

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
ESCUELA DE POSGRADO



**Planificación fiscal, norma anti elusiva general y su incidencia en el
principio de autonomía de la voluntad**

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

AUTOR

Gustavo Goicochea Jimenez

ASESOR

Enrique Martin San Miguel Romero

<https://orcid.org/0000-0003-0112-7284>

Chiclayo, 2024

**Planificación fiscal, norma anti elusiva general y su incidencia en el
principio de autonomía de la voluntad**

PRESENTADA POR

Gustavo Goicochea Jimenez

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

Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza
PRESIDENTE

Flor de María Beltran Portilla
SECRETARIO

Enrique Martin San Miguel Romero
VOCAL

Dedicatoria

La presente tesis se la dedico a Dios, por ser mi guía en todo aspecto de mi vida; y a mi Cuchita, porque con su sola presencia me motiva a seguir esforzándome para ser una mejor persona y profesional.

Agradecimientos

Agradezco a cada una de las personas que me brindaron su apoyo para concluir mi tesis; a mi asesor, por su paciencia y dedicación en el desarrollo de la investigación y a la Universidad, que una vez más me permite seguir capacitándome y creciendo en el ámbito académico.

Planificación fiscal, norma anti elusiva general y su incidencia en el principio de autonomía de la voluntad

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

1	repositorio.unsa.edu.pe Fuente de Internet	2%
2	hdl.handle.net Fuente de Internet	2%
3	blog.pucp.edu.pe Fuente de Internet	2%
4	Submitted to Universidad de Lima Trabajo del estudiante	1%
5	pirhua.udep.edu.pe Fuente de Internet	1%
6	issuu.com Fuente de Internet	1%
7	works.bepress.com Fuente de Internet	1%
8	ius360.com Fuente de Internet	1%
9	www.lexsoluciones.com Fuente de Internet	

Índice

Resumen.....	6
Abstract.....	7
I. Introducción.....	8
II. Revisión de Literatura.....	10
2.1. Antecedentes.....	10
2.2. Bases teórico científicas.....	12
III. Materiales y métodos.....	32
3.1. Tipo y nivel de investigación.....	32
3.2. Diseño de investigación.....	32
3.3. Población y muestra	32
3.4. Técnicas de instrumentos de recolección de datos	33
3.5. Procedimientos.....	33
3.6. Matriz de consistencia	34
3.7. Consideraciones éticas	35
IV. Resultados y discusión.....	35
V. Conclusiones.....	54
VI. Recomendaciones.....	56
VII. Referencias	58
VIII. Anexos.....	66

Resumen

Los ciudadanos, en mérito del principio de autonomía de la voluntad, tienen el derecho de autorregular sus relaciones, así como celebrar los actos jurídicos necesarios para satisfacer sus intereses dentro de lo establecido en el sistema legal. En materia Tributaria, dicho principio puede ser expresado a través de la planificación fiscal, mediante la cual los contribuyentes eligen el mecanismo legal para estructurar y desarrollar la actividad económica seleccionar la estrategia tributaria que más beneficios les otorgue, a efectos de obtener ventaja tributaria y ahorro fiscal. Al respecto, el Estado ha previsto en el Código Tributario la Norma XVI, denominada norma antielusiva general que intenta regular las prácticas elusivas y de fraude tributario. En ese sentido, la presente investigación busca determinar si la norma antielusiva general vulnera el principio de autonomía de la voluntad en el marco de la planificación fiscal. Se concluyó que el principio de la autonomía de la voluntad no es vulnerado por la norma anti elusiva general, toda vez que la Norma XVI sólo constituye un límite de regulación establecido en la Ley que intenta corregir las prácticas tributarias fraudulentas realizadas en la realidad económica.

Palabras claves: Planificación fiscal, economía de opción, elusión, norma antielusiva general, autonomía de la voluntad, economía de opción, fraude tributario, simulación.

Abstract

Citizens, by virtue of the principle of autonomy of will, have the right to self-regulate their relationships, as well as celebrate the legal acts necessary to satisfy their interests within the provisions of the legal system. In Tax matters, this principle can be expressed through tax planning, through which taxpayers choose the legal mechanism to structure and develop economic activity, select the tax strategy that grants them the most benefits, in order to obtain tax advantage and savings. In this regard, the State has provided for Rule XVI in the Tax Code, called the general anti-avoidance rule that attempts to regulate tax avoidance and fraud practices. In this sense, this investigation seeks to determine whether the general anti-avoidance rule violates the principle of autonomy of will in the framework of tax planning. It was concluded that the principle of autonomy of will is not violated by the general anti-avoidance rule, since Rule XVI only constitutes a regulation limit established in the Law that attempts to correct fraudulent tax practices carried out in economic reality.

Keywords: Tax planning, option economy, avoidance, general anti-avoidance rule, autonomy of will, option economy, tax fraud, simulation.

I. Introducción

El deber de contribuir en un Estado Constitucional de Derecho constituye el pilar fundamental para el sostenimiento de los gastos públicos, el bien común y el desarrollo de la sociedad, por lo que es importante que todos los ciudadanos tributen de acuerdo a su capacidad contributiva y respetando las normas establecidas en el marco legal tributario.

Por su parte, los administrados a partir del principio constitucional de la autonomía de la voluntad tienen expedito el derecho de celebrar los actos jurídicos que satisfagan sus necesidades.

No obstante, algunos contribuyentes desde hace años vienen celebrando diversos actos jurídicos dirigidos a eludir el nacimiento de la obligación tributaria, teniendo como objetivo ubicarse en una situación fiscal más favorable en relación a otros ciudadanos que realizan la misma operación económica, excediendo notoriamente los límites de la autonomía de la voluntad.

Al respecto, la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario peruano, aprobada mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, está dirigida a evitar prácticas de elusión fiscal por parte de los contribuyentes, las cuales generalmente están plasmadas a través de la denominada planificación fiscal.

La planificación tributaria es una manifestación de la autonomía de la voluntad mediante la cual los contribuyentes tienen la posibilidad de elegir entre diversas opciones lícitas para el desarrollo de sus negocios, decidir la estrategia tributaria, organizar la estructura de la actividad económica, suscribir contratos o incluso renunciar a la celebración de actividades económicas con el objetivo de obtener los mejores resultados. Asimismo, en el marco de la economía de opción tienen la posibilidad de elegir, dentro de las distintas posibilidades legales, las herramientas o mecanismos tributarios que le resulte menos gravoso.

En ese contexto, es necesario identificar hasta qué extremo la figura de la elusión resulta o no una limitación a la autonomía de la voluntad de los contribuyentes al momento de concretizar la planificación o estrategia tributaria. Ese es el gran desafío de una tributación en un Estado Constitucional de Derecho, en el cual deben ser respetados además los derechos y garantías de los ciudadanos.

Debido a esta situación problemática estimo necesario considerar como objetivo general el siguiente: Determinar si la norma anti elusiva vulnera el principio de autonomía de la voluntad en el marco de la planificación fiscal. Ahora bien, a fin de lograr el objetivo principal, se establecen los siguientes objetivos específicos: Analizar los alcances de la planificación fiscal y la elusión; delimitar los alcances de la norma anti elusiva general en el Perú; analizar el principio de autonomía de la voluntad; y verificar si el principio de autonomía de la voluntad es vulnerado por la aplicación de la norma anti elusiva.

La aplicación de la norma anti elusiva en el país tendrá un impacto económico importante. Si bien el contribuyente tiene la opción de elegir las diferentes alternativas de planificación fiscal dentro del marco de la legislación nacional, las cuales se adecuen a sus circunstancias e intereses con el objeto de minimizar su carga tributaria, lo cierto es que con la vigencia de la norma XVI y los dispositivos legales que la regulan, existe una delgada línea entre la expresión de autonomía de la voluntad en la ejecución de la planificación fiscal y las prácticas propias de la elusión fiscal.

Con la vigencia del Decreto Legislativo N° 1422 y Decreto Supremo N° 145-2019-EF, se cuestiona aún más el tema de seguridad jurídica y de su eventual incidencia en la autonomía privada en la realización de estrategias o planificaciones tributarias. Precisamente, el presente trabajo de investigación abordará los aspectos esenciales de la figura de elusión tributaria antes y después de la vigencia de los preceptos legales mencionados, con la finalidad aportar conocimientos vinculados a dichas figuras jurídicas.

Finalmente, es importante generar mayores mecanismos de recaudación en el país, y desde luego luchar contra las prácticas elusivas de impuestos y evitar con ello situaciones de inequidad tributaria; empero, es necesario regular correctamente la aplicación de la norma antielusiva en el Perú, y otorgar las garantías mínimas de seguridad jurídica y respeto a los derechos constitucionales.

II. Revisión de literatura

2.1 Antecedentes

2.1.1. Internacional

HEBLES & ARAYA QUINTANA (2017), en la investigación: *“Planificación Tributaria frente a la norma general antielusión y en especial la relación del abuso de formas jurídicas con el abuso del derecho”* analiza el desarrollo y aplicación histórica de las Leyes números 20.780 y 20.899 en el país de Chile, haciendo hincapié en el abuso de formas jurídicas en el marco del Derecho Civil por parte de los ciudadanos chilenos. Igualmente, desarrolla diversas definiciones vinculadas con la elusión fiscal, además de realizar un análisis respecto de las divergencias existentes entre el abuso y la simulación del derecho civil versus la establecida en la cláusula anti elusiva general plasmada en la reforma tributaria chilena. Respecto de dicho análisis, concluye el autor que resulta lícito hablar de planificación tributaria, como expresión de libertad económica (autonomía de la voluntad), siempre que no se incurra en supuestos de simulación relativa y/o abuso de derecho conforme a los supuestos jurídicos sancionados en las normas legales del Código Tributario de Chile.

SERPA & MONTALVAN (2017), en la tesis con título: *“Planificación tributaria y elusión fiscal en el Ecuador: análisis de sus efectos”*; realiza un estudio respecto de los alcances de la elusión y la planificación fiscal utilizada en el Ecuador. Para el autor, la planificación es facultad que otorga el Estado para que el contribuyente pueda establecer la estrategia tributaria que considere conveniente, a fin de reducir la carga tributaria, utilizando los mecanismos y beneficios establecidos en la norma que le permita prevenir riesgos a futuro y obtener ahorro fiscal. En contraste, el término elusión fiscal impide el nacimiento de la obligación tributaria, por cuanto se utiliza de manera indebida lagunas o vacíos legales detectados en el ordenamiento

legal, lo cual genera inequidad tributaria, perjudica el sistema de recaudación y vulnera la estructura social económica del país.

Por consiguiente, concluye que es imperativo reforzar las medidas anti elusivas y lograr que las normas sean claras y concretas en su aplicación a fin de evitar confusiones en la realidad tributaria ecuatoriana.

CARRASQUER (2017), en el trabajo de investigación denominado: *“Los límites a la autonomía de la voluntad como mecanismo de corrección de la elusión fiscal”*, examina la Sentencia del Tribunal Español Supremo de fecha 19 de julio de 2016 - recurso número 2553/2015, y establece que la existencia de la figura de “fraude a la ley tributaria” obliga a conciliar el cumplimiento del deber de contribuir con la efectividad del principio de autonomía de la voluntad. Para el autor, en el derecho tributario español existe un retroceso en la definición del concepto elusión, así como su alcance en la norma legal, siendo dicho aspecto esencial para todo ordenamiento jurídico, toda vez que resulta cuestionable considerar que la aplicación del artículo 1255 del Código Civil Español sea suficiente para combatir las diversas conductas elusivas, lo que a su vez implicaría aceptar la falsedad del fraude a la ley en el sistema jurídico

2.1.2. Nacional

DURAN (2019), en la publicación titulada: *“Aplicando la cláusula antielusiva”*, sostiene que como ha ocurrido en otros países, cuando se aplique la cláusula general anti elusiva en el Perú ocurrirá un impacto importante al momento de realizar estrategias fiscales, habrá desincentivo al riesgo empresarial en los diseños de las planificaciones tributarias, y ello obligará a que los contribuyente logren una máxima optimización de la trazabilidad tributaria en las operaciones económicas y comerciales que se realicen. Al respecto, afirma el autor que la Administración seguramente utilizará la referida cláusula como última ratio, tratando de aplicar más bien con mayor eficiencia el instrumento de calificación del hecho imponible.

ECHAIZ (2014) en el artículo titulado: *“La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual normatividad y propuestas para una futura reforma”*, identifica los antecedentes

legales vinculados a la norma antielusiva general y propone la adopción de límites para la Administración Tributaria, a efectos de que la misma no incurra en casos de abuso en la utilización de la norma; en esa línea, considera que deben incluirse elementos que garanticen los derechos de los contribuyentes, como por ejemplo: a) que la carga de la prueba la asuma la Administración a fin de comprobar de manera objetiva los supuestos previstos en la norma antielusiva, b) Definir un procedimiento mediante el cual se evalúen este tipo de investigaciones fiscales y las observaciones realizadas por parte de la Administración Tributaria, y c) que se identifiquen los supuestos de elusión fiscal y se establezcan como cláusulas específicas.

ZUZUNAGA (2013) en el trabajo de investigación: “*¿La cláusula antielusiva general vulnera la constitución peruana?*”, expresa que dicha cláusula cumple con enfrentar el abuso del derecho y el combate al fraude de ley. Debe estar enmarcada dentro del mandato constitucional del deber de contribuir en su variante principio de solidaridad establecido en el artículo 43° de la Carta Magna. En su opinión, la referida cláusula se encuentra sustentada por la Constitución, inmerso en el deber de contribuir equitativamente en mérito de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

2.2. Bases teórico científicas

2.2.1. La autonomía de la voluntad

Mediante el principio de autonomía de la voluntad se reconoce a la persona la libertad de autorregular sus propias relaciones jurídicas, derechos y obligaciones, considerando sus necesidades e intereses.

Dicha autonomía se materializa mediante el acto jurídico, el cual es definido por el artículo 140° del Código Civil peruano, como la *manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas*.

La autonomía privada es uno de los principios fundamentales de una sociedad moderna, pues permite a los ciudadanos celebrar los distintos actos jurídicos que consideren convenientes a efectos de concretizar sus pretensiones. A decir del Tribunal Constitucional

(2014), expresa la capacidad que permite a los ciudadanos regular sus intereses y relaciones de acuerdo a su propia voluntad.

En el campo económico, los privados pueden celebrar contratos, realizar actividades comerciales de diversa índole, elegir la estructura jurídica y financiera del negocio, obtener financiamiento, asesorías, entre otros. Se deja en libertad a los ciudadanos decidir la forma de emplear y disponer de sus propios bienes, y obtener la utilidad que corresponda, utilizando los mecanismos y medios jurídicos empresariales establecidos en el ordenamiento jurídico.

Para O'CALLAGHAN (2017) el referido principio presenta un doble sentido: en primer lugar, los sujetos pueden celebrar o no un contrato; y, segundo, en caso de concretarlo, determinar sus elementos y contenido, de la forma que libremente decidan. Dicha distinción se conoce como *libertad de contratar*, que se refiere a la de contratar o no, y la *libertad contractual* que se refiere al contenido mismo del contrato.

El principio de autonomía de la voluntad constituye actualmente la base en el derecho privado, que parte de la necesidad de que el ordenamiento jurídico debe permitir a los individuos la posibilidad de establecer relaciones jurídicas acorde a su propia voluntad, SARACHE (2018).

No obstante, el referido principio no puede ser admitido de manera absoluta, sino que se encuentra limitado por diversos factores como el orden público, la moral y las buenas costumbres, así como restricciones previstas en el sistema jurídico. En esa línea, la persona puede ejercer su capacidad de autorregulación siempre y cuando respete los derechos de las personas y no se afecten derechos e intereses de terceros.

La noción de autonomía tiene implícito el concepto de límite. Sostiene LEYVA (2011) que dichos límites traen consigo un alcance de control de licitud y factibilidad de las operaciones económicas, y en ese sentido pueden prohibirse todas aquellas acciones que vulneren tanto normas legales imperativas, como de orden público y de buenas costumbres; o acciones que atenten contra preceptos legales que salvaguardan los principios éticos

fundamentales, sociales y económicos en el marco del ordenamiento legal que sirven de base para la correcta organización jurídica y económica de un país.

En materia tributaria, una de las formas de manifestación de la autonomía de la voluntad es la expresada a través de la planificación tributaria, denominada como un mecanismo de gestión fiscal que tiene como objetivo elegir la mejor estrategia para el desarrollo económico del negocio que le permita al contribuyente obtener la mayor utilidad posible, debiendo accionarse para tal efecto dentro del margen de la ley.

No obstante, es importante precisar que, a diferencia de las demás áreas en donde se desenvuelve el principio de autonomía de la voluntad, en materia fiscal existe una relación jurídica tributaria, la cual se origina en la Ley; por consiguiente, no es factible que los contribuyentes puedan modificar dicha obligación a través de acuerdos entre privados, HERNANDEZ (2015).

En efecto, en el ámbito tributario la autonomía de la voluntad debe ser accionada considerando el carácter público de la relación jurídica tributaria. En ese contexto, la planificación tributaria debe ajustarse al cumplimiento del sistema legal en su conjunto.

2.2.2. Planeamiento Tributario

La planificación fiscal surge como una medida de control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el sector empresarial, dado que es elemental dotar a la empresa de herramientas para configurar la estructura del negocio, mejorar la administración de sus recursos financieros, evitar sanciones por incumplimientos de normas tributarias, así como prever estrategias de prevención y solución a las diversas situaciones que surgen en el desarrollo de una actividad económica empresarial.

Bajo esa reflexión FRAGA (2006) manifiesta que la planificación tributaria es la optimización de los recursos dirigidos al cumplimiento de las obligaciones tributarias, buscando la menor carga fiscal posible accionando dentro de los márgenes de la ley, sin incurrir en ilícitos (formales y/o materiales).

