordinar con la gerencia médica la formulación de requerimiento de personal para el servicio de consulta externa.

Otro aspecto a considerar son las funciones del área de admisión, que se encarga de la oportuna y adecuada atención del paciente ambulatorio, orientándolo para un adecuado uso de los servicios de la clínica; la afiliación de pacientes nuevos, haciendo uso adecuado del sistema de la institución; coordinación con los médicos tratantes para la oportuna atención de los pacientes ambulatorios; cobranza de atenciones ambulatorias y uso de servicios clínicos diversos, y de los médicos por convenio de uso de consultor entregando la liquidación de los mismos al encargado del área de tesorería.

Como se aprecia la SUNAT realiza un exhaustivo análisis de la organización al interior para la admisión de atenciones ambulatorias y la cobranza por los servicios médicos integrales. Siendo una necesidad de la clínica de contar con profesionales médicos que acuden a sus instalaciones a prestar estos servicios. En especial, los profesionales médicos no cobran directamente por sus servicios prestados al paciente, sino que estos pagan en admisión de la clínica, estos importes son depositados en la cuenta bancaria de la clínica y pasan a la contabilidad como cuentas por pagar bajo la denominación de “Otros depósitos en garantía”.

También verifica que los profesionales médicos no entregan recibos por honorarios a los pacientes atendidos, porque en algunos casos no se hallan inscritos en la SUNAT, limitándose a recibir los importes liquidados y entregados por la clínica sin la emisión de los respectivos recibos por honorarios.

Adicional a ello, la clínica cuenta con personal en sus instalaciones dedicadas a la admisión de pacientes y cobranza del efectivo por atenciones, sistemas informáticos para el control de las cuentas por pagar a médicos, cuentas bancarias donde se depositan y se giran cheques para el pago a médicos, instalaciones para el archivo de historias clínicas entre otros, lo que origina gastos administrativos y financieros que son asumidos por la empresa para cumplir con su servicio médico a pacientes.

Es en ese sentido que la SUNAT califica que los ingresos constituyen rentas de tercera categoría de la clínica. El contribuyente por su parte señala que ha efectuado la cobranza del efectivo por las atenciones médicas efectuándose una retención del 20% por cada atención médica, que resulta ser el ingreso de la clínica y el 80% corresponde a cada uno de los profesionales, no existiendo ningún vínculo laboral, tributario o comercial entre ellos, relación que se sustentan en contratos de locación de servicios.

La SUNAT ha aplicado la norma XVI del TUO del Código Tributario para calificar el hecho imponible atribuido a la clínica, descartando la pretensión del contribuyente de que se

atribuyan estos ingresos a los profesionales médicos, habiendo constituido en la empresa toda una estructura organizativa y contable para el control y direccionamiento de los ingresos como rentas empresariales. Este hecho, al adentrarse en el análisis económico que efectivamente persiguen las partes, pero con el elemento de hacer creer al exterior una situación distinta constituye una simulación.

El Tribunal refiere que con la calificación del hecho imponible se descubre la real operación económica y no el negocio civil que adoptaron las partes. Así, la SUNAT se halla facultada para establecer a partir de los contratos o conjunto de actos jurídicos, el negocio que en realidad han llevado el contribuyente y establecer las consecuencias impositivas.

Con lo expuesto, se cumple con el segundo objetivo de la investigación respecto del análisis del hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto a la Renta; pues, la ley del impuesto a la renta establece los elementos objetivos y subjetivos que atraerían al hecho jurídico a subsumirse y verificar la calidad del sujeto principal entre dos sujetos conformantes de la prestación del servicio. Para determinar ello requiere que la SUNAT aplique su facultad interpretativa y determine a la luz de no solo los actos jurídicos realizados en su conjunto (contratos civiles, labores y comerciales), sino también aspectos de la dinámica empresarial, para que el hecho imponible exacto sea determinado y se constituya el nacimiento de la obligación tributaria bien como rentas del trabajo de la persona natural o renta empresarial de la persona jurídica. Y en casos en que la persona jurídica presente una forma que no corresponde con la realidad (simulación) califique el hecho imponible como el generador de la obligación tributaria de renta de tipo empresarial.

5.3 Análisis del hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto General a las Ventas.

Nuestro resultado para este objetivo parte del análisis legal. Así tenemos que, el supuesto normativo del IGV con respecto a la prestación de servicios está vinculado al aspecto espacial de realización en el país. Además, como sujetos del impuesto considera a personas naturales y jurídicas con actividad empresarial. Así, una interpretación en contrario nos lleva a asumir que en caso de servicios calificados como rentas del trabajo estas se encuentran infectas al IGV.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha interpretado que en la prestación de servicios se requieren de la confluencia de tres requisitos: i) su realización por una persona para otra, ii) la

percepción de una retribución y iii) que sea calificado como renta de tercera categoría sin importar su afectación (Tribunal Fiscal, 2002).

En torno a ello, es necesario que para la calificación del IGV se debe realizar previamente la calificación para el impuesto a la renta. Así, todos los servicios de las clínicas privadas, por su calidad de personas jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría están gravados con el impuesto; un hecho aparte es que la base del impuesto puede verse afectada dependiendo de las singularidades en la forma de contratación, como veremos más adelante.

