

LA CARGA FISCAL EN LAS DECISIONES EMPRESARIALES Y LOS MECANISMOS PARA REDUCIR SU IMPACTO: A PROPÓSITO DE LA VIGENCIA DE LA NORMA ANTIELUSIVA GENERAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

Fernando Miranda Taboada

Alumno del Sexto año de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

SUMARIO: *I.- Introducción. II.- La decisión empresarial y el papel de los administradores. III.- La carga fiscal en las decisiones de empresariales. IV.- Mecanismos para reducir la carga fiscal: economía de opción, defraudación fiscal y elusión tributaria. IV.1. Economía de opción y planificación fiscal. IV.2. Defraudación tributaria y evasión tributaria. IV.3. Elusión tributaria. V.- Algunas técnicas antielusivas en el derecho comparado. V.1. Alemania. El abuso de posibilidades jurídicas de configuración. V.2. Estados Unidos. La doctrina del business purpose test. V.3. España. La doctrina del abuso de posibilidades de configuración y la prueba de propósito de negocio. VI.- La norma XVI del título preliminar del código tributario. VI.1. Autonomía privada, negocio jurídico y operación económica. El orden público como límite a la elusión tributaria. VII.- Conclusiones.*

RESUMEN

Los impuestos representan un coste para la economía de los particulares, razón por la cual los contribuyentes reaccionan negativamente no queriendo cumplir con el pago de sus tributos, generándose efectos negativos en la distribución de la renta o riqueza. La forma de reducir los impuestos pueden adquirir distintas formas o mecanismos, entre los cuales se encuentran la economía de opción, el planeamiento tributario, la defraudación tributaria y la elusión fiscal.

La elusión tributaria es un fenómeno social que se ha mantenido desde los inicios de la historia de la tributación. El Estado ha tratado de combatir las prácticas antielusivas mediante cláusulas antielusivas generales y específicas y algunas doctrinas, originarias de países del *common law*, pero la sofisticación y complejidad de las operaciones se han mantenido y, con ello, las estructuras elusivas.

Se propone la utilización de la categoría jurídica de «operación económica» y de «causa» entendida como función económico-individual para fundamentar la aplicación de una cláusula general cuando la operación económica tenga una causa ilícita por vulnerar el orden público.

PALABRAS CLAVES

Carga fiscal, elusión tributaria, operación económica, orden público y facultad de integración.

I.- INTRODUCCIÓN

El Estado peruano, al igual que cualquier otro estado, puede imponer obligaciones tributarias a cualquier sujeto, respecto a cualquier manifestación de riqueza y en cualquier momento y lugar, es decir, puede configurar hipótesis normativas cuyo único límite sea la razón humana; sin embargo, si éstos desean proveerse de recursos necesarios para solventar el gasto público a través

de los impuestos, deberán gravar solamente aquellas manifestaciones de riqueza que puedan ser exigidas en base al poder de imperio que ostentan¹.

Los impuestos, dado su carácter compulsivo, pueden tener una influencia notable sobre la conducta de los individuos y el funcionamiento de la economía. Y cuando los impuestos ejercen gran influencia en las decisiones empresariales (de inversión o financiamiento) es que pueden originarse los fenómenos denominados elusión y evasión.

Elusión y evasión, si bien no son tienen la misma intensidad de reproche social y jurídico, representan una misma idea: el no cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea porque se trató de evitar—de manera artificiosa o impropia—la realización del hecho imponible que da origen a la obligación tributaria (elusión), o porque habiendo realizado el hecho descrito hipotéticamente en la norma tributaria sin recurrir a actos artificios o impropios, el contribuyente utiliza medios o instrumentos para ocultar la obligación tributaria (evasión).

En este escenario, donde el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias se ve comprometido, los países más desarrollados han incorporado en sus respectivas legislaciones tributarias cláusulas antielusivas generales y específicas.

En el Perú, a través del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el día 18 de julio de 2012 en el diario oficial El Peruano, se modificaron e incorporaron di-

¹ El poder para crear, modificar o extinguir tributos y conceder exoneraciones ha sido regulado en el artículo 74 de la Constitución Política. Somos partidarios de la tesis que diferencia el poder tributario (mutación de normas tributarias generales y abstractas) cuya titularidad, en nuestro país, ha sido atribuida constitucionalmente a determinados órganos estatales (Congreso de la República, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales), y la potestad de imposición (conjunto de poderes y deberes de realizar determinados actos dirigidos a la exigencia de la prestación tributaria concreta) cuya titularidad le corresponde a la Administración Tributaria. Cf. MICHELI, Gian Antonio. "Premisas para una Teoría de la Potestad de Imposición". En: Revista de Ciencias Jurídicas N° 11. San José, Julio de 1968. P. 47-48 y ss; ATALIBA, Geraldo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987. P. 74-77; y, PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, José Luis. "Fundamentos de Derecho Tributario", 4ª edición. Edit. Edersa. Madrid, 2002. P. 31-35.

versos artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante, Código Tributario). La modificación de la Norma VIII y la incorporación de la Norma XVI del Título Preliminar de nuestro Código se han convertido el centro de mayor discusión de la última “reforma tributaria”, la cual se produjo en el marco de las facultades otorgadas por el Congreso de la República al Poder Ejecutivo a través de la Ley No. 29884.

La Norma XVI faculta a la SUNAT, por un lado, a tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios al momento de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible (verificación de subvención del hecho económico en la hipótesis de incidencia tributaria); y, por otro, le atribuye diversas facultades (exigir la deuda tributaria, disminuir el importe de saldos o créditos, eliminar ventajas tributarias, entre otras) en caso se detecten supuestos de elusión de normas tributarias.

El propósito del presente trabajo es analizar los aspectos más problemáticos de la Norma XVI, vinculados a la naturaleza, vigencia, aplicación e interpretación de la cláusula antielusiva general, y proponer soluciones meridianamente acordes con nuestro sistema tributario y los valores consagrados en la Constitución Política.

II.- LA DECISIÓN EMPRESARIAL Y EL PAPEL DE LOS ADMINISTRADORES

La empresa constituye un conjunto de capital y trabajo destinado a realizar actividades económicas para alcanzar determinados objetivos o fines. La dirección de la empresa está encargada a una o varias personas, quienes son conscientes que dirigir supone tomar decisiones todo el tiempo, previa evaluación de los riesgos y de la rentabilidad que se espera obtener.

