

**La norma XVI y los límites del planeamiento tributario en el Perú
2017 - 2018
Ensayo**

José A. Paredes Soldevilla*

jparedess@usmp.pe

Cristian A. Yong Castañeda*

cyongc@usmp.pe

RESUMEN

Se va a determinar los límites del planeamiento tributario en concordancia con la norma XVI del título preliminar del Código Tributario. Hay un propósito exploratorio y se ha utilizado el enfoque cualitativo. La estrategia cualitativa es de casos de estudio múltiple porque la investigación analiza las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, ya que no existen bases de datos de las empresas que aplican el planeamiento tributario y el contexto en que se desarrollan. La interpretación de la norma, los principios de reserva de ley y el de legalidad no permiten abordar más allá de lo que encierra el texto jurídico, teniendo una participación preponderante aspectos inherentes a las personas, quienes son artífices y propietarios de su moral, actitud, posición y su forma de pensar. En tanto la elusión es una conducta prohibida y que el abuso de derecho le permite a la Administración Tributaria establecer el límite al ejercicio anormal o irregular de un derecho subjetivo por parte del contribuyente. Se concluye que los límites al planeamiento tributario son la interpretación de la norma, el principio de reserva de ley y el principio de legalidad, en concordancia con la seguridad jurídica que garantice la recaudación de los impuestos, en un contexto de capacidad contributiva, que permitan atender el gasto público y el desarrollo de nuestro país.

Palabras Claves: Planeamiento tributario, economía de opción, elusión, evasión y simulación

ABSTRACT

Determine the tax planning limits according to the norm xvi of the preliminary title of the Tributary Code. The investigation has an exploratory purpose and it has used qualitative approach. The qualitative strategy is of multiple study cases because the investigation analyze the issued resolutions by the Tax Court, as the data inexistence of the business that enforce the tax planning and the context in which this are developed.

The norm interpretation, the principles of reserve of law and the one of legality does not allow approach further of what is limited by the legal text, owning a preponderant participation the facts inherent to people, who are architects and owners of its moral, as its attitude, its position and its way of thinking. While elusion is a prohibited behavior and that the abuse of entitlement allows to the Tax Administration establish the limit to eh abnormal or irregular exercise of a subjective right by the contributor. Its concluded than limits to tax planning are the norm interpretation, the reserve of law principle and legality principle, according with legal security that guarantee the tax income, in a

-
- Catedráticos USMP

contributive capacity context that allows to attend the public expenditure and the development of our country.

Keywords

Tax planning, option economy, elusion, evasion and simulation.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, la competitividad y productividad empresarial en los mercados y el incremento de su dinamicidad, a causa del desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación, han contribuido a la creación de una heterogeneidad de diversos regímenes tributarios y la complejidad de las disposiciones que la regulan. La aplicación del planeamiento tributario como instrumento de gestión para las empresas se ha generalizado, lo que amerita por necesidad la contratación de diversas consultoras y especialistas en el tema, quienes canalizan sus conocimientos y experiencias hacia sus directivos con el objetivo de que tomen las mejores decisiones gerenciales con efectos tributarios relacionadas con sus actividades de operación, de financiamiento y de inversión. Decisiones del presente con consecuencias en el futuro a corto, mediano y largo plazo.

Si bien el sector empresarial busca reducir o eliminar la carga tributaria a través del planeamiento tributario, este se orienta en la deducción adecuada de los gastos, aplicar las herramientas legales admitidas por ley que no implique fraude a la ley o la simulación, disminuir los gastos y eliminar la exposición al riesgo por la aplicación de normas tributarias procurando optimizar las utilidades de la empresa, haciéndola más competitiva en el mercado convirtiéndose en una ventaja comparativa en el sector en el cual forma parte.

Ventaja comparativa que comprende el rigor en el análisis de las normas tributarias, la identificación de los escenarios posibles en los que pudiera ubicarse la empresa en el futuro ante el impacto de las normas tributarias, aplicar las mejores técnicas para diagnosticar la situación financiera y económica de la empresa y realizar el análisis de costo beneficio, eligiendo la alternativa más eficiente.

