



Walker Villanueva Gutiérrez^(*)

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario^(**)

Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA NO SE IDENTIFICA CON LA ELUSIÓN, LAS ESTRUCTURAS DE PLANIFICACIÓN CALIFICADAS COMO AGRESIVAS SON POSIBLES DEBIDO A LA FALTA DE ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL MUNDO, LO QUE PERMITE A LAS MULTINACIONALES ORGANIZAR EL PAGO DE SUS IMPUESTOS USANDO LOS VACÍOS O FALTA DE COHERENCIA ENTRE LAS NORMAS DE DISTINTOS ESTADOS.

Resumen: En el presente artículo, el autor analiza la problemática de la planificación fiscal agresiva, debido a la falta de coherencia entre las normas tributarias de los distintos Estados y señala la manera en que debe aplicarse la norma de precios de transferencia. Asimismo, analiza la regulación de la norma anti-elusiva en el Código Tributario y realiza una crítica respecto a cómo la Corte Suprema aplica esta norma anti-elusiva y el razonamiento del Tribunal Fiscal para derivar efectos jurídicos sobre la base del contenido económico.

Palabras clave: Planificación fiscal agresiva - Precios de Transferencia - Elusión Fiscal - Impuestos - Código Tributario - Norma Antielusiva

Abstract: In this paper, the author analyzes the problematic of the aggressive tax planning, due to the lack of coherence between the tax rules of the different States and indicates the way in which the transfer pricing rule should be applied. Also, he analyzes the regulation of the anti-avoidance provision in the Tax Code and criticizes how the Supreme Court applies this

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Derecho por la Universidad de Navarra. Profesor de Derecho Tributario de la Maestría de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Maestría de Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima. Experto en Derecho Tributario y Comercio Internacional. Socio de Philippi, Prietocarrizosa, Ferrero DU & Uría. Correo electrónico: walker.villanueva@ppulegal.com

(**) Nota del Editor: el artículo fue recibido el 2 de junio de 2017 y su publicación fue aprobada el 19 de junio del mismo año.

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario
Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

anti-avoidance provision and the reasoning of the Tax Court to derive legal effects based on the economic content.

Keywords: Aggressive Tax Planning - Transfer Pricing - Tax Avoidance - Taxes - Tax Code - Anti-avoidance Rule

1. La planificación fiscal agresiva y la elusión en el plan BEPS

La planificación fiscal agresiva no es un concepto jurídico que pretende combatir las estructuras elusivas, sino sobre todo las lagunas y la diversidad de normas tributarias que otorgan oportunidades de arbitraje fiscal⁽¹⁾. Se trata de que las empresas multinacionales compitan lealmente y paguen como toda empresa local un tributo justo y proporcional a la utilidad generada en el territorio que recibe la inversión. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (En adelante, "OCDE") señala que existen tres principios que deben orientar la implementación de medidas contra la planificación fiscal agresiva: la coherencia, la transparencia y la sustancia.

Desde el año 2012, el G-20 y la OCDE han puesto en la agenda política internacional que las Multinacionales no están contribuyendo el Impuesto a la Renta proporcional a las utilidades que generan, lo que vulnera las reglas de competencia leal y justa y además genera un problema de orden ético y de justicia tributaria que viola el principio de igualdad. Los ciudadanos *de a pie* soportamos cargas tributarias en Latinoamérica entre 20% y 30% y en los países de la OCDE entre 30% a 45%, mientras que las multinacionales a través de estas prácticas han logrado tasas efectivas de escándalo 3.24%.

Esta situación se genera por la falta de coherencia o armonización de normas tributarias en el mundo, el poder tributario es nacional y no mundial, y por esa razón se generan lagunas y diversidad de las normas tributarias que otorgan oportunidades de planificación fiscal, por ejemplo, una inversión en forma de préstamo cuyo interés se calcula en función a la rentabilidad del proyecto, puede ser calificado como dividendo en el país A (no gravado con el IR) y como interés en el país

B (deducible para fines del IR). La falta de coherencia normativa o armonización tributaria en el mundo genera una situación de no imposición en el caso comentado.

Pero además a esta diversidad de reglas tributarias en el mundo, se agrega un problema ético en los propios Estados del G-20 que participan de esta falta de coherencia tributaria, regulando en sus territorios regímenes tributarios preferenciales (USA - Delaware y Nevada, Holanda, UK, España, Portugal, Italia) que permiten estructurar planificaciones fiscales agresivas. ¿No se predica con el ejemplo?

El problema ético no solo afecta a la conducta incoherente de los Estados sino también a los ciudadanos que organizan el pago de sus impuestos bajo estructuras fiscales agresivas, usualmente usando entidades híbridas o instrumentos financieros híbridos, asignando intangibles a través de acuerdo de costos compartidos a entidades que no soportan los riesgos de desarrollo de tales intangibles, generando el pago de intereses que no pagan a nivel del receptor de la renta y se deducen a nivel del pagador de la renta, entre otros, que son posibles debido a que las reglas fiscales de los distintos Estados son divergentes.

Los ciudadanos aprovechan las lagunas o falta de convergencia de las normas tributarias haciendo uso de transacciones que formal y sustantivamente cumplen con el objetivo de tales normas, de modo que las formas jurídicas que permiten disminuir o diferir el pago de sus impuestos no pueden ser calificados como elusivos sino inmorales. Se transita del ámbito jurídico al comportamiento ético y moral de los ciudadanos y empresas (Shoueri 2015), que

(1) En el reporte final 2015 referido a las preguntas frecuentes, la OCDE señala sobre la planificación fiscal agresiva lo siguiente: "Refers to tax planning strategies to exploit *gaps and mismatches* in tax rules to make profit disappear for tax purposes or to shift profits to locations where there is little or no real activity but the taxes are low, resulting in little or no overall corporate being paid". Final Report 2015. Frequently Asked Questions.



Walker Villanueva Gutiérrez

deben organizar el pago de sus impuestos no solo considerando el marco legal de los Estados donde realizan sus negocios sino también observando un deber ético de contribuir a las arcas del Estado en forma razonable y proporcional a las utilidades reales generadas en cada territorio.

La aplicación de normas antielusivas enfrenta dos posiciones filosóficas opuestas en la concepción del derecho, una postura filosófica del realismo jurídico que propone una visión sustantiva del derecho basado en el principio de capacidad contributiva y otra postura filosófica del positivismo jurídico que propone una visión formalista del derecho basado en el principio de reserva de ley.