Las decisiones de la empresa pueden ser *administrativas* (relativas a flujos de trabajo y de información, canales de distribución, entre otros), *operativas* (en función a la determinación de precios, planes comerciales, programas de productos, gastos de investigación y desarrollo, comercialización y operaciones) o *estratégicas* (responde básicamente a la pregunta ¿en qué clase de ne-

gocio está la empresa y en qué clase de negocios busca entrar?)², las cuales se pueden asumir sin necesidad de modelos sofisticados (decisiones simples) o requerir un mayor nivel de procesamiento de información y experiencia profesional (decisiones complejas).

Los elementos que influyen en la toma de decisiones empresariales pueden reducirse a dos: riesgo y rentabilidad. El administrador o gerente debe relacionar las oportunidades de la empresa y los recursos disponibles, pero debe comprender que la elección de la estrategia tiene un aspecto ético: así como las alternativas pueden ordenarse según el grado de riesgo que comportan, también pueden examinarse según los estándares de responsabilidad que el estratega haya elegido. El administrador puede considerar algunas alternativas más atractivas que otras teniendo en cuenta el bien público o el servicio a la sociedad³.

En la marcha del negocio, la empresa está sujeta o expuesta a riesgos que pueden materializarse (en pérdidas) y, como consecuencia, causarle perjuicios a nivel económico. Es por esta razón que las empresas dedican tiempo y recursos a la administración o gestión de riesgos, previa identificación y evaluación (en probables, posibles y remotos). Los riesgos⁴ —no sistémicos— pueden ser diversificados, cubiertos o transferidos a través instrumentos idóneos para tales fines. Este gerenciamiento de riesgos dependerá de la información con la que dispongan los administradores.

Sin embargo, los riesgos a que están expuestas las empresas están asociados con los rendimientos que éstas esperan obtener en el devenir del negocio. Es admitido que existe una relación directamente proporcional entre el riesgo y el

² ANSOFF, H. Igor. "La estrategia de la empresa". 3ª ed. Ediciones Orbis S.A. Barcelona, 1987. P. 34-35.

³ ANDREWS, Kenneth R. "El concepto de estrategia de la empresa". Traducción de Ramón Forn. Hyspamerica Ediciones Argentina S.A. Buenos Aires. P. 56

⁴ Cuando se estudian los riesgos relacionados con activos particulares se encuentran dos tipos de riesgo: sistemático y no sistemático. Esta distinción es crucial porque el riesgo sistemático afecta a casi todos los activos de la economía, por lo menos en alguna medida, mientras que el riesgo no sistemático afecta cuando mucho a un grupo de activos: ROSS, WESTERFIELD y JORDAN. Fundamentos de finanzas corporativas. Editorial Mc Graw Hill. 9ª ed. P. 401

rendimiento esperado de las inversiones (a mayor riesgo, mayor rentabilidad y a menor riesgo, menor rentabilidad). Y por estas razones, las expectativas de flujos futuros están función de los niveles de percepción de riesgo: aversión al riesgo, neutralidad hacia el riesgo y preferencia al riesgo⁵.

En síntesis, en las finanzas corporativas el riesgo es una combinación de peligro (contingencia) y oportunidad (retorno esperado)⁶.

En materia tributaria, las empresas suelen asumir riesgos tributarios derivados de algunas de sus operaciones. Las estructuras de planificación fiscal que utilizan las empresas suelen generar una beneficio inmediato: reducción, evitación y diferimiento del pago de impuestos, pero, como se indicó anteriormente, los beneficios están asociados a riesgos que pueden materializarse en pérdidas, que en el mundo de la tributación se conocen como contingencias o eventuales "reparos o acotaciones". Entonces, el papel del asesor fiscal es añadir valor a la operación económica que desea realizar el contribuyente, éste espera una adecuada planificación fiscal, es decir, no comprometer los flujos futuros de su compañía.

III.- LA CARGA FISCAL EN LAS DECISIONES DE EMPRESARIALES

Los Estados necesitan proveerse de recursos para lograr sus fines más valiosos⁷ (en una convivencia social y pacífica)⁸, es decir, los Estados deben tener

⁵ Esta clasificación de los niveles de percepción del riesgo puede verse en COOTER, Robert y Thomas ULEN. "Derecho y Economía". Traducción de Eduardo L. Suárez. Fondo de Cultura Económica. México, 1998. P. 70-74.

⁶ TONG, Jesús. "Finanzas Empresariales: la decisión de inversión". Universidad del Pacífico. P. 322.

⁷ Los objetivos fundamentales del gasto público varían de Estado en Estado. Sin embargo, es común que los países destinen sus recursos a la salud, vivienda, educación, orden interno y fronterizo, infraestructura pública, entre otros.

⁸ GERLOFF, Wilhelm. "Doctrina de la Economía Tributaria". En: Tratado de Finanzas. Tomo II. Librería "El Ateneo" Editorial. Buenos Aires, 1961. P. 230: *"Y sin el Estado y su conducción pública de la economía no es posible la convivencia social ni el cumplimiento de los fines de la comunidad humana; para quien no desee permanecer fuera de la sociedad humana es un deber moral responder por el Estado"*.

variadas alternativas de financiación del gasto público. Pueden hacerlo de forma directa, participando en el mercado, utilizando sus recursos originarios. Pero también pueden proveerse de recursos de forma indirecta a través de la creación de impuestos.

Pero, ¿qué son los impuestos?, ¿qué función les ha sido asignada?, ¿son necesarios en un Estado Social y Democrático de Derecho?, y si son necesarios ¿todos están obligados a pagarlos?, ¿todos cumplen con la obligación de pagar sus impuestos?, y si no lo hacen habría que preguntarse ¿por qué? Dar respuesta a esta última interrogante es el punto medular para entender el fenómeno de la elusión tributaria.

Los impuestos constituyen instrumentos mediante los cuales el Estado obtiene recursos necesarios para alcanzar sus fines, pero que indefectiblemente generan un enriquecimiento del sujeto activo (el Estado) a costa del sujeto pasivo (deudor tributario)⁹, y los empresarios son conscientes que estos impuestos representan un *coste* que incide en su competitividad por lo que tratarán de reducirlo¹⁰. Esta ha sido una constante en toda la historia de la tributación¹¹.