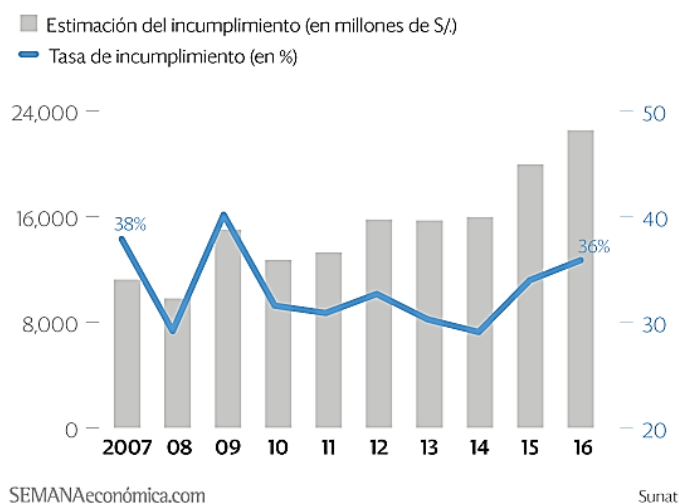
La elusión tributaria como instrumento del planeamiento tributario ha sido considerada como la utilización de medios lícitos para reducir la carga tributaria, repercutiendo considerablemente en la recaudación fiscal en nuestro país conjuntamente con la evasión tributaria. Sin embargo, el Tribunal Fiscal como instancia administrativa en materia tributaria y aduanera en el marco de sus atribuciones, antes de contar con una norma antielusiva, ya se pronunciaba sobre fraude a la ley mediante sus resoluciones a partir de 1964.

Según la información obtenida de las publicaciones de la prensa escrita y digital, contribuye a evidenciar la problemática:

Nuestra recaudación tributaria es pequeña en comparación a otros países de la región. El promedio de la presión tributaria en los últimos 18 años es de 14.7% del PBI. El promedio de Latinoamérica es 23% y el de la OCDE es de 34% y que alrededor del 80% del presupuesto público es producto de la recaudación tributaria. ¿Por qué recaudamos menos en relación a nuestro PBI que otros países? Una de las respuestas sugiere que por los altos índices de elusión y evasión tributaria. Un primer punto a tener en cuenta es la distinción entre ambos conceptos. Para la SUNAT, la evasión hace referencia a la eliminación parcial o total que hace el contribuyente sobre los impuestos que tiene que pagar. Es ilegal y denominada “defraudación tributaria” según la ley penal tributaria. Por otro

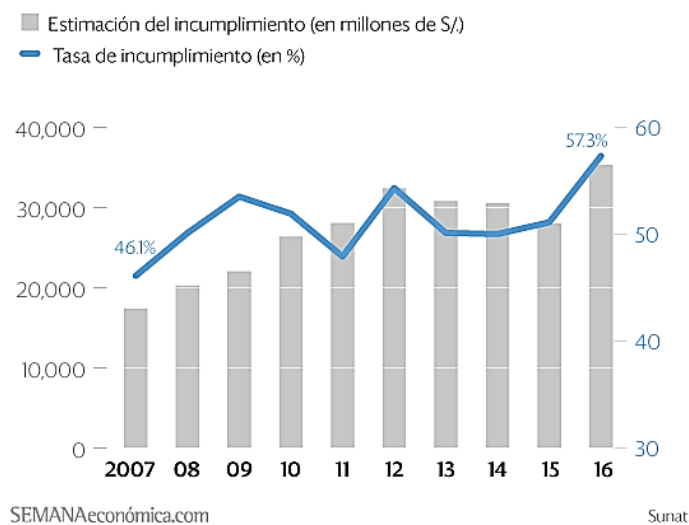
lado, la elusión tributaria está relacionada con acciones permitidas por la ley que hace el contribuyente para evitar el pago de impuestos. Los que eluden impuestos aprovechan vacíos en las leyes o estrategias no sancionables. Ambas conductas disminuyen los potenciales ingresos tributarios del gobierno y, que, para asegurar la sostenibilidad del gasto es importante optimizar la recaudación de impuestos.

Estimación del incumplimiento del IGV



Otro punto es que estos problemas se presentan de manera distinta según industria e impuesto. Por ejemplo, la evasión tributaria del IGV es de alrededor del 36% de la recaudación potencial (alrededor de S/ 22,000 millones) y la evasión del impuesto a la renta (IR) es de alrededor del 57.3% de la recaudación potencial (alrededor de S/ 35,000 millones). (Shiguiyama: 02/07/2018).

Estimación del incumplimiento del Impuesto a la Renta



¿Qué explica la evasión y elusión tributaria?

Algunos de los factores que afectan la evasión tributaria son que los consumidores no exigen comprobantes de pago al realizar transacciones y dificultades para el cobro. Mientras que la elusión se puede explicar por ciertas exoneraciones establecidas por ley o por vacíos legales.