Al igual que en el caso del impuesto a la renta, la prestación de servicios de salud entre las clínicas y el usuario con la intervención de compañías aseguradoras de servicios de salud está definida como una prestación de tipo empresarial y, por tanto, afecto en su totalidad al IGV. Para el caso de arrendamiento de consultorios a profesionales médicos independientes solo comprende la merced conductiva, dejándose de lado el servicio del profesional médico, y por tanto quedando esta parte exenta del IGV. Al respecto, no surgiría inconvenientes, si el crédito fiscal del IGV originado por los consumos y adquisiciones inherentes al servicio se correspondiera con el impuesto generado en la prestación del servicio; sin embargo, al fragmentarse la venta de servicios entre varios sujetos, estos podrían ser utilizados por aquel que se asigne menores ventas.

Con ello, se afectaría el principio de la neutralidad del IGV, pues la acumulación de créditos fiscales en la clínica por costos y gastos relacionados con los servicios escasamente podrían aplicarse, de realizarse exclusivamente arrendamientos. Por su parte los arrendadores profesionales médicos independientes en su actuación profesional no aplicarían ningún IGV. Así, aquellas empresas que gravan todo el servicio y no solo una porción de él relativa al arrendamiento, estarían en desventaja fiscal con respecto de aquellas que actúen o se presenten como arrendadoras y además contraten a profesionales médicos independientes bajo contratos civiles.

Lo anterior, implica que la función del impuesto no llegue a cumplirse, pues se altera la situación económica de los sujetos, sobre todo porque uno de ellos acumularía créditos o determinaría mínima imposición fiscal respecto de aquellos que gravan el servicio prestado; con lo que la Administración Tributaria obtendría una menor recaudación que no se condice con la capacidad contributiva de los sujetos.

Por lo expuesto, el tercer objetivo fijado referido al análisis del hecho imponible en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes para el Impuesto del IGV se cumple a partir de la inicial verificación del hecho imponible sujeto al impuesto a la renta, debido a la naturaleza jurídica tributaria atribuida al sujeto, de ello su

ubicación como renta de tercera categoría entonces atraerá necesariamente el hecho imponible para el IGV. Es decir, si el hecho imponible en este tipo de servicios califica para renta de tercera categoría, entonces califica para el IGV; por el contrario, si el hecho imponible califica para renta de cuarta categoría, entonces no calificaría para el IGV.

5.4 Análisis de la aplicación de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes.

El resultado de este objetivo parte de la norma XVI del Código Tributario, en su primer párrafo hace una mención a la facultad a la SUNAT de calificar los hechos imponibles basándose en sus caracteres y formas, ello incluye a la par, una interpretación de la norma y verificar si el hecho jurídico realizado se subsume en la norma. Pero en sí, lo que contiene es pautas de calificación que deberá seguir la SUNAT para determinar si el hecho imponible cae en negocios normales (economía de opción) o en figuras más complejas como la elusión o simulación.

En los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes, como en todo negocio, se debe observar inicialmente los aspectos contractuales de la prestación del profesional médico, la estructuración y el propósito real del contribuyente. De ello, se definirá si la calificación del hecho imponible efectuada en principio por el contribuyente le corresponde al negocio jurídico efectuado y descartar posibles figuras de fraude a la ley.

Ahora bien, las clínicas privadas para llegar a cumplir con la prestación de servicios a usuarios finales contratan a profesionales médicos independientes y pueden optar por dirigir el hecho imponible hacia actividades de arrendamiento de sus consultorios. Con esto, se traslada al profesional médico la responsabilidad del manejo de sus honorarios y la declaración de sus rentas. Ello, con la finalidad de obtener una imposición fiscal menor por la diferencia en la base imponible al adoptar diferentes formas de negocios. Para algunos tratadistas, está sola finalidad puede llevar a la consideración de la figura de simulación relativa y para otros configurar un fraude a la ley al evitar la realización del hecho imponible.

Al respecto, la opción de elección de la clínica podría enmarcarse en lo que se conoce como un ahorro legítimo. Porque su actuar se ubica dentro de las opciones que ofrece la normativa peruana para encuadrar la renta obtenida, bien sea una total prestación del servicio como empresarial o minimizar su base al considerar una parte de ella como arrendamiento.

¿Puede, la clínica prestadora de servicios actuar como arrendadora y con ello solo gravar una parte de la totalidad del servicio prestado? Desde luego que sí y ello encaja en la normativa del impuesto; sin embargo, la elección también le supone un actuar como arrendadora y no como prestadora de servicios de salud.

Con la realización del hecho imponible y su reconducción hacia una menor carga fiscal, utilizando fórmulas contractuales se distorsiona la realidad económica. A través de la facultad de calificar el hecho imponible, la SUNAT puede llegar a definir desde una simple reubicación del hecho en su verdadero supuesto hasta la aplicación de la cláusula general anti elusiva o en casos de mayor gravedad a la simulación.

La norma XVI del Código Tributario nos ofrece tres formas en las que puede ubicarse el hecho imponible a partir de la calificación. Una primera calificación del hecho jurídico tributario es a partir de la valoración de las circunstancias y actos que rodean al hecho y que reubica el hecho imponible en los presupuestos de la ley del impuesto a la renta y del IGV. Así, ello no conllevaría a aplicar la norma de fraude a la ley; pero de detectarse situaciones probadas de simulación por formas aparentes que disfrazan u ocultan el verdadero hecho imponible, está facultada a reubicar el hecho y aplicar los impuestos correspondientes.

Antes de ello, la derogada norma VIII introdujo el concepto de calificación económica en nuestro país y originó alarmas entre los sectores empresariales que la veían como una afectación a la seguridad jurídica y anticonstitucional; sin embargo, la norma antielusiva se mantuvo en suspenso hasta la reglamentación de los requisitos de fondo y forma, pero no respecto de la calificación del hecho imponible de acuerdo a su verdadera naturaleza per se, y en el caso de la detección de casos simulados.