2. La elusión tributaria y el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia

La norma de precios de transferencia originalmente tuvo finalidad antielusiva, evitar la manipulación de precios en los casos en que hubiera una decisión y voluntad únicas que condujera a un menor pago de impuestos. La finalidad antielusiva fue completamente abandonada al punto que las Guías de Precios de Transferencia señalan que la norma de precios no tiene finalidad antielusiva, y que antes bien constituye una norma objetiva de valoración (el valor de mercado) que se impone como parámetro de medición de la base imponible del Impuesto a la Renta, a fin de que los contribuyentes liquiden sus impuestos aplicando el principio de plena competencia o *arm's length principle*.

En la reformulación de algunos apartados de la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE se reitera lo siguiente:

“Salvo en casos excepcionales, las administraciones tributarias no deben ignorar las operaciones ni sustituirlas por otras. La reestructuración de operaciones empresariales legítimas constituiría un ejercicio totalmente arbitrario, agravado por la doble imposición que se generaría cuando la otra administración tributaria no comparta el mismo punto de vista sobre cómo debería estructurarse la operación” (párrafo 1.64 del apartado D.2).

Sin embargo, se plantea párrafo siguiente que existen situaciones en que puede resultar apropiado y legítimo que la Administración Tributaria ignore la estructura planteada por el contribuyente para la realización de la operación vinculada: (i) que la sustancia económica difiere de su forma jurídica; y, (ii) que la sustancia y la forma coinciden, pero el acuerdo difiere del que habrían suscrito empresas independientes que actuaran de modo racional desde un punto de vista comercial.

En ese sentido, la norma de precios de transferencia es una norma de valoración, pero también es una norma de recalificación de transacciones cuando el principio de plena competencia así lo requiera. A lo que agregaríamos que la norma de precios puede tener también finalidad antielusiva, porque intenta evitar la manipulación de precios que conduce al menor pago de impuestos.

La divergencia entre la sustancia económica y la forma y la irracionalidad comercial de las transacciones serían los presupuestos bajo los cuales se puede recalificar las transacciones para fines de la valoración de los precios de transferencia. La aplicación de la norma de precios de transferencia bajo este nuevo enfoque se puede realizar de consuno con la aplicación de la norma antielusiva general o en forma completamente independiente.

La aplicación independiente se justifica por la diferente finalidad, la recalificación de precios se realiza con el fin de valorar adecuadamente las transacciones vinculadas, mientras que la norma antielusiva general tiene como propósito neutralizar el ahorro tributario (Bullen 2010, 268). En cualquier país como Canadá han recogido en su legislación una norma expresa para la recalificación de transacciones basada en estas dos circunstancias⁽²⁾.

(2) Artículo 247. b Income Tax Act “Where a taxpayer and a non-resident person with whom the taxpayer does not deal at Arm’s length principle are participants in a transaction or a series of transactions and: (a) the terms or conditions made or imposed, in respect of the transaction or series, between any of the participants in the transaction or series differ from those that would

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario
Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

La norma de precios de transferencia tiene consecuencias jurídicas sustantivas en la liquidación del Impuesto a la Renta, su aplicación conduce a reliquidar la base imponible del impuesto, pero además si la norma de precios faculta a recalificar transacciones en las dos situaciones descritas, nuestra opinión es que en estos casos está en juego los mismos valores de la norma antielusiva, por una lado la seguridad jurídica y por otro, la capacidad contributiva, o expresado en otra forma, la visión formalista del derecho y la visión realista del derecho.

Por esa razón estimamos que la aplicación de la norma de precios de transferencia como una norma de recalificación procederá de conformidad con la norma antielusiva o de preverse expresamente en la legislación bajo una adecuada formalización que guarde un equilibrio razonable entre la seguridad jurídica y la capacidad contributiva.

3. La norma antielusiva en el Código Tributario

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario está enmarcada en esta discusión jurídica de mayor calado. La primera postura dio lugar a la doctrina de la consideración económica del hecho imponible, los hechos imponibles deben gravarse según su contenido económico, si la norma jurídica prevé como hecho imponible una conducta “x” debe gravarse cualquier transacción jurídica cuyo contenido económico sea equivalente a “x”, aunque jurídicamente la conducta sea “y”; en la segunda postura, solo la ley puede regular las consecuencias jurídicas de los hechos imponibles, las conductas “x” e “y” son hechos imponibles en la medida que la ley lo prevea así. No se puede derivar consecuencias jurídicas de hechos económicos, porque se violentaría el principio fundamental del derecho tributario, la reserva de ley.

Entre ambos extremos se encuentra la norma antielusiva general cuya finalidad es lograr una solución ecuánime entre ambos principios, uno sustantivo, el principio de capacidad contributiva, y otro formal, el principio de reserva de ley. La construcción de una norma jurídica en ese contexto es compleja, puesto que debe reflejar una solución que otorgue

seguridad jurídica a los contribuyentes, pero al mismo tiempo su formulación debe ser amplia para que la administración tributaria disponga de herramientas eficaces que le permitan combatir el ingenio forzado y antinatural de los contribuyentes. El impuesto no es solo para los tontos, también debe aplicarse en igual forma para los ladinos, el impuesto no depende de la inteligencia de los ciudadanos sino de su capacidad contributiva.

A esa complejidad natural entre seguridad jurídica y la excesiva discrecionalidad en la formulación de la norma antielusiva, se agrega que esta refleja la propia tradición y filosofía jurídicas de un país, lo que se evidencia en las distintas normas antielativas que se han planteado en derecho comparado, en la tradición del derecho civil acudiendo a categorías jurídicas del derecho civil, el abuso del derecho o el fraude de ley o la teoría de los negocios anómalos o en la tradición del derecho anglosajón acudiendo a doctrinas de contenido económico, la sustancia económica, el propósito de negocio, la sustancia sobre la forma jurídica.

Las normas antielativas planteadas por la tradición anglosajona tienen la virtud de proponer soluciones basadas en el sentido económico y racional de los negocios, los contribuyentes como seres racionales buscan maximizar sus beneficios y minimizar sus costos y desde luego sus costos tributarios. No puede reprobarse que los ciudadanos efectúen sus negocios tomando la vía o el camino que les sea fiscalmente menos costoso. Lo que es reprochable es que en ese objetivo se realicen transacciones que carezcan de sentido económico, que carezcan de finalidad económica y que no luzcan razonables.

have been made between persons dealing at arm's length or (b) the transaction or series (i) would not have been entered into between persons dealing at arm's length and (ii) can reasonably be considered not to have been entered into primarily for *bona fide* purposes other than to obtain a tax benefit (...)."