Para los empresarios es importante conocer las diversas posibilidades legales que el sistema otorga a efectos de desarrollar un negocio, así como conocer las consecuencias fiscales que se deben asumir en la ejecución de las actividades del mismo, pues éstas deben ser realizadas en el marco del ordenamiento jurídico. Mediante la planificación tributaria, es posible medir y evaluar, de manera oportuna, el impacto tributario en los proyectos de inversión, se pueden estudiar las alternativas jurídico empresariales existentes y trazar las estrategias que mejor consideren a efectos de lograr mayor ahorro de recursos y obtener utilidad, aumentando de manera eficiente la rentabilidad financiera fiscal.

Lo señalado puede entenderse considerándose dos aspectos: primero, en el extremo del accionar del contribuyente, se refiere a la facultad de seleccionar la opción fiscal más beneficiosa, sin vulnerar el sistema tributario; y, segundo, desde el extremo jurídico, se habla de un conjunto de normas tributarias configuradas para permitir al ciudadano la utilización de los beneficios tributarios más ventajosos, GARCIA (2014). En ese sentido, la planificación tributaria en ningún caso debe estar orientada a excluir ingresos, ni ocultarlos, ni evadir o eludir obligaciones tributarias.

Entre las principales características destacan las siguientes: Debe ser legal, es decir las actuaciones realizadas en la aplicación de ésta no carece de sustento tributario, sino que por el contrario es imperativo revisar las diferentes formas legales que pueda contemplar la legislación, así como considerar los tributos que se encuentren establecidos en la normatividad tributaria vigente y que se configuren para cada caso específico. Es temporal, tiene un espacio en el tiempo, en su ejecución. No debe existir abusos de normas tributarias en su aplicación bajo ningún aspecto; y por supuesto tampoco simulaciones que hagan que dicha situación se convierta en supuestos de elusión o evasión tributaria. La planificación aprovechará los beneficios, exoneraciones, deducciones o incentivos tributarios que puedan utilizarse en los negocios, actividades o proyecciones que realice el contribuyente en beneficio propio. LOPEZ (2017).

Economía de opción

Conforme se ha establecido en las diversas legislaciones del mundo, y por supuesto en el Perú, las normas de carácter tributario obligan a los contribuyentes que realizan actos o negocios económicos a pagar tributos y con ello contribuir con el país; sin embargo, ello no implica que los contribuyentes deban asumir la máxima carga tributaria posible, sino que también tienen la facultad de elegir posibilidades jurídicas económicas dentro del margen de la ley, buscando el denominado “ahorro fiscal”.

En la economía de opción, se advierte la existencia de una lista de varias opciones de ahorro fiscal que la propia norma tributaria ofrece a los ciudadanos, de manera expresa o tácita, pudiendo optar por cualquiera de las diversas formas de configuración jurídica que proporcione la normatividad para desarrollar su actividad o negocio económico. Dicho procedimiento permite configurar los hechos impositivos imprescindibles para los fines económicos que se pretendan, eliminando o reduciendo cualquier carga fiscal innecesaria MATUS (2017).

La economía de opción se sustenta en dos principios de la Constitución: legalidad y reserva de ley, así como en la libertad económica imperante en un Estado de Derecho. Según el profesor TARSITANO (2014), serán legítimos aquellos actos del derecho privado que al ser ejecutados hubieran respetado su causa típica cumpliendo su objetivo específico, es decir, no se desvía de su finalidad atribuida y por consiguiente las consecuencias jurídicas generadas están previstas en el ordenamiento jurídico, no existiendo fraude a la ley. Por el contrario, si existe discrepancia entre la utilización de una figura jurídica y su causa típica, quedará expedita la posibilidad de recalificar los hechos realizados, toda vez que se observa la existencia de un divorcio entre los medios utilizados y los fines de la institución jurídica.

En la economía de opción no aparece elemento alguno de antijuridicidad, es decir contraria a Derecho, no está teñida de la intención de evadir el cumplimiento de una obligación tributaria. No habiendo nada censurable, se distingue de cualquier tipo de conducta defraudadora. Diseñar estrategias y actividades propias con el apoyo de asesores

tributarios, en el marco del sistema jurídico y conforme a la autonomía privada de la voluntad, buscando minimizar costo fiscal, es un comportamiento económicamente entendible y justificado y ello debería contribuir a lograr de manera eficaz una mejora y perfeccionamiento del ordenamiento tributario WALKER (2017).

En suma, la Economía de Opción se sustenta en la libertad que tienen los contribuyentes de realizar actividades económicas y ejecutar actividades negociales de la manera más eficiente y desde luego, menos gravosa, buscando el ahorro fiscal lícito, previsto en una norma legal. Constituye, por tanto, una herramienta legítima de Planeamiento Tributario.

Elusión Tributaria

El término elusión describe aquellas maniobras o acciones dirigidas a disminuir o evitar el pago de impuesto, valiéndose de los vacíos legales u oportunidades que establece la ley, blindando la verdadera operación jurídico económica utilizada.

La elusión fiscal existe cuando las acciones u omisiones de un sujeto están direccionadas a eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria con mecanismos, negocios, figuras legales, contratos u actos que en principio son perfectamente legales y se llevan a cabo de manera concreta en la realidad de los hechos. De esta manera, se materializa evitando un hecho imponible mediante el uso de figuras artificiosas e irregulares que no transgreden directamente la norma jurídica, pero que sin embargo si afecta principios y valores del sistema jurídico tributario. (MORENO, 2014).

Para el profesor DURAN (2019), en la elusión fiscal nos encontramos en una situación más fina, porque supone que el contribuyente ejecuta acciones u actividades que están en situaciones *borderline*; es decir, no llegan a ser propiamente delitos tributarios(alguna vez, si), pero sin llegar a serlo son contrarias a la ley. Entramos en el ámbito de lo que a nivel internacional se ha denominado la planificación fiscal agresiva, osea, los contribuyentes y sus asesores diseñan conductas que siempre están al borde de la norma

con la finalidad de evitar o intentar que los hechos económicos que realicen no estén dentro del marco del sistema jurídico.

De esta manera, las actividades elusivas van en una dirección alternativa a la de la Ley, agregando estructuras complejas con el propósito de no caer en la hipótesis de incidencia gravada. Así pues, para entender dichas prácticas es imperativo analizar no solo las estructuras, sino que hay que identificar la naturaleza de la actividad, y conocer a fondo de la misma, sostiene CHIRINOS (2018). Es necesario, entender el carácter objetivo de la obtención de la ventaja fiscal, y el carácter subjetivo de poseer un propósito para configurar un esquema que burle la ley tributaria.

En suma, la noción de elusión tributaria se fundamenta en el propósito de evitar o disminuir el nacimiento de la obligación tributaria, o por lo menos disminuir la carga tributaria mediante actos jurídicos de carácter anómalos.

Evasión

En el caso de la evasión tributaria, nos referimos a supuestos en los que se ha producido el hecho imponible, pero el contribuyente lo oculta aprovechándose de mecanismos ilegales a efectos de no pagar o pagar menos tributos.

La evasión es toda conducta ilícita, dolosa o culposa, que implica una acción o omisión por parte del contribuyente, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria la cual en la vida del derecho ha nacido válidamente, mediante su ocultamiento a la Administración Tributaria, en perjuicio del patrimonio del Estado. (RIVAS, 2000). Es un mecanismo de tipo ilegal cuyo propósito esencial es vulnerar la norma para dejar de tributar.

Un ejemplo tipo de evasión es el relacionado con el empresario que prefiere no presentar sus declaraciones juradas o no declarar sus ingresos a efectos de no pagar los impuestos que realmente le corresponden. Cabe precisar que la evasión se desarrolla tanto en el sector formal como informal, por ello es importante que la Administración identifique y

combata las distintas posibilidades de evasión tributaria, toda vez que estas actividades perjudican la recaudación tributaria.

Según ECHAIZ (2014), la evasión tributaria presenta dos tipos: la involuntaria o no dolosa y la voluntaria o dolosa. La primera ocurre por error o ignorancia del contenido de las normas tributarias por parte del contribuyente, por lo que no es sancionable penalmente pero sí de manera administrativa; en tanto en la segunda si existe una clara intención de incumplir con la obligación tributaria, por lo que además de exigir la regularización y el pago de la deuda es posible de determinarse responsabilidad de carácter penal con posibilidad de pena privativa de la libertad.

Fraude a la Ley

El fraude a la ley está vinculado a conductas que utilizando normas legales diseñan estructuras empresariales las cuales aparentemente resultan lícitas en su configuración o constitución, pero no en su objeto o actividad, es decir la finalidad misma del negocio es contraria al ordenamiento jurídico. VIDAL (2005).

CASANOVA (2021) sostiene que el fraude a la ley se materializa con una norma de cobertura, la cual es utilizada en otros ámbitos del derecho, como el civil, laboral, penal, entre otros, para dar un ropaje jurídico a una determinada operación, con el único propósito de evitar la carga impositiva. Ello determina que se buscaría incumplir la norma tributaria, la cual califica como la norma defraudada. Entre los tipos de fraude más comunes se destacan los siguientes: pagos de remuneraciones a personal que no labora en la empresa; anulación de facturas que han sido efectivamente cobradas; doble facturación; pasivos registrados sin documentación que sustente fehacientemente la operación; ventas y servicios que no se declaran; sueldos que se pagan a personas que realmente no existen.

En ese mismo sentido se pronuncia el profesor BRAVO (2020), quien afirma que el fraude a la ley se realiza cuando se intenta pagar menos impuesto mediante el uso de actos con artificiosidad, los cuales se apoyan en una norma de índole civil, comercial, laboral, o

en una combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la ejecución de una norma tributaria (norma defraudada).

El fraude de ley tributaria, es un mecanismo que el legislador otorga a la Administración Tributaria para impedir que se atente contra la justicia social o el bien común que establece la Constitución (en sus dos extremos, de equitativa distribución de la carga tributaria y de gasto público o Estado social), de esa forma constituye un límite a la autonomía de la voluntad. ANGUIA (2017).

Simulación

En el caso de la simulación, se realiza una declaración de un contenido de voluntad no real, el cual es realizado de manera consciente entre las partes intervinientes, para que se produzca, mediante engaños, la apariencia de un acto o negocio jurídico, el cual nunca existió o existe, pero es distinto aquel negocio que en la realidad se realizó. Dicha figura es otro de los límites establecidos respecto de la economía de opción. Cabe precisar que la característica principal de la simulación es que deben estar involucradas ambas partes con el objeto de engañar a un tercero que, en materia de simulación tributaria, resulta ser la autoridad fiscal. PRODECON (2020).

Es una figura legal en la que en estricto la forma del contrato no guarda relación alguna con la real causa jurídica del negocio. A decir de GARAYCOTT (2003), debe darse un acuerdo entre las partes intervinientes para manifestar algo distinto a lo que ocurre realmente.

Siguiendo a ANGUIA (2017) en doctrina se pueden establecer dos tipos de simulación:

Simulación absoluta: No existe nada en la realidad detrás de la forma jurídica que se le otorgó. Es decir, las partes aparentan haber celebrado un acto jurídico; sin embargo, éste nunca se materializó, haciendo creer a terceros mediante engaños que

el acto sí fue realizado. Generalmente este tipo de simulación está vinculado con la evasión tributaria o ilícitos penales de carácter tributario.

Simulación relativa: Si existen hechos detrás de la forma, pero están distorsionados o se han realizado de manera parcial a lo que realmente se declaró. Es decir, existen dos actos jurídicos distintos, uno es el simulado o ficticio y el otro es el oculto o disimulado, el cual es el que verdaderamente las partes quisieron celebrar. Este tipo de situaciones se encuentra sancionada por las normas anti elusivas, en las que el elemento esencial es el ocultamiento, el intentar mantenerse secreto para terceros la verdadera voluntad de las partes, en buena cuenta, el contenido real del negocio.

2.2.3. Clasificación de la planificación tributaria

Planeamiento tributario local

Conforme se ha indicado anteriormente, la planificación tributaria constituye una herramienta que el empresario tiene para elegir la estructura y estrategia jurídico económica para enfrentar el desarrollo del negocio empresarial, con comportamiento orientados a optimizar la carga fiscal, o para hacer efectivo cualquier tipo de beneficio tributario.

Cuando se hace referencia al planeamiento tributario local, se alude a que aquella actividad de planeamiento, así como la ejecución de la misma se encuentra circunscrita en la jurisdicción peruana; es decir, se busca eliminar contingencias tributarias, mediante actividades lícitas en el territorio nacional.

En el país, el planeamiento tributario se realiza de manera previa a una operación comercial que aún no se realiza, considerando el estudio de las diversas normas tributarias aplicables a la operación a fin de ubicar los escenarios legales que ofrece el sistema tributario, así también prever el impacto tributario que generará cada uno de estos. Igualmente, el planeamiento es acompañado de un respectivo análisis financiero sobre las posibles consecuencias que implica cada escenario y un estudio de factibilidad en tiempos y tipos de trámite para concluir por último con la elección de la mejor alternativa en lo que se refiere a economía y eficiencia, VERONA (2019).

Planeamiento tributario internacional

En lo que respecta a la planificación tributaria internacional, ésta implica realizar una actividad económica que se encuentra sometida al ámbito de aplicación de dos o más jurisdicciones fiscales. El estructurar este tipo de planeamiento supone que el asesor conoce el aspecto tributario y contable de las actividades empresariales, la naturaleza jurídica de las operaciones, así como los ordenamientos jurídicos de los países involucrados. Adicionalmente, estando relacionado al derecho internacional, se utilizan los convenios para evitar la doble imposición (CDI) a efectos de materializar planeamientos tributarios de índole internacional.

Como mencionara el profesor español RODRÍGUEZ (2007), en la planificación tributaria internacional de lo que se trata es de ejecutar efectivamente lo que el empresario considere más beneficioso desde el punto de vista tributario, dentro de los supuestos que legalmente son alternativos; y no intentar realizar actividades fraudulentas o simular actos en perjuicio del fisco. Por ello afirma, que el plan fiscal debe ser además de legal, seguro, rentable y consistente.

En esa línea se hace necesario que las Administraciones Tributarias se adapten a los nuevos esquemas tributarios considerando la creciente globalización, comercio electrónico y la complejidad de las estructuras jurídicas con las que se ejerce el comercio internacional, debiendo prever acciones preventivas y aplicar correctamente las disposiciones legales correspondientes. A su vez, es importante mantener la comunicación e intercambio de información con los demás países en el mundo a fin de ir conociendo y combatiendo el dinámico mundo de prácticas elusivas. La planificación tributaria al día de hoy, constituye un elemento sustancial en la configuración de los negocios internacionales.

Planeamiento tributario agresivo

En el caso de la planificación tributario internacional agresiva, aparecen dos aspectos a considerar: Por un lado, el abuso del espíritu de la norma y por otro, la vulneración a la exégesis normativa. De esta forma, el planificador no se logra sustraer en estricto de las disposiciones establecidas en una norma de carácter tributario, sino que, lo que hace es “maquillar” el acto, pero el hecho imponible como concepto abstracto de la manifestación de la capacidad de contribuir en efecto si ocurrió. Así pues, a los países les resulta difícil descubrir la elusión tributaria sustentadas en planificaciones tributarias agresivas, toda vez que generalmente encuentran vedado el acceso a la información por diversos motivos, bien por el uso de empresas o sociedades interpuestas en jurisdicciones que se niegan a realizar dicho acceso o bien por la imposibilidad de conocer “el mapa entero de negocios” de los obligados tributarios, HERNÁNDEZ (2009).

A decir del profesor español VILLANUEVA (2017), las estructuras de planificación tributaria agresivas son posibles a causa de la falta de armonización de normas tributarias en el mundo, pues ello permite a las empresas multinacionales evitar el pago de sus impuestos, haciendo uso de vacíos o deficiencias de coherencia entre normas de distintas jurisdicciones. Por ejemplo, el caso de una inversión en forma de préstamo cuyo interés es calculado en merito a la rentabilidad del proyecto, el cual puede ser calificado como dividendo en el Estado A (no gravado con el Impuesto a la Renta) y como interés en el Estado B (deducible para fines del Impuesto a la Renta), dicha falta de coherencia normativa genera una situación de no imposición en el supuesto señalado. Sin embargo, afirma el autor, que de lo que se trata es que las empresas multinacionales compitan de manera leal y cancelen como cualquier empresa local un impuesto justo y proporcional a la ganancia o utilidad adquirida en el territorio que recibe la inversión.

Desde el año 2012, el G20 y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), han establecido como prioridad el tema de las empresas multinacionales con planificaciones fiscales agresivas. Asimismo, la OCDE ha señalado que las medidas que se dirigen a contrarrestar las planificaciones agresivas se sustentan en tres principios básicos: La coherencia, la transparencia y la sustancia.

En esa misma línea, la OCDE (2015) en materia de BEPS ha recomendado la acción 12 denominada: “*Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal*”. De acuerdo a este estudio, uno de los retos principales a los que se deben enfrentar las Instituciones Tributarias a nivel mundial es la carencia de información específica y completa sobre las estrategias tributarias agresivas. El acceso rápido de este tipo de información otorga la posibilidad de accionar con rapidez ante posibles riesgos fiscales, mediante una adecuada verificación del riesgo, inspecciones tributarias, o realizando modificaciones a la legislación o regulaciones aplicables.

El informe otorga un alcance medular que faculta a los Estados que no cuenten con normas de declaración obligatoria, estructurar un sistema declarativo a efectos de cumplir las expectativas de acceder de manera anticipada a información sobre mecanismos o estructuras de planificación fiscal potencialmente abusivas o agresivas, así como los operadores y usuarios de las mismas. A su vez, se recomienda que el país decida voluntariamente si procede a introducir o no regímenes de declaración obligatoria y de hacerlo, dicha declaración debe ser flexible a fin de establecer un equilibrio entre la necesidad de acceder a la información por parte de los países, así como la carga del potencial cumplimiento que estricto recaería en el mismo contribuyente.