Así, antes de la dación de la norma VIII y su posterior modificación con la actual norma XVI, el órgano administrador del tributo y el Tribunal Fiscal han resuelto casos en materia de calificación y simulación, tal como puede verse en el análisis de una muestra de resoluciones detalladas (véase anexo Nro. 01). Aquí, podemos apreciar casos que van desde la labor calificadora del acto hasta situaciones de simulación; es de acotar que la joven reglamentación de la norma general antielusiva no nos ofrece ejemplos de ello.

Así tenemos que, en una de las primeras resoluciones, la RTF Nro. 599-4-2000 se confirma el reparo que realiza la SUNAT en aplicación de su facultad de calificar el hecho imponible. Aquí se verifica que la venta de bienes que el contribuyente había gravado con IGV no es tal, al corresponder a operaciones exoneradas. La Administración verifica que hay una incorrecta calificación efectuada por el contribuyente en su pretensión de recuperar el IGV pagado en las compras. En este caso, no hay la estructuración de formas jurídicas complejas

que revistan de un mayor análisis por parte de la Administración que solo encaja el hecho imponible con el supuesto normativo: operaciones no gravadas (Tribunal Fiscal, 2000).

En la RTF Nro. 622-2-2000 sobre el caso de venta de pavos beneficiados, la SUNAT verifica un caso de simulación, por lo que en aplicación de la norma VIII reubica el hecho y aplica el impuesto correspondiente al hecho jurídico realizado. Ello, porque efectivamente encuentra un ocultamiento del hecho imponible por medio de un contrato con particularidades de simulación que tratan de evitar el hecho imponible (Tribunal Fiscal, 2000).

No obstante, se presentan situaciones en que la anterior norma VIII aplicó la simulación a operaciones no reales del IGV, como es el caso de compras de oro señalado en la RTF Nro. 590-2-2003; sin embargo, consideramos innecesaria la mención de la norma VIII, porque el reparo está referido al elemento crédito conformante de la parte determinativa de la base y no al hecho jurídico tributario. Además, constituye un fraude de hecho, que, si bien es una forma de simulación, existe una normativa específica señalada en el artículo 44° de la Ley del IGV (Tribunal Fiscal, 2003).

Asimismo, la simulación señalada en el quinto párrafo de la norma XVI no implica anteponerse a la norma específica al caso, como se presenta en la RTF Nro. 6983-5-2006, en la cual la SUNAT cuestiona una operación venta de un inmueble con una permuta posterior en el que el valor del inmueble aumenta. Para el Tribunal Fiscal, si la Administración cuestionó el valor subvaluado del inmueble debió aplicar la norma relativa al valor de mercado, es decir el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta (Tribunal Fiscal, 2006a).

También es el caso de la RTF Nro. 8296-1-2004 sobre Transferencia de participación en Asociación por la Asociada a Asociante a través de un contrato, la SUNAT determinó que el contrato de cesión en uso de la licencia de pesca no era tal, pues por el comportamiento del asociado se constituía en la realidad como una prestación de servicios afectos al IGV (Tribunal Fiscal, 2004).

La jurisprudencia (véase anexo Nro. 01) analizada nos da luces si estamos ante casos de calificación per se o de simulación, sobre todo en casos en que las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente son tan complejas.

El contribuyente en los servicios prestados por profesionales médicos independientes a través de empresas privadas de salud a usuarios y no asegurados a una empresa prestadora de salud no podría oscilar de una u otra manera sus prestaciones, Alternándolas aquellas no sujetas al seguro como actividades generadoras de rentas del trabajo; pues su comportamiento empresarial la aleja de la naturaleza civil o laboral. Por lo que, al presentarse estas situaciones,

bien haría la Administración en calificar dichas rentas de trabajo como rentas empresariales y aplicar la imposición fiscal correspondiente.

Ahora bien, también se mencionó de aquellas clínicas que ofrecen al usuario una completa red de atenciones con especialidades médicas y que arriendan sus consultorios a los profesionales, el contribuyente califica el hecho imponible como una prestación personal y lo halla subsumido como renta del trabajo, por eso se afecta solo una parte de la prestación, que es la parte del arrendamiento. Con esto, la base imponible de las rentas de tercera categoría se ve reducida en gran parte por la calificación en rentas del trabajo, esto se aprecia cuando de la revisión se presenta la suscripción de contratos civiles de locación de servicios.

Así, se cumple con desarrollar el último objetivo referido al análisis de la aplicación de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario en los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes al verificar todas las implicancias tributarias de la calificación efectuada por la SUNAT. Esta calificación debe incidir en los aspectos comerciales de la clínica, documentación interna y exteriorizada al público para determinar, en primer lugar, si tales operaciones corresponden a una actividad empresarial o de tipo unipersonal con arrendamiento de consultorio. A partir de ello, el análisis contractual de la prestación conllevaría a calificar el hecho imponible en una primera instancia. La segunda es, adentrarse en la sustancia económica más allá de los contratos, lo que lleva a la aplicación de la norma antielusiva general (párrafos 2 al 4 de la norma XVI). Y, por último, si esta sustancia económica de las formas contractuales encierra una simulación, entonces se aplicaría el párrafo quinto de la norma XVI.