Walker Villanueva Gutiérrez

En este contexto, la legislación tributaria actual recoge dos herramientas para combatir la elusión tributaria: (i) la calificación económica de los hechos imposables que conforme a jurisprudencia del Tribunal Fiscal sirve para combatir los negocios jurídicos simulados y (ii) la realización de actos artificiosos o impropios con el resultado que se persigue y cuyo único efecto relevante sea el ahorro tributario y sus efectos jurídicos sean identificables con los actos propios o usuales.

El título de la nueva norma acoge un vocablo polémico *elusión de normas tributarias*, que es distinta a evasión de normas tributarias. La elusión es una conducta que busca evitar total o parcialmente el hecho imponible y que se castiga eliminando la ventaja fiscal que se había pretendido alcanzar cuando concurren los tres requisitos previstos en la nueva norma antielusiva (actos artificiosos o impropios, la ventaja fiscal como único efecto y que los efectos jurídicos sean los que correspondan a los negocios usuales o propios).

El propósito de esta modificación es permitir que la Administración Tributaria pueda luchar contra las estructuras de planificación fiscal que constituyan *fraude a la ley tributaria*, pero en nuestra opinión, sin utilizar conceptos jurídicos complejos de la teoría del negocio jurídico (fraude de ley, negocios indirectos, negocios simulados, negocios fiduciarios), sino más bien conceptos del lenguaje común, cuya raíz es el sentido y contenido económico de los negocios. Bien puede ocurrir, sin embargo, que nuestra jurisprudencia en el futuro realice la calificación de actos artificiosos o impropios a través del examen de la teoría de los negocios jurídicos anómalos y el problema de la causa del negocio jurídico.

El Tribunal Fiscal ha sostenido que el principio sustancia vs. forma solo se puede aplicar en el uso de *formas jurídicas inapropiadas o en las operaciones simuladas*⁽³⁾, esto es, cuando dichas estructuras estuvieran ocultando una realidad subyacente detrás de las formas jurídicas y que procedía su aplicación para los casos de fraude de ley, motivo por el cual, la Norma XVI intenta que se combatan las prácticas elusivas que jurídicamente constituyan fraude de ley a través de una caracterización que toma conceptos de la práctica anglosajona de la sustancia económica y del *business purpose*.

Entendemos que esta decisión obedece a que la distinción entre las figuras jurídicas de la simulación, fraude de ley, negocios indirectos, en la teoría del derecho civil es sencilla, pero en la práctica su apreciación es de difícil sustentación. Por esa razón, se busca proporcionar una herramienta más útil y practicable para combatir las estructuras de planificación fiscal, aunque, el desarrollo e interpretación de términos tan amplios como *artificiosos* o *impropios* habrá de definirse en la jurisprudencia administrativa y judicial.

4. La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

En la doctrina nacional hemos podido advertir respecto de la calificación económica prevista en la antigua Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que tenía tres vertientes, las dos primeras sostenían que se trataba de una norma antielusiva, discrepando ambas tendencias en la violación o no violación del principio de reserva de ley, y la última sostenía que no se trataba de una norma antielusiva, sino un principio general en la aplicación de normas tributarias, del que puede derivarse consecuencias jurídicas favorables al contribuyente o a la Administración Tributaria.

En referencia a la violación de la reserva de ley, se sostenía que en virtud de la Norma VIII se trataba de gravar los hechos no previstos como hipótesis de imposición, haciendo una comparación entre el hecho previsto en la ley y el hecho recalificado en virtud de la Norma VIII, la semejanza del supuesto de hecho con el hecho recalificado permitía aplicar la norma tributaria a un hecho no previsto; mientras que la otra vertiente sostenía que no se violentaba la reserva de ley, porque el hecho recalificado

(3) Así se pronunció el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 6686-4-2004 que si bien no constituyó jurisprudencia de observancia obligatoria fue acatada por la SUNAT en sus fiscalizaciones tributarias.

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario
Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

por la Norma VIII no era un hecho distinto al previsto en el supuesto de hecho, en sustancia, el hecho recalificado se identificaba con el supuesto de hecho de la norma tributaria.

La Norma XVI actual prevé que la nueva norma antielusiva en sus dos modalidades no constituye una violación de la reserva de ley, lo cual no soluciona el problema de la concordancia entre la norma antielusiva y la reserva de ley, porque a través de una ley no se puede precisar que la norma antielusiva es conforme a la Constitución. La constitucionalidad o no de la norma antielusiva de rango legal, no puede solucionarse a través de una ley que disponga su compatibilidad con la Constitución, sino del examen e interpretación constitucional de la referida norma.

En relación a la nueva norma titulada *elusión de normas tributarias* se busca otorgar mayores facultades a la Administración Tributaria para apreciar cuándo las estructuras de planificación fiscal podrían perjudicar el interés fiscal recaudar más impuestos. La aplicación de esta nueva norma suscita varias reflexiones:

- a) La regulación de una norma que combate la elusión fiscal, por primera vez, en el ordenamiento legal peruano.
- b) La deficiente técnica legislativa de la Norma XVI que en su segundo párrafo hace referencia a la elusión de normas tributaria y en el tercero a las *circunstancias concurrentes* que deben verificarse para apreciar la evitación total o parcial del hecho imponible. Entendemos que no son dos normas diferentes, se trata de la norma antielusiva que define la elusión bajo las *circunstancias concurrentes* reguladas en dicha norma, de modo que, podemos concluir que la elusión se produce solo cuando se reúna los requisitos previstos en la norma.
- c) El uso de conceptos jurídicos indeterminados *actos artificiosos* o *impropios* que pueden derivar en un uso discrecional y arbitrario por parte de la Administración Tributaria.
- d) La calificación de los actos *artificiosos* o *impropios* en función al resultado obtenido nos puede conducir al problema de la causa del negocio jurídico, en el sentido que el acto será artificioso o impropio cuando el negocio no corresponda con su causa (para los causalistas) o

conducir al abuso de las formas jurídicas o de la configuración jurídica (para los anticausalistas).

- e) También es posible que los actos *artificiosos* o *impropios* en última instancia se califiquen en función al contenido y sentido económico de los negocios, si el negocio de que se trate ha producido efectos económicos relevantes, el *test objetivo*, o si se ha realizado con determinada finalidad económica, el *test subjetivo*.