Frente a esta situación, la SUNAT ha lanzado diversas campañas para fomentar una cultura tributaria que mejore la exigencia del comprobante de pago, así como facilitar la cobranza y mejorar el control a través de medios electrónicos. Por el lado de la evasión, una acción fue emprendida cuando el Ministerio de Economía y Finanzas suscribió una convención internacional para reducir la elusión tributaria en empresas multinacionales. Para ello, se identificaron esquemas planificados utilizados para no pagar impuestos y así lograr que las firmas paguen los impuestos correspondientes al Perú.

Según el Grupo de Justicia Fiscal (GJF), el país perderá S/ 66,000 millones si los niveles de evasión tributaria se mantienen. El GJF indica en un estudio 9 medidas para reducir la evasión fiscal entre las que destaca la revisión integral de las facultades de acceso de la SUNAT al secreto bancario, ampliándolo y adecuándolo a parámetros establecidos por la fiscalidad internacional¹. “Epifanio Baca, economista del GJF, señaló que el contexto de baja presión tributaria se suma a un creciente endeudamiento público. Este año, el gasto público se incrementó en 10% mientras que para el 2019 se proyecta un aumento del 6.9%, recordó Baca. Sobre las devoluciones tributarias, el sector que más fue beneficiado fue el de la minería, de manera que entre el 2012 y 2017 sus beneficios por concepto de devolución pasaron de S/ 1,959 millones a S/ 6,144 millones. El momento más bajo de la presión tributaria fue en el 2017 donde llegó a caer por debajo del 13% del PBI. Cabe mencionar que Perú es el único país de la Alianza del Pacífico que no ha emprendido una reforma tributaria integral hasta la fecha”. (Baca E: 21 6/9/18).

Tras una rigurosa evaluación, la SUNAT ha sido admitida a integrar el Grupo de Expertos de Planeamiento Tributario Agresivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que promueve el intercambio de información sobre esquemas de planeamiento tributario. Así, el ente fiscal accederá al Directorio de Planeamiento Tributario Agresivo (ATP Directory), el que contiene más de 400 esquemas o modelos de elusión y evasión que buscan, entre otros, aprovechar las brechas en la arquitectura del sistema fiscal internacional para trasladar artificialmente las ganancias a lugares de poca o ninguna actividad económica o impuestos. Este directorio, además, brinda conocimiento de las más recientes tendencias en planificación fiscal agresiva y ayuda a comprender las nuevas modalidades de elusión y evasión en el mundo, las cuales podrían desarrollarse también en el Perú. “Nuestro país refuerza su capacidad de detección y control del incumplimiento fiscal, al permitir a la Sunat potenciar su capacidad de identificación del riesgo para adaptar estrategias y combatir las nuevas modalidades relacionadas con la erosión de la base imponible”². (De la Cruz: 11/10/18)

¹ GFJ, conformado por las organizaciones CooperAcción, Propuesta Ciudadana y OXFAM07/09/2018<https://peru21.pe/economia/evasion-tributaria-ocasionar-perdidas-s-66-000-millones-2018-426285>.

² De la Cruz, Palmer. El Peruano 11/10/18. *Mejoran lucha contra la evasión*. Intendente SUNAT. <https://elperuano.pe/noticia-mejoraran-lucha-contra-evasion-71840.aspx>

Por otro lado el incumplimiento de las obligaciones tributarias por evasión y elusión le cuesta al Estado unos S/ 56,000 millones, estimó el gerente de Estrategia de SUNAT, Miguel Ángel Gavidia. Al cierre del 2018, la SUNAT señaló que la recaudación tributaria sumará S/ 104,000 millones. Sin embargo, sin los gastos tributarios e incumplimientos tributarios, la recaudación tiene el potencial de llegar a S/176,000 millones al cierre del año, "Ya hemos emitido algunas normas para combatir la elusión tributaria y aspectos de la evasión tributaria, pero ello no implica que la SUNAT salga con un garrote para que todos los contribuyentes cumplan por los S/ 56,000 millones" (Gavidia: 16/11/18).

De esta manera, el ente debería recaudar cerca de S/ 17 millones en los últimos dos meses del año, lo que representa alrededor del 20% de los ingresos tributarios registrados a octubre. Entre enero y octubre, la recaudación alcanzó los S/ 87,076 millones. De otro lado, recordó que las exoneraciones tributarias le cuestan al Estado S/ 17,000 millones.³

La SUNAT informó que a la fecha se ha detectado una evasión tributaria del IGV vía facturas falsas, por un monto valorizado en S/ 4,400 millones, por lo cual el ente recaudador ya ha formulado 64 denuncias ante el Ministerio Público entre el 2017 y 2018 (20 de estos casos corresponden a empresas del sector construcción). Palmer De La Cruz, Intendente Nacional de Estrategias y Riesgos de la SUNAT, explicó que las empresas simulan el pago de más servicios, con el objetivo de contar con un mayor crédito fiscal y así reducir el pago del IGV. "Estas empresas usan facturas no reales, clonándolas. O también constituyen otras empresas para emitir estas facturas (ficticias) y así reducir el pago del IGV", señaló. Los principales sectores donde se reportan este tipo de Operaciones No Reales (ONR) son servicios, comercio, manufactura y construcción (ver cuadro)⁴.