Entonces, luego de desarrollar los objetivos específicos corresponde dar respuesta al objetivo general que es, determinar la calificación del hecho imponible en los servicios de empresas de salud privadas prestados a través de médicos independientes y su incidencia en la aplicación en materia tributaria, específicamente en el Impuesto a la Renta e IGV. Al respecto, la calificación de este hecho imponible depende de la complejidad de las figuras jurídicas adoptadas por las empresas de salud privadas. Después de ello, se puede establecer si corresponde aplicar una mera labor de calificación en el supuesto normativo correcto en base a la estructura contractual. En una segunda instancia, adentrarse en la sustancia económica más allá de los contratos corresponderá aplicar la norma antielusiva general y en una tercera instancia, analizada la situación contractual, la sustancia económica y halladas pruebas de simulación del hecho entonces calificar este como simulado. Así en todos los casos, luego de

la calificación corresponde analizar su incidencia en los impuestos a la Renta e IGV y su correspondiente aplicación.

VI. Conclusiones

1. La naturaleza jurídica del servicio prestado por empresas de salud privadas a través de médicos independientes tiene la característica de ser personalizado. La participación del profesional médico en él otorga un carácter personalista a la prestación, constituye obligaciones de hacer y de dar sin transferencia de propiedad. El carácter predominante es la acción personalizada de aplicación de conocimientos y habilidades sobre una materia. Por otro lado, cuando esta acción personal es llevada al plano societario no se disipa, pero desde el ámbito tributario puede ser asumida o distribuida al sujeto persona natural o persona jurídica. Asimismo, para que el intérprete tributario defina esto, es necesario de la valoración conjunta de diversos indicadores inmersos en su accionar. De este resultado se puede llegar a determinar la naturaleza de la relación jurídica tributaria entre el profesional médico y la clínica. Así, no habría duda de la titularidad del servicio (hecho imponible) y de su calificación tributaria.

2. La ley del Impuesto a la Renta considera como renta empresarial la conjunción de las rentas del trabajo con el capital, así en un servicio personalizado si la intención del sujeto es efectuar actividad empresarial se hallará afecto al impuesto. Sin embargo, dentro de la calificación de renta de tercera categoría, habrá que calificar el tipo de negocio para establecer la cuantificación de la base imponible, porque pueden desarrollar o aparentar una actividad de prestación del servicio o de arrendamiento, con la cual se pueden beneficiar con una disminución e inafectación del impuesto. Por otro lado, es necesaria también la calificación en rentas de cuarta o quinta categoría en aquellos contratos de servicios de prestación de servicios independientes de acuerdo con lo que señala la legislación. Por eso se requiere que la SUNAT aplique su facultad interpretativa y determine a la luz de no solo los actos jurídicos realizados en su conjunto (contratos civiles, labores y comerciales), sino todo el engranaje de la dinámica empresarial circundante, para que el hecho imponible exacto sea determinado.

3. En lo que respecta al IGV, la prestación de servicios está vinculada al carácter empresarial del sujeto, por ello para la calificación del hecho imponible es necesaria una verificación inicial de la afectación al impuesto a la renta empresarial. Luego de ello, el problema de la calificación se halla en determinar la base sobre la cual se aplicaría el impuesto.

En los servicios prestados por empresas de salud privadas a través de médicos independientes con la opción que da la norma para realizar actividades de arrendamiento de consultorios y de prestación de servicios, el sujeto podría oscilar entre uno u otra con el fin de obtener una ventaja fiscal. Así, aquellas empresas que gravan todo el servicio y no solo una porción de él relativa al arrendamiento, estarían en desventaja fiscal con respecto de aquellas que actúen o se presenten como arrendadoras y además contraten a profesionales médicos independientes bajo contratos civiles. Lo anterior, implica que la función del impuesto no llegue a cumplirse, pues se altera la situación económica de los sujetos, sobre todo porque uno de ellos acumularía créditos o determinaría mínima imposición fiscal respecto de aquellos que gravan todo el servicio prestado. Por lo tanto, realizada la interpretación las diversas formas jurídicas que posibiliten calificar la verdadera naturaleza del hecho ligado a la sustancia económica y esta califique como renta de tercera categoría, entonces necesariamente califica como afecto al IGV.

4. Desde antes de la dación de la norma VIII y su posterior modificación con la actual norma XVI, la SUNAT y el Tribunal Fiscal han resuelto casos en materia de calificación y de simulación. Podemos apreciar casos que van desde una sencilla labor calificadora del hecho hasta situaciones de simulación. La calificación del hecho imponible en los servicios por empresas de salud privadas a través de médicos independientes podría develar situaciones que configuran una simulación relativa; sin embargo, también puede darse sobre la base de la revisión de los contratos y otros elementos se determine que en el fondo la realidad económica no se ha distorsionado y se obtenga una correcta imposición fiscal. La calificación dentro de la norma XVI permite ubicar al hecho realizado por el sujeto juntamente con la clínica dentro de tres figuras, la economía de opción, la elusión y la simulación. Esta labor debe incidir en los aspectos comerciales de la clínica, formas jurídicas adoptadas, la documentación interna y exteriorizada al público para determinar en primer lugar que tales operaciones corresponden a su actividad empresarial o de tipo unipersonal y si esta actividad se condice con su forma y fondo y no hay actividad simulatoria o de fraude a la ley.

VII. Recomendaciones

1. Se recomienda que, para la calificación de los hechos imposables en los servicios por empresas de salud privadas a través de médicos Independientes, tener en cuenta las pautas expuestas en el ítem 5.1 de la presente investigación, con el fin de determinar la naturaleza jurídica tributaria de la prestación del servicio, sea esta de tipo personalizada o societaria.