La norma actual permite que la Administración Tributaria pueda calificar como elusivas transacciones o estructuras que no ocultan ninguna realidad, esto es, transacciones *reales* o *efectivamente realizadas* cuando se cumplan con tres condiciones concurrentes:

- a) Que los actos, transacciones o estructuras sean considerados *artificiosos* o *impropios* respecto del resultado obtenido. Lo artificioso no es lo mismo que artificial, esta última se combate a través de la simulación, lo artificioso tiene un grado de sutileza mayor a lo artificial, se trata de transacciones reales que lucen forzadas y antinaturales para la situación de hecho; lo impropio es lo inadecuado para la situación de que se trata. Es el juicio de idoneidad de los medios con el fin perseguido.
- b) Que del uso de dichas transacciones o estructuras no resulten efectos económicos o jurídicos distintos del ahorro o ventaja fiscal. El ahorro fiscal no debe ser el único efecto jurídico relevante, debe estar acompañado de efectos económicos y jurídicos relevantes, lo que debe evaluarse a través de las ventajas económicas que se logran con el esquema de negocio llevado a cabo (*test objetivo*) o a través de la finalidad económica que se pretendía



Walker Villanueva Gutiérrez

lograr con dicho esquema (test objetivo). Es el juicio de justificación económica.

- c) Que los efectos económicos o jurídicos sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. Es el juicio de normalidad.

5. La calificación económica del hecho imponible - antecedentes de la Norma VIII

Como sabemos, la Norma VIII tiene como antecedente el artículo 2 de la Ley 11683 de Argentina cuyo texto es el siguiente:

“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 estos 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”.

Esta norma recoge el principio de calificación de los hechos imponibles según el contenido económico de los negocios jurídicos realizados por las partes, de modo que, se prescinde de la formalidad jurídica elegida por las partes cuando exista una discordancia manifiesta (inadecuada) entre la forma jurídica y la cabal intención económica de los contribuyentes.

Interpretada en su integridad, la norma de calificación de los hechos imponibles es una cláusula antielusiva general que permite tener un equilibrio adecuado entre la extrema doctrina de la consideración económica planteada por Griziotti en Italia y difundida por Jarach en Argentina basada en el principio de capacidad contributiva y la doctrina de la tipicidad tributaria basada en el principio de reserva de ley que proscribe cualquier intento de recalificar o recharacterizar los negocios

jurídicos realizados por las partes. Esta discusión enfrenta dos posiciones opuestas en la concepción del derecho, una postura filosófica del realismo jurídico que propone una visión sustantiva del derecho y otra postura filosófica del positivismo jurídico que propone una visión formalista del derecho.

En efecto, la doctrina de la consideración económica conocida como interpretación económica de la ley tributaria señala que el intérprete debe preferir la *intentio facti* (intención fáctica y económica) y no la *intentio juris* (forma jurídica adoptada), porque las normas tributarias se construyen en su hipótesis tomando en cuenta la significación económica de los negocios realizados por las partes y que independientemente de las formas jurídicas adoptadas por las partes si dos negocios jurídicos evidencian la misma capacidad contributiva deben estar sometidas a la misma carga tributaria.

Esta doctrina fue duramente criticada en Argentina por Francisco Martínez y en España por Sainz de Bujanda, debido a que tiene como base de su doctrina un grave error conceptual. Esta doctrina olvida por completo que el hecho imponible es un hecho jurídico y que en su consecuencia, no se pueden generar obligaciones tributarias sobre la base del contenido económico de los negocios jurídicos, porque sería tanto como señalar que el hecho imponible es un hecho económico del que surgen obligaciones tributarias, aunque no hayan sido juridizados por el ordenamiento legal, crítica que es incontestable y que ha conducido al abandono de la doctrina de la consideración económica.

La doctrina de la tipicidad tributaria basada en el principio de reserva de ley conduciría a la discrecionalidad de los contribuyentes en el establecimiento de negocios que conduzcan a una menor carga tributaria sin posibilidad de que el ordenamiento jurídico reaccione a

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario
Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

través de cláusulas antielusivas generales sino únicamente a través de normas antielusivas específicas que cierren las brechas fiscales.

Esta doctrina otorgaría mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, pero es evidente que la dinámica de los negocios y la creatividad de los operadores del derecho rebasarían las cláusulas antielusivas específicas, lo que generaría que de la discrecionalidad estatal para apreciar y generar obligaciones tributarias en base al contenido económico de los negocios jurídicos se vería reemplazado por la discrecionalidad y arbitrio de los contribuyentes para generar negocios jurídicos que conduzcan a una menor carga tributaria.

Ningún extremo es saludable, ni la extrema inseguridad jurídica de la doctrina de la consideración económica ni el extremo formalismo jurídico que impida el combate de formas jurídicas abusivas empleadas por los contribuyentes. Este razonable equilibrio ha conducido a la adopción de distintas cláusulas antielusivas generales, en el *common law* a través de distintas categorías jurídicas, los métodos de recaracterización (*disallowance method*) que, a su vez, comprende *the sham transaction doctrine* y *step transaction doctrine*; los métodos de la sustancia sobre la forma (*the economic substance doctrine*) que a su vez comprende el *Business purpose doctrine*, *economic substance doctrine* y *substance over form doctrine*⁽⁴⁾ y en el Derecho Civil a través de la doctrina del fraude de ley, simulación, negocios indirectos y fiduciarios o a través de la doctrina de calificación económica del hecho imponible empleada para combatir el uso de los negocios anómalos.

Lo preocupante es que los operadores del derecho (Administración Tributaria, Tribunal Fiscal⁽⁵⁾ o Salas Judiciales) puedan estar aplicando la doctrina de la calificación económica del hecho imponible en su sentido original tal cual fue formulada por Griziotti y Dino Jarach, lo que revelaría un grave desconocimiento de las bases conceptuales del derecho tributario, la relación entre el principio de capacidad contributiva y el principio de reserva de ley y la conceptualización del hecho imponible como un hecho jurídico.

6. El hecho imponible es un hecho jurídico

Lo primero a destacar es que la finalidad de la calificación económica es determinar la real naturaleza del hecho imponible. Si se toma en cuenta que el hecho imponible es un hecho jurídico del que nace la obligación tributaria (artículo 2 del Código Tributario) no puede decirse que la interpretación económica tenga como finalidad atribuir efectos jurídicos en función a hechos económicos, porque este carece de relevancia jurídica. En otras palabras, no puede la Administración Tributaria como simple intérprete sustituirse en la función del legislador para originar obligaciones tributarias sustentadas en hechos económicos no juridizados por el ordenamiento tributario.