OPERACIONES NO REALES IDENTIFICADAS (2018)

³ Gavidia, Miguel Ángel. Gerente de estrategia, SUNAT. El Comercio 16/11/2018: *SUNAT: Evasión y elusión tributaria le cuestan S/ 56,000 millones al Estado*. Recuperado el 11 de noviembre de 2018, <https://elcomercio.pe/economia/peru/sunat-evasion-elusion-tributaria-le-cuestan-s-56-000-millones-noticia-578245>

⁴ De la Cruz, Palmer. Gestión. 21/11/2018 Sunat detecta evasión del IGV por S/ 4,400 millones vía facturas falsas. Recuperado el 21 de noviembre de 2018, <https://gestion.pe/economia/sunat-detecta-evasion-igv-s-4-400-millones-via-facturas-falsas-250565>

Casos ONR identificados



	N° RUC	Tributo S/
Lima	67,390	2,856 MM
Provincias	44,032	1,544 MM
<hr/>		
Servicios	24,444	1,232 MM
Comercio	38,949	893 MM
Manufactura	14,082	669 MM
Construcción	8,242	533 MM
Otros	25,705	1,073 MM
<hr/>		
Total Estimado	111,422	4,400 MM



Fuente: SUNAT

La pena máxima para estos delitos es de hasta 12 años de cárcel, indicó la SUNAT. “Buscaremos también mejorar la normativa. Para reducir la evasión de S/ 4,400 millones de IGV dejados de pagar año a año, solo en esta modalidad”, subrayó De La Cruz. En total, la evasión del IGV está calculada en S/ 23,306 millones al año.

Conforme a lo expuesto, el objetivo de la investigación se centra en determinar los límites del planeamiento tributario en concordancia con la norma XVI del título preliminar del Código Tributario. Es así que la presencia de normas en el título preliminar vinculadas al tema de investigación data desde el año de 1996 con el Decreto Legislativo N° 816, que guardaba estrecha relación jurídica con la norma VIII que fue modificada mediante la Ley N° 26663, incorporadas posteriormente a la norma XVI calificación, elusión de normas tributarias y simulación, orientada a combatir el fraude a la ley en materia tributaria.

La importancia que reviste el pronunciamiento del Tribunal Fiscal a la observancia del cuerpo normativo señalado en el párrafo anterior, comienza a desconocer lo establecido en el Decreto Legislativo N° 295 Código Civil, en tanto que la simulación es lícita, siempre y cuando no perjudique a terceros.

La norma XVI, se orienta a la calificación de los hechos en que se pueda presentar una simulación relativa y otra absoluta. La primera presentándose otra operación tras de una forma jurídica y la segunda mediante la usencia plena de una operación. La contravención de la cláusula antielusiva general que la integra conlleva a evitar de forma parcial o total la realización del hecho imponible, buscando obtener la reducción de la base imponible o de créditos a favor, etc.

Por otro lado, la norma VIII admite todo tipo de interpretación jurídica para la aplicación de las normas tributarias, limitando la creación de tributos por vía de interpretación, tampoco se pueden establecer sanciones, conceder exoneraciones, ni extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos contrarios a lo dispuesto por ley.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 8 de la ley N° 30230 de 11 de julio de 2014, se establece la suspensión de la facultad de Sunat para aplicar la cláusula general antielusiva establecida en los párrafos 2, 3 y 4 de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario a las operaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia

del Decreto Legislativo N° 1121, antes del 19.07.2012. La norma indica expresamente que tal suspensión no se aplica a la calificación económica del hecho imponible establecida en los párrafos 1 y 5 de dicha norma XVI.

Cabe señalar que el artículo 62-C del Decreto Legislativo N°1422 de 12 de setiembre de 2018, establece que la aplicación de sus párrafos segundo al quinto de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario se efectúa en un procedimiento de fiscalización definitiva y siempre que el órgano de la Sunat que lleva a cabo dicho procedimiento cuente previamente con opinión favorable de un comité revisor.