2. La labor de calificación del hecho imponible en empresas de salud privadas a través de médicos independientes, debe iniciar con el análisis contractual en primer término, luego extenderse a otros indicios de naturaleza económica dentro del marco del Impuesto a la Renta, estableciendo todos los elementos en la correspondencia entre el ingreso y el hecho imponible calificado, pues luego de ello, se verifica su calificación para otros impuestos.

3. Como se señaló en la recomendación número 2, la calificación tributaria, luego del análisis de contratos inicia con el Impuesto a la renta, es ahí donde se puede determinar su incidencia o no en el IGV. Por ello, la recomendación es que la labor calificadora en el caso del IGV sea secundaria y expectante a la calificación del Impuesto a la Renta.

4. Para calificar actos de simulación en los servicios prestados por empresas de salud a través de médicos independientes se debe, preliminarmente realizar la calificación en prestaciones personales, societarias, de cuarta o quinta categoría. Si de esta calificación se prevé alguna situación de ventaja tributaria bajo indicios de engaño, se debe buscar y sustentar elementos de prueba que sustenten los actos simulados y aplicar el quinto párrafo de la norma XVI del Código Tributario.

VIII. Referencias

Arnau, F. (2008). *Lecciones de Derecho Civil II. Obligaciones y contratos.*

<https://libros.metabiblioteca.org/bitstream/001/142/8/978-84-691-5640-7.pdf>

Atienza, M. (2013). *Curso de argumentación jurídica.*

<http://derechopenalared.com/libros/atienza-manuel-curso-de-argumentacion-juridica.pdf>

Bracamonte, A. (2019). *Alcances de la calificación económica regulada en el primer y último párrafos de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario Peruano y*

conveniencia de regular dicha figura en una norma expresa. [Tesis de Maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Académico PUC <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/15407>

Cardenas, R. (2017). *Estrategias de la Administración Tributaria y sus efectos en la recaudación del Impuesto a la Renta en los profesionales independientes.* [Tesis de Maestría, Universidad San Martín de Porres]. Repositorio Académico USMP. <https://repositorio.usmp.edu.pe/handle/20.500.12727/2861>

Convenio con Chile, 11 de diciembre del 2002. <https://docs.peru.justia.com/federales/resoluciones-legislativas/27905-dec-30-2002.pdf>

Corte Suprema de Justicia de la República (6 de octubre del 2017). *Sentencia Casación Nro. 16804-2014* Lima. https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2018/10/Casaci%C3%B3n-16804-2014-Legis.pe_.pdf

De Castro, F. (1985). *El Negocio Jurídico.* https://www.todojuristas.com/blog/wp-content/uploads/2016/04/EL_NEGOCIO_JURIDICO_-_Federico_de_Castro_y_Bravo.pdf

Diez, L., y Gullón, A. (1992). *Sistema de Derecho Civil.* Edit EGRAF S.A. Madrid España. <https://formulacionnotarial.files.wordpress.com/2013/07/sistema-de-derecho-civil-vol-ii-luis-diez-picazo.pdf>

Figueroa, E. (2009). *Razonando lógico-jurídicamente ¿Un problema de construcción?* <https://edwinfigueroag.files.wordpress.com/2015/08/lecturas-1-razonando-lc3b3gico-jurc3addicamente-un-problema-de-construccic3b3n-figueroa.pdf>

Gamba, C. (2018). Apuntes para determinar la “Naturaleza” de la potestad de la SUNAT para combatir “Los supuestos de elusión de normas tributarias” establecida en la norma XVI del Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario: XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: La Cláusula antielusiva general en el ordenamiento peruano*, (65), 353-367.

- Garaycott, G., Natteri, R., Pinto, J., Ramírez-Gastón, A., Solar, G., & Vicente, V. (2003). Norma VIII. Principio de legalidad o fraude a la ley. *Revista IUS et Veritas*, (27), 336-362. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16279/16695>
- García Mullin, R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: teoría y técnica del impuesto*. <https://www.studocu.com/pe/document/pontificia-universidad-catolica-del-peru/impuesto-a-la-renta-e-impuesto-general-a-las-ventas/impuesto-sobre-la-renta-roque-garcia-mullin/7445617>
- García Novoa, C. (2005). Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho Español. *Revista Themis*, (51), 159-169. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8798>
- García, M. (2020). *La Calificación en materia tributaria -Estudio desde la perspectiva del Derecho Español y de la Unión Europea*. [Tesis de doctorado, Universidad de Vigo]. <https://www.investigacion.biblioteca.uvigo.es/xmlui/handle/11093/2193>
- Jarach, D. (1982). *El Hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. <http://www.tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf>
- Liu Arévalo, R., Sotelo Castañeda, E., & Zuzunaga del Pino, F. (2012). Norma XVI : calificación, elusión de normas tributarias y simulación. *IUS ET VERITAS*, (45), 396-419. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12012>
- Lozano, O. (2006). La Técnica de la calificación económica de los hechos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (44), 155-170. https://ipdt.org/uploads/docs/05_Rev44_OLB.pdf
- MacCornick, N. (2005). La Argumentación silogística: Una defensa matizada. *DOXA Cuaderno de Filosofía del Derecho*, (30), 321-334. <https://doi.org/10.14198/DOXA2007.30.37>