Cabe precisar que, según la nota de prensa emitida por la Gerencia de Comunicaciones e Imagen Institucional de la SUNAT, de fecha 16 de octubre de 2018, la Administración Tributaria fue admitida para integrar el Grupo de Expertos de Planeamiento Tributario Agresivo de la OCDE, el mismo que promueve el intercambio de información a nivel internacional respecto de los esquemas de planeamientos fiscales agresivos, así como de métodos para detectar y estrategias de respuesta a las mismas.

En ese contexto, la SUNAT podrá acceder al Directorio de Planeamiento Tributario Agresivo (ATP Directory) el cual contiene más de cuatrocientos esquemas o modelos de prácticas elusivas y de evasión tributaria, que están dirigidas a aprovechar deficiencias o

brechas en el sistema tributario internacional para trasladar de manera artificiosa las ganancias a países en los que hay poca o ninguna actividad de impuestos.

En ese contexto, el Perú intenta mejorar el control del cumplimiento tributario, así como su posibilidad de detectar este tipo de prácticas fraudulentas que afectan directamente el sistema jurídico nacional, siendo necesario que la Administración se adapte lo más pronto posible a los nuevos esquemas económicos internacionales y combatir las diversas modalidades de erosión de la base imponible. Ahora, el tener acceso a la información a nivel internacional, es un buen inicio.

2.2.4. La norma anti elusiva en el Perú

La norma XVI

La norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario regula las figuras jurídicas de calificación, elusión de normas tributarias y simulación:

NORMA XVI DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	
CALIFICACIÓN	Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios
ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS	<p>Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:</p> <p>a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.</p> <p>b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.</p> <p>La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios.</p>
SIMULACIÓN	En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados

Asimismo, la norma XVI establece que *en caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.*

Para dicho efecto, se aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el párrafo que antecede, según sea el caso.

Parámetros de fondo y forma de la norma antielusiva

Mediante el *Decreto Supremo N° 145-2019-EF se aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI.*

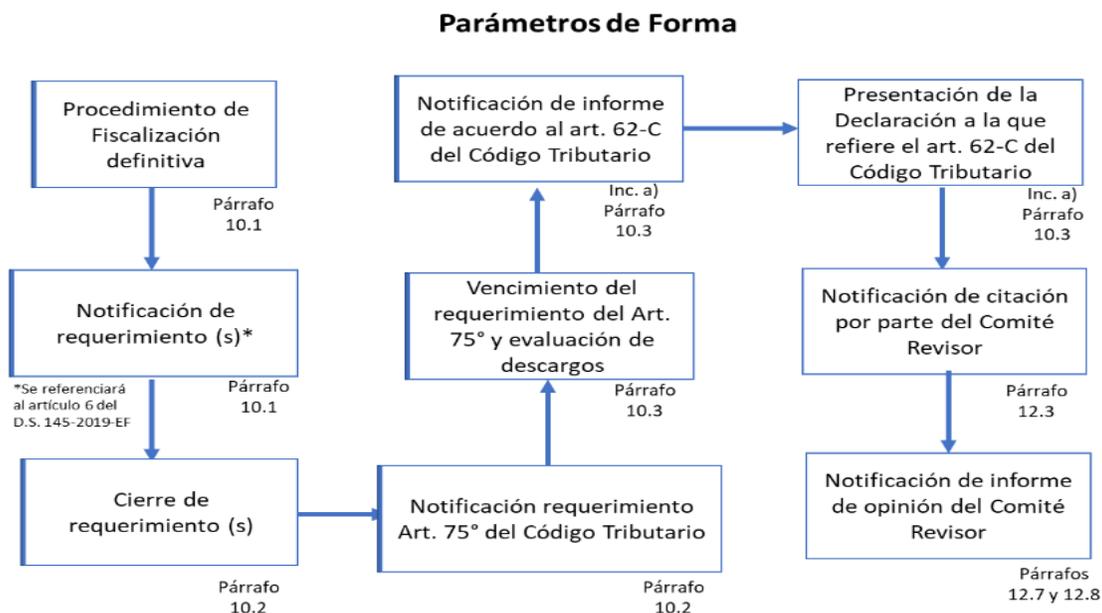
Los parámetros de fondo se encuentran regulados en los artículos tres al ocho del citado Decreto Supremo. Se establece la aplicación de la Constitución en la ejecución de la norma XVI; asimismo, se definen conceptos como economía de opción y se detallan supuestos en los que podría resultar aplicable la norma anti elusiva general.

Los principales aspectos a considerar son los establecidos en el siguiente cuadro resumen:

Parametros de Fondo Norma Anti elusiva	
Facultades de la SUNAT	Se ejerce conforme a la Constitución y derechos fundamentales. Las decisiones de la administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario.
Conceptos jurídicos indeterminados	La calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma anti-elusiva general implica un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos indeterminados aplicables a una situación o caso concreto, siempre que dicha calificación no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada
Economía de opción	La aplicación de las consecuencias de la norma anti-elusiva general no alcanza a los actos llevados a cabo en el ejercicio de la economía de opción. No constituyen economía de opción la realización de actos, o la configuración de situaciones o relaciones económicas donde se presenten las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario
Situaciones enunciativas en las que se podría considerar la aplicación de la norma anti-elusiva general	a) No existe correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica
	b) No guardan relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados
	c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales
	d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica
	e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición
	f) Transacciones a cero o bajo costo
	g) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas

En tanto que los parámetros de forma están detallados en los artículos nueve a doce del mismo Decreto Supremo. Básicamente, se establece el procedimiento de fiscalización en el que se aplica la norma anti-elusiva general, así como la Actuación y competencia del Comité Revisor para aplicar la referida norma.

SUNAT (2023) registra en su página web el siguiente cuadro resumen:



2.2.4. Norma antielusiva general en el Derecho Comparado

Desde la elaboración del Reporte General del Congreso Anual del año 2002 la International Fiscal Asociación (IFA) ha recomendado a los Estados que tengan una regla anti elusiva general.

Las cláusulas de este tipo se encuentran establecidas en los ordenamientos jurídicos de diversos países a nivel mundial.

España

Ley General Tributaria Española, Ley N° 58/2003

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. (...) 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

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

Conforme se observa, para la normativa tributaria española el concepto base en el control de conductas anti elusivas es el denominado: fraude de ley.

Argentina

Ley N° 11683 (T.O. 1998) - Ley de Procedimiento Tributario

Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes

Art. 2.- Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

El legislador argentino ha insertado en el marco de las cláusulas anti abuso los términos de fraude y abuso de formas como acciones contrarias al fin de la ley tributaria. De tal forma que ante el conflicto entre formas y contenido en las actividades negociales se intenta resolver dicho aspecto con la recalificación de las formas jurídicas que tornen abusivas. En ese contexto, una forma jurídica sin sustancia económica puede ser recalificada por ser considerada abusiva, empero se exigirá cierto grado de artificialidad en el desarrollo del proceso que es utilizado para la obtención de un resultado económico tributariamente menos oneroso. La norma argentina no incorpora las doctrinas del *businesspurposesorazones económicas válidas*, ajenas a la fiscal. De hecho, sí se considera que el contribuyente tiene un derecho a obtener ahorro de impuestos, la búsqueda de dicho ahorro no puede, por si misma, ser el motivo que se esgrima para tachar la forma jurídica. Sin embargo, en la realidad, frente a cierta posibilidad de artificialidad del recorrido jurídico en la actividad económica, será el contribuyente quien deberá probar de manera objetiva la existencia de razones ajenas a la fiscal que convalide el resultado alcanzado bajo la forma jurídica sospechada de elusiva. TARSITANO (2008).

Francia

Libro de Procedimientos Fiscales- Livre des procédures fiscales

Artículo L64.- Modificada por la Ley N° 2008-1443 del 30 de diciembre de 2008 - Art. 35 (V)

Con el fin de restituir el carácter verdadero, la administración tiene el derecho a rechazar, como no oponible, un acto que constituya un abuso de derecho, cuando tenga carácter ficticio, o porque buscando el beneficio de una aplicación literal de los textos o de decisiones en contra de los objetivos perseguidos por sus autores, pudieron ser inspirados por ningún otro motivo sólo el de eludir o de atenuar las cargas fiscales que el interesado, si estos actos no hubieran sido realizados, normalmente habría sostenido en atención a su situación o sus actividades reales.

El concepto de abuso de derecho, trasladado del derecho privado, generó varios inconvenientes en el sistema tributario de Francia. En una primera etapa, un importante grupo de autores galos consideraban que la norma citada sólo debía aplicarse a supuestos específicos de simulación e hipótesis de acto anormal de gestión, sin afectarse los actos elusivos. Recién a partir de los años 80, el Consejo de Estado Francés rechazó la referida interpretación restrictiva y concluyó que el proceso establecido en el artículo 64° involucra también al abuso del derecho utilizado mediante actos de elusión (no ficticios). Desde entonces, existe una calificación semejante entre los términos abuso de derecho, simulación y fraude a la ley tributaria. WAHN (2011).

Otro aspecto importante, es que la norma francesa prescribe que el procedimiento previsto en el artículo L. 64 no resulta aplicable cuando un contribuyente, de manera previa a la conclusión de uno o varios actos, presentó un escrito consultando al Gobierno Central y proporcionando todos los elementos necesarios para evaluar el correcto alcance del caso en concreto y la Administración no dio respuesta dentro del plazo de seis meses siguientes a la presentación de dicha solicitud.

Portugal

Ley General Fiscal - Lei Geral Tributária

Art. 38 Ineficacia de la documentación legal y formalidades

1 - La ineficacia de formalidades jurídicas no excluirá la imposición en el momento en que legalmente deba tener lugar, si ya se han producido los resultados económicos queridos por las partes.

2 - Cualquier otra documentación legal o las formalidades, dirigido por medios artificiales o fraudulentos y por el abuso de las formas jurídicas, en su totalidad o principalmente a reducir, eliminar o posponer los impuestos que deberían pagarse como consecuencia de los hechos, la documentación legal o formalidades con el mismo propósito económico, o para obtener ventajas fiscales que no serían alcanzadas en su totalidad o en parte, sin el uso de estos medios, será ineficaz para efectos fiscales, y la tributación procederá de conformidad con las normas que se hubieran aplicado en su ausencia y las ventajas fiscales mencionadas no se presentaran.

Art. 39 Transacciones simuladas (sustancia sobre forma)

1 - En el caso de simulación de formalidades legales, los impuestos recaerán sobre el negocio jurídico real y no en el negocio jurídico simulado.

2 - Sin perjuicio de las facultades de ajuste legalmente atribuidas a la administración tributaria, los impuestos de un negocio jurídico registrado en los registros oficiales dependen de una decisión judicial que declare su nulidad.

En la normatividad tributaria de Portugal, se registra una cláusula general conforme a lo previsto en la primera norma citada (artículo 38°), mediante la cual se intenta dejar sin efecto las operaciones esencialmente realizadas utilizando medios fraudulentos y artificiosos, haciendo uso abusivo de las formas jurídicas que eliminan o minoran la tributación sin considerar las normas legales que resultarían aplicables PITA & ANEIROS (2010).

En esa misma línea, el artículo 39° regula el supuesto de transacción simulada, sustancia sobre la forma, y se afirma que los impuestos serán aplicados sobre el negocio jurídico real, y no respecto del simulado.

Por otro lado, se advierte que el artículo 73° del *Código do Imposto sobre o Rendemento das Pessoas Colectivas* contempla, en su apartado 10, una norma antielusiva especial para el caso de las fusiones. El precepto portugués precisa que no se aplica el régimen de fusiones cuando en la realidad las operaciones tengan como principal objetivo o como uno de los principales objetivos, la evasión fiscal *-evasão fiscal-*.

III Materiales y Métodos

3.1 Tipo y nivel de investigación

Debido a la naturaleza de la investigación el presente trabajo reúne las características de una investigación básica – exploratoria de enfoque cualitativa, a nivel descriptiva – analítica, toda vez que aborda el análisis de un tema en particular, referido a la norma antielusiva general, planificación fiscal y su incidencia en el principio de autonomía de la voluntad.

3.2 Diseño de investigación

El tema de investigación presenta un diseño de tipo No Experimental, porque este trabajo solo se abordó el contexto tal y como se mostró no se tuvo ningún tipo de intervención o manipulación. Como lo menciona HERNANDEZ y MENDOZA (2018), se trata de estudios en los que no haces variar en forma intencional las variables independientes para ver su efecto sobre otras variables.

3.3 Población y muestra

Supuestos de Elusión Tributaria: 13 esquemas de alto riesgo fiscal de Elusión Tributaria en el Perú. Información que pertenece al Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal en el Perú – SUNAT (Versión 2.0).

La muestra es igual a la población; es decir 13 esquemas de alto riesgo fiscal de Elusión Tributaria en el Perú. En esa línea, HERNANDEZ citado en CASTRO (2003), expresa que “*si la población es menor a cincuenta (50) individuos, la población es igual a la muestra*”. Lo señalado por este autor permite inferir, que si se toma el total de la población entonces no se aplicará ningún criterio muestral; criterio tomado en esta investigación.

3.4 Técnicas de instrumentos de recolección de datos

En la presente investigación se consideran las siguientes técnicas e instrumentos de recolección de datos:

Análisis documental. - A través del análisis del contenido de documentos, tales como resoluciones del Tribunal Fiscal, Informes de la SUNAT de que se absuelven consultas tributarias, relacionados con el problema de investigación, así como las normas tributarias concordantes con los temas de investigación.

Análisis de doctrina y jurisprudencia. - siguiendo al profesor CLAVIJO (2017), el análisis de doctrina y jurisprudencia se centra como el procedimiento donde el autor comienza desde lo que halló hasta lo que tiene como percepción, mejor dicho, desde lo material existente a lo que pueda deducir e intuir. Este tipo de procedimiento solo se puede elaborar de forma válida con la existencia de datos estructurados hallados, de manera que se pueda recuperar y obtener de manera rápida y eficaz.

3.5 Procedimientos

Procesamiento de datos. - El referido proceso será realizado mediante el análisis, la crítica y selección de información que tienen correlación que tienen con el problema a examinar. A su vez, se ha considerado el tratamiento jurídico otorgado por la legislación tributaria, así como doctrina y pronunciamientos del Tribunal Fiscal y organismos jurisdiccionales, relacionadas a las variables del presente trabajo de investigación.

Para dicho efecto se utilizaron como instrumento de recolección de datos: el fichaje, resúmenes, resultados, análisis e interpretación de la información bibliográfica utilizada.

3.6 Matriz de consistencia

Problema Principal	Objetivo Principal	Hipótesis	Variable Independiente	
¿La norma antielusiva general vulnera el principio de autonomía de la voluntad en el marco de la planificación fiscal?	Determinar si la norma antielusiva vulnera el principio de autonomía de la voluntad en el marco de la planificación fiscal	La norma antielusiva no vulnera el principio de autonomía de la voluntad en el marco de la planificación fiscal	Norma anti elusiva general	
	Objetivos Específicos		Planificación tributaria	Principio de autonomía de la voluntad
	Analizar los alcances de la planificación fiscal y elusión			
	Delimitar los alcances de la norma antielusiva general en el Perú			
	Analizar el principio de autonomía de la voluntad			
Verificar si el principio de autonomía de la voluntad es vulnerado por la aplicación de la norma anti elusiva				
Diseño de Investigación	Población y Muestra		Técnicas de Recolección de Datos	Tipo y Nivel de Investigación
No experimental	13 esquemas de alto riesgo fiscal de Elusión Tributaria en el Perú. Información que pertenece al Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal en el Perú – SUNAT (Versión 2.0)		Análisis documental, doctrina y jurisprudencia	Investigación básica – exploratoria de enfoque cualitativa, a nivel descriptiva – analítica

3.7 Consideraciones éticas

Legitimidad y Veracidad: La información que se utilizará para el análisis teórico será presentado conforme a los datos que se obtuvieron, no existiendo alteraciones en beneficio del autor; por tanto, se garantiza legitimidad y veracidad en la investigación realizada.

IV. Resultados y discusión

4.1 Resultados

En este apartado se realiza el análisis y comparación de toda la revisión bibliográfica abordada haciendo énfasis en cada uno de los objetivos establecidos hasta llegar a la confirmación y comprobación de la hipótesis establecida.

4.1.1. Analizar los alcances de la planificación fiscal y la elusión

En el ámbito tributario, la figura del planeamiento como acto jurídico adquiere notoria importancia, pues a diferencia de lo que ocurre en el derecho privado, en materia tributaria el contexto de la relación jurídica tiene su origen en la misma ley; por consiguiente, si bien el contribuyente puede definir la estructura y estrategia del negocio, no puede modificar la obligación tributaria mediante pactos o acuerdos entre privados.

Por ello es transcendental, que los empresarios conozcan las diversas posibilidades que el ordenamiento legal habilita a fin de llevar a cabo un negocio, así como conocer las consecuencias jurídico-económicas que deben asumir en el desarrollo de la actividad empresarial. Precisamente, mediante la planificación se busca medir y evaluar oportunamente el impacto tributario correspondiente a la estrategia elegida.

En esa línea, se ha procedido a realizar un cuadro comparativo sobre la herramienta fiscal del planeamiento tributario, respecto de las figuras jurídicas vinculadas a la misma, esto es: Economía de opción, elusión, evasión, simulación y fraude a la ley, a efectos de examinar los distintos aspectos que presentan cada uno de los mencionados conceptos.