En este sentido, González García respondiendo a la pregunta de por qué no puede hablarse de verdadera naturaleza económica sostiene

“(…) que nunca podría hablarse en materia de calificación del hecho imponible de *verdadera naturaleza económica*, dado que el hecho imponible nunca es un hecho económico. El hecho imponible es siempre un hecho jurídico, porque constituye una realidad normativizada y su realización produce efectos jurídicos” (González García 2000, 69).

El intérprete no puede sustituir la función del legislador para generar el nacimiento de obligaciones tributarias con el solo sustento de la finalidad económica, porque ello atentaría contra el principio de reserva de ley (artículo 74 de la Constitución). La Administración Tributaria no podría sostener que el contrato de reporte en función a su sustrato económico es

(4) Véase en detalle Rachel Anne Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance* (IBFD, 2008).

(5) El Tribunal Fiscal en la Resolución No. 6686-4-2004 ha señalado que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permite combatir los negocios simulados, pero no los negocios en fraude de Ley.



Walker Villanueva Gutiérrez

un contrato de mutuo y atribuirse efectos tributarios conforme a dicho sustrato económico, tampoco podría sostener que el contrato de retroarrendamiento es un contrato de mutuo con garantía, y en función a esa finalidad económica no juridizada atribuir los correspondientes efectos tributarios.

Es el legislador el que puede otorgar la condición de hecho jurídico al sustrato económico de los negocios jurídicos, como en efecto, ha ocurrido con el contrato de reporte bursátil y el contrato de préstamo de valores, en los que el legislador ha juridizado para efectos del Impuesto a la Renta, el sustrato económico de ambos negocios jurídicos como generadores de intereses financieros⁽⁶⁾. Los efectos jurídicos de ambos negocios se limitan al ámbito del Impuesto a la Renta, mas no alcanzan al IGV, que debe continuar rigiéndose por la naturaleza jurídica del contrato de reporte y contrato de préstamo de valores, y conceptualizarlos como una enajenación de valores mobiliarios.

Por otra parte, es conocida la doctrina administrativa señalada por el Tribunal Fiscal (RTF No. 6686-4-2004 de 8-9-2004) en el sentido que el principio sustancia vs. forma, tal cual está regulada en la Norma actual del Título Preliminar del Código Tributario, solo se puede aplicar en el uso de *formas jurídicas inapropiadas o en las operaciones simuladas*, y no en el fraude de ley.

Nuestra opinión es que la Norma VIII tal cual está regulada solo en un párrafo⁽⁷⁾ no es una norma antielusiva, puesto que de su aplicación se pueden derivar efectos jurídicos favorable o desfavorables para el contribuyente. Sin embargo, si fuera conceptualizada como una norma antielusiva, debería servir para combatir las estructuras de planificación fiscal realizadas a través de los negocios jurídicos anómalos.

En las formas jurídicas inapropiadas, el sustrato económico revela que se ha realizado económicamente otra operación; en la simulación la forma jurídica utilizada como apariencia encubre otra operación económica real y en el fraude de ley la forma jurídica utilizada es real, pero con ello se consigue el resultado querido de otro negocio jurídico.

En otras palabras, la Norma VIII debería tener un alcance mayor al predicado por el Tribunal Fiscal, debería aplicarse al abuso de las formas jurídicas. Así González García señala que “con el abuso de las formas jurídicas, entramos en el campo absolutamente movedido del negocio indirecto y de la simulación” (González García2000, 69).

En cuanto al negocio indirecto como una modalidad de abuso de las formas jurídicas señala Simon Acosta que “se habla de negocios indirectos para designar la utilización de un negocio jurídico con el fin de alcanzar unos resultados jurídicos y económicos que son propios del negocio, pero que no se identifican con su causa, o con la razón de ser típica del negocio. Ejemplo típico: Constituir y disolver una sociedad, con el fin de transmitir bienes entre los socios” (Simon 1998, 44). Se va más allá de la finalidad típica del negocio.

7. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario - Antecedentes de su regulación local

El Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Legislativo 816, incorporó como segundo párrafo de la norma VIII de dicho Código, tomando casi textualmente el artículo 2 de la Ley 11683, con el siguiente texto:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT- atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando estos

(6) Ley 29645, Ley que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo 179-2004-MEF, y normas modificatorias, publicada el 31 de diciembre de 2010.

(7) La Norma VIII, segundo párrafo del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”.

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario
Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

sometan esos actos, situaciones y relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real”

La Ley 26663 (22-09-1996) suprimió del segundo párrafo de la norma VIII, la regla según la cual en las operaciones con formas jurídicas inadecuadas a su sustancia económica, debía prescindirse de aquellas y atender a esta.

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT- atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”.

El proyecto de Ley 1614-96-CR presentado para fines de la referida modificación expresó en su primer considerando que el segundo párrafo “deja a discrecionalidad de la Administración Tributaria la interpretación del hecho imponible, lo cual atenta contra el principio de legalidad”.

Como Exposición de Motivos del proyecto se manifestó lo siguiente:

“Se cuestiona la Norma VIII del título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto esta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imposables situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto este establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir, al hecho imponible.

Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado,

creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de *interpretar* que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera.

Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerza en forma discrecional, la cual puede derivar en un uso no acorde a derecho del poder de la SUNAT.

Ello colisiona con el artículo 74 de la Constitución, primer párrafo que establece el principio de legalidad, con el artículo 2, inciso 14 de la Constitución, que establece el derecho a contratar con fines lícitos, y crea una contradicción con la Norma IV, inciso a del Código Tributario, norma que desarrolla el principio de legalidad de las normas tributarias”.

El propósito de suprimir la segunda parte de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario fue otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes e impedir que el Fisco pueda apreciar en los negocios jurídicos situaciones económicas que considera como los hechos reales.

La exposición de motivos está manifiestamente equivocada, pues al tratar de establecer una regla de absoluto respeto del principio de tipicidad y reserva de ley, habría consagrado la doctrina de la consideración económica del hecho imponible⁽⁸⁾,

(8) Marciano Godoi señala que la primera parte del artículo 2 de la Ley 11863 “corresponde a la variante o modalidad más radical de la escuela de la consideración económica, exactamente la variante defendida por JARACH. Este canon de interpretación



Walker Villanueva Gutiérrez

lo que evidentemente vulneraría abiertamente el principio de reserva de ley previsto en el artículo 74 de la Constitución y el carácter jurídico del hecho imponible si se realiza una interpretación literal de su texto.