- Medrano, H. (2004). IGV, hipótesis de incidencia y hecho imponible. *Revista Foro Jurídico*, (3), 91-96. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/18340/18583>
- Montoya, A. (2009). Trabajo autonomo y contrato de trabajo en las profesiones sanitarias. *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, (83), 179-192. <https://vlex.es/vid/aut-oacute-contrato-profesiones-sanitarias-211618677>
- Póstigo, C. (2019). *¿La verdadera naturaleza del hecho imponible se establece a causa de la calificación Económica? Un análisis de la calificación económica y la calificación jurídica para verificar si se garantiza la seguridad jurídica de los administrados*. [Tesis de Maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Académico de la PUCP. https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/15756/POSTIGO_PINTO_CARLOS_ALBERTO.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Rubio Correa, M. (2020). *El sistema jurídico – Introducción al Derecho*. <https://www.essudeh.com/wp-content/uploads/2020/06/EL-SISTEMA-JURIDICO-INTRODUCCION-AL-DERECHO.pdf>
- Ruiz de Castilla, F. & Robles Moreno, C. (2013). Constitucionalización de la definición del tributo. *Derecho PUCP*, (71), 257-279. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=533656138011>
- Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho Tributario, temas básicos*. <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170670/11%20Derecho%20tributario%20con%20sello.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Sainz de Bujanda, F. (1968). *El Nacimiento de la obligación Tributaria- Análisis jurídico del hecho imponible*. Comisión viaje de estudios de la Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires.

Sámamo, F. y Fernández, H. (2002). *Los honorarios médicos en la era de los terceros pagadores*. Revista Anales Médicos, 47 (2), 118-127.
<https://www.medigraphic.com/pdfs/abc/bc-2002/bc0221.pdf>

Sánchez Rojas, M. (2012). *La elusión de la norma tributaria*. <https://sinautsunat.org.pe/wp-content/uploads/2018/05/La-Elusi%C3%B3n-de-la-Norma-Tributaria-V5.pdf>

Shoschana Zusman, T. (2018). *La Interpretación de la ley: teoría y métodos*. PUCP Fondo Editorial.
<https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170687/30%20Colecci%C3%B3n%20La%20interpretaci%C3%B3n%20de%20la%20ley%20con%20sello.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

SUNAT (20 de febrero de 2004). *Informe Nro. 028- 2004- SUNAT/2B0000*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i0282004.htm>

Tasa, M. (2016). *Estrategias de control para ampliar la base tributaria en médicos perceptores de renta de cuarta categoría, período 2015-2016*. [Tesis de Pregrado, Universidad de Lima]. Repositorio Académico de la Universidad de Lima.
<https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/3547>

Tribunal Fiscal (9 de agosto de 1966). *Resolución Nro. 1846*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1966/0/1966-001846-0.PDF

Tribunal Fiscal (3 de agosto de 1970). *Resolución Nro. 5468*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1970/0/1970-005468-0.PDF

Tribunal Fiscal (18 de julio de 1999). *Resolución Nro. 383-3-1999*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/3/1999_3_0_383.pdf

Tribunal Fiscal (14 de julio de 2000). *Resolución Nro. 599-4-2000*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/4/2000_4_0_599.pdf

Tribunal Fiscal (21 de julio de 2000). *Resolución Nro. 622-2-2000*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/2/2000_2_0_622.pdf

Tribunal Fiscal (04 de setiembre de 2002). *Resolución Nro. 5130-5-2002*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/5/2002_5_0_5130.pdf

Tribunal Fiscal (12 de setiembre de 2002). *Resolución Nro. 5301-4-2002*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/4/2002_4_0_5301.pdf

Tribunal Fiscal (26 de setiembre de 2002). *Resolución Nro. 5637-4-2002*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/4/2002_4_0_5637.pdf

Tribunal Fiscal (4 de febrero de 2003). *Resolución Nro. 0590-2-2003*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_0_0590.pdf

Tribunal Fiscal (8 de setiembre de 2004). *Resolución Nro. 06686-4-2004*. Ministerio de Economía y finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_06686.pdf

Tribunal Fiscal (21 de setiembre de 2004). *Resolución Nro. 7114-1-2004*. Ministerio de Economía y finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_07114.pdf

Tribunal Fiscal (26 de octubre de 2004). *Resolución Nro. 8296-1-2004*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_08296.pdf

Tribunal Fiscal (2 de noviembre de 2006). *Resolución Nro. 06983-5-2006*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_06983.pdf

Tribunal Fiscal (18 de julio de 2006). *Resolución Nro. 3860-5-2006*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/5/2006_5_03860.pdf

Tribunal Fiscal (10 de noviembre de 2009). *Resolución Nro. 11823-3-2009*. Ministerio de Economía y finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_11823.pdf

Tribunal Fiscal (10 de junio de 2011). *Resolución Nro. 9999-8-2011*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_09999.pdf

Tribunal Fiscal (24 de junio de 2011). *Resolución Nro. 10923-8-2011*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_1_0923.pdf

Tribunal Fiscal (15 de julio de 2011). *Resolución Nro. 12134-8-2011*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_1_2134.pdf

Tribunal Fiscal (23 de octubre de 2012). *Resolución Nro. 17593-3-2012*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/3/2012_3_1_7593.pdf

Tribunal Fiscal (13 de noviembre de 2015). *Resolución Nro. 11064-3-2015*. Ministerio de Economía y finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/3/2015_3_1_1064.pdf

Tribunal Fiscal (29 de octubre de 2015). *Resolución Nro. 10587-3-2015*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/3/2015_3_1_0587.pdf