Queda, entonces, reflejada la exacta dimensión de la “carga fiscal” y el efecto inmediato de resistirse al pago de tributos: reducción del patrimonio de los contribuyentes y el coste que para ellos implican los impuestos.

⁹ BERLIRI, Antonio. “Principios de Derecho Tributario”. Vol. I. Traducción, estudio preliminar y notas por Fernando Vicente-Arche Domingo. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1964. P. 332-333.

¹⁰ TIPKE, Klaus. “Moral Tributario del Estado y de los Contribuyentes”. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Edit. Marcial Pons. Madrid, 2002. P. 117.

¹¹ No falta razón cuando se señala que “*three things are certain in life: death, taxes, and mankind's unrelenting effort to evade both*”; KLEPPER, Steven y NAGIN, Daniel. “The Anatomy of Tax Evasion”. Journal of Law, Economics, and Organization No. 1. P. 1. Por su parte, en base a los estudios de psicología financiera de SCHMOLDERES, se ha señalado que “*la primera y más instintiva reacción del contribuyente ante las exigencias tributarias es, teóricamente, la de abstenerse de su cumplimiento (...)*”; TAVEIRA TORRES, Heleno. “Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria”. Editorial Marcial Pons. Buenos Aires, 2008. P. 143.

Sin embargo, es necesaria e indispensable la imposición sobre la economía de los individuos para que el Estado alcance sus fines, pero -claro está- siempre atendiendo a la *real* capacidad contributiva de los sujetos y, si no fuere posible, a partir de determinadas manifestaciones o expresiones de riqueza como son la renta, el consumo y el patrimonio.

Pero la imposición debe hacerse de manera *coercitiva* para evitar el problema económico de los oportunistas (*free riders*), quienes se aprovechan de los bienes o servicios públicos sin haber pagado por él (beneficio de las externalidades positivas). Por ejemplo, si una comunidad decide crear el servicio de seguridad ciudadana cuyo financiamiento es distribuido entre los ciudadanos de dicha comunidad porque todos se beneficiarán, aquellos que no paguen y se benefician del servicio serán «los oportunistas».

CARVALHO ha dejado en claro que *“en términos estratégicos, si no se puede excluir al oportunista del uso del bien, no hay incentivos suficientes para que él pague [voluntariamente] por el bien. Desde el punto de vista del oportunista, si los otros no pagan, ¿por qué debería pagar él? Por consiguiente, es racional no contribuir, elección que individualmente es maximizadora, pero que colectivamente es peor para el grupo. Este resultado es denominado “Equilibrio de Nash”, que ocurre cuando la elección de un individuo es la mejor posible frente a lo que él cree que será la elección de otro”*¹².

Ahora bien, si el pago de tributos no fuera compulsorio los ciudadanos no tendrían incentivos para colaborar con el sostenimiento de las cargas públicas. Inclusive, siendo el pago de tributos obligatorio, al generarse una reducción patrimonial y representar un coste para los contribuyentes, éstos tenderán a resistirse al pago. Esta resistencia no es reprochable *por sí misma*, solo lo será en la medida que los medios empleados para el no-pago de tributos no sean considerados dignos de protección en función a los principios y valores que rigen determinada sociedad y ordenamiento jurídico.

Pero un cliente raras veces comprende la diferencia entre transacciones seguras y riesgosas. Desea naturalmente mantener bajos sus impuestos y no ve

¹² CARVALHO, Cristiano. “El Análisis Económico del Derecho Tributario”. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano y Zain Cabrera Pepe. Editorial Grijley. Lima, 2011. P. 50.

impedimento moral para tomar ventaja de toda posible escapatoria legal para alcanzar lo que desea obtener¹³.

IV.- MECANISMOS PARA REDUCIR LA CARGA FISCAL: ECONOMÍA DE OPCIÓN, DEFRAUDACIÓN FISCAL Y ELUSIÓN TRIBUTARIA

IV.1. Economía de opción y planificación fiscal

La economía de opción es la elección de una alternativa entre las diversas ofrecidas por el legislador que permite reducir, evitar o diferir la carga fiscal en determinadas operaciones o actividades económicas. Este mecanismo posibilita un “ahorro tributario” legal y lícito¹⁴, encontrando respaldo en nuestra Constitución Política¹⁵.

En la economía de opción, denominada también opción fiscal, puede o no haberse realizado el hecho imponible. Así, por ejemplo, para fraccionar o aplazar el pago de una deuda tributaria determinada, debemos admitir que existió previamente un hecho imponible que generó la deuda, pero que por disposición legal se otorga al deudor tributario la opción de diferir la carga tributaria a un momento posterior al que correspondía¹⁶.

¹³ DARRELL. “Algunas responsabilidades del asesor tributario en relación con los esquemas para reducir impuestos”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No. 7. Lima, 1984. P. 3.

¹⁴ SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. “Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria”. Revista Análisis Tributario. Setiembre 2012. P. 23; *“La economía de opción (...) que es perfectamente lícita, pues se basa en la facultad que tienen los individuos de configurar sus transacciones de la mejor manera, del modo más eficiente y menos gravoso posible”*. La legalidad implica la no contrariar las normas prohibitivas, mientras que la licitud está referida al cumplimiento de los valores y principios que sustentan el ordenamiento jurídico.

¹⁵ El num. 14 del artículo 2 establece que toda persona tiene derecho a *“contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público”*. El inc. 4, num. 24 del artículo 2 expresa genéricamente que *“nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”*. Por su parte, el artículo 62 indica que *“la libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase”*.

¹⁶ Sin embargo, existe un importante número de autores que entienden la economía de opción como un mecanismo que sirve únicamente para evitar o reducir el hecho imponible. Así,

Elección del régimen de tributación

Determinados contribuyentes pueden optar por acogerse al Régimen General del Impuesto a la Renta, que implica un mayor costo impositivo y económico, o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta o al Régimen Único Simplificado, que pueden significar una ventaja fiscal para aquellos que cumplan una serie de requisitos y condiciones.

Compensación de pérdidas tributarias

Los contribuyentes que tuvieran pérdidas de rentas empresariales podrán compensarlas con arreglo al denominado “Sistema A” (compensar la pérdida neta total imputándola año a año hasta agotar su importe, a las rentas netas que obtengan en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores) o al denominado “Sistema B” (compensar la pérdida neta total imputándola año a año hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento de las rentas netas que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores).