La aplicación del planeamiento tributario, dentro de un contexto internacional, está en consonancia con el plan Beps⁵ de la OCDE⁶ y su adecuación con las normas peruanas, respecto a las recomendaciones que se deben implementar sobre los estándares para el Sistema Tributario Internacional. Esto significa, en opinión de los expertos en derecho y contabilidad, que la problemática es de carácter ético sobre si es lícito e ilícito en concordancia con la elusión o evasión tributaria.

Planeamiento tributario

La investigación tiene un propósito exploratorio y ha utilizado el enfoque cualitativo. La estrategia cualitativa es de casos de estudio múltiple porque la investigación analiza las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, ya que no existen bases de datos de las empresas que aplican el planeamiento tributario y el contexto en que se desarrollan.

En tanto, “la legislación que trata del planeamiento tributario tiene por objeto las conductas (actos o negocios jurídicos) realizadas con la finalidad de disimular la ocurrencia del hecho generador del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria” (Caliendo, 2018, p.318).

Dado un sistema tributario complejo, “en el planeamiento tributario las personas o empresas optan por aquella alternativa donde la actividad económica que van a desarrollar soporta menos carga tributaria” (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2016, p.107).

Dentro de las modalidades del planeamiento tributario tenemos:

⁵ BEPS, hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema. (OCDE). Recuperado en 11 de noviembre de 2018, de <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.

⁶ OCDE, fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 36 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

La OCDE, ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Trabajamos para entender que es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. Medimos la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analizamos y comparamos datos para realizar pronósticos de tendencias. Fijamos estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas. Recuperado 11 de noviembre de 2018, de <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>.

Economía de opción (lícita)

La denominada economía de opción consiste en el ahorro fiscal que persiguen los contribuyentes a partir de la búsqueda planificada de los espacios libres de tributación que se ofrecen en el sistema jurídico. Es, por tanto, la elección de los sujetos por economizar en el pago de tributos, pero de forma lícita; pues se encuentra respaldada por las normas jurídicas que permiten realizar las actividades de una u otra manera, con mayor o menor costo tributario respectivamente y sin que ello signifique transgredirlas (Sevillano, 2016, p.136).

Elusión tributaria (no es lícita ni ilícita)

En la elusión tributaria están todas aquellas conductas de los sujetos que consisten en negocios anómalos para el Derecho; es decir, que nos encontramos ante actividades donde se manipulan normas legales o documentos con la exclusiva finalidad de eliminar o reducir la carga tributaria (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2016, p.107).

La denominada elusión tributaria se describe como aquella conducta del contribuyente que tiene como destino la creación de negocios jurídicos con apariencia de lícitos, buscando evitar la obligación tributaria con violación indirecta de la ley, esquivando su campo material de incidencia; es decir, evitando caer dentro de las operaciones gravadas por ella (Sevillano, 2016, p.139).

Evasión tributaria (ilícita)

Conductas delictivas. “En la evasión tributaria nos encontramos ante conductas que constituyen un incumplimiento directo de la ley tributaria” (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2016, p.107). “Para que se produzca la evasión tributaria, los contribuyentes recurren al uso de medios ilícitos y proscritos por el ordenamiento jurídico con tal de conseguir su propósito de escapar al cumplimiento de las obligaciones tributarias” (Sevillano, 2016, p.138).

En relación al abuso del derecho, es la figura por la cual, se ejerce un derecho fuera de la finalidad para la que fue concebido, atropellando un interés legítimo, aún no protegido jurídicamente. Cuando el titular de un derecho lo ejercita con el fin de dañar a otro, no necesariamente con el fin de beneficiarse. El nombre de la figura está mal dado, ya que el derecho no abusa, sino el abuso se configura por su ejercicio excesivo y malicioso. La norma está hecha para regular la conducta humana; pero existen otros preceptos reguladores: la buena fe, la moral y la equidad. Lo que se configura es un actuar conforme a un precepto escrito, pero ajeno a sus fundamentos integradores (Chanamé, 2004, p.57).

Con respecto a nuestra carta magna de 1993, dispone:

El artículo 74° de la Constitución señala que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley, o por decreto legislativo previa delegación de facultades. Las exoneraciones tributarias requieren, igualmente, ser declaradas por ley, o por decreto legislativo previa delegación de facultades. El propio texto constitucional señala que en el caso específico de los aranceles y tasas su regulación se efectúa por decreto supremo. Cabe advertir que la Constitución establece determinadas condiciones en materia tributaria, a saber:

- Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria (art. 74°).
- La ley de Presupuesto no puede contener materia tributaria (art. 74°).