Tribunal Fiscal (15 de julio de 2016). *Resolución Nro. 6783-2-2016*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/2/2016_2_0_6783.pdf

Tribunal Fiscal (7 de diciembre de 2017). *Resolución Nro. 10923-1-2017*. Ministerio de Economía y Finanzas.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_1_0923.pdf

Tribunal Fiscal (20 de febrero de 2020). *Resolución Nro. 1886-9-2020*. Ministerio de Economía y Finanzas.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/9/2020_9_01886.pdf

Tribunal Supremo (02 de julio del 2020). *Sentencia del Tribunal Supremo Nro. 905/2020*. Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. <https://vlex.es/vid/846585305>

IX. Anexos

Anexo Nro. 01

Análisis de muestra de resoluciones del Tribunal Fiscal relacionada a la calificación y simulación tributaria

Resolución del Tribunal Fiscal	Fecha	Hecho de la realidad	Supuesto de hecho en la norma	Calificación del hecho imponible según contribuyente	Calificación del hecho imponible según SUNAT	Criterio del Tribunal Fiscal
RTF Nro.599-4-2000 (Tribunal Fiscal,2000a)	14/07/2000	Desgaste de redes y aparejos facturados al cliente (contribuyente realiza operaciones exoneradas IGV)	Venta de bienes exonerados del IGV	Desgaste de redes y aparejos eran facturados a su cliente para recuperar el IGV de las compras	Venta de bienes exonerados del IGV , por tanto no corresponde trasladar el IGV de las compras	Confirma la calificación de SUNAT, al desconocer el IGV de compras de redes y aparejos por ser destinadas a operaciones no gravadas. Mantiene el IGV facturado porque no esta acreditado que el cliente no haya utilizado el crédito.
RTF Nro.622-2-2000 (Tribunal Fiscal,2000b)	21/07/2000	Venta de pavos vivos con el servicio de beneficiarlos	Venta de bienes gravada con IGV	Servicio gratuito de beneficiado accesorio a la venta exonerada del IGV	Venta de bienes gravada con IGV. Simulación	Venta de bienes gravada con IGV. Simulación.Confirma la calificación de SUNAT.
RTF Nro.5301-4-2002 (Tribunal Fiscal,2002b)	12/09/2002	Personas que realizan labores en situación de dependencia con contratos de locación de servicios	Prestación de servicios en forma personal y directa (Naturaleza laboral), sujeta a aportaciones de Essalud y al Sistema de Pensiones	Transferencia en propiedad de bienes muebles incorporales no gravada con el IGV	Prestación de servicios en forma personal y directa (Naturaleza laboral), sujeta a aportaciones de Essalud y al Sistema de Pensiones	Prestación de servicios de naturaleza laboral. Confirma la calificación de SUNAT.
RTF Nro.5637-4-2002 (Tribunal Fiscale)	26/09/2002	Ingresos provenientes por cobro de una cartera vencida cedida por un Banco	Ingresos por servicios prestados afectos al IGV	Ingresos provenientes por cobro de una cartera vencida comprada al Banco, calificada como Ingresos por cesión de bienes muebles Incorporales (Operación no gravada con IGV)	Ingresos por servicios prestados afectos al IGV (Servicios de cobranza), No ocurre una transferencia en propiedad, porque el banco asume los riesgos de Incobrabilidad de la cartera	Ingresos por servicios prestados afectos al IGV (Servicios de cobranza), No ocurre una transferencia en propiedad, porque el Banco asume los riesgos de Incobrabilidad de la cartera

Resolución del Tribunal Fiscal	Fecha	Hecho de la realidad	Supuesto de hecho en la norma	Calificación del hecho imponible según contribuyente	Calificación del hecho imponible según SUNAT	Criterio del Tribunal Fiscal
RTF Nro.590-2-2003 (Tribunal Fiscal,2003)	04/02/2003	Exportaciones cuyo saldo a favor del exportador proveniente de adquisiciones de Oro	Exportaciones de bienes con adquisiciones que cumplen los requisitos formales y sustanciales del IGV	Exportaciones de oro proveniente de adquisiciones a proveedores que adquirieron el oro de la minería artesanal	Desconocimiento del saldo a favor IGV por provenir de operaciones no reales (Art.44° Ley IGV)	Exportaciones de oro proveniente de operaciones no reales (Art. 44° Ley IGV)
RTF Nro.8296-1-2004 (Tribunal Fiscal,2004c)	26/10/2004	Transferencia de participación en asociación en participación por asociada a asociante mediante contrato	Prestación de servicios afectos al IGV	Cesión en uso de la licencia de pesca	Prestación de servicios afectos al IGV (Se otorga al asociante el uso y disfrute que otorga la licencia de pesca). Calificación norma VIII	Prestación de servicios afectos al IGV (El convenio de cesión en participación desnaturaliza el contrato de asociación en participación)
RTF Nro.3860-5-2006 (Tribunal Fiscal 2006b)	18/07/2006	Operaciones realizadas por un organismo público	Hecho Inafectado por ser el sujeto del Sector Público LIR	Inafectación del Sector Público LIR	Operaciones Afectas por obtener rentas empresariales LIR	No se aplica la norma VIII TPCT por ser una entidad del Sector Público
RTF Nro.6983-5-2006 (Tribunal Fiscal, 2006)	26/12/2006	Venta de Bien Inmueble	Enajenación de Inmuebles. Art. 1° LIR	Venta de Bienes	Venta de Bienes a Valor de Mercado mayor al declarado por el contribuyente en operaciones simuladas.	Los Ingresos omitidos imputados por la SUNAT se fundamentan en simulaciones no acreditadas
RTF Nro.7114-1-2004 (Tribunal Fiscal 2004b)	03/08/2009	Fusión con previa revaluación de Activos	Fusión exonerada del IR por Ley 26283	Fusión, previa revaluación de activos exonerada del IR por Ley 26283	Simulación de la fusión con el fin de disminuir la carga fiscal	No se aplica la norma VIII TPCT y la naturaleza jurídica es una fusión.
RTF Nro.9999-8-2011 (Tribunal Fiscal 2011a)	10/06/2011	Productos reingresados al Almacén por reposición de productos por ventas anteriores con contrato de distribución	Venta de bienes gravadas con el Impuesto Renta	Baja de productos por reposición en base a Contrato de Distribución cargados como gasto	La baja de productos solo es permitida para existencias del mismo contribuyente, al ser producto de reposición se repara el gasto	Considera como fundamento la norma VIII, el Contrato de Distribución y la contabilización de existencias. Al no probarse que las existencias repuestas revirtieron el costo inicial, valida el gasto por la baja de productos