Imputación de rentas para las empresas de construcción

Para reconocer sus ingresos, las empresas del sector construcción pueden acogerse al método de importes cobrados (percibido), al método de importes cobrados y por cobrar (devengado) y al método de diferimiento de resultados (diferimiento)¹⁷.

pues, se ha señalado que “(...) la economía de opción consiste en no realizar el hecho imponible y obtener así un ahorro tributario”: ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. “Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario”. En: Revista del IPDT No. 44. Lima, 2006. P. 205. En la misma línea, otro autor se identifica “(...) con la posición que entiende a la economía de opción como el derecho de elegir la alternativa fiscal más favorable que pueda existir, explícita o implícita, en el ordenamiento jurídico mediante la cual se logra evitar legalmente la realización total o parcial del hecho imponible”: ASOREY, Rubén O. “Economía de opción, elusión y evasión y la excusación justificada de los tributos”. En Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional: Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar. Edit. Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, 2005. P. 73.

¹⁷ La opción fiscal del diferimiento de resultados no existe más desde el 1 de enero de 2013. Esta derogatoria ha sido realizada a través del Decreto Legislativo No. 1112, publicado el 29 de junio de 2012.

Transferencia de activos en las reorganizaciones societarias

Existen tres opciones: i) revaluación voluntaria con efectos tributarios; ii) revaluación voluntaria sin efectos tributarios; y, iii) opción de no revaluar los activos.

Amortización de intangibles comprados

Una sociedad no podrá amortizar los intangibles que se hubieren aportado, pero si podrá hacerlo cuando ésta los haya comprado.

El planeamiento tributario (o planificación fiscal) es, creemos, algo más que una simple elección de una alternativa entre las diversas ofrecidas por el legislador. Este mecanismo supone estructuras jurídicas sofisticadas y complejas (contratos financieros, reorganizaciones empresariales, constitución de sociedades en el exterior, entre otras), además de un adecuado conocimiento de la legislación del Estado sobre el cual se pretende realizar la operación o actividad económica y del cual es residente el contribuyente.

Así, por ejemplo, si una empresa decidiera expandir su negocio en el extranjero, deberá considerar si desea realizar una venta directa a los clientes en el extranjero (ganancia de capital), establecer una filial (dividendos), autorizar a una sociedad para que comercialice sus productos (regalías) o constituir establecimientos de exposición de mercadería para una posterior venta en el país de residencia, debido a que la carga fiscal es distinta en cada supuesto¹⁸. Así, la empresa deberá considerar la carga fiscal del lugar donde se realizará la expansión del negocio, la carga fiscal del lugar de donde reside o domicilia la empresa y la carga fiscal que implica el tránsito de la inversión¹⁹.

¹⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. "Derecho Fiscal Internacional". Editorial Marcial Pons. Madrid, 2010. P. 14: "Todas estas alternativas son legítimas, pero la carga tributaria varía de un caso a otro. Por tanto, para tomar una decisión habrá que tener en cuenta no sólo las ventajas e inconvenientes de cada alternativa desde un punto de vista empresarial, sino también desde el punto de vista fiscal, que en muchas ocasiones resulta decisivo".

¹⁹ VEGA BORREGO, Félix Alberto. "Las Medidas contra el Treaty Shopping: las cláusulas de limitación de beneficios en los Convenios de Doble Imposición". Ministerio de Hacienda – Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003. P. 46-52.

No existen razones suficientes para diferenciar jurídicamente la economía de opción y el planeamiento tributario, y así parecen haberlo entendido algunos autores nacionales²⁰. No creemos que sea correcto diferenciar planificación lícita y planificación ilícita, ni tampoco elusión abusiva y elusión lícita.

IV.2. Defraudación tributaria y evasión tributaria

En los delitos tributarios se busca proteger el sistema o funcionamiento de recaudación de ingresos y gasto público (tesis funcionalista), bien jurídico tutelado colectivo cuya lesión o puesta en peligro justifica la intervención penal. El Decreto Legislativo No. 813, Ley Penal Tributaria, ha regulado una serie de delitos tributarios a fin de proteger el sistema de recaudación de tributos. En el Título I de la referida Ley se han regulado diversos tipos penales, entre los cuales podemos señalar a los siguientes:

- Incumplimiento de la obligación de pagar tributos mediante artificios, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta.

²⁰ PICÓN GONZALES, Jorge Luis. "Interpretación económica de las normas tributarias vs. Calificación económica de los hechos: verdades y mentiras". En Revista Derecho y Sociedad No. 18. Lima, Año XIII. P. 101: "Es el uso de los mecanismos ofrecidos por la legislación para la reducción del costo financiero y/o económico que los tributos suponen a la empresa (en términos financieros, supone una optimización del Valor Actual Neto de la empresa o proyecto). Es importante aclarar que la planificación fiscal, no necesariamente supone el uso de beneficios expresados directamente en la norma tributaria, ya que estos podrían obtenerse mediante el uso de las figuras negociales requeridas por la norma (puede ser la constitución de una sociedad nueva) que no suponga una manipulación de formas jurídicas". ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. En: "Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación". Mesa redonda con Rocío Liu Arévalo, Eduardo Sotelo Castañeda y Fernando Zuzunaga del Pino. Revista Ius Et Veritas No. 45. Lima, 2012. P. 408-409: "*Cuando hablamos de economía de opción, hablamos de un ahorro tributario y de una planificación fiscal, perfectamente lícita de acuerdo con la doctrina y con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Fiscal, ¿cuándo estamos ante una economía de opción? Estamos ante una economía de opción cuando tenemos más de un camino, o sea, más de una estructura jurídica por el cual caminar, debiéndose optar por una, por razones exclusivamente tributarias. Pero, dentro de las opciones que tenemos, la forma jurídica que utilizamos coincide con la causa de la forma jurídica que pretendemos, es decir, se condice la causa por la cual se realiza el negocio con la figura jurídica adoptada*".

- Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingreso, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar (simulación).
- No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieran efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.
- Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros o saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos (simulación).
- Incumplimiento total de la obligación de llevar libros y registros contables.
- No haber anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
- Confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria (simulación).