- Las leyes tributarias de periodicidad anual rigen a partir del 1 de enero del año siguiente a su promulgación (art. 74°).
- Las leyes de tratamiento tributario que tienen carácter selectivo y temporal para una determinada zona del país deben ser aprobadas con el voto favorable de los dos tercios de los miembros del Congreso (art. 79°).
- Los tratados ordinarios que crean, modifican o suprimen tributos deben ser aprobados por el Congreso (art. 56°).
- Las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren de un informe previo elaborado por el Ministerio de Economía y Finanzas (art. 79°).

Cabe indicar que por mandato expreso del artículo 79° de la Constitución, el Congreso se encuentra impedido de aprobar tributos con fines predeterminados salvo que exista una solicitud del Órgano Ejecutivo. Resaltando que los impuestos deben ser establecidos con criterios técnicos y como parte de la política económica del país.

POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria y el ejercicio de las facultades de creación, modificación y abrogación de tributos se ejerce de la siguiente manera:

- a. Potestad tributaria originaria, tiene su fuente y su fuerza en ser una facultad para crear, modificar y extinguir tributos sin necesidad de trámite previo o autorización (Poder Legislativo - Leyes).
- b. Potestad tributaria derivada, es aquella que necesita de trámite previo o autorización y se genera como consecuencia de una delegación de competencias. (Poder Ejecutivo - Decretos Legislativos).

La potestad tributaria derivada, al amparo de lo previsto en el artículo 74° de la Constitución. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley.

Principios reguladores de la potestad tributaria

Aluden a disposiciones axiomáticas, al conjunto de directivas, elevadas a nivel constitucional, que informan las atribuciones estatales en materia de imposición de tributos a los contribuyentes.

Dichos principios se encuentran consignados en el artículo 74° de la Constitución, y son los siguientes:

a. Principio de legalidad

Regla de Derecho Constitucional Tributario que establece que los tributos se crean, modifican o derogan exclusiva y únicamente por ley o por decreto legislativo (en caso de existencia de delegación de facultades), exigiendo que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la ley.

b. Principio de reserva de ley

Regla derivada del principio de legalidad, que señala que sólo por ley o por decreto legislativo se puede establecer la regulación básica de la relación tributaria. El ámbito de la reserva de ley implica considerar los siguientes aspectos:

- Tipificación de las infracciones.
- Establecimiento de las sanciones.
- Definición del hecho imponible.
- Determinación del sujeto contribuyente.
- Fijación de la base imponible.
- Establecimiento de las exoneraciones y reducciones tributarias.

c. Principio de igualdad tributaria

Regla derivada del inciso 2 del artículo 2° de la Constitución, que consiste en la obligación de dar un tratamiento igual a los sujetos contribuyentes, o atención desigual a los que ostenten semejanza, en función a la capacidad contributiva del contribuyente. En ese sentido, se establece cinco criterios:⁷

- Los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir trato semejante.
- La igualdad tributaria no impide que el Estado clasifique a los contribuyentes en categorías diferenciales en atención a razones de carácter económico.
- No toda desigualdad de trato significa necesariamente discriminación, sino únicamente aquella que no se encuentra razonablemente justificada.
- El monto del tributo debe ser proporcional a la capacidad económica de quien lo paga. Dicha proporcionalidad no se encuentra sujeta al volumen poblacional, sino a la riqueza gravada. De allí que la igualdad se complementa con la progresividad.
- Debe respetarse la uniformidad del tributo, lo que no impide que haya contribuyentes de diferentes categorías. Es decir, los contribuyentes de cada categoría deben soportar y asumir igual gravamen.

Esta regla es un caso de igualdad de trato en la ley.

Mediante este criterio de isonomía se alude de manera concreta a la capacidad contributiva.

La igualdad tributaria significa la equiparidad en condiciones semejantes de capacidad contributiva. Ello implica la no exención por privilegios personales de clase, linaje, casta, etc.

d. Principio de respeto de los derechos fundamentales de la persona

Regla derivada del artículo 1° de la Constitución, cuyo objetivo es robustecer el criterio de defensa de la persona y el respeto de su dignidad humana.

Otro autor señala⁸ que este principio permite preservar derechos fundamentales como:

- Derecho a la intimidad personal y familiar.

⁷ BIDART, Germán, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo I-B. Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2001. Buenos Aires, 2001.

⁸ OCHOA CARDICH, César. *Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo*. En: Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general. Ley 27444. Lima: ARA, 2003, p. 53.

- Derecho a la inviolabilidad del domicilio.
- Derecho a la presunción de inocencia.
- Derecho a la no discriminación por razón de sexo, raza, religión, etc.

e. Principio de no confiscatoriedad

Regla que garantiza la vigencia del derecho de propiedad contemplado en el inciso 16 del artículo 2° de la Constitución.