Afortunadamente, la ignorancia del legislador no es vinculante, de modo que interpretando el sentido y finalidad del texto actual de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se debe interpretar que la facultad de la calificación económica del hecho imponible es un principio general del cual puede derivarse efectos jurídicos favorables o desfavorables para el contribuyente o que siendo una norma antielusiva sirve para combatir las prácticas elusivas de los contribuyentes cuando estos han adoptado formas jurídicas abusivas o negocios jurídicos anómalos.

El Tribunal Fiscal en la Resolución No. 6686-4-2004 ha interpretado que el primer párrafo permite establecer si el sustrato es real o no, es decir, si el negocio jurídico celebrado es simulado o no, mientras que el segundo párrafo otorgaba la posibilidad de examinar la motivación que llevó a celebrar el negocio, lo que permitía analizar si la finalidad que el ordenamiento había asignado al negocio jurídico correspondía o coincidía con la búsqueda por los deudores tributarios con su celebración, es decir, permitía establecer si el negocio había sido celebrado en fraude de ley.

8. Sentencia de la Corte Suprema por la aplicación de la Norma VIII - el caso de la autoconstrucción

La Sala Civil Permanente de la Corte Suprema expidió la Sentencia AP No. 4736-2009 del 19 de noviembre de 2009 y su fundamento principal para corroborar la pretensión fiscal fue la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. A fin de comprender el sentido del fallo expedido por la Corte Suprema es necesario reseñar detalladamente los hechos materia de controversia:

8.1. Los hechos del caso

Mediante escritura pública de fecha 28 de setiembre de 1998, PROGAR y la señora Bertha Besnard celebraron

un Contrato de Transferencia de Acciones y Derechos por Acuerdo Asociativo de Colaboración (en adelante, "el Contrato Principal"). Este Contrato Principal constituye un acuerdo asociativo de colaboración entre la señora Besnard (propietaria del predio) y PROGAR, siendo el objeto de este contrato construir un edificio multifamiliar de 4 pisos; y posteriormente adjudicarse los departamentos y estacionamientos construidos.

El objeto del acuerdo asociativo de colaboración fue construir sobre el inmueble descrito en la Cláusula Primera un edificio multifamiliar de 4 pisos (el Proyecto) y adjudicarse posteriormente los departamentos y los estacionamientos construidos (Cláusula Segunda). Las obligaciones que surgieron del contrato fueron las siguientes:

- a) La *propietaria* transfirió a título oneroso a favor de la *Empresa* el 87.5% de sus derechos y acciones sobre el inmueble ubicado en Flavio Gerbolini No. 116 Miraflores (Cláusula Tercera).
- b) La *Empresa* como contraprestación entregó la suma de US\$ 220,000 dólares americanos, y adjudicó 1 departamento y 2 estacionamientos (Cláusula Tercera).
- c) La *Empresa* aportó toda la suma que resulte necesaria para la construcción del edificio, así como cualquier suma adicional que resulte necesaria para llevar a cabo el objeto del contrato (Cláusula Cuarta).
- d) La *Empresa* asumió exclusivamente la gestión y gastos del Proyecto a desarrollarse (Cláusula Séptima).

confiere al intérprete el poder general de investigar si la realidad económica presupuesta por el supuesto de hecho se hace presente en el caso concreto acaecido, desconsiderando -como procedimiento normal sujeto a contadas excepciones- las formalizaciones jurídicas practicadas por los contribuyentes". Véase en *Fraude a la Ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias* (IEF, 2005), 102 y siguientes.

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario
Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

- e) La *Empresa* podía celebrar con terceros acuerdos asociativos de colaboración similares al presente, en cuyo caso dicho terceros también participarían en la copropiedad del inmueble, reduciéndose la alícuota de la *empresa* (Cláusula Séptima).

En virtud de lo estipulado en esta última cláusula, la *Empresa* celebró las adiciones al contrato de transferencia de acciones y derechos celebrados por escrituras públicas del 15 de diciembre de 1998, 25 de agosto de 1999, 24 de enero de 2000 y 16 de febrero de 2000 con distintas personas naturales. En virtud de dichos contratos, la *Empresa* transfirió a título oneroso un porcentaje de sus acciones y derechos sobre la propiedad del inmueble a favor de distintas personas naturales (9.40% a favor de la señora Vega, 12.5% a favor de los señores Woodman, 12.5% a favor de los señores Salas y 12.5% a favor de los señores Gaviria). Las obligaciones que surgieron de los diferentes contratos fueron las siguientes:

- a) Las partes convinieron en constituir un acuerdo asociativo para llevar a cabo el Proyecto (construcción de un edificio de viviendas multifamiliar conformado por 8 departamentos), con el fin de distribuir las utilidades (Cláusula Octava de los contratos).
- b) La Asociada (personas naturales) aportarían una determinada suma de dinero para asumir el costo de la construcción (US\$ 83,000, US\$ 120,000; US\$ 121,000 y US\$ 125,000) y la Empresa aportaría la suma necesaria para completar la ejecución del proyecto (Cláusula Novena de los contratos).
- c) Las asociadas recibieron como única utilidad la propiedad del departamento y de los estacionamientos especificados en el contrato (Cláusula Décima Primera de los contratos).
- d) La *Empresa* recibió la utilidad consistente en varios departamentos, estacionamientos y depósitos especificados en el contrato (Cláusula Décima Primera de los contratos).
- e) La gestión y administración del Proyecto estuvo a cargo de la *Empresa* (Cláusula Décima Tercera).
- f) La *Empresa* tenía la obligación de rendir cuentas y las asociadas de controlar la ejecución del proyecto e inclusive

revisar la contabilidad de la *Empresa* (Cláusula Décima Tercera).

8.2. Sentencia de la Quinta Sala especializada en lo contencioso administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima

La Sala señaló que las partes no tuvieron un interés común ni tampoco un riesgo compartido propio de los contratos asociativos. Al respecto mencionó lo siguiente:

“De los hechos arriba descritos no puede establecerse que las partes intervinientes en los contratos en cuestión tuvieran un interés común, puesto que las personas naturales tenían como finalidad concreta el adquirir un bien inmueble y el de la empresa constructora el de construir un edificio de vivienda para después venderlo por departamentos (...). En tal medida, no se aprecia que existiera un elemento fundamental afín a todos, como ocurre en todo proyecto empresarial, en donde todos sus miembros tienen un interés común; siendo así, que inclusive no se advierte que las personas naturales intervinientes (calificadas posteriormente como compradoras) tuvieran algún tipo de riesgo compartido en el resultado de la empresa, propio de este tipo de negocio, por el contrario no tenían derecho alguno sobre los ingresos por las ventas de los demás departamentos y estacionamientos que pudieran obtener la demandante como consecuencia de la venta de los futuros inmuebles”.