Resolución del Tribunal Fiscal	Fecha	Hecho de la realidad	Supuesto de hecho en la norma	Calificación del hecho imponible según contribuyente	Calificación del hecho imponible según SUNAT	Criterio del Tribunal Fiscal
RTF Nro.10923-8-2011 (Tribunal Fiscal, 2011b)	24/06/2011	Transferencia de propiedad por escisión patrimonial tasados con valor cero/ accionistas no recibieron acciones	Venta de bienes afectas gravadas con el Impuesto Renta e IGV	Transferencia en propiedad producto de una escisión patrimonial no tiene efectos para Impuesto a la Renta e IGV	Verdadera naturaleza de la operación es venta de bienes afectas gravadas con el Impuesto Renta e IGV y no escisión patrimonial	No constituye una escisión patrimonial al no presguir con la actividad del bloque patrimonial escidido y no se entregaron acciones a los socios
RTF Nro.12134-8-2011 (Tribunal Fiscal 2011c)	15/07/2011	Entrega de vehiculos de asociada a asociante en mérito a contrato de asociación en participación	Entrega de bienes de una asociada a su asociación en participación (Exonerada del IGV)	Entrega de bienes de una asociada a la asociación en participación	Cesión en uso de bienes onerosa	Las normas societarias, el contrato suscrito y los actos demuestran que es una asociación en participación
RTF Nro.17593-3-2012 (Tribunal Fiscal 2012)	23/10/2012	Cesión gratuita de posición contractual a vinculada en un leasing de inmueble	Venta de inmuebles gravada con Impuesto a la Renta	Cesión gratuita de posición contractual a vinculada en un leasing de inmueble	Existencia de una operación simulada en la cesión gratuita con el objeto de transferir el inmueble. Aplicación norma VIII	Existencia de una operación simulada en la cesión gratuita con el objeto de transferir el inmueble. Aplicación norma VIII
RTF Nro.10587-3-2015 (Tribunal Fiscal, 2015b)	29/10/2015	Obtención de bienes a traves de un contrato denominado "Arrendamiento operativo"	Compra venta de bienes a plazos gravada con Impuesto a la Renta	Arrendamiento operativo, el arrendador sigue asumiendo los riesgos de los bienes	Compra venta de bienes a plazos gravada con Impuesto a la Renta. Contrato denominado "Arrendamiento operativo" es una simulación	Compra venta de bienes a plazos gravada con Impuesto a la Renta. Contrato denominado "Arrendamiento operativo" es una simulación
RTF Nro.11064-3-2005 (Tribunal Fiscal 2005)	13/11/2015	Entrega de vehiculos de asociada a asociante en mérito a contrato de asociación en participación	Entrega de bienes de una asociada a su asociación en participación (Exonerada del IGV)	Entrega de bienes de una asociada a la asociación en participación	Cesión en uso de bienes onerosa	Las normas societarias, el contrato suscrito y los actos demuestran que es una asociación en participación
RTF Nro.6783-2-2016 (Tribunal Fiscal, 2016)	15/07/2016	Fabricación de un bien cuyo pago no bancarizado es realizado por partes según contratos individuales	Las obligaciones mayores a S/3,500 deben cumplirse mediante medios de pago	Obilgaciones no sujetas a bancarización porque pagos referían los contratos individuales	Las obligaciones mayores a S/3,500 deben cumplirse mediante medios de pago. Contratos individuales corresponden a simulación	Las obligaciones mayores a S/3,500 deben cumplirse mediante medios de pago. Contratos individuales corresponden a simulación

Resolución del Tribunal Fiscal	Fecha	Hecho de la realidad	Supuesto de hecho en la norma	Calificación del hecho imponible según contribuyente	Calificación del hecho imponible según SUNAT	Criterio del Tribunal Fiscal
RTF Nro.1886-9-2020 (Tribunal Fiscal, 2020)	20/02/2020	Compra venta de vehículos usados mediante contrato	Compra venta de bienes gravados con IR	Reingreso de vehículo por anulación de venta	Calificación de acuerdo al primer párrafo norma XVI de contrato de compra venta de bienes gravados con IR por lo que se reparan las notas de crédito por anulación emitidas	Calificación de acuerdo al primer párrafo norma XVI de contrato de Compra Venta de bienes gravados con IR por lo que se reparan las notas de crédito por anulación emitidas

Nota: Elaboración propia.