La confiscación proviene de disposiciones penales o tributarias; en este último caso, implica el acto de privación de la propiedad de una persona para aplicarla en favor del fisco. La confiscación consiste en quitar la propiedad de un bien a un contribuyente sin pagarle su precio. Ello en razón de ser una medida punitiva.

Ahora bien, en virtud de este principio el Estado se encuentra impedido a través de la imposición fiscal de confiscar o arrebatar los bienes de los contribuyentes, puesto que el derecho de éstos a la propiedad privada es un bien jurídico tutelado constitucionalmente y cuyo valor deviene en superior a la mera generación de rentas para afrontar los gastos públicos. La doctrina establece que existe un acto de confiscación cuando el impuesto directo absorbe una parte sustancial de la renta o del capital del sujeto contribuyente.

La jurisprudencia argentina ha cumplido con señalar los límites entre la simple imposición fiscal y la confiscación, estableciendo un tope del 33%, por encima del cual el gravamen que afecta la renta o capital se convierte en confiscatorio. En suma, la no confiscatoriedad significa que el impuesto pagado sobre un bien no puede equivaler a todo el precio del bien o a una parte apreciable de su valor.

LA TRANSGRESIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

La parte *in fine* del artículo 74° de la Constitución establece que no surten efecto las normas dictadas con transgresión de los límites de la potestad tributaria del Estado. Debe entenderse que, en aplicación del principio de presunción de validez de los actos jurídicos públicos, una norma violatoria de la Constitución mantiene su vigor en tanto no se haya declarado su inconstitucionalidad.

Dicha declaración de inconstitucionalidad por la vía de la acción de inconstitucionalidad, la acción popular, etc., tiene únicamente efectos *ex nunc*, es decir, sólo opera para el futuro.

El artículo 74° es, de un lado, redundante, por el hecho notorio de que es inadmisibles aceptar la existencia de una norma violatoria de la Constitución; y, del otro, relativamente inexacto, pues la infracción sólo puede declararse previo proceso judicial.

Vigencia de las leyes tributarias de periodicidad anual

El artículo 74° de la Constitución establece que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del 1 de enero del año siguiente a su promulgación. Con ellas se hace referencia a hechos imponderables no instantáneos, sino vinculados a un ejercicio fiscal considerando que la base constitucional preserva el principio de seguridad jurídica, que supone el conocimiento antelado de las reglas fiscales que condicionan el ejercicio de una actividad económica dentro del mercado.

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado:

RTF N° 7474-2-2009 (Fecha: 03.08.2009)

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.

RTF N° 8088-2-2009 (Fecha: 18.08.2009)

Cuando se celebre un contrato denominado “Contrato de Promesa de Venta de Vehículo Usado” pero se establezca la obligación de realizar el pago del precio convenido, el que se cancela al momento de la suscripción del contrato, sin establecer un plazo para el ejercicio de la opción de compra o que se haya otorgado a la misma, ni un pacto de reserva de propiedad, se debe interpretar que el contrato celebrado no es uno de promesa de venta, sino uno de compraventa.

RTF N° 4100-4-2007 (Fecha: 09.05.2007)

La SUNAT no puede desconocer el crédito fiscal en base a la finalidad de la operación, aplicando el supuesto de fraude a la ley, el mismo que no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos impositivos, recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. El fraude a la ley supone la existencia de una operación real, cuya finalidad es el empleo de una norma menos gravosa a fin de eludir la aplicación de una norma que reviste una consecuencia tributaria más gravosa para el contribuyente.

RTF N° 4100-4-2007 (Fecha: 09.05.2007)

La norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permitiría verificar que se hayan producido los dos supuestos del sustrato económico de una compra real: (i) la entrega física del bien del proveedor directo (emisor del comprobante de pago) hacia el cliente y, (ii) el pago efectivo del precio por parte de este último a aquel.

RTF N° 4773-4-2006 (Fecha: 01 .09.2006)

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.

RTF N° 4773-4-2006 (Fecha: 01 .09.2006)

El supuesto defraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de calificación económica de los hechos, recogido de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

RTF N° 7448-2-2003 (Fecha: 22.12.2003)

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no contiene un método de interpretación económica sino un criterio de apreciación del hecho imponible que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes. Procede la aplicación conjunta de la referida Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y del artículo 44° de la LIGV, ya que si al amparo de la primera se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante, estaremos ante un supuesto regulado por dicho artículo 44°.

La interpretación de la norma, los principios de reserva de ley y el de legalidad no permiten abordar más allá de lo que encierra el texto jurídico, teniendo una participación preponderante aspectos inherentes a las personas, como su actitud, su posición, su forma de pensar, quienes son artífices y propietarios de su moral.