Cuadro Comparativo: Planeamiento Tributario y aspectos tributarios vinculados						
Factores	Planeamiento	Economía de opción	Elusión	Evasión	Simulación	Fraude a la Ley
Naturaleza Jurídica	Acto jurídico (AJ)	AJ lícito	AJ Irregular	Delito tributario	AJ ilícito	AJ ilícito
Conceptualización	Elección de estrategia económica legal que mejor se adecúe a sus necesidades e intereses	Selección del sistema económico con más beneficios, a efectos de optimizar la carga tributaria y obtener ahorro fiscal, en el marco del sistema jurídico.	Aprovechamiento de la deficiencia o vacío de la ley, para disminuir o evitar el pago de impuestos, mediante figuras artificiosas y anómalas.	Uso de mecanismos ilegales para no pagar o pagar menos tributos. Se vulnera la norma tributaria para dejar de tributar.	Declaración de voluntad no real dirigida, mediante engaños, a crear una apariencia jurídica que no existe en su totalidad o de manera parcial.	Utilización de actos artificiosos apoyados en normas jurídicas de carácter Civil, Comercial, Laboral, que resultan ser normas de cobertura, a fin de evitar la aplicación de la norma tributaria que corresponde, esto es, norma defraudada.
Características	Debe ser legal, Es temporal Optimiza recursos tributarios y contables	Selección de esquema tributario legal. Alternativa que otorga mayores ventajas tributarias y ahorro fiscal. Herramienta válida de planeamiento tributario.	Usa actos artificiosos o figuras análogas. Se evita el nacimiento de la obligación tributaria. Utiliza vacíos legales para evitar impuestos. No vulnera directamente la norma, pero si los principios que rigen un sistema jurídico tributario.	Es ilegal, transgrede la norma tributaria. Incumple con la obligación tributaria, sabiendo que se configuro el hecho generador. Es delito.	Intenta mostrar un acto jurídico que en la realidad no se concretó. Tiene dos clases: Absoluta y Relativa. La primera está vinculada con evasión y la segunda generalmente con elusión.	Utiliza norma de cobertura para evitar la norma defraudada. Existe el negocio jurídico, pero es contrario al ordenamiento jurídico. Las acciones deben parecer aparentemente legales o lícitas.
Ejemplos	Planificación Tributaria Local Planificación Tributaria Internacional. Planificación Tributaria Agresiva	Elección del regimen tributario empresarial (RUS, RER, RMT, RG). Elección del sistema de arrastre de pérdidas- renta anual. Elección de opciones que brinda la ley para la determinación del Impuesto a la Renta.	Deducción de regalías por cesión en uso de marca. Reorganizaciones empresariales con apariencia de poca sustancia económica. Transacciones a cero o bajo costo, que terminan por minimizar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.	Omitir o presentar las declaraciones juradas sin determinar el impuesto real a pagar, así como no pagar los impuestos respectivos. Utilización de facturas falsas. Adulterar libros y registros contables.	Contratación de trabajador por locación de servicios cuando en realidad es un contrato laboral sujeto a subordinación. Tener una empresa sin sustancia económica. Uso de testaferros.	Reorganización empresarial fraudulenta. Simulación de contratos de compraventas, siendo en realidad donaciones.

Cuadro Comparativo: Planeamiento Tributario y aspectos tributarios vinculados						
Factores	Planeamiento	Economía de opción	Elusión	Evasión	Simulación	Fraude a la Ley
Norma anti elusiva	No vulnera la norma XVI, en la medida que se realice dentro del marco del sistema legal.	No vulnera la norma XIV. Es lícito y por tanto permitido por el ordenamiento jurídico.	Se intenta regular con la normal XVI, considerando lo establecido en el segundo al quinto párrafo de dicha norma.	Delito Tributario, vulnera el sistema tributario. lícito penal	Se ataca legalmente con el sexto párrafo de la norma XVI.	Se intenta regular con la normal XVI, considerando lo establecido en el segundo al quinto párrafo de dicha norma.
Jurisprudencia	<i>RTF N° 7448-2-2003: "La dación de normas tiene como objetivo luchar contra la evasión y elusión tributaria, remarcando que un adecuado análisis económico de los tributos tiene incidencia en la actividad empresarial mejorando la elaboración de un adecuado planeamiento tributario que tiene preeminencia al evaluar las consecuencias tributarias en el emprendimiento de nuevos negocios alternativos en el marco de una conducta lícita e ilícita en un contexto macroeconómico y microeconómico a fin de tomar las mejores decisiones (...)"</i>	<i>RTF 4234-5-2017 "(...) que la facultad de calificación no habilita a la Administración a obligar al contribuyente a aplicar el régimen jurídico más gravoso, debe reiterarse que dicha facultad permite aplicar al acto realmente realizado la norma tributaria correspondiente, como ha sucedido en el presente caso"</i>	<i>RTF N° 7474-2-2009: "El contribuyente adoptó formas jurídicas que no se ajustaban a la realidad de los hechos económicos ocurridos, si del análisis integral de la documentación se aprecia que los autores y/o titulares de derecho patrimoniales encargaron al contribuyente que imprimiera sus obras y se las entregara listas para su comercialización a través de empresas editoriales de las que a su vez eran titulares o representantes legales, con la finalidad de gozar de la exoneración al IGV, y para ello dieron al conjunto la apariencia de obras educativas y culturales, cuando tal calificación no corresponde a la realidad económica de los hechos, toda vez que su verdadera naturaleza es la prestación de servicios de impresión por parte del contribuyente, ya que no asumió efectivamente los riesgos de la edición e impresión de las obras, sino que trasladó dicho riesgo a las empresas editoriales, y ello guarda coherencia con los montos facturados y su estructura de costos, y corresponde a su actividad económica principal que es la impresión y no la venta de libros"</i>	<i>RTF 08792-4-2009: "(...) La Administración ha sustentado la extensión del plazo para resolver la solicitud de devolución de la quejosa, en la detección de indicios de evasión tributaria respecto de ella en los procedimientos de fiscalización de los ejercicios 2003 y 2004, en los que como se ha expuesto precedentemente, estableció que la quejosa simuló operaciones de adquisición de mineral aurífero a su vinculada y otros contratistas mineros. Asimismo se refiere que la quejosa realizó operaciones no reales por adquisición de mineral aurífero y que emitió liquidaciones de compras no fehacientes por adquisición de mineral, entre otros, añadiendo que la modalidad de evasión detectada por los ejercicios gravables 2003 y 2004, fue la de simular transacciones con sus proveedores y que la quejosa ha obtenido de manera indebida un saldo a favor materia del beneficio (...)</i>	<i>RTF N° 4773-4-2006 "La simulación fiscal resulta ser siempre un comportamiento ilícito e intencional por medio de la cual las partes buscan una apariencia simulada a un hecho económico concreto, con el propósito de desvanecer los efectos jurídicos tributarios, o en su defecto, obtener alguna ventaja económica derivada de su inclusión en un hecho imponible"</i>	<i>RTF N° 6686-4-2004 "La figura del fraude a la ley no se encuentra recogida en nuestro ordenamiento jurídico (...). Se acoge el denominado criterio de calificación económica (...) el cual otorga a la Administración la facultad de revisar los hechos realizados atendiendo al sustrato económico de los mismos (...)"</i>
¿Se vulnera la autonomía de la voluntad?	NO (cuando se actúa en el marco de Ley)	NO	SI	SI	SI	SI

Se observa que el acto de planeamiento tributario es lícito en tanto se estructure y ejecute respetando el ordenamiento legal; en ese sentido, con el término economía de opción (también como acto jurídico lícito) el contribuyente tiene la posibilidad de seleccionar el mecanismo jurídico-económico que le permita obtener la mayor ventaja económica optimizando la carga tributaria.

En ese sentido, la planificación fiscal se manifiesta como el conjunto de estrategias económicas legales que la norma habilita a los contribuyentes, y como tal las figuras planeamiento tributario y economía de opción están habilitadas jurídicamente para que puedan ser ejecutadas por las empresas y personas naturales con negocio; en contra posición las figuras de evasión, elusión, simulación y fraude constituyen mecanismos que atentan contra el normal desarrollo de las normas legales tributarias, por cuanto se utilizan actos artificiosos o dolosos con el objetivo de evitar el cumplimiento tributario pudiendo incluir en algunas oportunidades en delitos tributarios, como defraudación.

4.1.2. Delimitar los alcances de la norma antielusiva general (NAG) en el Perú

La norma antielusiva general (NAG) se encuentra regulada en la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario Peruano, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, y fundamentalmente se establecen tres reglas: Calificación, Elusión de normas Tributarias y Simulación.

La primera regla está contenida en el primer párrafo de la norma XVI que regula el concepto de calificación tributaria, en la medida que, *para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.*

La segunda regla se encuentra prevista en los párrafos segundo a quinto de la norma XVI, en la que se establece la facultad de la SUNAT para exigir la verdadera naturaleza del hecho imponible, para dicho efecto se *tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones*

económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, en caso se detecten supuestos de elusión de normas tributarias.

La tercera regla prevista en el sexto párrafo de la norma XVI, estableció la figura de la simulación, en el sentido que, *de detectarse actos simulados calificados por la SUNAT como tales, se deberá aplicar la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.*

A su vez, el Estado mediante Decreto Legislativo N° 1422 del 11 de setiembre de 2018, modificó algunos artículos del Código Tributario, en el que se incorporó el artículo 62C respecto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI. Igualmente, mediante Decreto Supremo N° 145-2019-EF publicado el 6 de mayo de 2019 se aprobaron parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Uno de los aspectos más resaltantes en las normas citadas en el párrafo precedente, es que se conceptualiza el término economía de opción, como la posibilidad de seleccionar o elegir todos aquellos actos que en materia tributaria sean menos onerosos que otros posibles en el ordenamiento legal, haciéndose la precisión expresa que la utilización de las consecuencias que genere la ejecución de la norma anti elusiva, no alcanzará a aquellos actos que se realicen en el ejercicio de la denominada economía de opción.

Igualmente, se indica que la aplicación de la norma antielusiva general debe ser efectuada en un procedimiento de fiscalización definitiva y siempre que el órgano de la SUNAT que lleva a cabo dicho procedimiento cuente previamente con la opinión favorable de un Comité Revisor. Con la particularidad de que dicho Comité es conformado por tres (3) funcionarios de la SUNAT, cuya designación es establecida por Resolución de Superintendencia.

Ahora bien, los parámetros de fondo establecidos, están referidos a las situaciones o supuestos en las que podría resultar aplicable la norma antielusiva. Se detalla una lista de

supuestos enunciativos posibles de la aplicación de la Norma XVI, así como las consideraciones a tener en cuenta para el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas analizadas. Sin embargo, la lista referida no es limitante para que surjan nuevas prácticas que estén revestidas de fraude a la ley tributaria, simulación u elusión.

De otro lado, los parámetros de forma están vinculados a aspectos procesales para la aplicación de la norma antielusiva. En este punto, se deja establecido que la aplicación de la norma anti-elusiva general se enmarca dentro del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT regulado por el Reglamento, en lo relativo al procedimiento de fiscalización de carácter definitiva.

Por otro lado, en octubre de 2023, la SUNAT publicó la Versión 2.0 del catálogo de esquemas de alto riesgo cuya aplicación por parte de los contribuyentes podría suponer potenciales supuestos para aplicar la norma anti elusiva general. Los trece (13) esquemas establecidos por la Administración Tributaria cuyo objetivo es poner a disposición de la ciudadanía los diversos supuestos que eventualmente pueden generar incorrectas determinaciones de obligaciones tributaria, en perjuicio del Estado Peruano, son los siguientes:

VERSIÓN 2.0 DEL CATÁLOGO DE ESQUEMAS DE ALTO RIESGO			
Orden	Esquema	Análisis	Efectos
E1	Deducción de regalías por cesión de uso de marca.	La compañía A ha sido titular originario de la marca y la ha explotado incluso después de que no renovara su registro ante la institución competente. De forma conjunta, los hechos descritos en el esquema no influyen en el desarrollo normal de la empresa, salvo por el gasto tributario generado	La empresa A luego de no haber renovado el referido registro, ha generado un gasto deducible para efecto del impuesto a la renta, por las regalías que paga a la empresa B, originando así un menor impuesto a la renta por el importe equivalente al 29.5% de las regalías que paga. B tributa con una tasa reducida de 5% del impuesto a la renta por la cesión en uso de la marca a favor de A.
E2	Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo.	La transferencia se realiza a través de un patrimonio autónomo constituido en el exterior, el cual solo fue creado para poseer las acciones emitidas por la compañía B. Se transfieren derechos no representativos de capital que involucra la transferencia de acciones de B. Dicha transferencia no generó renta gravada con el impuesto a la renta en el Perú.	Dicha transferencia no generó renta gravada con el impuesto a la renta en el Perú. Salvo la ventaja tributaria, los actos descritos en el esquema no son los regulares para lograr la enajenación de la compañía B, en tanto, similares efectos resultan de una enajenación directa, en la que correspondía pagar el 30% de impuesto a la renta.
E3	Redomicilio de una empresa y uso de CDI.	La compañía C se redomicilia del país "X" al país "Y" para el uso del CDI. El uso del CDI involucra que el pago del impuesto a las ganancias de capital se realice exclusivamente en residencia. La empresa C aprovecha un beneficio tributario en el país "Y" por sus ganancias	La compañía C no paga impuesto a la renta en el Perú, aun cuando ha generado renta de fuente peruana, debido a la aplicación del CDI con el país "Y". Tampoco paga impuesto a la renta en el País "Y", atendiendo a los beneficios establecidos en dicho país. Finalmente, obtiene una doble no imposición, al no pagar impuesto a la renta en ninguno de los dos países
E4	Cesión de marcas y capitalización de créditos.	La compañía A transfiere sus marcas al país "X" donde existe tributación únicamente por las rentas nacionales. Los hechos descritos en el esquema no cambiaron la forma de explotación de las marcas por parte de la compañía A, salvo por el ahorro tributario obtenido.	Luego de la transferencia de las marcas, las regalías que estas generan no pagan impuesto a la renta en el Perú ni en ningún otro país. Las rentas generadas por la explotación de las marcas las recibe la compañía A mediante un préstamo desde la compañía C y por tanto no paga impuesto alguno por ellas.
E5	Contrato de gerenciamiento.	La compañía A ha mantenido a los mismos gerentes ejerciendo las mismas funciones, aun después de su desvinculación laboral. El contrato de gerenciamiento no tuvo ninguna incidencia en el desarrollo empresarial de A.	La compañía A ya no deduce como gasto para fines del impuesto a la renta, las remuneraciones que pagaba a los gerentes; sin embargo, deduce un importe mayor por la retribución que le paga a la compañía B. Esta última genera renta gravada por la retribución que recibe de A; sin embargo, no paga impuesto toda vez que tiene pérdidas de ejercicios anteriores.
E6	Contrato de cesión de concesión de una industria extractiva con pagos encubiertos en una compraventa resuelta de acciones.	La compañía A recibe una baja contraprestación por la cesión de su concesión que justifica con el contrato de compra venta de acciones celebrado entre XY y la compañía B. Esta compañía paga parte del precio por la compra de las acciones de A, pero al final decide no comprarlas y pagar una penalidad equivalente a la parte del precio ya pagado, sin que exista razón económica que sustente dicha decisión.	La compañía dejó de tributar un 29.5% del Impuesto a la Renta sobre los importes que sus accionistas recibieron durante los cinco años por cesión de la concesión encubierta con por la venta de acciones resuelta. B no paga el 29.5% del Impuesto a la Renta en los primeros cuatro ejercicios, porque cuenta con pérdidas acumuladas.
E7	Venta y posterior recompra de vehículo bajo la apariencia de anulación de dicha venta.	La compañía A emite la nota de crédito por la anulación de la venta del vehículo al Cliente 1; sin embargo, no existe un motivo económico válido que la sustente. Con la emisión del referido documento, A disminuye el importe de sus ingresos para efectos del Impuesto a la Renta y del IGV, por el importe considerado en dicha nota de crédito, pagando así un menor impuesto en ambos casos.	La compañía A deja de pagar el 29.5% sobre la renta obtenida por la venta del primer vehículo a B que fue anulada, así como el 18% del IGV. A deja de pagar el 29.5% del Impuesto a la Renta al aplicar el mayor costo computable respecto de la diferencia entre el costo original y el valor de recompra (costo real) del vehículo usado vendido a C.