Salvo los supuestos de simulación, podría preocupar la decisión del legislador de reprimir el incumplimiento de deberes formales ya sancionados administrativamente con multas, cierres de establecimientos, internamiento temporal de vehículos, entre otras sanciones no pecuniarias. Si bien debe existir una conducta dolosa para sancionar estos incumplimientos, que de por sí son difíciles de probar por constituir omisiones (no entregar las retenciones efectuadas y no llevar libros o registros contables, por ejemplo), el principio de mínima intervención del Derecho Penal exige que el Estado solo recurra al *ius puniendi* en casos en que no existan otros mecanismos sociales o jurídicos para combatir dichas prácticas.

Respecto al incumplimiento de la obligación de pagar tributos mediante artificios, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, tipificado en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria²¹, podría penarse la “astucia” de algu-

²¹ Este artículo regula el tipo base del delito tributario. “La conducta prohibida consiste en realizar actos fraudulentos frente al acreedor tributario destinados a obtener un resultado que es el dejar de pagar los tributos. Es decir que dentro del comportamiento del sujeto,

nas empresas que hayan estructurado lícitamente operaciones económicas con propósito de negocios y una reducida carga tributaria. En esta línea, en el Perú los negocios en fraude a la ley tributaria estarían sancionados penalmente²².

Consideramos que los negocios en fraude a la ley tributaria y la elusión fiscal no deberían sancionarse penalmente, pero si los supuestos de simulación parcial o total, tal como lo hace el artículo 4 de la Ley Penal Tributaria.

IV.3. Elusión tributaria

Entendemos por elusión tributaria aquella actividad mediante la cual una operación económica es llevada a cabo por el deudor tributario para *tratar de evitar* la realización del hecho imponible en su unidad o integridad. Entendemos que mediante la elusión tributaria se busca fragmentar o dividir los elementos del hecho económico a fin de evitar el proceso de subsunción en la hipótesis de incidencia tributaria.

Un importante sector de la doctrina sostiene que la elusión tributaria “*consiste en usar negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovisto de «cau-*

que obviamente es intencional o doloso, se requiere el uso de un mecanismo que induzca en error al Órgano Administrador del Tributo o acreedor tributario, a fin que éste no considere que se está dejando de pagar total o parcialmente el tributo, sino que crea erróneamente que se está pagado correctamente”: BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Felipe. “El delito tributario: criminalización y tipificación”. En Revista del IPDT No. P. 55. Además, este autor precisa que el delito tributario “(...) implica la existencia de un tributo a pagar y su falta de pago. Sobre este aspecto cabe señalar que la existencia del hecho imponible regulado en las normas tributarias, así como de la concreta determinación de la existencia de un pago por dicho hecho imponible”. Así, pues, en la medida que admitamos que en los negocios en fraude a la ley o elusiones no se realiza el hecho imponible, no sería posible sostener que existe delito de defraudación tributaria. Esta ha sido la posición de la doctrina predominante que distingue el fraude a la ley tributaria (donde no se ha realizado el hecho imponible) del delito de defraudación tributaria (donde sí ha nacido la obligación tributaria como consecuencia de la realización del hecho imponible).

²² En España, “(...) en sentido opuesto a que había venido manifestado la jurisprudencia [española] dominante, la práctica unanimidad de la doctrina [española] considera que los comportamientos de fraude a la ley tributaria no reúnen las características típicas del delito fiscal”: CASTRO MORENO, Abraham. “Elusiones fiscales atípicas”. Barcelona, 2008. P. 100-101.

sa» u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica”²³.

Compartimos parcialmente esta posición en la medida que, para nosotros, también podrían utilizarse los negocios simulados, los negocios en fraude a la ley y los negocios indirectos para estructurar operaciones elusivas, pero no podemos admitir que estén desprovistos de «causa» si se pretendiera que la elusión tuviera prospere, porque para que ésta funcione todos los actos y negocios jurídicos utilizados deben ser plenamente válidos y eficaces y, justamente, la causa no puede estar ausente por constituir un elemento esencial de los negocios jurídicos.

Es entendible la posición de aquellos autores que construyen el concepto de elusión tributaria como conjunto de actos y negocios desprovistos de «causa» a partir de su identificación con la “función económico-social” del negocio jurídico²⁴. Por el contrario, nosotros somos partidarios de la tesis que identifica la causa como función económico-individual, razón práctica o finalidad concreta de la operación económica²⁵.

²³ TAVEIRA TORRES, Heleno. “Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria”. Editorial Marcial Pons. Buenos Aires, 2008. P. 157. En la misma línea, GARCÍA NOVOA, César. “La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria”. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2004. P. 168-169; ROBLES MORENO, Carmen. “Algunos temas relacionados al planeamiento tributario”. En Revista actualidad Empresarial No. 174, Primera Quincena de Enero 2009. P. 1-5.

²⁴ TAVEIRA TORRES, HELENO. Op. Cit. P. 114

²⁵ La teoría de la causa como función económico-individual es atribuida, pero no a partir del libro que se cita a continuación, a FERRI, Giovanni Battista. “El negocio jurídico”. Traducción y notas de Leysser L. León. Ara Editores. Lima, 2002: “(...) si se quiere conservar la calificación de «función» para la causa, no se deberá hablar de ella como función económico-social, sino como función económico-individual; es decir (y lejos de toda interpretación de índole psicológica), de función de la específica operación negocial, considerada en su totalidad, a través de la cual las partes han entendido regular, racionalmente, intereses propios, específicos y concretos, y teniendo en cuenta, precisamente, la concreta especificidad de los mismos”.

El fenómeno de la elusión tributaria debe ser entendido como un procedimiento y, como tal, comprende un conjunto o serie de actos encaminados a un propósito: reducción de la carga tributaria. La elusión tributaria se resolvería en una «operación económica», expresada no en un sentido «económico» sino «jurídico»²⁶, que atenta contra valores y principios tributarios reconocidos constitucionalmente.

Como se verá más adelante, las nociones de autonomía privada y sus límites, operación económica y causa como función económico-individual, nos permitirán fundamentar la introducción de una cláusula antielusiva general en nuestro Código Tributario.

V.- ALGUNAS TÉCNICAS ANTIELUSIVAS EN EL DERECHO COMPARADO

Para los efectos de este trabajo solo se desarrollará brevemente las dos teorías o doctrinas asimiladas por la Norma XVI: el abuso de las posibilidades de configuración y el *business purpose test*²⁷.