El abuso de derecho por parte de la Administración Tributaria permite establecer el límite al ejercicio anormal o irregular de un derecho subjetivo por parte del contribuyente, presentándose como una conducta aparentemente legítima pero sustancialmente ilícita.

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. Por ello, la elusión tributaria es de origen constitucional y de valores de la Constitución, que al respecto la Norma XVI no establece una definición de elusión, sino condiciones y requisitos que se tiene que analizar en cada caso en concreto. La elusión es una conducta prohibida por el ordenamiento jurídico que distorsiona la realidad económica y conlleva a la evasión tributaria.

La seguridad jurídica contribuye a reducir la carga tributaria que soporta el contribuyente y, por el lado de la Administración Tributaria busca los límites al planeamiento que realiza el contribuyente. Planeamiento tributario cuya validez se materializa ante la ausencia de ilícitos, que tiene que superar la prueba de los motivos o la causa del incumplimiento de la obligación tributaria.

REFERENCIAS

BIDART, G. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo I-B. Nueva edición ampliada y actualizada a 1999-2001. Buenos Aires, 2001.

Caliendo, P. (2017) 1ra. edición *Derecho tributario y análisis económico del Derecho*. Planeamiento tributario y tributación de la libertad económica. Editora y Librería Jurídica Crijley EIRL.

Chanamé R. (2014). *Diccionario Jurídico*. Lima, Perú. Grupo Editorial Lex & Iuris 9na edición.

- Dancuart A. (2018, julio). Elusión y evasión tributaria en Perú. Recuperado el 11 de noviembre de 2018, <http://www.puntoycoma.pe/economia/elusion-y-evasion-tributaria-en-peru/>
- De La Cruz, P. (11/10/18). Diario El Peruano *Mejoran lucha contra la evasión*. Intendente SUNAT. <https://elperuano.pe/noticia-mejoraran-lucha-contra-evasion-71840.aspx>
- De La Cruz, P. (2018, noviembre). <https://gestion.pe/economia/sunat-detecta-evasion-igv-s-4-400-millones-via-facturas-falsas-250565>
- García V. (1998). Análisis sistemático de la Constitución peruana de 1993. Lima, Perú: Universidad de Lima. Fondo de Desarrollo Editorial. <http://www.ulima.edu.pe/node/2862>.
- Shiguiyama V. (02/07/2018) *Elusión y evasión tributaria en Perú*. En Diario Gestión.
- Gavidia, M. (16/11/18) SUNAT *Evasión y elusión tributaria*. En Diario El Comercio.
- Gómez, D. (2018, setiembre). Evasión tributaria podría ocasionar pérdidas de S/ 66,000 millones en 2018. En la Alianza del Pacífico, solo el Perú no emprendió una reforma tributaria integral. Recuperado el 11 de noviembre de 2018, <https://peru21.pe/economia/evasion-tributaria-ocasionar-perdidas-s-66-000-millones-2018-426285>.
- Ochoa, C. *Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo*. En: Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general. Ley 27444. Lima: ARA, 2003, p. 53.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE. Recuperado en 11 de noviembre de 2018, de <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.
- Perú 21 (6/9/18.) *Evasión tributaria podría ocasionar pérdidas de S/ 66,000 millones en 2018*. Recuperado el 11 de noviembre de 2018, <https://peru21.pe/economia/evasion-tributaria-ocasionar-perdidas-s-66-000-millones-2018-426285>
- Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo (2016). Código Tributario. Doctrina y Comentarios (4ta edición). Lima, Perú: Pacifico Editores S.A.C.
- Redacción EC (2018, noviembre). SUNAT: Evasión y elusión tributaria le cuestan S/ 56,000 millones al Estado. Recuperado el 11 de noviembre de 2018, <https://elcomercio.pe/economia/peru/sunat-evasion-elusion-tributaria-le-cuestan-s-56-000-millones-noticia-578245>
- Ruiz de Castilla, F (2017). Derecho Tributario. Temas Básicos. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP. https://www.fondoeditorial.pucp.edu.pe/coleccion-lo-esencial-del-derecho/494-derecho-tributario-temas-basicos.html#.XRt2_z9Kjcs
- Sevillano, S (2016). Lecciones de Derecho tributario. Principios generales y Código tributario (1ra edición). Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP. <http://departamento.pucp.edu.pe/derecho/publicacion/lecciones-de-derecho-tributario-principios-generales-y-codigo-tributario/>
- Shiguiyama V. (02/07/2018) *Elusión y evasión tributaria en Perú*. En Diario Gestión.