E8	Enajenación directa de acciones de sociedad peruana encubierta por un aporte de capital y posterior reducción de este.	La compañía A es accionista mayoritario de B, pero luego del esquema descrito deja de ser accionista y la titularidad de la mayoría de las acciones las obtiene C, sin que se haya realizado una compraventa de acciones. El aumento de capital de B. carece de sustancia económica. Con ambos acuerdos, lo único que se logró fue el cambio de accionista mayoritario	Mediante la reducción de capital, A dejó de ser accionista de B, generando una renta que califica como distribución de utilidades que no está afectada al Impuesto a la Renta. Salvo la ventaja tributaria, los actos descritos en el esquema no son los regulares para lograr la enajenación de la compañía B, en tanto, similares efectos resultan de una enajenación directa, en la que correspondía pagar el 29.5% de Impuesto a la Renta
E9	Transferencia de beneficios a régimen fiscal preferencial.	La compañía A sigue realizando las mismas actividades productivas, lo cual no ha variado con el esquema descrito. Valiéndose del tenor del contrato suscrito con la compañía B, la empresa A incrementa su costo al adquirir los insumos a aquella. B carece de sustancia económica.	Si bien parte de dicha renta se traslada a B, esta no paga dicho impuesto al estar ubicada en una zona de tratamiento especial. A reduce su renta y genera una menor carga fiscal en el Perú, dejando de pagar al fisco un Impuesto a la Renta del 29.5% correspondiente al incremento del costo por insumos
E10	Préstamo con apariencia de arrendamiento financiero.	Habiendo pagado el precio por la compra de la maquinaria a la compañía C, la empresa B celebra un contrato de arrendamiento financiero para poseer dicho bien bajo el título legal de arrendatario en virtud de dicho contrato. La compañía C recibió la contraprestación por la venta de la maquinaria por parte de B, debiendo haber sido desembolsado por A. La empresa C recibió la contraprestación por la venta de la maquinaria por parte de B, debiendo haber sido desembolsado por A. El desembolso que A realiza a favor de B constituiría para este último un financiamiento	El poseer del bien adquirido al amparo de dicho contrato, le permite a B tener una deducción por depreciación mayor, en cada ejercicio, de la que tendría por haber adquirido directamente el bien. B se beneficia con la depreciación acelerada, realizando un menor pago del Impuesto a la Renta del 29.5% por la mayor tasa de depreciación aplicada en los ejercicios de vigencia del contrato.
E11	Intermediación en la venta de minerales a través de una sociedad sin sustancia económica.	La compañía B adquiere y vende concentrado de mineral -según documentación- sin embargo, esta sociedad carece de sustancia económica y, por tanto, no hay evidencia de que realice actividad alguna. La transferencia de bienes que realiza A (a través de B) genera que se traslade parte de los beneficios al paraíso fiscal. Los hechos descritos en el esquema no modifican la finalidad de la operación, que es la venta del concentrado a C, salvo por el ahorro tributario obtenido.	El traslado del beneficio generado por la venta del concentrado de mineral implica que se pague como grupo una tasa reducida del 2% en el paraíso fiscal por la parte de la renta que debió tributar en el Perú. A paga un menor Impuesto a la Renta en el Perú del 29.5% por el mayor valor de venta que factura B.
E12	Distribución indirecta de rentas de una entidad sin fines de lucro bajo la apariencia de pagos a un proveedor del exterior.	La compañía A genera pérdidas constantes por sus transacciones con la compañía P que está bajo el control de una persona vinculada económicamente a un asociado de B. La empresa B es accionista de A y realiza permanentemente aportes a ella sin que exista razonabilidad alguna. Para mantener la exoneración del Impuesto a la Renta, B aparenta no distribuir utilidades directa o indirectamente.	La compañía B es una entidad que goza de la exoneración del Impuesto a la Renta a pesar de que existe una distribución indirecta de rentas a un asociado suyo, a través de una persona vinculada económicamente a este. B deja de pagar el 29.5% del Impuesto a la Renta por todas las utilidades que genera.
E13	Transferencias de inmuebles al accionista y su posterior arrendamiento por este a la misma empresa	Los inmuebles que A utilizaba para su actividad económica, se mantenían en el activo fijo con una depreciación que estaba próxima a agotarse. A ha utilizado los inmuebles como oficinas de forma continua, incluso luego de su venta a favor de B. El cambio de propietario no ha afectado el uso de los inmuebles ni la actividad de A. Al no afectarse el uso de los inmuebles ni la actividad de A las operaciones de venta de los inmuebles y su posterior arrendamiento, vistas de manera conjunta, carecen de razón económica o comercial respecto de A, salvo por la generación de un gasto deducible permanente.	El arrendar los inmuebles del accionista y su cónyuge en cuotas cuyos valores son mayores a los que cobra por la venta de los inmuebles, le permite a A tener una deducción mayor a la que hubiera tenido con la sola depreciación de los inmuebles. A se beneficia con una mayor deducción, realizando un menor pago del Impuesto a la Renta del 28% (tasa correspondiente al ejercicio fiscalizado) por el mayor gasto generado en el arrendamiento de los inmuebles

Finalmente, corresponde agregar que con la dación del Decreto Supremo N° 145-2019-EF, queda claro que la norma antielusiva general tiene naturaleza procedimental, y como tal debe ser aplicada en el marco de la fiscalización, garantizándose el debido proceso y el estricto respecto a las garantías del procedimiento administrativo tributario.

4.1.3. Analizar el principio de autonomía de la voluntad

A nivel constitucional, de acuerdo a lo previsto en el numeral 14 del artículo 2° de la Carta Magna: *Toda persona tiene derecho a contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público*. Asimismo, el artículo 62° establece que *la libertad de contratar garantiza que las partes puedan pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato (...)*.

Los preceptos constitucionales citados le otorgan a la libertad de contratar y definir el contenido del contrato el carácter de derecho constitucional.

En materia económica, la referida autonomía privada genera que el mecanismo económico se encuentre en constante movimiento, y por consiguiente el intercambio de bienes y servicios sea dinámico en sociedad, de esta forma los privados pueden celebrar contratos, realizar actividades comerciales de diversa índole, elegir la estructura jurídica y financiera del negocio, obtener financiamiento, asesorías, entre otros. Se deja en libertad a los ciudadanos decidir la forma de emplear y disponer de sus propios bienes, aperturar empresas o actividades económicas utilizando los medios jurídicos empresariales establecidos en el ordenamiento jurídico.

En doctrina, algunos autores como LEYVA, CERRA y SAN VICENTE (2011) afirman que la autonomía privada es limitada por diversos factores: Intrínsecos, en referencia a las propias normas contenidas en el contrato y Extrínsecos, vinculados a normas de carácter público, normas imperativas, buenas costumbres, o actos que vulneren principios éticos, jurídicos, y económicos en perjuicio del Estado o de terceros.

En cuanto a la limitación intrínseca, es establecida directamente por las partes intervinientes en la celebración del acto jurídico. Por ejemplo, en un contrato las estipulaciones o cláusulas constituyen el marco de acción en el que deben desenvolverse las partes contratantes, el vulnerar el contenido del contrato o quebrantar alguna cláusula puede generar la resolución o conclusión del contrato celebrado.

Respecto de las limitaciones extrínsecas, las normas de orden público constituyen una limitación expresamente prevista en el numeral 14 del artículo 2° de la Constitución Política, previamente citada. En consecuencia, el conjunto de condiciones necesarias y fundamentales para mantener una convivencia pacífica no puede ser alterado por la voluntad individual de los ciudadanos.

En ese mismo sentido, el artículo V del Título Preliminar del Código Civil Peruano establece la *nulidad del acto jurídico contrario a las leyes que interesan al orden público o a las buenas costumbres* .

Por tanto, de existir vulneración al orden público, la consecuencia será la ineficacia de tales actos o contratos, toda vez que atentan contra la seguridad o convivencia social. En esa línea, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia N° 03682-2012 PA/TC, cuando manifiesta lo siguiente:

“Fundamento 7.- (...) los acuerdos contractuales, incluso los suscritos en ejercicio de la autonomía privada y la libertad contractual de los individuos, no pueden contravenir otros derechos fundamentales, puesto que, por otro lado, el ejercicio de la libertad contractual no puede considerarse como un derecho absoluto, y por otro todos los derechos fundamentales, en su conjunto, constituyen el orden material de valores en los cuales se sustenta todo el ordenamiento jurídico peruano (Cfr. STC No 00858-2003-AA-TC)”.

4.1.4. Verificar si el principio de autonomía de la voluntad es vulnerado por la aplicación de la norma anti elusiva

El principio de autonomía de la voluntad no es un derecho absoluto, el cual pueda ser ejercido de manera ilimitada, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas fundamentalmente en el sistema jurídico.

En materia económica, la autonomía de la voluntad ubica en las actividades negociales su mejor expresión, pues surge de la propia voluntad y libertad de las personas para conseguir la satisfacción de sus intereses en una determinada sociedad.

Ahora bien, en lo que respecta al Derecho Tributario y su vinculación con el principio de autonomía de la voluntad podemos afirmar que la planificación fiscal constituye una de las manifestaciones más notorias de dicho principio, pues se otorga al ciudadano la posibilidad de elegir la estructura legal y estrategia económica que le permita obtener la mayor ventaja tributaria posible.

Tal es así, que la misma normatividad ha plasmado positivamente la conceptualización de la figura de economía de opción, esto es, la facultad que tiene el contribuyente para seleccionar aquellos actos que en materia tributaria sean menos onerosos en relación a otros disponibles en el ordenamiento legal, teniendo la posibilidad de obtener con ello ahorro tributario.

De esta manera, la manifestación de la autonomía de la voluntad en el derecho tributario se encuentra plenamente garantizada. Tal es así que el contribuyente tiene abierta la posibilidad celebrar los actos jurídicos (civiles, comerciales, laborales, entre otros) que mejor se adecuen a sus intereses, debiendo accionarse para dicho efecto dentro del marco del ordenamiento jurídico.

Un aspecto importante a considerar es que el derecho tributario tiene una connotación especial respecto de las diversas ramas jurídicas. En primer término, porque el deber de contribuir se sustenta en la atribución constitucional de participar en el sostenimiento de los gastos públicos en favor del bienestar común y desarrollo de la sociedad y, en segundo lugar, porque la obligación tributaria nace de la Ley.

A diferencia de lo que ocurre en el Derecho Privado, en el que las partes estipulan el contenido y condiciones del contrato, en el Derecho Tributario intervienen por un lado el ciudadano en calidad de contribuyente o responsable y por otro lado el Estado Peruano, a través de la Administración Tributaria, no siendo posible que los particulares puedan modificar el contenido de la obligación tributaria propiamente dicha, pues como se ha señalado ésta emana de la norma. De ahí deriva la principal limitación de la autonomía de la voluntad en materia tributaria: La Ley.

En ese sentido, la autonomía de la voluntad será válidamente ejercida en tanto se realicen planificaciones fiscales utilizando mecanismos lícitos mediante la economía de opción; por el contrario, se vulnerará el referido principio cuando se realizan actividades ilícitas o irregulares vinculadas a prácticas elusivas, fraudulentas, simuladas o de evasión tributaria. Cabe precisar que el presupuesto de la conducta elusiva deberá ser analizado de manera independiente, esto es, caso por caso, en el marco de un proceso de fiscalización definitiva en el que se aseguren los derechos y garantías de los deudores tributarios.

Finalmente, si bien la autonomía de la voluntad registra límites en el marco de la planificación fiscal considerando la norma anti elusiva, ello no implica una vulneración al referido principio; por el contrario, la norma busca regular el sistema jurídico en beneficio de la ciudadanía y del Estado, principalmente para lograr equidad contributiva en el estado Constitucional de Derecho en el que nos encontramos inmersos.

4.2. Discusión

En este apartado se explican los sustentos que se obtuvieron con los resultados desarrollados en relación con la problemática planteada en la presente investigación, describiendo cada uno de los objetivos establecidos.

Respecto al objetivo de *analizar los alcances de la planificación fiscal y la elusión*, se advierte que la planificación tributaria constituye una manifestación del principio de autonomía de la voluntad regulado en el sistema jurídico peruano, que alude a aquella

herramienta que el Estado otorga al contribuyente para seleccionar la estrategia del negocio económico que más se adecue a sus necesidades e intereses, a fin de obtener la mayor rentabilidad o ahorro tributario posible, debiendo accionar para dicho efecto en el marco de la Ley. En este extremo, cabe preguntarnos: ¿Qué sucede entonces cuando el contribuyente escapa al marco legal? La respuesta viene dada con las figuras legales de elusión, simulación, fraude a la ley y la evasión tributaria. ***En la elusión, existe un aprovechamiento de las deficiencias o vacíos de la norma; en la simulación, se utiliza el engaño para crear apariencias jurídicas, cuando en realidad o no existe o existe parcialmente un acto en estricto; en el fraude a la ley, se utiliza una norma de cobertura para esconder la norma realmente defraudada; y finalmente en la evasión, se transgrede directamente la norma tributaria, teniendo el carácter este último de ilícito penal.*** En el caso de la evasión tributaria es claro que el sujeto acciona contrario al sistema jurídico, y por tanto debe ser sancionado con normas de índole penal. Sin embargo, no es muy notorio en el caso de las figuras elusivas en el que no hay vulneración de normas, sino al espíritu de la misma o para ser más específico a los principios que rigen el sistema jurídico tributario. Las actividades elusivas, añaden diversas y complejas estructuras al negocio económico con el único objetivo de no incurrir en la hipótesis de incidencia gravada. Por ello, para conocer en estricto cuando la planificación resulta elusiva, es imperativo ir más allá de las estructuras establecidas y conocer el trasfondo de la actividad misma, toda vez que en la elusión se hace uso de un medio jurídicamente anómalo, que ha vulnerado la causa típica de un negocio y por tanto está revestido de abuso de la norma; como por ejemplo el caso de las reorganizaciones empresariales con apariencia de poca sustancia económica. En el caso de la simulación (en que el aparece “el engaño”), se ha precisado que existen dos clases: La absoluta y la relativa. En la primera, las partes aparentan haber celebrado un acto jurídico, sin embargo, éste nunca se realizó; mientras que, en la segunda existen dos actos jurídicos distintos, uno es el simulado y el otro es el oculto, el cual es el que realmente quisieron concretar. La simulación absoluta está vinculada con la evasión tributaria; en tanto que la simulación relativa se relaciona con prácticas elusivas, pues se camuflan acciones o actos como si fueran otros para eludir precisamente la normatividad vigente. En ese sentido, en la medida que la planificación tributaria revista supuestos de simulación relativa, se convierte en elusiva. En el caso del fraude a la ley se busca evitar la aplicación de una norma tributaria a través de normas de

cobertura de naturaleza civil, comercial o laboral, la que normalmente resulta menos gravosa a la que realmente le corresponde. En esa línea, si un ciudadano realiza la planificación tributaria buscando obtener ahorro tributario, mediante una figura fraudulenta, es claro que dicho supuesto constituirá una práctica elusiva y por tanto una acción irregular. *Ante estos escenarios, surgió la norma antielusiva general regulada en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano, intentando frenar dichas actuaciones a fin de asegurar el normal desarrollo del sistema tributario y evitar que el correcto funcionamiento se vea alterado por la materialización de actos jurídicos fraudulentos y artificiosos cuyo fin es obtener ventajas tributarias provechándose de las deficiencias normativas que otorga dicho sistema.* Por consiguiente, corresponderá emplear la norma XVI y aplicar la verdadera naturaleza del hecho imponible, considerando los actos, situaciones y relaciones que efectivamente, realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Respecto al objetivo de *delimitar los alcances de la norma antielusiva general en el Perú*, se precisa que la misma se encuentra regulada en la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario Peruano, en la que se establecieron tres reglas: Calificación, Elusión de normas Tributarias y Simulación, conforme se ha detallado en el acápite de resultados. Un aspecto importante a resaltar en este extremo es que en la norma XVI no se hace referencia expresa a la figura del fraude tributario. *No obstante, siguiendo al maestro BRAVO (2020) si bien el segundo párrafo de la norma es impreciso al referirse solamente de manera general a la elusión, es el tercero el que exige para su aplicación, el rasgo innato del fraude a la ley tributaria, esto es, pretender la evitación de la norma tributaria a través de actos artificiosos, a fin de obtener una ventaja tributaria. Una condición adicional para la configuración del fraude tributario u elusión tributaria, además del carácter artificioso o impropio de la acción, es que deben obtenerse efectos jurídicos o económicos, distinto del ahorro o ventaja tributaria.* De ser así, corresponderá que la SUNAT aplique la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios. *De esta manera, la norma XVI intenta combatir las practicas elusivas en sus distintas manifestaciones: Elusión tributaria, Fraude a la Ley y Simulación.* En este extremo, resulta valido plantearnos la siguiente discusión: ¿Es suficiente la norma XVI para contrarrestar las

acciones elusivas en el país, o es necesario precisar taxativamente los supuestos en los que podría materializarse supuestos elusivos? Al respecto, considero que es correcto que el legislador peruano con los parámetros de fondo haya establecido ***una lista de supuestos generales susceptibles de ser materia de aplicación de la norma antielusiva general***, de esta manera se otorga claridad y seguridad al funcionario de SUNAT quien tendrá a cargo sustentar fáctica y legalmente los actos elusivos que serán analizados en mérito de la norma XVI, asimismo, el contribuyente podrá prever las situaciones ya identificadas como elusivas por parte de la Administración Tributaria. En ese mismo sentido, la Administración con la publicación de la versión 2 del Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo, busca plasmar la casuística en la que pueden incurrir los empresarios cuando se utiliza indebidamente la planificación fiscal y de esta manera generar mayor predictibilidad en la aplicación de la norma antielusiva general en el país. Cabe precisar que dicho catalogo establece situaciones generales y no debe interpretarse como casos concretos que supongan practicas elusivas indiscutibles. Como todo en el Derecho, deberá evaluarse en cada caso las particularidades respectivas. De esta manera, la Administración Tributaria deberá determinar de manera objetiva la aplicación de norma anti elusiva general en el caso en concreto, siempre y cuando se identifique alguno de las situaciones establecidas en la norma legal, como por ejemplo: Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica; actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados. Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas. En el mismo sentido, en el caso de los esquemas de alto riesgo fiscal, lo que busca la Administración con la publicación de los referidos supuestos es que los empresarios conozcan los casos en los que eventualmente se generó la figura de la elusión tributaria, por lo que en su aplicación la Administración tiene expedita la posibilidad de ingresar y evaluar objetivamente los referidos procesos y estructuras económicas de planificación fiscal, como por ejemplo: Deducción de regalías por cesión en uso de marca; préstamo con apariencia de arrendamiento financiero; transferencias de inmuebles al accionista y su posterior arrendamiento por este a la misma empresa, entre otros. ***Corresponde precisar que la lista de supuestos prevista no tiene la categoría de números clausus, sino números apertus, en***

la medida que constituye una lista abierta de posibilidades en la que seguramente a partir de los casos y jurisprudencia se irá ampliando cada vez más con nuevos supuestos de prácticas elusivas, sobre todo por el mundo tecnológico y globalizado en el que actualmente nos encontramos.