Agregó la Sala que “no obstante que los contratantes establecieron una modalidad no denominada compraventa, de los hechos arriba expuestos se puede establecer que efectivamente a través de los contratos asociativos antes citados, se produjo una primera transferencia de bien inmueble de parte del constructor (demandante), de ahí



Walker Villanueva Gutiérrez

que se considera que tal hecho se encuentra gravado por el tributo antes referido, independientemente de la relación entre las partes y las obligaciones generados entre ellos”.

Concluye la Sala que “(...) el acuerdo celebrado entre las partes permanece válido para todos sus efectos y para la relación entre ellos, no obstante que para efectos fiscales se considera como un contrato de compra venta y por ende afecto al impuesto general a las ventas”.

8.3. La Sentencia de la Sala civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia

La Sentencia de la Corte Suprema, a diferencia del pronunciamiento del Tribunal Fiscal y la Sentencia de la Corte Superior, señaló como fundamento de su fallo, la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. En efecto, la Corte señaló lo siguiente:

“De acuerdo a lo expuesto, resulta evidente que tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas perseguidas y realizadas por las partes, se está frente a una relación jurídica en donde existen prestaciones recíprocas, por un lado está la transferencia de propiedad de inmuebles (departamento y estacionamiento) que realiza el constructor, y por otro lado se encuentra la contraprestación; por ello, representado en la atribución patrimonial del inmueble en donde se efectuó la construcción del edificio de departamentos, y dado que tal atribución no resulta equivalente a la prestación de transferencia del departamento y estacionamiento, además se ha acordado la entrega de doscientos veinte mil dólares americanos” (Considerando Séptimo de la Sentencia).

Agregó la Sala que

“solo formalmente se puede afirmar que doña Besnard La Torre tiene la calidad de copropietaria, dado que en la práctica todos los acuerdos celebrados tiene como finalidad la transferencia plena del predio al constructor, para que éste construya en él un edificio de departamentos, para su posterior transferencia; en donde la nombrada no tiene más derecho que el de la transferencia que le han de realizar respecto del departamento y estacionamiento convenido” (Considerando Octavo de la Sentencia).

“(…) En la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe descartar la existencia de un supuesto

de copropiedad (...) en ese sentido, no se configura el supuesto previsto en el artículo 2, inciso d, último párrafo del Decreto Supremo No. 136-96-EF, al no haber copropietarios constructores” (Considerando Décimo Segundo de la Sentencia).

9. Apreciación crítica de la Sentencia de la Corte Suprema

La Corte Suprema ha aplicado la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sin sustentar en sus considerandos que en este caso habría concurrido un negocio simulado o algún otro negocio anómalo, lo que a la luz de lo expuesto en los apartados anteriores, debería ser un presupuesto normativo en la aplicación de dicha norma.

Aunque la Corte Suprema deja entrever que las partes habrían realizado un negocio simulado al afirmar que solo formalmente puede considerarse la existencia de una copropiedad o que debe descartarse la existencia de copropiedad, el grado de sustentación de un negocio simulado es de mayor rigurosidad que la mera aplicación literal de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, para lo cual bastaría con sustentar una aparente discrepancia entre las formas jurídicas adoptadas y los hechos fácticos realizados por las partes.

El camino transitado por la Corte Suprema va por esta segunda alternativa, lo que peligrosamente nos aproxima a la doctrina de la consideración económica, pues bastaría con apreciar la realidad fáctica y económica de un negocio jurídico para a partir de ella generar obligaciones tributarias, sin necesidad de sustentar y fundamentar la *recharacterización* de los negocios jurídicos anómalos identificando que el negocio realizado no corresponde a su sustrato jurídico o que se ha pretendido alcanzar los efectos jurídicos de otro negocio jurídico.

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario
Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

La Corte Suprema ha señalado que, en este caso, no hay autoconstrucción por un conjunto de copropietarios sino construcción por una compañía constructora, para cuyo efecto no sustentó el motivo por el cual la transferencia de las alícuotas por la compañía constructora a las distintas personas naturales era un negocio simulado o aparente y por qué este negocio carecía de sustancia jurídica y económica.

La autoconstrucción es una opción válida de la que pueden servirse las personas para construir una vivienda sobre un terreno que detentan en régimen de copropiedad, siempre y cuando los riesgos de la construcción sean de cargo de dichos copropietarios, que el costo de adquirir las viviendas sean menores que si hubieran decidido adquirirla a través de una compraventa y que todas las compras efectuadas para realizar la construcción no hayan sido deducidas como costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta por la Compañía constructora y que tampoco haya tomado el crédito fiscal vinculado con dichas compras.

La autoconstrucción como mecanismo alternativo para acceder a una vivienda no constituye hecho imponible en el IGV, porque la transferencia de alícuotas entre copropietarios no está gravada con el Impuesto, lo importante es que este negocio jurídico evidencie sustancia jurídica y económica, lo que conduce a la verificación de los elementos antes indicados, ninguno de los cuales fue tomado en consideración por la Corte Suprema de Justicia.

Nada de esto consta en la sentencia bajo comentario, lo que en parte es explicable por el desconocimiento del origen de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Una aplicación lata y tan extendida de esta norma nos acerca a la abandonada doctrina de la consideración económica del hecho imponible, lo que constituiría una vulneración del principio de reserva de ley y de la consideración del hecho imponible como hecho jurídico.

10. El contenido económico genera efectos jurídicos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal ha expedido varias resoluciones RTF No. 3248-5-2010, RTF No. 15502-10-2011, RTF No. 10577-8-2010 y RTF No. 10813-3-2010 en las que ha establecido como criterio que el tratamiento contable como arrendamiento

financiero bajo la NIC 17 es aplicable también para efectos tributarios, aun cuando el arrendador sea una entidad no financiera. En estos casos, el arrendatario debe depreciar conforme a las normas comunes de la Ley del IR y no tiene derecho a depreciación acelerada.

Se trata de casos en los cuales al arrendador que no es entidad financiera celebra un contrato de arrendamiento con opción de compra y el cliente en aplicación de la NIC 17 registra esa operación como arrendamiento financiero bajo la NIC 17 y deprecia. Sin embargo, para fines tributarios considerando que legalmente no es propietario del activo y no lo ha adquirido, repara la depreciación y deduce los alquileres pactados como gasto deducible. En otras palabras, contablemente deprecia en base a la NIC 17 y tributariamente deduce gasto considerando que no es propietario del activo.