V.1. Alemania. El abuso de posibilidades jurídicas de configuración.

El parágrafo §10 de la Ordenanza Alemana de 1919 reguló, por vez primera, el abuso de las formas o de las posibilidades de configuración. Esta norma establecía que existía abuso cuando para eludir un impuesto se elegía una forma jurídica inusual de la cual se derivara, para los interesados, un resultado igual, en lo esencial, al que se hubiera alcanzado, si se hubiera

²⁶ GABRIELLI, Enrico. "La operación económica en la teoría del contrato". Traducción del italiano a cargo de Walter Vásquez Rebaza. Revista Ius Et Veritas No. 44. Lima, julio 2012. P. 24-25. Este autor indica que "*la noción de operación económica, como categoría conceptual, identifica una secuencia unitaria y compuesta que comprende en sí al reglamento, a todos los comportamientos que con él se vinculan para la consecución de los resultados queridos, y a la situación objetiva en la cual el complejo de las reglas y los otros comportamientos se colocan, puesto que tal situación también concurre a definir la relevancia sustancial del acto de autonomía privada*".

²⁷ BRAVO CUCCI, Jorge. "Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario". En Revista del IPDT No. 53. Lima, 2013. P. 77. Coincidimos con este autor, pues señala que la Norma XVI ha recogido la doctrina del *business purpose test* y la teoría del fraude a la ley.

elegido una configuración jurídica adecuada a los fenómenos económicos, siendo que los efectos jurídicos derivados de la configuración adoptada tengan poca o ninguna importancia.

Frente a las situaciones de abuso descritas, el legislador alemán reaccionó desconociendo las formas jurídicas adoptadas y estableciendo que los impuestos debían ser recaudados conforme a la configuración jurídica adecuada a los fenómenos económicos.

El artículo 42 del Ordenamiento Tributario alemán de 1977, cuyo texto fue modificado por la Ley de Impuestos para el año 2008, al igual que el parágrafo 10 de la Ordenanza Alemana de 1919, también recogió la doctrina del abuso de posibilidades jurídicas de configuración, estableciéndose que existirá un abuso cuando se hubiere elegido una configuración jurídica inapropiada que, en comparación con una configuración apropiada, llevara a que el deudor tributario o un tercero tuviere una ventaja tributaria no prevista legalmente.

Sin embargo, a diferencia de su antecesora, el Ordenamiento Tributario alemán vigente introduce un elemento adicional para la configuración del abuso: la obtención de una ventaja tributaria no prevista legalmente. En ese sentido, no existiría abuso cuando el deudor tributario demostrase que para elegir tal configuración hubiere tenido razones extratributarias que, según una visión global de las circunstancias, hubieren sido importantes.

V.2. Estados Unidos. La doctrina del *business purpose test*.

La doctrina del *business purpose test* (o prueba del propósito de negocio) tiene su origen en el famoso caso *Helvering v. Gregory*²⁸, resuelto por la

²⁸ Unánimemente se admite que el origen de la doctrina del *business purpose test* se encuentra en el famoso caso *Helvering v. Gregory*. Cf. DUFF, David G. "Tax Avoidance in the 21st Century". Thomson, 2009. P. 480; ORDOWER, Henry. "The Culture of Tax Avoidance". Saint Louis ULJ, 2010. Vol. 55. P. 47; PALAO TABOADA, Carlos. "La aplicación de las normas tributaria y la elusión fiscal". Editorial Lex Nova. España, 2009; P. 210. CAHN-SPEYER, Paul. "La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica". En: Revista del IPDT N°44. Lima, 2006. P. 17; entre otros.

Suprema Corte de los Estados Unidos en el año 1935, cuyo principal exponente fue el juez Learned Hand. En este caso se llevó a cabo una reorganización empresarial con el único propósito de reducir el impacto tributario de la venta de acciones²⁹.

El juez Hand expresó que *“cualquiera puede arreglar sus asuntos de modo tal que su impuesto sea lo más reducido posible, no se encuentra obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería, ni existe el deber patriótico de elevar uno sus propios impuestos”*, pero también señaló que *“el significado de una oración puede ser más que la de las palabras por separado, como una melodía es más que las notas, y sin grado de particularidad nunca puede evitar recurrir al contexto en el que aparecen todos y que todos crean colectivamente”*.

La Suprema Corte desconoció la reorganización empresarial estructurada con el único propósito de reducir el impacto tributario, es decir, consideró que eran necesarias razones de negocios que justificaran el trato impositivo más beneficioso para dicha reorganización.

El aporte de este *leading case* (importancia del “propósito de negocios” en las operaciones económicas) ha alcanzado a países iberoamericanos como España, Argentina y Perú.

²⁹ La señora Evelyn Gregory era dueña de *United Mortgage Corporation* (UMC), una empresa accionaria de otra compañía, *Monitor Securities Corporation* (MSC). El valor de las acciones de MSC se había incrementado desde la fecha de su adquisición, motivo por el cual la señora se había propuesto venderlas, pero había un pequeño inconveniente: la venta de acciones de MSC generaría una ganancia de capital en cabeza de UMC y una posterior distribución de dividendos en cabeza de la señora, ambas operaciones se hubieran tenido que gravar. Asimismo, si UMC hubiera distribuido las acciones de MSC a la señora y ésta las hubiera vendido, igualmente, ambas operaciones se hubieran tenido que gravar. Para reducir el impacto fiscal, la señora decidió “escindir” un bloque patrimonial de UMC (acciones de MSC) para la creación de una nueva empresa en el estado de Delaware, Averill, en cuyo escenario la señora adquiriría las acciones de Averill. Después de unos pocos días de constituida Averill, la señora decide su disolución, adquiriendo las acciones de MSC para su posterior venta. En este escenario, la señora tributaría únicamente por la venta de las acciones.

V.3. España. La doctrina del abuso de posibilidades de configuración y la prueba de propósito de negocio.

España, por su parte, en el artículo 15 de la Ley General Tributaria de 2003, bajo el rótulo de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, ha regulado de manera conjunta el abuso de las posibilidades de configuración y la doctrina del propósito de negocio.

El referido artículo 15 establece que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se aminore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y, además, que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

VI.- LA NORMA XVI DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Ahora bien, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano, al igual que la legislación española, también contempla una norma general antielusiva en base a la teoría del abuso de posibilidades de configuración y la doctrina del *business purpose test*, como puede observarse en el siguiente cuadro.