Respecto al objetivo de *analizar el principio de autonomía de la voluntad*. En mérito a dicho principio los ciudadanos tienen la facultad de celebrar o no contratos, elegir la parte con quien se contratará, las condiciones y los términos del mismo, el tipo contractual que consideren conveniente, así como todo lo concerniente a la actividad contractual propiamente dicha, debiendo accionar dentro del marco del Estado Constitucional de Derecho, en el que deben ser respetadas las garantías y derechos constitucionales de todos los ciudadanos. Este principio constituye uno de los pilares de la sociedad moderna, pues posibilita a los ciudadanos autorregular sus acciones a fin de satisfacer sus propias necesidades e intereses. Llegados a este punto habría que preguntarnos ¿si el principio de autonomía de la voluntad es un derecho absoluto, y si no lo es cuáles serían los límites de dicha autonomía? Al respecto, como todo derecho, la autonomía privada no puede ser ejercida de manera ilimitada, por tanto, no es absoluta. Es decir, al materializarse debe respetar los derechos constitucionales de las demás personas; pues de no ser así, no podríamos vivir en sociedad, ello nos conduciría al desenfreno y a la arbitrariedad, y como consecuencia a la vulneración del sistema jurídico. *Siguiendo al profesor TAVEIRA (2016) la autonomía privada está limitada en dos segmentos: unos con los alcances intrínsecos propios del contenido mismo del contrato o cláusulas establecidas y otros con alcance extrínseco vinculado a distintas normas jurídicas o principios generales del Derecho que pueden verse afectados con el uso indebido de la autonomía de la voluntad, en el sentido que se viene analizando.* Igualmente, cuando hablamos de normas imperativas, es claro que nos estamos refiriendo a leyes que resultan ser de obligatorio cumplimiento, es decir no podemos prescindir de éstas. Es una limitación de la autonomía de la voluntad debidamente justificada y son establecidas en el ordenamiento para garantizar el correcto funcionamiento del sistema jurídico social. Tales normas pueden corresponder a distintas ramas del Derecho: civil, laboral, penal, tributaria, administrativa, etc. Un ejemplo de norma imperativa en el caso del ámbito tributario constituye la obligación que tiene el ciudadano de cumplir con su deber contribuir con el

pago de impuestos cuando se haya configurado el supuesto de hecho previsto en la norma tributaria. *Otro punto importante, siguiendo la línea del Tribunal Constitucional (Sentencia N° 03682-2012 PA/TC), es que la autonomía de la voluntad también se ve limitada con los principios éticos, jurídicos y económicos en el marco del ordenamiento jurídico, y ello se hace necesario porque si bien resulta lógico que los actos jurídicos se realicen para satisfacer intereses y necesidades particulares, también es cierto que deben ser ejercidos respetando los derechos fundamentales de las personas y las garantías constitucionales, actuando con equidad para asegurar la correcta organización jurídica y el desarrollo económico social de un país.*

Respecto al objetivo de *verificar si el principio de autonomía de la voluntad es vulnerado por la aplicación de la norma anti elusiva*. Conforme se precisó en los párrafos precedentes, la autonomía de la voluntad no es un derecho absoluto, sino que presenta límites para asegurar su correcto ejercicio, así como para brindar seguridad jurídica en el normal desarrollo comercial y tributario en el país. Desde hace varios años un grupo importante de empresarios sustentándose (erradamente) en el principio de autonomía de la voluntad vienen realizando actos jurídicos tendientes a eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, realizando planificaciones fiscales agresivas al margen de la ley, con prácticas fraudulentas y simuladas con el único objetivo de beneficiarse económicamente en perjuicio del fisco. A efectos de contrarrestar las prácticas elusivas, la denominada norma antielusiva general está dirigida a determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables realizados, debiendo considerarse los supuestos y relaciones económicas que en efecto se concreten, persigan o establezcan los empresarios, cuando se identifiquen situaciones de elusión de normas tributarias, de fraude o simulación. Para dicho efecto deberá evaluarse además del carácter artificioso o impropio de la acción, el resultado de obtener efectos jurídicos o económicos, distinto del ahorro o ventaja tributaria. De la misma manera, la autonomía de la voluntad será válidamente ejercida en tanto se realicen planificaciones fiscales utilizando mecanismos lícitos mediante la economía de opción; por el contrario, se vulnerará el referido principio cuando se realizan actividades ilícitas o irregulares vinculadas a prácticas elusivas, fraudulentas, simuladas o de evasión tributaria. Cabe precisar que el presupuesto de la conducta elusiva deberá ser analizado de manera independiente, esto es, caso por caso, en el

marco de un proceso de fiscalización definitiva en el que se aseguren los derechos y garantías de los deudores tributarios. En ese contexto, si bien la autonomía de la voluntad registra límites en el marco de la planificación fiscal considerando la norma anti elusiva, ello no implica una vulneración al referido principio; por el contrario, la norma busca regular el sistema jurídico en beneficio de la ciudadanía y del Estado, principalmente para lograr equidad contributiva en el estado Constitucional de Derecho en el que nos encontramos inmersos. En esa línea, ***es importante que la Administración Tributaria haya establecido una serie de esquemas de alto riesgo fiscal en los que puede enmarcarse la aplicación de la norma antielusiva. Con la versión 2.0 del catálogo son trece los supuestos ya aprobados desde el año 2023*** y que seguramente se irán ampliando dado los diversos tipos de contratos y estructuras jurídica económicas que presenta el mundo globalizado y con el constante crecimiento del negocio tecnológico. En este extremo, el Estado lo que busca es brindar seguridad jurídica al normal desarrollo económica en el país. Es decir, si bien los ciudadanos tienen el derecho de celebrar los actos jurídicos que consideren oportunos para constituir planificaciones fiscales o una serie de estrategias en el desarrollo de una actividad económica, también es cierto que debe ejercerlo respetando el sistema jurídico y el normal desarrollo de la economía, debiendo cumplirse con las obligaciones tributarias desde la presentación de las declaraciones juradas hasta el pago de los tributos que correspondieran de acuerdo a negocio efectivamente ejecutado. Asimismo, la autonomía de la voluntad también ha sido validada por el legislador peruano, regulándola positivamente en el sistema jurídico como aquella libertad que tienen los ciudadanos de realizar actividades económicas y ejecutar actividades negociales de la manera más eficiente y desde luego, menos gravosa, buscando el ahorro fiscal lícito, previsto en una norma legal. Constituye, por tanto, una herramienta legítima de Planeamiento Tributario. ***A decir de los profesores TARSITANO (2014) y WALKER (2017), serán legítimos aquellos actos del derecho privado que al ser ejecutados hubieran respetado su causa típica cumpliendo su objetivo específico, es decir, no se desvía de su finalidad atribuida y por consiguiente las consecuencias jurídicas generadas están previstas en el ordenamiento jurídico, no existiendo fraude a la ley. Por el contrario, si existe discrepancia entre la utilización de una figura jurídica y su causa típica, quedará expedita la posibilidad de recalificar los hechos realizados, toda vez que se observa la existencia de un divorcio entre los medios utilizados y los fines de la institución jurídica.***

Diseñar estrategias y actividades propias con el apoyo de asesores tributarios, en el marco del sistema jurídico y conforme a la autonomía privada de la voluntad, buscando minimizar costo fiscal, es un comportamiento económicamente entendible y justificado y ello debería contribuir a lograr de manera eficaz una mejora y perfeccionamiento del ordenamiento tributario. Finalmente, corresponde precisar que la carga de la prueba es asumida por la Administración Tributaria, debiendo acreditar objetivamente la aplicación de la norma XVI en cada procedimiento de fiscalización. Dicha norma busca regular el sistema jurídico en beneficio de la ciudadanía y del Estado, principalmente para lograr equidad contributiva en el estado Constitucional de Derecho en el que nos encontramos inmersos.

V. Conclusiones

La norma antielusiva no vulnera el Principio de la autonomía de la voluntad en el marco de la planificación fiscal; toda vez que esta última es una herramienta lícita dentro del ordenamiento jurídico mediante el cual el empresario estructura las estrategias económico jurídicas lícitas para el desarrollo de un negocio; mientras que la elusión tributaria constituye un mecanismo irregular el cual aprovechándose de vacíos o deficiencias de la norma y mediante actividades artificiosas o anómalas se busca evitar que se realice el hecho previsto en la norma como generador de la obligación tributaria, a efectos de no pagar o reducir el pago de impuestos; que contradice los valores y principio de un sistema tributario justo.

La norma antielusiva general en el Perú se encuentra regulada en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario Peruano aprobado mediante Decreto Supremo N° 133- 2013-EF, estableciéndose en dicho marco legal tres reglas jurídicas: Calificación, Elusión de normas Tributarias y Simulación. Por su parte, la planificación fiscal constituye un instrumento legal que el Estado otorga al ciudadano para seleccionar la estrategia empresarial que más se adecue a sus necesidades e intereses económicos.

La norma antielusiva peruana se encuentra limitada al cumplimiento de parámetros de fondo y forma, los cual se encuentran establecidos en el Decreto Supremo N° 145-2019- Parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma XVI – Norma antielusiva general en el Perú; estableciéndose además esquemas de alto riesgo fiscal en los que se desarrollan potenciales supuestos para aplicar la norma anti elusiva general, demostrándose la intención de la Administración Tributaria de generar seguridad jurídica y predictibilidad en el país sobre el tema.

El principio de autonomía de la voluntad es un derecho constitucional que posibilita a los ciudadanos autorregular sus acciones a fin de satisfacer sus propias necesidades, debiendo accionarse para dicho efecto dentro del ordenamiento jurídico. Es decir, no es un derecho absoluto que pueda ser ejercido de manera ilimitada, sino que está sujeto a límites

cómo la Ley, normas de carácter imperativo, de orden público, principios éticos, jurídicos y económicos y sobre todo el respecto de los derechos fundamentales de terceros.

El principio de la autonomía de la voluntad no es vulnerado por la norma anti elusiva general, toda vez que la Norma XVI sólo constituye un límite de regulación establecido en la Ley que intenta corregir las prácticas tributarias fraudulentas realizadas en la realidad económica, las cuales atentan contra el sistema tributario justo y estabilidad jurídica. No obstante, el contribuyente tiene abierta la posibilidad celebrar todos los actos jurídicos (civiles, comerciales, laborales y de cualquier índole) que mejor se adecuen a sus intereses, debiendo accionarse para dicho efecto dentro del marco del ordenamiento jurídico.

VI. Recomendaciones

Se recomienda que las instituciones relacionadas con la tributación, como la SUNAT, Colegios Profesionales de Contabilidad y de Derecho, informen a los empresarios, mediante conferencias y foros, el alcance de la planificación fiscal y los diversos supuestos de elusión tributaria que pueden ser posibles de aplicación de la norma antielusiva general, con la finalidad de consensuar algunos aspectos no precisos respecto de la aplicación de norma XVI.

Se sugiere que los empresarios y asesores se capaciten y conozcan las diversas posibilidades que el ordenamiento jurídico otorga a fin de llevar a cabo un negocio, desde el marco de planificación fiscal y economía de opción, así como conocer las consecuencias legales que deben asumir en el desarrollo de la actividad empresarial. A su vez, se recomienda a la Administración Tributaria ampliar la lista de esquemas de alto riesgo fiscal en las que resulta aplicable la norma antielusiva a efectos de que la ciudadanía conozca a detalle los supuestos previstos y tome las medidas preventivas que correspondiera, generando predictibilidad y seguridad jurídica en el país.

Se invita a la sociedad tributaria a realizar estudios académicos, doctrinarios y jurisprudenciales sobre el tema de autonomía de la voluntad aplicado al derecho tributario, ya que, si bien existen diversos materiales doctrinarios sobre el referido principio, lo cierto es que es escaso el análisis realizado sobre su aplicación en esta materia. Maxime, si en el Derecho Tributario se presenta una situación especial, en la que la relación jurídica tributaria nace de la Ley, de tal forma que los privados si bien pueden modificar los contratos celebrados con terceros, no puede hacer lo mismo con la obligación tributaria dado el carácter público de la misma.

Reforzar la ética profesional de los operadores encargados de la realización de la planificación fiscal, mediante talleres prácticos a cargo de entidades especializadas sobre el tema, a efectos de mejorar el correcto desarrollo del sistema económico tributario en el país.

La aplicación de la norma antielusiva en el país debe ser acreditada de manera objetiva cumpliendo los parámetros de fondo y forma establecida en la norma para la seguridad jurídica de los contribuyentes.

VII. Referencias

- Anguita, Ch. (2017). Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia de Española y europea. [versión pdf]. Recuperado de: https://ciatorgpublic.sharepoint.com/biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf
- BKR (2019). ¿Por qué es importante contar con una planificación tributaria?, BKR International, Colombia, recuperado de: <https://bkf.com.co/planeacion-tributaria/>
- Bravo C. (2019). Algunos comentarios sobre la norma antielusiva, Perú, recuperado de: <http://www.jorgebravocucci.pe/algunos-comentarios-sobre-la-norma-antielusiva/>
- Bravo C. (2020). Elusión Tributaria. Legislación y Jurisprudencia Internacional, Pacífico Editores SAC, Perú.
- Braccia, M. (2010). Elusión Tributaria: Aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica. Introducción a la trascendencia penal tributaria de los negocios jurídicos anómalos, *cuadernos del Instituto AFIP*, Buenos Aires, recuperado de: <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C11.pdf>
- Carrasquer, C. (2017) Los límites a la autonomía de la voluntad como mecanismo de corrección de la elusión fiscal, *Revista de Opinión*, España, JSSN 2443-9843, N° 29-30, recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6073178>
- Casanova E, Maritza L.; Tao, X. (2021) El Planeamiento Tributario y su incidencia en el Impuesto a la Renta (IR) de las empresas Mypes del Mercado Mayorista No.2 de

Frutas de Lima-Perú. Repositorio Académico de UPC, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC)

https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624059/Casabona_EM.pdf?sequence=14

Castillo- L (2006) Autonomía de la voluntad y derechos fundamentales, universidad de Piura, Perú, 2006, recuperado de:

https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/1942/Autonomia_voluntad_derechos_fundamentales.pdf?sequence=1#:~:text=En%20palabras%20de%20Tribunal%20Constitucional,con%20su%20propia%20voluntad%E2%80%9D1.

Castro, M. (2003). El Proyecto de Investigación y su Esquema de Elaboración. (2ª.ed.). Caracas: Uyapal.

Clavijo, D., Guerra, D., & Yáñez, D. (2017). Método, metodología y técnicas de la investigación aplicada al derecho. Bogotá: Grupo Editorial Ibañez. Obtenido de http://fui.corteconstitucional.gov.co/doc/pub/31-08-2017_7b9061_60327073.pdf

Código Civil peruano, Decreto Legislativo 295, promulgado el 24 de julio de 1984, y modificatorias.

Código Tributario peruano, Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF publicado el 19 de agosto de 1999 y modificatorias.

Cattaneo, E. & Burgos, A. (2017). Elusión Tributaria. Revista de Estudios Jurídicos N° 17, Centros de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.

Chirinos (2018). Redescubriendo realidades y formas. La Norma Anti Subcapitalización Como Cláusula Antielusiva Especial. Derecho & Sociedad 31, Asociación Civil, 295, Perú.

- Dialnet, (2020). La planificación tributaria como herramienta para cumplir la relación fiscal en la gestión empresarial, Perú, recuperado de:
file:///C:/Users/GUSTAVO/Downloads/Dialnet-LaPlanificacionTributariaComoHerramientaParaCumpli-7398390%20(1).pdf
- Durán (2019). Aplicando la cláusula antielusiva. *Análisis Tributario*, ISSN 2074-109X, N°376.
- Echaiz Moreno, S. &Echaiz Moreno, D. (2014). La elusión tributaria: Análisis crítico del actual normatividad y propuestas para una futura reforma, *Derecho y Sociedad*, PUCP.
- Fraga (2005). La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas. ILADT Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 02. Ediciones Tributarias Latinoamericanas, S.A Caracas. Venezuela.
- García, N. (2014). La elusión fiscal y los medios para evitarla. *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, ILADT, Venezuela, recuperado de:
file:///C:/Users/GUSTAVO/Desktop/MAESTRIA/RELATORIA_GENERAL_ILA DT2008_TEMA--%20elusion%20y%20economia%20de%20opcion.pdf
- Galarraga, A. (2012). *Fundamentals of Tax Planning*. Editorial Hp. Caracas. Venezuela
- Guamán, P. (2013). *Elusión Tributaria en la legislación Ecuatoriana*. Quito, Ecuador. Obtenido de <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/31333/3/T-UCE0013-Ab-16.pdf>
- Hebles, O. Araya Q. (2017). *Planificación Tributaria frente a la norma general antielusión y en especial la relación del abuso de formas jurídicas con el abuso del derecho*. Universidad de Chile, Recuperado en:
<http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/146165>

- Hernández (2015). El principio de la voluntad contractual civil. Sus límites y limitaciones. Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa, Universidad de Cienfuegos, Cuba, Recuperado en:
https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/7541/gobbi-f.triay-a..pdf
- Hernández, R., & Mendoza, C. (2018). La metodología de la investigación. Ciudad de México: Mc Graw Hill Education.
- Lalanne, Guillermo A. (2006) “Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Perú. Vol. Núm. 44. abril de 2006.
- Leyva (2011) Autonomía privada y contrato, Revista Oficial del Poder Judicial: Año 4 - 5, N° 6 y N.º 7 / 2010-2011
<file:///C:/Users/GUSTAVO/Downloads/204-Texto%20de%20art%C3%ADculo-460-1-10-20201027.pdf>
- Liconá, V. (2011). Estudio sobre la evasión y elusión fiscales en México, Serie Verde Temas Económicos, marzo 2011.
- Lopez, L. (2017). La planificación tributaria como herramienta financiera para la toma de decisiones en el sector inmobiliario, Universidad Andina, sede Ecuador, Recuperado en:
<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5835/1/T2401-MT-Lopez-La%20planificacion.pdf>
- Matus, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. Vol. IUS ET PRAXIS, Vol. 23 N° 1.

Mogollón, V. (2014). Nivel de cultura tributaria en los comerciantes de la ciudad de Chiclayo en el periodo 2012 para mejorar la recaudación pasiva de la Región - Chiclayo, Perú.