El razonamiento del Tribunal Fiscal es que el tratamiento contable como arrendamiento financiero tiene efectos en el ámbito tributario, porque no existe ninguna norma tributaria que le otorgue un tratamiento diferente. Veamos textualmente lo que señala el Tribunal Fiscal “de conformidad con los parámetros establecidos en la NIC 17 los bienes dados en leasing debían ser considerados como activo fijo de la recurrente, por lo que no correspondía que efectuara la deducción de las cuotas de arrendamiento para fines tributario, dado que no existía norma alguna que exigiera o permitiera otorgar a esa operación, un tratamiento distinto al que poseía para efecto contable” (RTF No. 10577-8-2010).

La conclusión debió ser exactamente la contraria, esto es, si la empresa no tiene derecho a aplicar el régimen tributario del Decreto Legislativo 299 modificado por la Ley 27394 considerando que el arrendador no es una entidad financiera, no debe



Walker Villanueva Gutiérrez

registrar un activo sujeto a depreciación, porque la ley del IR exige que la depreciación se realice sobre el *costo de adquisición*, lo que supone que los contribuyentes deprecian sobre activos que son de su propiedad, salvo autorización expresa de la ley para depreciar activos que no son de su propiedad.

Esto último es lo que ocurre con los activos depreciables bajo el Decreto Legislativo 299, cuya norma autoriza por excepción, la depreciación tributaria de activos que no son de propiedad de la empresa. Nótese adicionalmente que el régimen del Decreto Legislativo 299 corresponde al denominado *contrato de arrendamiento financiero* que es un único contrato que incluye dentro de su mecánica contractual, la opción de compra por el arrendatario.

En los casos examinados por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no se trata de contratos de arrendamiento financiero sino de contratos de arrendamiento más un contrato preparatorio de opción, los que contablemente son tratados bajo los parámetros de la NIC 17 referida al arrendamiento financiero.

Si bien contablemente la sustancia económica tiene primacía sobre la forma jurídica, el hecho imponible es un hecho jurídico, y en el Impuesto a la Renta, los activos se deprecian sobre *el costo de adquisición*, lo que supone activos de propiedad del contribuyente, salvo que la ley autorice la depreciación de activos que no son de propiedad, caso del leasing y de las mejoras en bienes arrendados.

No se pueden derivar efectos jurídicos sobre la base del contenido económico de los contratos, los hechos económicos nunca pueden producir efectos jurídicos. El razonamiento del Tribunal Fiscal es muy peligroso, porque el contenido económico de los negocios en tanto no sea juridizado por la ley no puede generar consecuencias jurídicas.

Por esa razón, la conclusión debió ser que el tratamiento contable como arrendamiento financiero, no determina tributariamente que los activos sean depreciables, porque la norma tributaria presupone que los activos depreciables deben ser de propiedad de la empresa, los activos se deprecian sobre la base de su costo de adquisición.

11. Conclusión

La planificación fiscal agresiva no se identifica con la elusión, las estructuras de planificación calificadas como agresivas son posibles debido a la falta de armonización de las normas tributarias en el mundo, lo que permite a las multinacionales organizar el pago de sus impuestos usando los vacíos o falta de coherencia entre las normas de distintos Estados.

El propósito de las normas de los distintos Estados se cumple en la letra y su finalidad, sin embargo la reducción de tasas a extremos de escándalo conduce a comportamiento inmorales en el sentido que no se contribuye a las arcas del Estado en proporción a los negocios y las utilidades reales generados en los territorios de cada Estado. No es un tema de violación encubierta de la finalidad de las normas tributarias, sino de la violación del deber moral de contribuir en forma razonable al Estado.

A esta situación se añade que la norma de precios de transferencia debe tener, conforme a las Guías de Precios de Transferencia reformuladas en el plan BEPS, finalidad de recalificación de las transacciones cuando la forma y sustancia difieren y cuando el acuerdo comercial es irracional. Aquí el estándar de recalificación radica en la divergencia entre forma y sustancia o en la racionalidad comercial, lo que generaría una discrecionalidad difícil de conciliar con la seguridad jurídica, de modo que, nuestra opinión es que debería aplicarse esta facultad en concordancia con la norma antielusiva.

La Norma XVI contiene dos normas, una referida a la calificación económica de los hechos que es un principio general del derecho, del cual pueden derivarse consecuencias jurídicas favorables o desfavorables para

Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario
Aggressive Tax Planning, the new paradigm of the transfer pricing rule and the avoidance in the Tax Code

el contribuyente, se trata de atribuir efectos jurídicos propios a los verdaderos supuestos de hecho realizados por el contribuyente; si acaso se le conceptualizara como una norma antielusiva, debería aplicarse a los negocios jurídicos anómalos, en los cuales a través de la caracterización de los negocios jurídicos simulados, en fraude de ley o negocios indirectos, se aprecia que la consistencia económica y jurídica de tales negocios no corresponde a la forma jurídica utilizada.

La otra norma es antielusiva, se ha adoptado la fórmula española para combatir las prácticas elusivas a través de conceptos del lenguaje común, las formas jurídicas artificiosas o impropias que solo produzcan ahorros fiscales (sustancia económica y/o *business purpose*) y que sus efectos jurídicos sean los que corresponden a los negocios propios o usuales, a fin de evitar el sustento y prueba de los negocios jurídicos anómalos en sus diversas modalidades, que en su aplicación práctica, resulta ser bastante compleja. La jurisprudencia nos permitirá apreciar si la artificiosidad o impropiedad se desarrolla a través de la doctrina civil de los negocios anómalos o si el estándar de recalificación se

realiza en base a las doctrina anglosajonas de la sustancia económica y el business purpose.

La única conclusión cierta es que la calificación económica del hecho imponible no debería interpretarse conforme a la vieja doctrina de la consideración económica (*intentio facti vs intentio juris*), porque ello resultaría violatorio de la reserva de ley, por cuanto el hecho imponible es un hecho jurídico, no puede derivarse consecuencias jurídicas de la sustancia económica de los negocios jurídicos.

12. Referencias bibliográficas

Bullen, Andreas. 2010. *Arm's Length Transaction Structures. Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*. IBFD.

González García, Eusebio. 2000. *La Interpretación de las Normas Tributarias*. Pamplona: Aranzadi.

Shoueri, Luis Eduardo. 2015. Arm's Length Beyond the Guidelines of the OECD. *Bulletin of International Taxation* 12, vol. 69 (noviembre).

Simon Acosta, Eugenio. 1998. El Fraude de Ley en proceso de revisión. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 34 (junio): 38-52. 