NORMA XVI DEL TÍTULO PRELIMINAR DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	FUNDAMENTOS
<i>“Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:</i>	Elusión Tributaria
a) <i>Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.</i>	Abuso de las posibilidades de configuración
b) <i>Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.</i>	Business purpose test
<i>La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios ejecutando lo señalado en el primer párrafo, según sea el caso</i>	Facultad de integración del hecho imponible

Como puede observarse, el legislador tributario parte de una premisa que, a nuestro modo de entender, necesita precisarse: ¿mediante la elusión se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible? Es posible extraer dos interpretaciones del texto así redactado:

- * Si se identifica el hecho imponible con estados, actos o negocios jurídicos, la interpretación coherente sería entender que en los supuestos de fraude de ley (abuso de posibilidades de configuración) no se llegaría a realizar el hecho imponible gravado.
- * Si se identifica el hecho imponible con un hecho jurídico determinado, que no es calificado ni como estado, acto o negocio jurídico, es posible concluir que en los negocios en fraude a la ley tributaria el hecho imponible si llega a realizarse y, por tanto, es admisible exigir el pago de la obligación tributaria sin tomar en cual las formas adoptadas por el contribuyente.

Para la primera interpretación la aplicación de una cláusula antielusiva general provocaría una analogía, es decir, la creación de un supuesto nuevo que en principio no estaba gravado. Se vulneraría, de esta manera, la seguridad jurídica y la reserva de ley. ¿Cómo solucionar este problema? Nuestra solución es simple: cuando se realizan supuestos de elusión fiscal, sea mediante negocios en fraude a la ley o abuso de posibilidades de configuración, los elementos del hecho imponible no se encuentran integrados, razón por la cual es posible concluir no se ha realizado el hecho imponible que tenga la potencialidad de generar la obligación tributaria. En este escenario es que cobra importancia la cláusula antielusiva general que faculta a la SUNAT a desconocer las estructuras construidas por los contribuyentes para reducir el pago de sus tributos (facultad de integración de los elementos del hecho imponible). El procedimiento de fiscalización y las inspecciones tributarias resultarían ser las vías idóneas con las que cuenta la Administración Tributaria para identificar los elementos del hecho imponible.

Por el contrario, si nos mantenemos en la segunda postura, resultaría más fácil aplicar las normas tributarias, realizando únicamente los juicios de subsunción e implicación del hecho económico en la hipótesis de incidencia tributaria.

¿Pero cuál es la dificultad de esta segunda interpretación? No existe en el Perú una categoría legislativa suficientemente amplia como para comprender los actos o negocios jurídicos en una unidad. Sin embargo, un sector autorizado de la doctrina italiana entiende que el conjunto de actos o negocios jurídicos unificados por una causa es la «operación económica».

VI.1. Autonomía privada, negocio jurídico y operación económica. El orden público como límite a la elusión tributaria.

La autonomía privada es el poder jurídico normativo³⁰ atribuido a los particulares para regular sus propios intereses y satisfacer sus necesidades, autonomía que encuentra reconocimiento en los artículos 2, inciso 14, literal b) y artículo 62 de la Constitución Política de 1993.

La manifestación más importante de la autonomía privada ha convenido en denominarse “negocio jurídico”³¹. Este poder jurídico normativo, o su manifestación, encuentran sus límites en las normas imperativas, el orden público y las buenas costumbres³².

³⁰ “La misma etimología de la palabra «autonomía» nos dice que significa algo más y algo más circunscrito que la simple libertad de obrar, aunque esté limitada al campo de lo lícito jurídico. La autonomía privada no es expresión de una mera licitud o facultad, sino manifestación de poder y precisamente del poder de crear, dentro de los límites establecidos por la ley, normas jurídicas”. FERRI, Luigi. “La Autonomía Privada”. Traducción de Luis Sancho Mendizábal. Editorial de Derecho Privado. Madrid, 1969. P. 18.

³¹ Aún cuando nuestro Código Civil de 1984 haya optado por el *nomen iuris* “acto jurídico”, somos conscientes que el término más adecuado es “negocio jurídico” por razones que no corresponden explicar en este trabajo. Para tal efecto puede revisarse el siguiente artículo: LEÓN HILARIO, Leysser. “Las malas lecturas y el proceso de Codificación Civil en el Perú. El acto jurídico, el negocio jurídico y la historia de una confusión”. En: El sentido de la codificación civil. Estudios sobre la circulación de los modelos jurídicos y su influencia en el Código Civil peruano. Edit. Palestra. Lima, 2004.

³² Sobre los límites a la autonomía privada, o a su manifestación (negocio jurídico) resultan ilustrativo los siguientes artículos: SCHLESINGER, Piero. “La autonomía privada y sus límites”. Traducción de Leysser L. León. En Revista Proceso & Justicia No. 3. Lima, 2002; PÁJARO MORENO, Nicolás. “Autonomía privada y constitucionalización del Derecho”. Universidad Externado de Colombia. Editorial Cordillera S.A.C. 2006. 63-93; MERINO ACUÑA, Roger. “Los límites de la autonomía contractual del mercado global”. Revista Jurídica del Perú. Tomo 94. Lima, diciembre 2008. P. 385-419; PALACIOS MARTÍNEZ,

La categoría general del contrato, institución a partir de la cual se ha elaborado la teoría general del negocio jurídico, está siendo desplazada por el concepto de operación económica, el cual expresa el significado más profundo de la autonomía privada³³. La operación económica, sin ánimos de ampliar en demasía la conceptualización de esta categoría jurídica unitaria, comprende los actos, contratos y negocios jurídicos vinculados entre sí para alcanzar un resultado práctico (fin perseguido).

La elusión tributaria vendría a ser justamente aquella operación económica llevada a cabo por el deudor tributario para *tratar* de evitar la realización del hecho imponible en su unidad o integridad, pero que de nada serviría si consideramos que el hecho imponible no se identifica con actos o negocios jurídicos concretos³⁴ y, además, la única causa o razón que justifica la estructura elusiva es la reducción de la carga tributaria.

En este punto debe recordarse que la «causa» entendida como función económico-individual de la operación económica debe cumplir con ciertos requisitos para validez y eficacia. Uno de estos requisitos, de conformidad con el artículo 140 del Código Civil es la licitud.