Obtenido de:

http://tesis.usat.edu.pe/jspui/bitstream/123456789/341/1/TL_Mogollon_Diaz_Veronica.pdf

Moreno, D. E. (2014). La elusión tributaria: análisis crítico de la actual. Derecho & Sociedad, Vol 43.

O' Callaghan (2017). El principio de la autonomía de la voluntad. Información Jurídica Inteligente, España, Obtenido de:

<https://vlex.es/vid/principio-autonomia-voluntad-215144>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes finales 2015, obtenido en:

<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Pita & Aneiros (2010). La cláusula anti abuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española, España. Obtenido de:

https://www.economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/144/144_Pita.pdf

Procuraduría de Defensa del Contribuyente (2020). PRODECOM. La economía de opción y la cláusula anti elusión, México. Obtenido de:

https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/economia_opcion_1.pdf

Restrepo P & Bedoya M (2016). El deber de tributar, la elusión, la evasión, los costos y la responsabilidad social. Scienceof human.

Rivas (2000) Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar. Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada. Texto Refundido del IRS Español

Parada S, Aida C (2020). “El Principio de Autonomía de la Voluntad”. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. TFJA, obtenido en:

http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r20_trabajo-6.pdf

Sarache, G. (2018). Principio de autonomía de la voluntad de las partes. Universidad Católica Andrés Bello, Venezuela, recuperado de:

<https://blog.handbook.es/autonomia-de-la-voluntad-de-las-partes/>

Sentencia del Tribunal Constitucional (2014) EXP. N° 03682-2012-PA/TC, Piura, de 18 de marzo de 2014.

Serpa, A. & Montalvan P. (2017). Planificación Tributaria y Elusión Fiscal en el Ecuador: Análisis de sus Efectos, universidad de Cuenca, Ecuador, recuperado de:

<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/27714/1/Tesis.pdf>

SUNAT (2022). Esquemas de Alto Riesgo Fiscal, Catálogo. Versión 2.0, publicado en Octubre de 2022, Perú, Recuperado de:

<https://orientacion.sunat.gob.pe/7320-10-catalogo-de-esquemas-de-alto-riesgo-fiscal-empresas>

SUNAT (2023). Parámetros de Forma para la aplicación de la norma XVI. Perú, Recuperado de:

<https://orientacion.sunat.gob.pe/7294-05-pasos-empresas>

Tarsitano, A (2000). El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco, citado por Asorey, Rubén O. Protección constitucional de los contribuyentes, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

Tarsitano, A. (2008). La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de:

<http://www.albertotarsitano.com/penal/8laclausulaantiabuso.pdf>

Tarsitano, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista ius et veritas*. Argentina. recuperado de:

http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/13613/1_4236

Taveira, T. (2016). Derecho Tributario y autonomía privada (El poder de tributar y la teoría de los negocios jurídicos en la actualidad. Metodología para la interpretación de los hechos tributarios), Universidad de Sao Paulo, *Crónica Tributaria*, recuperado de:

<https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/06-Taveria.pdf>

Tejerizo, J. (2000). Derecho Financiero y Tributario. Madrid, España: McGraw-Hill.

Ugalde, P. & García, E. (2009) Elusión, planificación y evasión tributaria, *tercera edición Legal Publishing*, Santiago, 2009.

Vaivasuata. (2014). Diferencia entre elusión y evasión de impuestos. Obtenido de <http://diferenciaentre.info/diferencia-entre-elusion-y-evasion-de-impuestos/>

Vergara, H. (2006). Teoría General de la Planificación Tributaria, Universidad de Concepción, Chile, recuperado de:

<https://www.academia.edu/30911387/PLANIFICACION%20TRIBUTARIA>

Verona, J. (2019). El planeamiento tributario, Grupo Verona, Perú, recuperado de:

<https://grupo.verona.pe/el-planeamiento-tributario/>

Walker, M (2017). Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general anti elusión del código tributario, Chile, Centros de Estudios Tributarios: Universidad de Chile, recuperado de:

<file:///C:/Users/GUSTAVO/Downloads/48163-1213-171253-1-10-20180305.pdf>

Vidal Ramírez, Fernando (2005). *El Acto Jurídico*. Lima, Gaceta Jurídica S.A.

Villanueva, G. (2017) *Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario, Ius et veritas*, PUCP. Obtenido en

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/19082/19287>

Villegas, H. (2000). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Villegas, H. (2002). *Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma

WahnPleitez W. (2011). *Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado. Algunas conclusiones al respecto, Chile*, recuperado de: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41129>

Warner De Tizon, C. (2013) *Limitaciones a la autonomía de la voluntad*, Universidad Nacional del Litoral, recuperado de: <http://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8080/tesis/bitstream/handle/11185/541/tesis%20final%20-%20Claudia%20Wagner.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Wolterskluwer (2009). *Tax planning* Recovered from: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>.

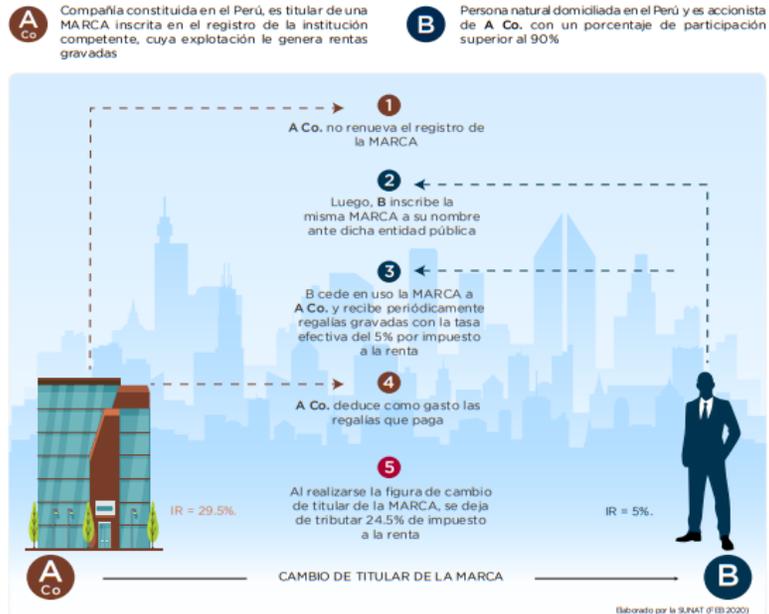
Zuzunaga, D. (2013) *¿La cláusula anti elusiva general vulnera la constitución peruana?*, *Revista 53*, Perú. Recuperado de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf

VIII. Anexos

Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal en el Perú – publicado por SUNAT (Versión 2.0)

E1. Deducción de regalías por cesión en uso de marca

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta; Inc. d) del Art. 24, Art. 37, Inc. g) del Art. 44, Art. 52-A, Art. 55

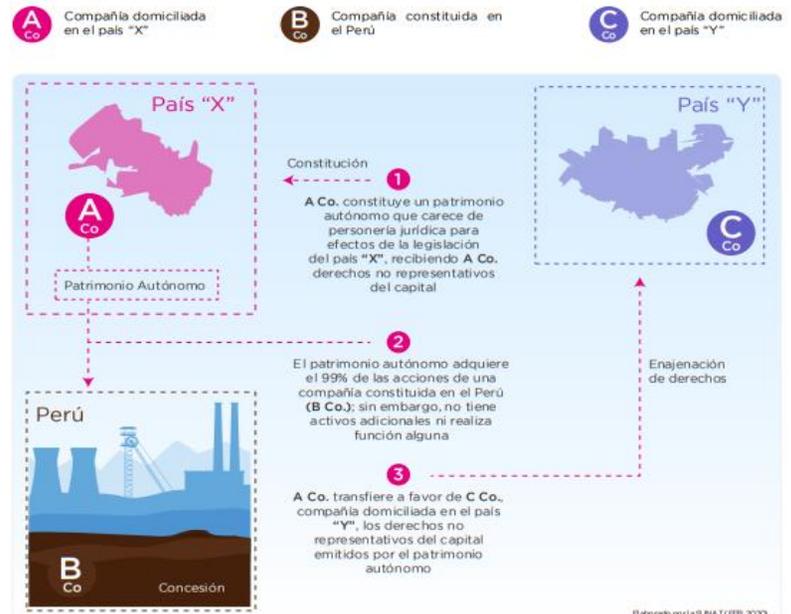
Análisis y efectos del esquema

- A Co. ha sido titular originario de la marca y la ha explotado incluso después de que no renovara su registro ante la institución competente.
- De forma conjunta, los hechos descritos en el esquema no influyen en el desarrollo normal de la empresa, salvo por el gasto tributario generado.
- A Co. luego de no haber renovado el referido registro, ha generado un gasto deducible para efecto del impuesto a la renta, por las regalías que paga a B, originando así un menor impuesto a la renta por el importe equivalente al 29.5% de las regalías que paga.
- B tributa con una tasa reducida de 5% del impuesto a la renta por la cesión en uso de la marca a favor de A Co.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E2. Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta; Inc. h) del Art. 9, Inc. e) del Art. 10.

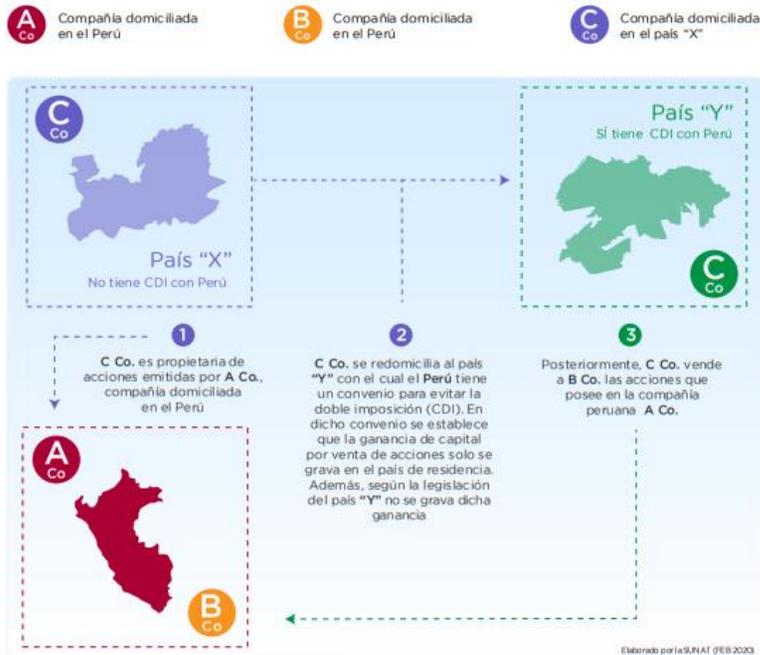
Análisis y efectos del esquema

- La transferencia se realiza a través de un patrimonio autónomo constituido en el exterior, el cual solo fue creado para poseer las acciones emitidas por B Co.
- Se transfiere derechos no representativos de capital que involucra la transferencia de acciones de B Co.
- Dicha transferencia no generó renta gravada con el impuesto a la renta en el Perú.
- Salvo la ventaja tributaria, los actos descritos en el esquema no son los regulares para lograr la enajenación de la compañía B Co., en tanto, similares efectos resultan de una enajenación directa, en la que correspondía pagar el 30% de impuesto a la renta.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E3. Redomicilio de una empresa y uso de CDI

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta (Inc.) del Art. 9, Inc. 1) del Art. 56, Art. 76. Convenio para Evitar la Doble Imposición con país "Y".

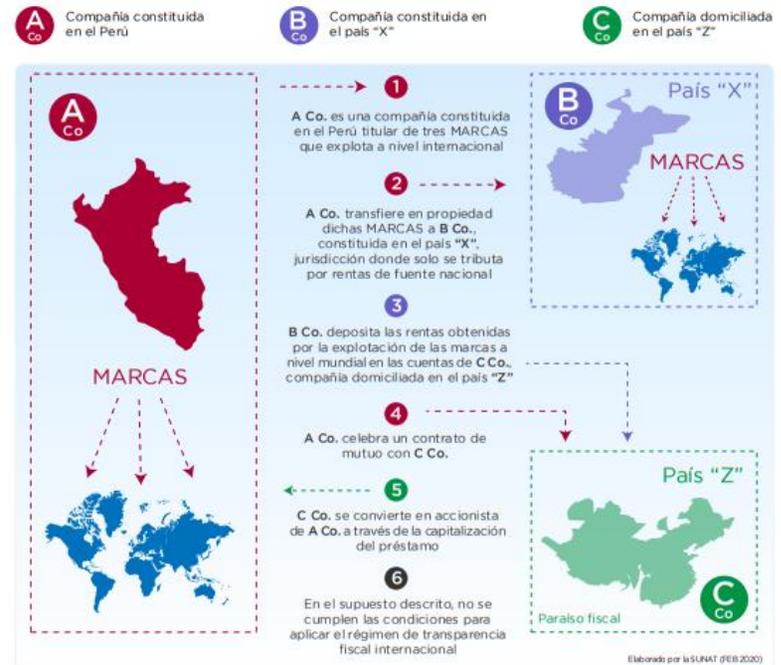
Análisis y efectos del esquema

- C Co. se redomicilia del país "X" al país "Y" para el uso del CDI.
- El uso del CDI involucra que el pago del impuesto a las ganancias de capital se realice exclusivamente en residencia.
- C Co. aprovecha un beneficio tributario en el país "Y" por sus ganancias.
- C Co. no paga impuesto a la renta en el Perú, aun cuando ha generado renta de fuente peruana, debido a la aplicación del CDI con el país "Y".
- C Co. tampoco paga impuesto a la renta en el País "Y", atendiendo a los beneficios establecidos en dicho país.
- C Co. obtiene una doble no imposición, al no pagar impuesto a la renta en ninguno de los dos países.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E4. Cesión de marcas y capitalización de créditos

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta: Inc. a) del Art. 1, Art. 6.

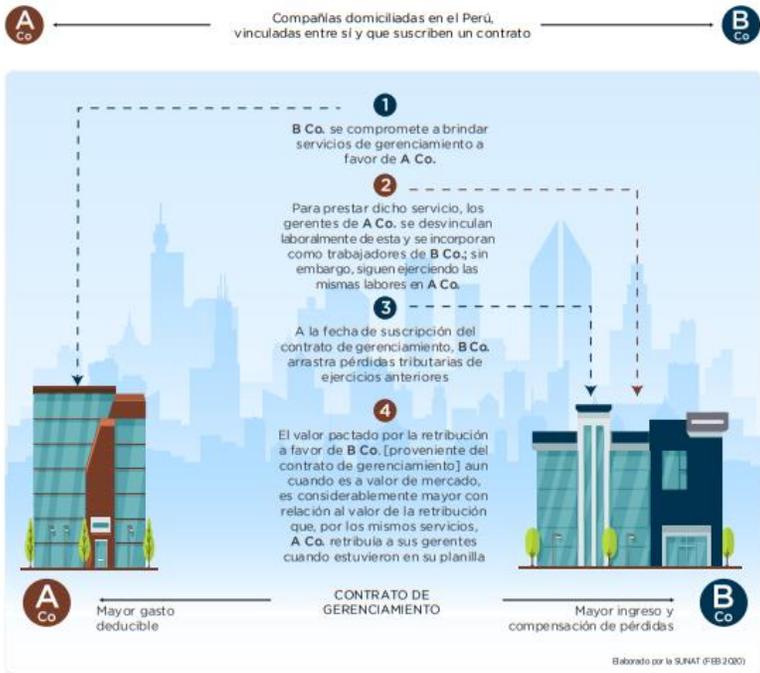
Análisis y efectos del esquema

- A Co. transfiere sus marcas al país "X" donde existe tributación únicamente por las rentas nacionales.
- Los hechos descritos en el esquema no cambiaron la forma de explotación de las marcas por parte de A Co., salvo por el ahorro tributario obtenido.
- Luego de la transferencia de las marcas, las regalías que estas generan no pagan impuesto a la renta en el Perú ni en ningún otro país.
- Las rentas generadas por la explotación de las marcas las recibe A Co. mediante un préstamo desde C Co. y por tanto no paga impuesto alguno por ellas.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E5. Contrato de gerenciamiento

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta: Art. 37, Art. 50.