La operación económica con causa ilícita es aquella contraria a las leyes que interesan, entre otras, al orden público. Pero ¿qué debemos entender

Eric. "Autonomía privada, principio de legalidad y derecho civil". Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho. Pp. 104-108; LEYVA SAAVEDRA, José. "Autonomía privada y contrato". En Revista Oficial del Poder Judicial: Año 4-5, No. 6 y No. 7. Lima, 2010-2011. P. 272-273.

³³ GABRIELLI, Enrico. Op. Cit. P. 25: "*la autorreglamentación negocial no se compone única y exclusivamente de las enunciaciones y de las disposiciones preceptivas de tales partes, sino también de los comportamientos y de las actividades conexas y dependientes de tales disposiciones, de modo que el ángulo visual desde el cual el ordenamiento observa la organización de intereses debe ser aquella proporcionada ya sea por el acto ya sea por la actividad*".

³⁴ GABRIELLI, Enrico. Ob. Cit. P. 32: "*(...) descomponer los elementos de la operación para someterlos al análisis de una investigación que individualice, en su interior, los aspectos susceptibles de una autónoma consideración, desarrollando, al mismo tiempo, los nexos y las relaciones con los otros elementos con los cuales la operación misma entra en contacto para conferir a cada uno su exacto ámbito de aplicabilidad y reducirlos en fin a una nueva y más compleja unidad formal*".

por orden público? *"De orden público son aquellas normas imperativas que salvaguardan los principios jurídicos, económicos y éticos fundamentales del ordenamiento mismo"*³⁵. En una interesante Casación, la Corte Suprema ha señalado que *"el orden público debe entenderse conforme la doctrina imperante a aquella situación de normalidad en que se mantiene y vive un Estado cuando se desarrollan las diversas actividades individuales y colectivas, sin que se produzcan perturbaciones o conflictos; así mismo lo caracteriza el conjunto de normas e instituciones cuyo objeto consiste en mantener en un país el buen funcionamiento de los servicios públicos, la seguridad y la moralidad de las relaciones entre los particulares"*³⁶.

Cuando los sujetos realizan conductas elusivas se vulnera no solo a la concreta entidad pública acreedora del tributo, sino también el sistema de recaudación y de gasto público y, como consecuencia ineludible, el buen funcionamiento de los servicios públicos que brinda el Estado cuyo financiamiento se realiza a través de los impuestos.

Los mecanismos de elusión tributaria se convertirían en lo que se conoce como ilícitos atípicos, es decir, acciones que, *prima facie*, están permitidas por el derecho, pero que, una vez consideradas todas las circunstancias, deben considerarse prohibidas³⁷.

VII.- CONCLUSIONES

1. Los impuestos constituyen instrumentos mediante los cuales el Estado se procura recursos necesarios para alcanzar sus fines, pero que indefectiblemente representan un *coste* para el contribuyente, motivo por el cual tenderá a resistirse al pago. Esta ha sido una constante a lo largo de la historia del tributo.

³⁵ FERRI, citado por LEYVA SAAVEDRA, José. Op. Cit. P. 272

³⁶ Casación No. 2516-95 San Martín. Diario Oficial El Peruano. Pub. 4 de junio de 1999. P. 2956

³⁷ ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan. "Para una teoría general de los ilícitos atípicos". En Revista Jueces para la democracia No. 39. España 2000. P. 44-45.

2. Existen diversas formas de resistir al pago de tributos: economía de opción, planeamiento tributario, defraudación tributaria y elusión tributaria, las cuales no tienen un mismo nivel de reproche social y jurídico.
3. La economía de opción es la elección de una alternativa entre las diversas ofrecidas por el legislador que permite reducir, evitar o diferir la carga fiscal en determinadas operaciones o actividades económicas. Este mecanismo posibilita un “ahorro tributario” legal y lícito³⁸. Adicionalmente, el planeamiento tributario supone estructuras jurídicas sofisticadas y complejas, además de un adecuado conocimiento de la legislación del Estado sobre el cual se pretende realizar la operación o actividad económica y del cual es residente el contribuyente, cuando la operación sea transfronteriza.
4. En los delitos tributarios se busca proteger el sistema o funcionamiento de recaudación de ingresos y gasto público (tesis funcionalista), bien jurídico tutelado colectivo cuya lesión o puesta en peligro justifica la intervención penal.
5. La elusión tributaria aquella actividad mediante la cual una operación económica es llevada a cabo por el deudor tributario para *tratar de evitar* la realización del hecho imponible en su unidad o integridad. Entendemos que mediante la elusión tributaria se busca fragmentar o dividir los elementos del hecho económico a fin de evitar el proceso de subsunción en la hipótesis de incidencia tributaria.
6. Entre las diversas técnicas antielusivas creadas en el Derecho comparado, la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano, al igual que la legislación española, también contempla una norma general antielusiva en base a la teoría del abuso de posibilidades de configuración y la doctrina del *business purpose test*.

³⁸ SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. “Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria”. Revista Análisis Tributario. Setiembre 2012. P. 23: “*La economía de opción (...) que es perfectamente lícita, pues se basa en la facultad que tienen los individuos de configurar sus transacciones de la mejor manera, del modo más eficiente y menos gravoso posible*”. La legalidad implica la no contrariar las normas prohibitivas, mientras que la licitud está referida al cumplimiento de los valores y principios que sustentan el ordenamiento jurídico.

7. Cuando se realizan supuestos de elusión fiscal, sin existir una categoría legislativo como la de «operación económica», sea mediante negocios en fraude a la ley o abuso de posibilidades de configuración, los elementos del hecho imponible no se encuentran integrados, razón por la cual es posible concluir no se ha realizado el hecho imponible que tenga la potencialidad de generar la obligación tributaria. En este escenario es que cobra importancia la cláusula antielusiva general que faculta a la SUNAT a desconocer las estructuras construidas por los contribuyentes para reducir el pago de sus tributos. Nosotros preferimos hablar de facultad de integración de los elementos del hecho imponible.
8. La elusión tributaria, entendida como operación económica con causa ilícita, por vulnerar las normas de orden público, permite sustentar la aplicación de la cláusula antielusiva general y desconocer las formas jurídicas adoptas únicamente para reducir la carga tributaria. La elusión tributaria resultaría ser un ilícito atípico.