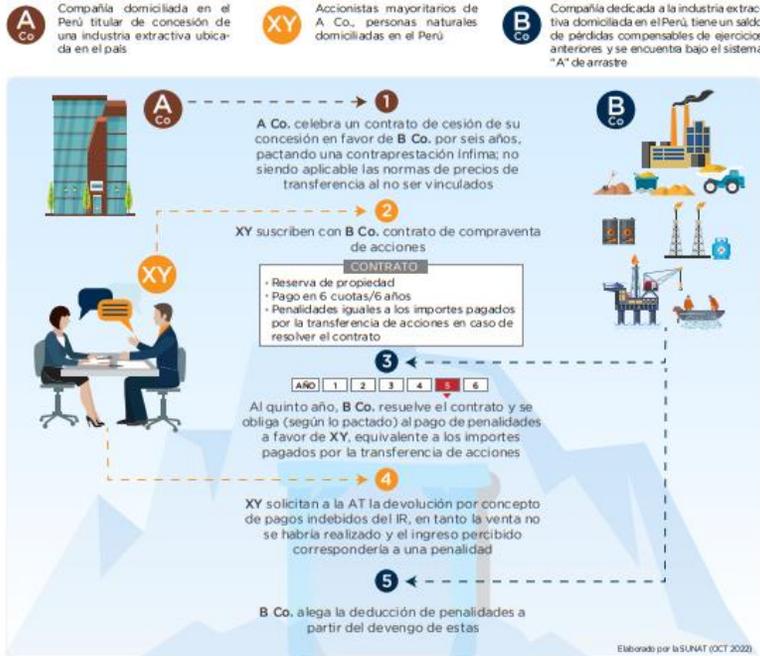
Análisis y efectos del esquema

- A Co. ha mantenido a los mismos gerentes ejerciendo las mismas funciones, aun después de su desvinculación laboral.
- El contrato de gerenciamiento no tuvo ninguna incidencia en el desarrollo empresarial de A Co.
- A Co. ya no deduce como gasto para fines del impuesto a la renta, las remuneraciones que pagaba a los gerentes; sin embargo, deduce un importe mayor por la retribución que le paga a B Co.
- B Co. genera renta gravada por la retribución que recibe de A Co.; sin embargo, no paga impuesto toda vez que tiene pérdidas de ejercicios anteriores.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E6. Contrato de cesión de concesión de una industria extractiva con pagos encubiertos en una compraventa resuelta de acciones

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta: Art. 1, Art. 2, Art. 3, Art. 37, Art. 50. Código Civil: Art. 1583

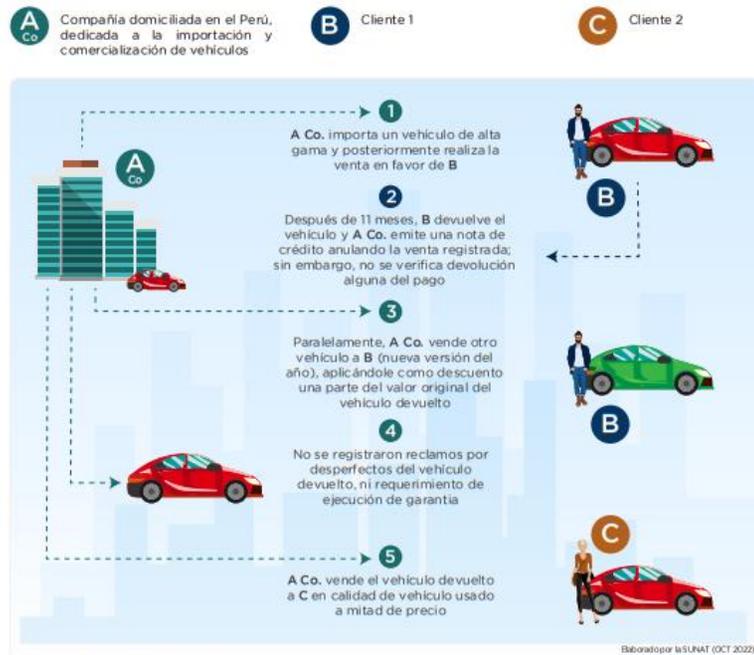
Análisis y efectos del esquema

- A Co. recibe una baja contraprestación por la cesión de su concesión que justifica con el contrato de compra venta de acciones celebrado entre XY y B Co.
- B Co. paga parte del precio por la compra de las acciones de A Co., pero al final decide no comprarlas y pagar una penalidad equivalente a la parte del precio ya pagado, sin que exista razón económica que sustente dicha decisión.
- Los accionistas de A Co. mantuvieron la propiedad de dicha empresa en todo momento. No obstante, generaron ingresos no gravados al considerarlos como el pago de una penalidad.
- A Co. dejó de tributar un 29.5% del Impuesto a la Renta sobre los importes que sus accionistas recibieron durante los cinco años por cesión de la concesión encubierta con por la venta de acciones resuelta.
- B Co. no paga el 29.5% del Impuesto a la Renta en los primeros cuatro ejercicios, porque cuenta con pérdidas acumuladas.
- B Co., al asumir la penalidad por la resolución del contrato en el quinto ejercicio, la considera como gasto deducible, dejando de tributar un 29.5% del Impuesto a la Renta, pese a que no constituye una deducción permitida.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E7. Venta y posterior recompra de vehículo bajo la apariencia de anulación de dicha venta

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta: Art. 20.
Ley del Impuesto General a las Ventas: Art. 13, Art. 26.

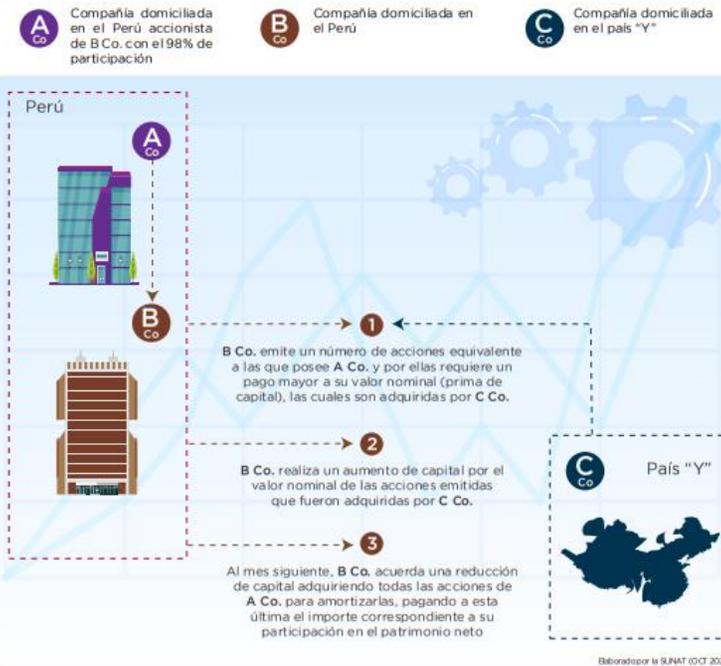
Análisis y efectos del esquema

- A Co. emite la nota de crédito por la anulación de la venta del vehículo al Cliente 1; sin embargo, no existió un motivo económico válido que la sustente.
- Con la emisión del referido documento, A Co. disminuye el importe de sus ingresos para efectos del impuesto a la Renta y del IGV, por el importe considerado en dicha nota de crédito, pagando así un menor impuesto en ambos casos.
- Al vender el vehículo usado al Cliente 2, A Co. considera como costo computable el costo de adquisición original y no el costo por la recompra, generando así una pérdida por la venta de dicho vehículo.
- A Co. deja de pagar el 29.5% sobre la renta obtenida por la venta del primer vehículo a B que fue anulada, así como el 18% del IGV.
- A Co. deja de pagar el 29.5% del impuesto a la Renta al aplicar el mayor costo computable respecto de la diferencia entre el costo original y el valor de recompra (costo real) del vehículo usado vendido a C.
- A Co. deja de pagar el IGV por el 18% del valor de venta del vehículo a C, al usar un crédito fiscal que no corresponde.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E8. Enajenación directa de acciones de sociedad peruana encubierta por un aporte de capital y posterior reducción de este

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta: Inc. d) del Art. 24-A, Art. 24-B, Art. 73-A.
Ley General de Sociedades:

Análisis y efectos del esquema

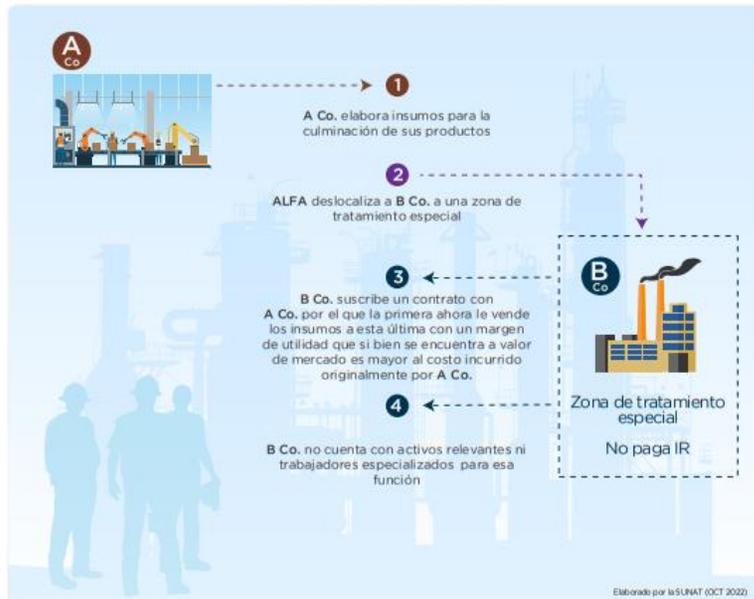
- A Co. es accionista mayoritario de B Co., pero luego del esquema descrito deja de ser accionista y la titularidad de la mayoría de las acciones las obtiene C Co., sin que se haya realizado una compraventa de acciones.
- El aumento de capital de B Co. carece de sustancia económica, más aún si luego se acuerda una reducción de capital. Con ambos acuerdos, lo único que se logró fue el cambio de accionista mayoritario.
- Mediante la reducción de capital, A Co. dejó de ser accionista de B Co., generando una renta que califica como distribución de utilidades que no está afectada al Impuesto a la Renta.
- Salvo la ventaja tributaria, los actos descritos en el esquema no son los regulares para lograr la enajenación de la compañía B Co., en tanto, similares efectos resultan de una enajenación directa, en la que correspondía pagar el 29.5% de Impuesto a la Renta.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E9. Transferencia de beneficios a régimen fiscal preferencial

Descripción del esquema

- ALFA** Grupo económico conformado por A Co. y B Co.
- A Co.** Compañía domiciliada en el Perú, dedicada a la transformación industrial dentro del régimen general del Impuesto a la Renta
- B Co.** Compañía domiciliada en el Perú



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta, Art. 20.
Ley de Fortalecimiento de los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (CE TICOS), entre otras leyes que otorgan beneficios tributarios.

Análisis y efectos del esquema

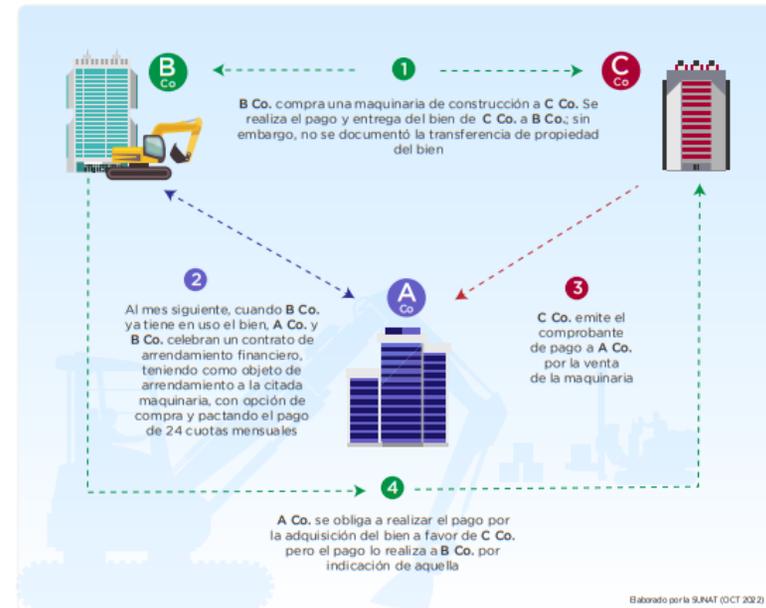
- A Co. sigue realizando las mismas actividades productivas, lo cual no ha variado con el esquema descrito.
- Si bien parte de dicha renta se traslada a B Co., esta no paga dicho impuesto al estar ubicada en una zona de tratamiento especial.
- Valiéndose del tenor del contrato suscrito con B Co., A Co. incrementa su costo al adquirir los insumos a aquella.
- B Co. carece de sustancia económica.
- A Co. reduce su renta y genera una menor carga fiscal en el Perú, dejando de pagar al fisco un Impuesto a la Renta del 29.5% correspondiente al incremento del costo por insumos.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E10. Préstamo con apariencia de arrendamiento financiero

Descripción del esquema

- A Co.** Compañía del sistema financiero domiciliada en el Perú
- B Co.** Compañía domiciliada en el Perú compradora de la maquinaria de construcción
- C Co.** Compañía domiciliada en el Perú proveedora de la maquinaria de construcción materia del arrendamiento financiero



Referencia legal: Ley del Arrendamiento Financiero (Decreto Legislativo 2599), Art. 18.

Análisis y efectos del esquema

- Habiendo pagado el precio por la compra de la maquinaria a C Co., B Co. celebra un contrato de arrendamiento financiero para poseer dicho bien bajo el título legal de arrendatario en virtud de dicho contrato.
- C Co. recibió la contraprestación por la venta de la maquinaria por parte de B Co., debiendo haber sido desembolsado por A Co.
- El desembolso que A Co. realiza a favor de B Co. constituiría para este último un financiamiento.
- El poseer el bien adquirido al amparo de dicho contrato, le permite a B Co. tener una deducción por depreciación mayor, en cada ejercicio, de la que tendría por haber adquirido directamente el bien.
- B Co. se beneficia con la depreciación acelerada, realizando un menor pago del Impuesto a la Renta del 29.5% por la mayor tasa de depreciación aplicada en los ejercicios de vigencia del contrato.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E11. Intermediación en la venta de minerales a través de una sociedad sin sustancia económica

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta: Art. 28, Art. 32-A.

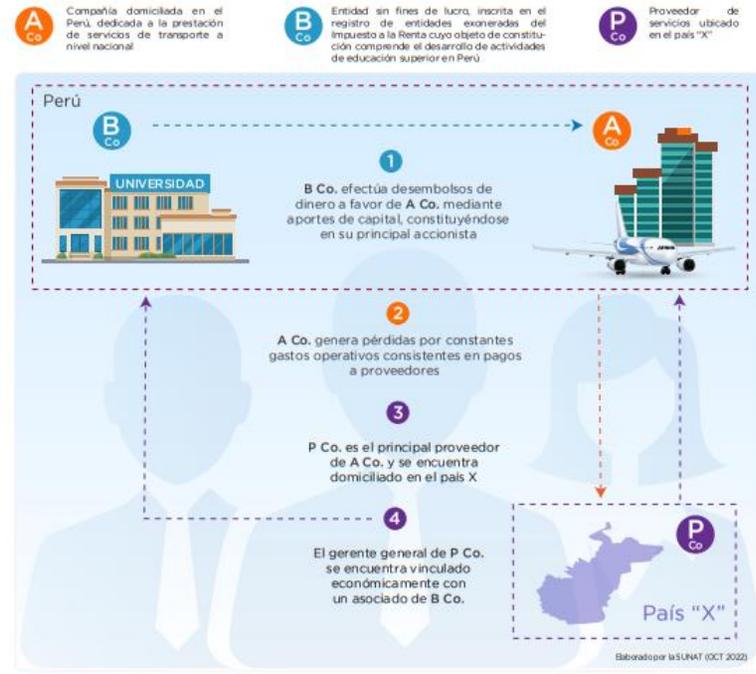
Análisis y efectos del esquema

- B Co. adquiere y vende concentrado de mineral -según documentación- sin embargo, esta sociedad carece de sustancia económica y, por tanto, no hay evidencia de que realice actividad alguna.
- La transferencia de bienes que realiza A Co. (a través de B Co.) genera que se traslade parte de los beneficios al paraíso fiscal.
- Los hechos descritos en el esquema no modifican la finalidad de la operación, que es la venta del concentrado a C Co., salvo por el ahorro tributario obtenido.
- El traslado del beneficio generado por la venta del concentrado de mineral implica que se pague como grupo una tasa reducida del 2% en el paraíso fiscal por la parte de la renta que debió tributar en el Perú.
- A Co. paga un menor Impuesto a la Renta en el Perú del 29.5% por el mayor valor de venta que factura B Co.

"En este caso, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario"

E12. Distribución indirecta de rentas de una entidad sin fines de lucro bajo la apariencia de pagos a un proveedor del exterior

Descripción del esquema



Referencia legal: Ley del Impuesto a la Renta: Art. 19 y Art. 37, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: Art. 6-D y Art. 6-E.

Análisis y efectos del esquema

- A Co. genera pérdidas constantes por sus transacciones con P Co. que está bajo el control de una persona vinculada económicamente a un asociado de B Co.
- B Co. es accionista de A Co. y realiza permanentemente aportes a ella sin que exista razonabilidad alguna.
- Para mantener la exoneración del Impuesto a la Renta, B Co. aparenta no distribuir utilidades directa o indirectamente.
- B Co. es una entidad que goza de la exoneración del Impuesto a la Renta a pesar de que existe una distribución indirecta de rentas a un asociado suyo, a través de una persona vinculada económicamente a este.
- B Co. deja de pagar el 29.5% del Impuesto a la Renta por todas las utilidades que genera.

E13. Transferencias de inmuebles al accionista y su posterior arrendamiento por este a la misma empresa

Descripción del esquema

A
Co

Compañía domiciliada en el Perú comercializadora de productos

B

Persona natural domiciliada en el Perú y accionista de A Co. con un porcentaje de participación superior al 90%, gerente general y director de A Co.



Referencia legal: Código Tributario; Norma XVI del Título Preliminar; Decreto Supremo 145-2019-EF que aprueba los parámetros de Fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general; Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Análisis y efectos del esquema

- Los inmuebles que A Co. utilizaba para su actividad económica, se mantenían en el activo fijo con una depreciación que estaba próxima a agotarse.
- A Co. ha utilizado los inmuebles como oficinas de forma continua, incluso luego de su venta a favor de B. El cambio de propietario no ha afectado el uso de los inmuebles ni la actividad de A Co.
- Al no afectarse el uso de los inmuebles ni la actividad de A Co., las operaciones de venta de los inmuebles y su posterior arrendamiento, vistas de manera conjunta, carecen de razón económica o comercial respecto de A Co., salvo por la generación de un gasto deducible permanente.
- El arrendar los inmuebles del accionista y su cónyuge en cuotas cuyos valores son mayores a los que cobra por la venta de los inmuebles, le permite a A Co. tener una deducción mayor a la que hubiera tenido con la sola depreciación de los inmuebles.
- A Co. se beneficia con una mayor deducción, realizando un menor pago del Impuesto a la Renta del 28% (tasa correspondiente al ejercicio fiscalizado) por el mayor gasto generado en el arrendamiento de los inmuebles.

En este caso, se estableció la existencia de elementos suficientes para aplicar la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario