



**UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO**

**FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES**

**ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**

La Vulneración del Principio de Seguridad y la Norma Antielusiva en Elusión Fiscal

**TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE:**

**Abogada**

**AUTORA:**

Plasencia Alva, Susy Milagros

**ASESOR:**

Mg. Aldave Herrera, Rafael

**LÍNEA DE INVESTIGACIÓN:**

Derecho Penal

**TRUJILLO - PERÚ**

**2015**

## Dedicatoria

*A mi familia.*

## **Agradecimiento**

Hay tantas personas a las que debo agradecer, por las experiencias buenas y malas que hemos compartido, cada experiencia ha sido una enseñanza y un cambio constante para mejorar día a día, como persona y profesional.

Agradecida con Dios y el Universo, con los maestros y mi casa de estudios.

## Presentación

Nos desarrollamos en un mundo en que el fin principal del Derecho y del Estado gira en torno a la protección unitaria, integral y preventiva del ser humano. De tal forma, que la idea misma del ser humano se transforma en el fundamento del Estado moderno; quien para proteger, garantizar un desarrollo y bienestar común, surge en ese contexto partiendo del mismo Derecho Público, el Derecho Tributario, cuya finalidad se centra en estudiar normas jurídicas para que mediante ella, se pueda obtener recaudos financieros de los administrados y de esta forma se contribuya directamente en el fisco nacional y se incremente los fondos que se apliquen en concordancia con el bien común.

Estas normas jurídicas por las cuales el Estado obtiene ingresos, no contemplan todos los supuestos de hecho que los contribuyentes realizan; existiendo así un vacío legal que permite a los contribuyentes realizar actividades artificiosas que tengan por finalidad eximir o reducir el pago de tributos. Un criterio importante y de relevancia que se encuentra en la subsunción del mismo y que genera controversia jurídica y social, se centra en la interpretación y /o beneficios económicos que se le otorga a algún tipo de privilegio a las persona (naturales o jurídicas) debidamente expresas en norma legal, pues existe una línea muy tenue sobre el límite que se presenta al contribuyente de lo permitido o vedado por la materia tributaria y esto puede generar que se vulneren principios fundamentales o pilares como el principio de seguridad jurídica y el de legalidad. Se debe entender que el Principio de Seguridad Jurídica, en el cual los demás Principios se apoyan, ya sea la creación o aplicación de normas tributarias; por ello este principio se ve afectado cuando no existe claridad o los cambios en las normas tributarias son frecuentes, introduciendo una sensación de incertidumbre. Es a partir de allí que el Estado Peruano viene luchando en contra el FRAUDE A LA LEY.

Para ello, el Estado Peruano a través del Poder Ejecutivo ha venido adoptando medidas tributarias que contrarresten los actos de los contribuyentes, dirigidos a eludir impuestos. Una de las medidas más recientes que ha adoptado es la aprobación del Decreto Legislativo No. 1121, por el cual incorpora la Norma XVI

al Título Preliminar del Código Tributario Peruano.

Esta medida adoptada por el Poder Ejecutivo, que tiene el carácter de Norma Anti elusiva General, se orientaba a evitar la afectación del interés del fisco y otorgaba a la Superintendencia Nacional Tributaria – SUNAT facultades para decidir qué casos caerían dentro de la elusión tributaria.

Sin embargo, esta medida, desde la fecha de su aprobación, no fue utilizada por el fisco pues principalmente el grupo empresarial indicaba que se vulneraba el Principio de Seguridad Jurídica, al no tener claridad en los criterios que aplicaría el fisco para determinar que actos serán señalados como elusión tributaria; comprometiéndose a realizar un reglamento de aplicación que nunca se llegó a realizar. Es por ello, que en Julio del 2014 presente año, mediante Ley Nro. 30230, se suspende la aplicación de las normas antes mencionado hasta que el mismo Poder Ejecutivo utilizando sus facultades refrendadas por el MEF establezcan lineamientos de forma y fondo para poder aplicar eficazmente la norma referida anteriormente.

Aun cuando la Norma XVI, buscaba la equidad tributaria en los contribuyentes, mejorar la capacidad de fiscalización y reducir la elusión tributaria; esta no cumple con los requisitos de un país que se está abriendo al mercado, esto es reglas estables, tipo de cambio no distorsionado, un mercado laboral flexible y principalmente una tributación equitativa para todos los sectores; requisito que en nuestro país no se está cumpliendo, al atentar contra el Principio de Seguridad Jurídica.

## Índice

Dedicatoria.....	iii
Agradecimiento.....	v
Presentación .....	vii
Índice .....	ix
Resumen .....	x
Abstract.....	xi
I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. MARCO TEÓRICO.....	3
III. MÉTODO .....	15
IV. RESULTADOS .....	17
V. DISCUSIÓN .....	20
VI. CONCLUSIONES.....	26
REFERENCIAS .....	28

## Resumen

El Poder Ejecutivo ha adoptado medidas tributarias que contrarresten los actos de los contribuyentes dirigidos a eludir impuestos. Entre estas medidas la más importante consistió en la norma antielusiva general, contenida en la Norma XVI del Título del Preliminar del Código Tributario peruano, que se orienta a evitar la afectación del interés del fisco otorgando a la Superintendencia Nacional Tributaria – SUNAT facultades para decidir qué casos caerían dentro de la elusión tributaria. Esta norma debido a la enorme problemática de colisión con principios constitucionalmente reconocidos, el de reserva de ley, legalidad y seguridad jurídica principalmente, fue suspendida el 12 de julio del 2014.

Así tenemos que se ha intentado implementar una norma antielusiva general sin cumplir con el requisito previos de sentar una base cognoscitiva en materia económica, negocial y jurídica en los diferentes niveles de la Administración y en los órganos jurisdiccionales, como ha venido sucediendo en otros países con tradición jurisprudencial frente a la elusión y doctrinas desarrolladas hace varias décadas. Además, cuentan con tratados de aplicación de esta norma antielusiva, una reglamentación adecuada y pública, que definen los esquemas de elusión tributaria y el detalle del procedimiento que debe seguir la autoridad administrativa reduciendo márgenes de arbitrariedad.

La Norma XVI, es evidentemente atentatoria contra el principio de seguridad jurídica, ya que ensancha excesivamente la base imponible en cada una de las normas jurídicas tributarias a descripciones no contempladas en la misma, además que incentiva una mala técnica legislativa y sobreinterpretación de las normas; y, al no existir una base doctrinaria antielusiva sólida, el presupuesto de la norma antielusiva general se amplía demasiado al incluir conceptos como fraude a la ley, abuso de derecho, abuso de formas, entre otras que otorgan una desmedida discrecionalidad a la Administración.

**Palabras clave: cláusula antielusiva, seguridad jurídica, normas tributarias, elusión.**

## **Abstract**

The Executive Branch has adopted tax measures that counteract the actions of taxpayers aimed at evading taxes. Among these measures, the most important was the general anti-occlusive rule, contained in Rule XVI of the Preliminary Title of the Peruvian Tax Code, which is aimed at avoiding the impact of the tax interest by granting the National Tax Superintendence - SUNAT powers to decide what cases would fall within the tax avoidance. This rule, due to the enormous collision problem with constitutionally recognized principles, that of reserve of law, legality and legal security, was mainly suspended on July 12, 2014.

Thus, we have tried to implement a general anti-occlusive rule without complying with the prerequisite of establishing a cognitive basis in economic, business and legal matters at the different levels of the Administration and in the jurisdictional bodies, as has been the case in other countries with jurisprudential tradition in the face of circumvention and doctrines developed several decades ago. They also have treaties for the application of this anti-occlusive rule, an adequate and public regulation, which define the tax avoidance schemes and the detail of the procedure that the administrative authority must follow, reducing arbitrariness margins.

Rule XVI, suspended at this time, is obviously an attempt against the principle of legal certainty, since it excessively widens the tax base in each of the tax legal norms to descriptions not contemplated therein, in addition to encouraging a bad legislative technique and overinterpretation of standards; and, since there is no solid anti-occlusive doctrinal basis, the budget of the general anti-occlusive norm is extended too much by including concepts such as fraud to the law, abuse of law, abuse of forms, among others that grant an excessive discretion to the Administration.

**Keywords:** anti-avoidance clause, legal security, tax rules, avoidance.



## I. INTRODUCCIÓN

El Estado peruano a través del Poder Ejecutivo ha venido adoptando medidas tributarias que contrarresten los actos de los contribuyentes, dirigidos a eludir impuestos. Una de las medidas más recientes que ha adoptado es la aprobación del Decreto Legislativo No. 1121, por el cual incorpora la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario Peruano, la que establece que la determinación de la naturaleza de un hecho imponible la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) tendrá que tomar en cuenta los actos, las situaciones y las relaciones económicas que realicen, intenten perseguir o establecer de manera efectiva los deudores tributarios. Si se detectara supuestos de elusión de normas, la SUNAT se encontraría facultada para iniciar las acciones para el cobro de la deuda tributaria o ya sea la disminución los importes de saldos o créditos a favor del contribuyente, pérdidas tributarias o los créditos tributos o eliminando las ventajas tributarias vigentes, pudiendo exigir al mismo tiempo que se restituyan los montos que hayan sido devueltos de manera indebida. Si se ha evitado parcial o totalmente la realización del hecho imponible o de la deuda, o se haya obtenido saldos o créditos a favor, pérdidas o créditos por tributos por actos configurados por las siguientes circunstancias concurrentes: a) de manera individual o conjuntamente estos actos sean artificiosos o impropios para lograr el resultado que se obtiene; b) que de la configuración de estos actos se produzcan efectos jurídicos o económicos, diferentes al ahorro o ventajas tributarias, que resulten ser similares o iguales a los que pudieron haber sido obtenidos con actos usuales o propios; entonces, la SUNAT está facultada a aplicar la norma que regula dichos actos usuales o propios, ejecutándolo de conformidad con lo señalada en el párrafo segundo de la Norma XVI de acuerdo a cada caso en concreto.

Puede verse que el carácter de norma antielusiva general, estaba orientada a evitar que se afecte el interés del fisco y otorgaba a la SUNAT facultades para decidir qué casos caerían dentro de la elusión tributaria. El grupo empresarial indicaba que con esta norma se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica, al no tener claridad en los criterios que aplicaría el fisco para determinar que actos serán señalados como elusión tributaria; por lo que el Estado se comprometió a realizar un reglamento de aplicación que nunca se llegó a realizar. Es por ello que, en julio del presente año, mediante Ley N.º 30230, se suspende la aplicación de la Norma XVI, hasta que el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la referida norma.

Lo que nos lleva a formular nuestra siguiente pregunta de investigación: ¿Es la aplicación de esta norma antielusiva, en los casos de elusión fiscal, vulneratoria del principio de seguridad jurídica? Siendo nuestro objetivo general establecer si existe en la aplicación de la Norma Antielusiva General, una vulneración al principio de la seguridad jurídica, y nuestros objetivos específicos los siguientes: 1) definir y caracterizar el concepto de elusión y establecer la diferencia entre la economía de opción, el fraude, la simulación y la evasión, 2) definir al principio de seguridad jurídica y establecer su alcance e importancia en el ordenamiento jurídico-tributario y analizar su injerencia en su aplicación, 3) establecer comparaciones entre la Norma Antielusiva General nacional con las Normas Antielativas Generales Internacionales. Siendo nuestra hipótesis, la siguiente: la aplicación de la norma antielusiva general, en los casos de elusión fiscal, vulnera el principio de seguridad jurídica; cuando esta norma no establece una uniformidad en la interpretación y aplicación de la misma.

## II. MARCO TEÓRICO

Al parecer como Gómez (2013) lo señala, parece que es inherente en nuestra naturaleza, que exista una resistencia al pago de los tributos, y se relaciona con el mayor o menor grado de esta resistencia con la conciencia de la situación política que ostenta el ciudadano. Esto hace que la elusión en la actualidad cobre mayor importancia, el uso artificios de manera indirecta para evitar el cumplimiento de las normas que imponen tributos (Ruiz, citado por Gómez, 2013). Así se puede decir que existe elusión según Cahn-Speyer (2006) cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, empleando para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley. En uso estricto del lenguaje, se diría que quien elude la realización de un hecho imponible no lo realiza o realiza otro distinto (Bravo, 2006). En la elusión fiscal, en cuanto a esta acción, vemos que no es realizado el hecho imponible; sino que estamos ante una actuación indirecta sobre el supuesto de hecho, con la finalidad de encontrarse dentro de la hipótesis de la norma con la que se pretende gravar, de esta manera señalamos que la elusión se caracteriza por huir del deber tributario sin necesidad de violar de manera directa la ley (Gómez, 2013), se busca la minimización de la carga fiscal que de no realizarse esta sería más elevada (Lampreave, 2012) o la disminución de la carga fiscal inicialmente debida (Calderón citado por García, 2004). Se dice que la elusión tributaria empieza donde termina la economía de opción. En estas dos lo que se busca se que se realice un hecho que no esté gravado, exonerado o se tenga una imposición menor, diferenciándose que esta última, se realiza de manera válida y lícita el hecho que no se encuentra gravado, exonerado o sometido a una imposición menor, mientras que en la primera lo que se busca es que de un hecho que no se encuentre gravado, exonerado o sometido a un gravamen menor por medio de negocios anómalos, sean estos simulados, fraudulentos o indirectos (Bravo, 2006). La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) no realiza una definición formal de la elusión fiscal, aunque por medio de informes establece 3 elementos que permitan determinar cuando estamos ante una transacción considera abusiva (Lampreave, 2012: 1) Cuando puede observarse que la estructura de la transacción tiene un alto nivel de complejidad y puede inferirse que ha tenido ese diseño y no otro con el objetivo de obtener un provecho fiscal. 2) Cuando no se cuenta con motivos económicos válidos (*no economic purpose*) ni tampoco con suficiente sustancia, que esté más allá de la forma elegida para simular una transacción normal (*substance over form*). 3) En la elusión hay un aprovechamiento de alguna laguna legal, cuando el

contribuyente pudo haber interpretado las disposiciones vigentes que le resultan ser aplicables, de esta manera contraviene el propósito o el espíritu de las mismas.

Hay autores (citados por Bravo, 2013) que entienden que la elusión tributaria es igual al logro del ahorro tributario por medio de anómalos negocios (se a través de fraude a la ley, actos simulados, o negocio indirecto) (Torres, 2003), algunos afirman que está vinculada con todo tipo de ahorro, hasta los alcanzados por economías de opción (Vilar, 2005) o cuando el contribuyente simplemente se abstiene de realizar un hecho gravable (Durán-Sindreu, 2007) o cuando es identificada la elusión como un delito tributario (evasión tributaria) (Huck, 1997). Hay distinciones incluso entre la elusión lícita de la elusión ilícita (Huck, 1997) como también la hay entre la evasión legal e ilegal (Fasiani, 1962). Como puede advertirse, la doctrina permite realizar una interpretación del concepto en diferentes sentidos, particularidad que trae al mismo tiempo inseguridad e incertidumbre, además de la confusión y desacuerdo en darle un único sentido semántico para evitar las ambigüedades en torno al término.

Esta figura suele confundirse con el fraude fiscal o defraudación tributaria, que se produce al momento en el que el contribuyente realiza un hecho imponible ocultándolo con el objeto de evitar el pago del tributo, haciendo uso de artificios para lograr que la autoridad tributaria tengan por cierto algo que no está conforme a la realidad de las cosas-. Tenemos que existe fraude o defraudación fiscal cuando se viola la ley tributaria, en la que se oculta el hecho imponible que se realiza, por lo que se configura de esta forma una figura delictiva (Araoz, 2006: 210). En Latinoamérica es habitual hablar de fraude en el sentido de “fraude mediante abuso de las formas”, lo que se suele denominar elusión fiscal, que consistiría en palabras de Fongouge en aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas (García, 2004: 29). Es por esta razón que, en tema de tributos, la elusión suele ser identificada como un fraude a la ley, la que no está construida en función al engaño, sino en una infracción que busca circundar el sentido de la ley. (Lois, 2001; citado por Gómez, 2013). Se defrauda una ley al momento en que se rodea la misma con la intención de evitar someterse a su mandato; buscando la realización de un hecho, distinto del hecho imponible, pero que a la vez produzca un igual resultado económico sin tener que violar la literalidad de la norma, pero sí se vulnera su espíritu, por lo que se obtiene el resultado contemplado en la norma defraudada. Al estar ante una norma deliberadamente elegida, es porque existe otra a la que se trata de eludir y la consecuencia jurídica que prohíbe la norma violada se consigue al amparo de otra (Gómez, 2013, p. 87). Según García (2004: 31) el término fraude, no es empleado en otros

ordenamientos jurídicos con el mismo significado: En España se emplea como se configura una acción del contribuyente que tiende a impedir, por medio de artificios o abusos en la forma, la realización del hecho imponible o el nacimiento de obligaciones tributarias sin incumplir con el deber del pago del tributo. En Alemania, el concepto se aproxima más a lo que se entiende como ahorro fiscal que se logra abusando de las formas jurídicas. En los ordenamientos anglosajones se diferencia entre el *tax avoidance* y la *illegitimate tax avoidance*. Uno y otro término se refieren al ahorro fiscal por intermedio del abuso de las formas o de las posibles configuraciones, aunque la licitud del *tax avoidance* viene admitiéndose con carácter general mientras que el segundo se refiere a la concertación comercial con fines de reducir o mitigar la carga fiscal. El concepto anglosajón *tax avoidance* equivale en un sentido muy amplio a “elusión fiscal”, esto es, a la obtención de una minoración en el pago de impuestos. Para Calderón (citado por García, 2004) el término *tax avoidance* viene a significar cualquier disminución de la carga fiscal inicialmente debida, además este mismo autor señala que se utiliza el vocablo *illegitimate tax avoidance*, que incluiría aquellas conductas en las que el contribuyente cumple literalmente con la letra de la ley pero se considera que actúa de forma abusiva porque el único propósito de la forma de conducir sus negocios es evitar o disminuir su carga fiscal.

En el Perú, el fraude a la ley tributaria es entendida como una forma de elusión fiscal (Bravo, 2006, p. 146) consistente “en intentar pagar el menor tributo posible mediante la realización de actos concretos artificiosos, que se intentan apoyar en una norma jurídica civil, laboral, comercial o en una combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada)”, que está más adecuada al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho que se realiza efectivamente.

Estamos ante un acto jurídico fraudulento cuando, a pesar de que las partes actúan legítimamente de acuerdo a las formas legales, estos eluden alguna o algunas que les impiden obtener el resultado o la finalidad práctica concertada. (Lalane, 2004; citado por Araoz, 2006). Desde esta perspectiva, existe fraude cuando se ha realizado el llamado *circunvenio legis*: en la que se utiliza una norma “de cobertura” para lograr posteriormente, una consecuencia prohibida por otra norma: que resulta ser la norma “defraudada”. Estamos ante *fraus legis* principalmente cuando el contribuyente actúa negociablemente (negocio en fraude de ley) y, cuando se desenvuelve en determinados asuntos en donde el ordenamiento le ofrece la libertad para crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas (Girgianni, 1963; citado por García, 2004).

Por otro lado, la simulación negocial existe cuando hay un ocultamiento bajo la apariencia de normalidad de un negocio jurídico otro con distinto propósito, que se contradice con la misma existencia del negocio (simulación absoluta), o cuando se da en apariencia de otro negocio (simulación relativa). En el derecho civil se añade como un requisito esencial al referirse a la simulación, cuando se habla de simular un negocio o declaración de voluntad, es decir, el “acuerdo de simular” o *consilium simulationis* que alcanzan las partes o por el declarante y destinatario en el negocio recepticio unilateral (García, 2009: 144). El *consilium* incluye la intención simulada que solo los que participan como intervinientes en la relación conocen (Araoz, 2006: 206). La simulación no se trata de un vicio en el consentimiento, sino una voluntad de crear una apariencia (Diez Picazo, 1993, citado por García, 2009). Hay simulación cuando existe una contradicción entre lo internamente volitivo y lo externamente declarado, generándose en esta diferencia un negocio del que se afirma ser aparente. De esta manera, la elusión fiscal tiene como herramienta habitual a la simulación, porque efectuándose el negocio simulado sus efectos jurídicos-económicos no se verán gravadas o tendrán un gravamen menor al negocio que se simula (García, 2009: 149). Hablamos de una simulación relativa, cuando se trata de un negocio real, pero se trata de uno distinto cuando se manifiesta a los terceros, cuyo acto disimulado por los intervinientes tendrá pleno efectos para ellos (Araoz, 2006: 208). Y, estamos hablando de una simulación absoluta, cuando hay una intención manifiesta de configurar hechos falsos o aparentes, pero no con la finalidad de encubrir una realidad distinta. En esta última no se busca eludir una realidad con el objeto de encubrir una apariencia, sino que se construye algo falso, no recurriendo a esta construcción para la celebración de contratos y no de otros que se encuentren gravados o no, sino que se construye el mundo negocial falso para la obtención de ventajas fiscales (García, 2009: 150). Si estamos ante una ley tributaria que establece los supuestos fácticos para gozar de una exoneración, entonces tendremos a las partes que sin la realización de los hechos previstos en la mencionada ley dan una apariencia de que se adecúan a la misma con la única finalidad de obtener dicho beneficio, por lo que estamos hablando de que lo presentado implicará un goce indebido del mismo. En razón de esto, a quien corresponda realizar la interpretación de los hechos deberá determinar cuál fue la verdadera naturaleza jurídica de lo acaecido con el objetivo de no aplicar la exoneración (Araoz, 2006: 207). La inexistencia o falsedad de causa subjetiva como técnica para afrontar los negocios simulados ha llevado a proponer una “prevalencia de la espiritualidad o prevalencia de la real causa de los contratos, con independencia de las fórmulas jurídicas aparentes establecidas, a la hora de enfrentarse a

fenómenos tan vinculados a la simulación como la interposición de sociedades o los testaferros. (García, 2009). La teoría del levantamiento del velo, se vincula a los supuestos de abuso de la forma jurídica societaria para utilizar instrumental una sociedad mercantil con el fin de violar obligaciones contractuales en perjuicio de terceros.

La institución de la economía de opción otorga contenido a lo que se conoce como planificación fiscal, dado que, todo lo que pueda llamarse como economía de opción, quede fuera del radio de interpretación de la elusión y la evasión tributaria. Por esta razón, debe ser fundamental determinar lo que se entiende por economía de opción. Esta implica la opción que tienen las personas contribuyentes, sean estas naturales o jurídicas de realizar o no sus operaciones de una manera válida, real y lícita, para que las mismas no encajen como supuestos de la hipótesis de incidencia, o en caso de encajar, la tasa del impuesto que grava el hecho sea la menor (Velarde, 2009), la posibilidad de la persona de elegir entre actividades cuyos resultados implican un distinto tratamiento imponible, manifiesta su ánimo, su intención de ahorrar impuestos, pero de manera válida, real y lícita (Velarde, 2009), la adopción de las fórmulas negociales más convenientes, con respecto a los tributos que gravan actos o contratos con el objetivo de reducir la carga fiscal o la de obtener una ventaja tributaria sin vulnerar el ordenamiento (García, 2014).

La labor de delimitación de la economía de opción con la elusión no es fácil, y la misma, como recuerda Pistone (2000, citado por García, 2004: 122), depende del límite que fija las normas tributarias al momento de interpretarlas y aplicarlas. Los criterios para diferenciar cuándo nos hallamos ante casos que constituyen elusión y cuándo estamos ante supuestos que no pueden ser considerados como tales y, por tanto, entran de lleno en las economías lícitas de opción, son diversos, heterogéneos y poco claros. García (2004), ofrece una serie de criterios de diferenciación: 1) Dependerá de dos factores que puede considerarse dos puntos de referencia y que se relacionan entre sí: a) La actividad del particular que decide o no realizar un negocio, que abusa o no de las formas, que tiene o no intención de defraudar. b) Si las normas jurídicas regulan o no un determinado hecho imponible, que lo tipifica con carácter general o de forma fragmentaria; por ejemplo, a la ausencia de gravamen como presupuesto para poder hablar, bien de elusión, bien de economía de opción. La ausencia de gravamen no va a ser en razón exclusiva de la forma en que se compone el ordenamiento jurídico, que no prevé un acto determinado o un negocio como hecho imponible, sino que también de la forma en que procede el particular que busca insólitas fórmulas que el legislador no haya previsto ni tampoco en su oportunidad haya podido prever; 2) Pero desde el punto de

vista del fisco, el acto o negocio fácticamente tiene una determinada significación, pero su existencia está en función en tanto exista además en el derecho privado. 3) Al Estado intérprete le corresponde realizar la calificación del hecho que se ha realizado, y calificarlo en conformidad con las condiciones en que existe y que se encuentran regulados en las normas del derecho civil. Y en interacción con esto, le corresponderá la interpretación de la norma para pretender hallar el sentido que el legislador ha intentado darle al hecho regulado, y llegar a la conclusión de si la realidad que se interpreta y califica se corresponde al mismo.

Bandyopadhyay (2012) refiere que, si una persona o empresa es acusada por elusión, en su sentido negativo, esa persona o empresa puede alegar que su intención fue la de planificar y no la de eludir. El debate debe reducirse a identificar qué transacciones deberán ser tratadas de manera legal y cuáles no. En la elusión una entidad trata de escapar del gravamen mediante la creación de métodos sofisticados para evitar cumplir con el pago de impuestos legítimos. Ordower (2010: 2) al hablar de la cultura de la elusión, refiere que: “los planificadores tributarios, como los planificadores de acuerdos (*deal planner*), 'añaden valor' al proporcionar sus servicios legales y contables”. Cualquiera persona puede arreglar sus asuntos de modo que sus impuestos sean los más bajo posible, y esto es exactamente lo que la economía de opción nos ofrece: libertad. Ordower menciona que siempre ha encontrado diferentes resultados fiscales para transacciones contradictorias y contraproducentes económicamente idénticas. Es contradictorio porque dos contribuyentes que reciben de ingresos 100 dólares, no pagan la misma cantidad de impuestos sobre esos 100 dólares, y ese resultado desafía todo el sentido de orden.

La evasión tributaria, a diferencia de la elusión, es una figura ilícita y constituye un delito, una infracción, dado que mediante la misma el contribuyente estaría obligado a pagar los impuestos, toda vez que encaja perfectamente dentro de la hipótesis de incidencia, pero este oculta hechos o no los declara ante la Administración Tributaria, de manera totalmente voluntaria y consciente (Velarde, 2009). Es así que la principal característica de la evasión es el empleo del engaño y la obtención de beneficios del error generado por el mismo, que conlleva a la omisión parcial o total del pago del tributo o lograr un provecho indebido en perjuicio del fisco (Gómez, 2013), evitando que las transacciones no sean registradas como lo son generalmente en la elusión (Bandyopadhyay, 2012)

La evasión es una práctica ilegal donde las personas o empresas escapan (*escape*) del pago de impuestos a la administración a través de ocultación (*concealment*) o falsedad (*misrepresentation*) de sus obligaciones tributarias (Bandyopadhyay, 2012), con finalidad



violar las normas tributarias a través del incumplimiento de la obligación, lo que trae consigo que se configure como un delito, de no pagar de forma ilegal un tributo (Gómez, 2013).

Ahora, en cuanto a la cláusula antielusiva general, diversos autores creen conveniente que es preferible que un país tenga una cláusula antielusiva general antes que no la tenga (Prebble, 2009; García, 2009), para combatir de manera más frontal y eficiente el fenómeno de la elusión; mencionan que se trata de un mecanismo idóneo antiabuso, pero por sí misma es insuficiente para combatir la elusión ilícita (Zuzunaga, 2013). Lo anterior siempre que tengamos en claro que los Estados gozan del derecho persecutorio de la elusión, y por esa razón, están facultados para establecer cláusulas que, de no hacerse, los contribuyentes con acceso a fuente privilegiada de información y de un asesoramiento profesional más sofisticado podrán eludir tributos y quienes no cuentan con esa información y ese asesoramiento deben cargar con el pago de la diferencia (García, 2014). La cláusula está diseñada para “distinguir entre la legítima planificación fiscal y la abusiva elusión fiscal”, y esta opera denegando el beneficio fiscal indebido (Duff, 2006, p. 54).

Las características esenciales de las cláusulas generales para minimizar el impacto sobre los principios constitucionales deberían ser (Zuzunaga, 2013): 1) que se precise explícitamente sus alcances; 2) que sea la Administración quien asuma la carga de la prueba; y, 3) que se respeten las garantías dentro del procedimiento debido. Además, debe ser bien redactada, con mayor seguridad posible, que no permita una aplicación analógica, que no permita una interpretación económica y que se base, sobre todo, en la ausencia de causas y en la existencia de propósitos comerciales (García, 2014)

Habiendo desarrollado los conceptos teóricos fundamentales, veamos los principios más importantes dentro del derecho tributario que tienen una relación directa con el desarrollo de nuestra investigación. El primer principio implicado es el de igualdad. El artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 establece en su artículo 13 que para mantener la fuerza pública y los gastos de administración son indispensables contribuciones que deben ser repartidas de forma igualitaria entre los ciudadanos en función a sus posibilidades. El principio de igualdad se constituye en un límite que obliga que la carga tributaria será aplicada simétrica y equitativamente entre los particulares que se hallan en igual situación económica y asimétrica y desigualmente entre los que se encontraren en diferentes situaciones económicas. Este principio supondrá que realizados los mismos supuestos de hecho deberán aplicarse las mismas consecuencias jurídicas, y deberán considerarse iguales los supuestos si es que se usan o introducen elementos que diferencia

arbitrarias o no tenga un debido fundamento racional (Bravo Cucci, 2003; citado por Robles, 2013).

El principio de no confiscatoriedad establece que los tributos no pueden ser mayores a la capacidad contributiva del administrado, si ocurriera así se convierten en confiscatorios. Este principio garantiza el derecho a la propiedad, pues el legislador no puede hacer uso de mecanismos legales propios en materia tributos para la apropiación indirecta de los bienes del contribuyente. Como refiere Velásquez (1997) citado por Robles (2014) la obligación tributaria deviene en confiscatoria si esta es limitante o restrictiva en el ejercicio del derecho de propiedad, existe una apropiación indebida sobre los bienes del contribuyente si se aplica una carga en cuyo monto llega a un extremo de hacerlo insostenible, que extralimita la capacidad contributiva, vulnerándose de esta manera de forma indirecta la propiedad privada, constituyéndose en impedimento para el ejercicio de su actividad. En materia tributaria se considera a un tributo como confiscatorio cuando el monto de la alícuota resulta ser irrazonable. De esta manera se sostiene que para determinar la constitucionalidad de un tributo y sea una manifestación legítima de soberanía, deberá reunir diferentes requisitos (la sustentación del coste y el uso de los criterios para que se distribuyan los arbitrios), encontrándose en primer lugar la razonabilidad del tributo, que es entendido como algo que jamás debe constituirse en un despojo (como ejercicio de la potestad tributaria sujetándose a los principios constitucionales).

El principio de capacidad contributiva se trata de la posibilidad que tiene el sujeto pasivo de pagar el tributo, en el tiempo y la cuantía en que le es exigido. Se encuentra fundamentado y el rango constitucional de este principio se encuentra implícito al estar estructurado sobre la base de la cantidad individual que cada contribuyente puede o debe en menor o mayor medida contribuir al financiamiento del gasto público. Su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; sumado a esto, al exigírsele servirá no solo como un contrapeso o piso para la evaluación de eventuales actos confiscatorios, sino que al mismo tiempo se encuentra estrechamente vinculado con el principio de igualdad, en la vertiente vertical (STC Exp. 0053-2004-AI/TC, fundamento VIII). Por otro lado, el principio de equidad deriva de la justicia, que consiste en dar a cada uno lo suyo (*ius suum cuique tribuere*). Para Ruiz (2001) citado por Robles (2014) esta significa que debería existir una relación razonable y prudente entre la totalidad de los ingresos de los administrados o contribuyentes y la parte que se detraerá

para destinarse al pago de los tributos; indicando este mismo autor que existe equidad horizontal y equidad vertical, la primera se refiere a los contribuyentes que se encuentran en igual situación deberán soportar igual carga tributaria, mientras que en la segunda, implica que los contribuyentes al tener menor capacidad deberán asumir una menor presión tributaria, y los contribuyentes con mayores riquezas habrán de soportar una más elevada carga tributaria.

El principio de certeza y simplicidad se trata en que la norma que regula un tributo debe ser clara y precisa, debe estar precisamente determinado al sujeto, la base imponible, el hecho imponible, alícuota, el plazo y modalidades de pago, la fecha, entre otros, así como las infracciones que pueden realizarse, las eventuales sanciones que se aplicarán ante su incumplimiento y los mecanismos legales que procederán ante una actuación ilegal de la administración tributaria. De esta manera, deberán ser entendibles y claras todas las normas tributarias, con la finalidad de excluir incertidumbres respecto de los derechos y deberes del contribuyente, en otras palabras, deberán ser lo más simples para lograr su entendimiento (Robles, 2014). De esta manera Ruiz (2001) citado por Robles (2014) señala que los sistemas tributarios deberán respetar este principio de simplicidad, debido a que los tributos deben contener fórmulas reducidas lo más elementalmente que permita su entendimiento y aplicación más fácil por parte de los contribuyentes y que propicie mayor eficiencia en la administración de los tributos.

Ahora bien, el principio de legalidad tiene como función establecer una relación entre la norma de carácter general y los actos del ejecutivo; lo que equivale a decir que las acciones de la Administración están predeterminadas normativamente. Se trata de un sistema de adecuación a las normas legales, en donde la Administración no podrá actuar en ningún caso particular si esta no se encuentra facultada para realizarlo y se encuentre establecido en una norma previa (Simón, 2008: 556). En materia tributaria este principio es utilizado como sinónimo de la reserva de ley, que significa que en determinados asuntos se el carácter reglamentario se encuentra restringido, debiendo ser regulados exclusivamente por normas de rango y fuerza de ley. Para el máximo intérprete de la Constitución el principio de legalidad, en tema de tributos se parte del aforismo *nullum tributum sine lege*, que es traducido como la imposibilidad de iniciar un requerimiento de pago de determinado tributo si una ley o una norma de rango legal no lo faculta (STC Exp. 0001-2004 y 002-2004-AI/TC). Lo que significa que este principio en materia tributaria implica que el ejercicio de la potestad

tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Legislativo, debe someterse no sólo a las leyes pertinentes, sino, principalmente, a la Constitución (STC 02302-2003-AA/TC, f. 32).

Al resultar inevitable que el Ejecutivo asuma competencias normativas se plantea la problemática en establecimiento de relaciones entre las normas de carácter administrativo y las normas de rango legal, entrando en su análisis la aplicación del principio de reserva de ley que al mismo tiempo se relaciona con el principio de legalidad que es distinto de él. En principio la reserva de ley, en los asuntos de tributos, consiste en la exigencia de regularse por la ley no por normas de rango reglamentario (Simón, 2008). Tiene su mejor expresión en el artículo 74 de la Constitución establece que los tributos son creados, modificados o derogados, o se establece alguna exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo cuando se trata de delegación de facultades, excepto los aranceles y las tasas, las que son regulados mediante decreto supremo.

Mientras el principio de legalidad está en relación a la sujeción de los poderes públicos al contenido regulador de la ley, la reserva de ley es un principio contenido en una norma de la Constitución sobre las materias que deberán ser reguladas por esta y no otra fuente normativa (STC Exp. 0042-2004-AI/TC f. 9 y 10).

La ausencia de certeza sobre los efectos de las propias acciones es la negación del derecho y el imperio de la arbitrariedad o de la fuerza. La seguridad jurídica no consiste solamente en un principio formal, sino que cuenta con propio contenido que nos lleva a aseverar que al hablar de seguridad no necesariamente se habla de seguridad jurídica. En un sentido formal u objetivo, este principio caracteriza al derecho como acción o actividad humana cuyos efectos o consecuencias deberían ser previsibles. En este sentido objetivo, la seguridad se logra cuando el orden jurídico tiene determinadas características que permite prever sus consecuencias. Para esto se debe partir de la exigencia que la norma bajo cuestión haya sido promulgada y publicada, que sus efectos no sean retroactivos, que el texto de la misma sea clara, no ambiguo, empleando términos bien definidos, entre otros. Por lo tanto, el contenido del principio de seguridad está formalmente marcado, sin poder decir que su valor es intrínseco ni tiene un contenido axiológico autónomo. Desde un punto de vista material o subjetivo, este principio es la percepción de las personas de estar seguros o tener por lo menos la confianza o la certeza de que al verse sometido a un procedimiento o a las decisiones de la Administración, no se verá sometido a peligros o daños no previstos (Simón, 2008).

La idea de previsibilidad es una nota relevante y fundamental sobre el que se debe estructurar el sistema tributario, como efecto de constitucionalizar los tributos, porque solo a través de la

seguridad en el ordenamiento y de tener como previsibles las consecuencias del mismo, se garantizaría un mandato constitucional de estas normas; la previsibilidad debe ser, del sistema tributario, su principal principio (García, 2011: 166). Según afirma Simón (2008: 553), no es un valor autónomo ni absoluto, la seguridad jurídica es a la vez relativa y sin carácter absoluto como sucede con los demás principios del derecho, que quedó expresado en la máxima *summum ius summa iniuria*.

La certeza o la seguridad jurídica, según Alva (2001), son términos que se encuentran asociados al principio de predictibilidad los que buscan el establecimiento de dos escenarios bien delimitados: el primero de ellos, es la creación de bases que generen confianza en los administrados ante los actos de la Administración; y, el segundo es que se reduzca el nivel de corrupción, pues al hacer público estas bases, tendrá como efecto que la discrecionalidad se verá reducida, al conocer los administrados previamente la respuesta posible de la Administración.

Es por esta razón que al aplicarse el principio de predictibilidad trae consigo que cuando exista razonamientos discrecionales por parte de la Administración Pública en la resolución de casos, estos no se conviertan en arbitrarios, es entonces que el administrado tendrá la capacidad de predecir la solución de la administración ante un caso en concreto (Alva, 2001), que tenga una expectativa más o menos clara y posible de los derechos y deberes que le corresponden (García, 2011), lo que hace que el ordenamiento tributario, sea uno construido por *obligaciones tasadas* de dar que necesariamente deberán ser previsibles para el contribuyente (Calvo, citado por García, 2011). La doctrina alemana, define el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de “previsibilidad y calculabilidad” (Tipke-Lang, citado por García, 2011), tal previsibilidad solo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano, por tanto, se verá manifestado en una idea de protección de la confianza del administrado.

Esta posibilidad de previsión se resume en dos manifestaciones. Primero, lo previsible del derecho exige lo denominado como *seguridad de orientación*, que se califica como *seguridad de regla* (Tipke), como la corrección de estructura del ordenamiento tributario (Pérez Luño) o seguridad normativa (Sainz de Bujanda). Cualquiera de estos términos afirman respecto de la misma realidad, es decir, previsibilidad entendido como seguridad en las normas de conducta. Esta seguridad es trascendente para la toma de las decisiones del ciudadano, siendo necesario también, la seguridad respecto a lo jurídicamente relevante de los hechos; lo que

quiere decir, que la seguridad debe afectar la definición de las hipótesis de la norma, a la descripción hipotética, tanto en sus presupuestos como de sus consecuencias jurídicas.

Además, se puede hablar que la seguridad jurídica se manifiesta también de distinta manera, aunque esté en relación directa con la primera, que consiste en la *seguridad de realización*, esta quiere decir que las proposiciones normativas formuladas, van a aplicarse a cada caso en concreto respetando absolutamente lo que se prevé en ellas sin variar los criterios cuando se están ante casos similares. Esto es lo que se denomina seguridad aplicativa, que es una exigencia que se dirige preferentemente a los aplicadores del derecho.

Al hablar de los presupuestos mínimos del principio de seguridad, se habla de: 1) que exista una norma jurídica, 2) que las normas jurídicas existan previamente a la configuración de los hechos, 3) esta última sea conocida por los ciudadanos que realizarán el supuesto de hecho de la norma, 4) que esta existencia previa, haya sido pública y tenga carácter de permanente, esto quiere decir, que haya entrado en vigencia con intención de ser definitiva en el tiempo; excluyéndose a las normas de carácter temporal y aceptándose eventualmente las de vigencia temporal limitada, evitando variaciones injustificadas (García, 2011).

De acuerdo a Leite (2008) el problema de la certidumbre y de la seguridad está relacionado con la existencia de un sistema jurídico, depende ampliamente del reconocimiento de la norma general y abstracta como fuente de derecho. Norma que se debe concretizar al máximo. La referencia del fenómeno jurídico está siendo alejada progresivamente de la certidumbre del derecho formal, radicándolo en la problemática concreta de las fuerzas en conflicto. El derecho tributario está sometido al principio de reserva absoluta de la ley formal. Una de las razones fundamentales para esta regla consiste en asegurar certidumbre y seguridad al derecho tributario. Además, y en el rastro de *ratio* de dicha norma se encuentra la necesidad de que las normas de derecho tributario sean especialmente delimitadas, concretas (Leite, 2008).

### III. MÉTODO

#### 3.1. Tipo y diseño de la investigación

El tipo de diseño de la investigación se fundamenta en un estudio no experimental, de campo, descriptivo, evaluativa y básica que generará la información para desarrollar el trabajo; basándose en datos obtenidos por indagación de la situación jurídica actual la norma antielusiva general.

Es *no experimental*, pues se reflexionó y analizó sobre la realidad y el contexto natural de casos que ya se habían llevado a cabo; *De campo*, al obtener la opinión de expertos y demás profesionales o funcionarios que estén estrechamente vinculado a la aplicación de la norma XVI. *Descriptivo*, pues se registró, analizó e interpretó la norma en mención, teniendo como en cuenta los desarrollos doctrinarios y jurisprudenciales más importantes, logrando plasmar la situación jurídica actual que atañe a nuestra hipótesis planteada. *Evaluativa*, debido a que surgirá de la necesidad de diagnosticar de manera abstracta y teórica si la norma antielusiva general está conforme a los principios fundamentales del sistema jurídico tributario, reconocidos constitucionalmente. *Básica*, ya que después de haber analizado cuidadosamente la doctrina, la legislación comparada y la jurisprudencia en instancias nacionales e internacionales, hemos realizado un aporte teórico importante para la pertinencia con que deberían ser regulados los fenómenos elusivos, evitando la vulneración del principio de seguridad jurídica, o por lo menos la de permitir la identificación del contenido trasgresor en la elaboración de normas antielusivas generales.

En este diseño es fundamental aportar la información más relevante que guíe los procesos de elaboración y modificatoria de la legislación tributaria en cuanto a la normatividad antielusiva, por eso es que ha sido convenientemente estructurado en tres fases distintas: *observar* (construir un bosquejo del problema y recolectar datos), plasmados en el desarrollo teórico de la investigación, *pensar* (analizar e interpretar), expuesto en su parte de resultados y discusión, y *proponer* (resolver problemas e interpretar mejoras), a través de las recomendaciones y la propuesta modificatoria.

#### 3.2. Participantes

La población o universo es la totalidad de los fenómenos a estudiar en las unidades de población o de muestreo.

La principal característica de la muestra, teniendo en cuenta que es una parte de la población, es la representación de cada elemento de la población, en el cual se obtenga un juicio con un mínimo error de lo que proyecta la población.

### ***3.3. Técnicas e instrumentos de recolección***

#### **3.3.1. Guía de análisis de contenido**

A través de este instrumento podrá estructurarse adecuadamente el análisis del contenido, obtenido de normatividad, la doctrina nacional e internacional y además de la jurisprudencia, y que efectuará siguiendo el plan de la investigación para la contrastación de la hipótesis y el logro de los objetivos.

#### **3.3.2. Fichaje**

A través de este instrumento, se logró recopilar la información más relevante en materia doctrinaria y jurisprudencial a nivel nacional e internacional de las diferentes referencias que han servido de sustento teórico y para la exposición de los resultados obtenidos.

### ***3.4. Métodos de análisis de datos***

Se procedió a elegir como unidad de análisis, en forma de *unidad constante* que consistió en el contenido obtenido en base a las guías de contenido, que serán sistematizados y presentados en cuadros en la sección de los resultados. Después de haberse elaborado las fichas se realizó un sistema de conceptos de lo contenido en el marco teórico, sobre las diferentes doctrinas sobre la lucha antielusiva general. Posteriormente se establecieron las relaciones entre estos conceptos para llegar a las conclusiones que se trazaron en los objetivos, luego de elaborarse las fichas y analizarse la información, se redactó el contenido del informe final.



## IV. RESULTADOS

Cuadro 3.1. Diferencia de la elusión con los conceptos de fraude, simulación y evasión

	<b>Elusión</b>	<b>Fraude</b>	<b>Simulación</b>	<b>Evasión</b>
<b>Realización del hecho imponible</b>	No se realiza, se evita o se impide su realización	Se realiza un hecho imponible distinto a través de una norma de cobertura.	Se realiza un hecho imponible pero se oculta a través de un acto simulado.	Realización plena de la hipótesis de incidencia
<b>Registro del acto negocial</b>	A veces existe y otras veces no existen registros de los actos jurídicos elusorios.	Sí existe el registro del hecho imponible realizado.	Existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Se pretende ocultar la realidad gravada.	Se ocultan dolosamente los hechos o no son declarados a la Administración Tributaria
<b>Carga fiscal</b>	Se realiza un hecho no gravado, exonerado o sometido a un menor gravamen	Tiene como objeto evitar el pago del tributo desfavorable de la norma defraudada.	Los negocios simulados o sus consecuencias no están gravadas o traen consigo un gravamen inferior al acto oculto.	Las modalidades empleadas impiden la determinación de la deuda tributaria.
<b>Formas de configuración</b>	A través de procedimientos técnicos propios de la autonomía privada y libertad de contratación, negocios anómalos, indirectos, simulados o en fraude a la ley.	Se realiza un hecho que, sin ser el hecho imponible, produzca los mismos resultados de la norma defraudada. De la norma elegida (norma de cobertura) existe otra norma que se trata de eludir (norma defraudada)	En la simulación absoluta no existe un negocio jurídico real, solo existe formalmente. En la simulación relativa sí existe un negocio real, pero existe un acto oculto o disimulado. Se pretende ocultar la realidad gravada.	Se vale de engaño, ardid, astucia u otra forma para defraudar al Estado. Oculta total o parcialmente bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos.

**Cuadro 3.2. Principios vulnerados en la aplicación de la cláusula antielusiva general**

	<b>Principio de legalidad</b>	<b>Principio de certeza y simplicidad</b>	<b>Principio de capacidad contributiva</b>	<b>Principio de seguridad jurídica</b>
<b>Definición</b>	Imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no lo regula. El ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Legislativo, debe someterse no solo a las leyes, sino principalmente a la Constitución.	La norma tributaria debe ser clara y precisa, debe determinar con precisión el sujeto, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones y sanciones.	La capacidad contributiva, consiste en la posibilidad que tiene el sujeto pasivo de pagar el tributo, en el tiempo y la cuantía en que le es exigido.	Ordenamiento jurídico está dotado de ciertas características que hacen previsibles sus efectos (promulgada, publicada, no retroactiva, contenido definido, no ambigüedades). Discrecionalidad sin arbitrariedad.
<b>Vulneración</b>	El uso de la discrecionalidad de la Administración Tributaria podría vulnerar el contenido esencial de este principio traducido en el aforismo <i>nullum tributum sine lege</i> , que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no la regula. El ejercicio de la libertad negocial y las formas de economía de opción completamente lícitas, prefiriendo la configuración de supuestos que no realicen o realicen parcialmente la hipótesis de incidencia sin el uso abusivo de las formas u otras defraudaciones, traería consigo el requerimiento de pago de un tributo que por ley no contemplaba el supuesto configurado por el contribuyente..	La cláusula antielusiva general vulneraría el principio de certeza y simplicidad, puesto que su vigencia ensancha de manera muchas veces desproporciona los supuestos de hecho de las normas, y la redacción que puede ser conocida no tendría sentido si en el ejercicio de su autonomía privada el contribuyente ve sus actos lícitos económicamente viables ser reconfigurados o recalificados por la Administración facultado por esta mencionada cláusula.	La cláusula antielusiva general aplicada en estricto podría generar una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, que podría afectar negativamente su patrimonio. Esta podría generar confiscatoriedad por un tributo excesivo o por doble o múltiple imposición en la recalificación de sus actos negociales, pero esto no necesariamente llega a ser vulneratoria, sino que debe analizarse en cada caso, su afectación debe ser evaluada dependiendo de la situación económica de cada contribuyente	Al estar ante contribuyentes distintos cuyo comportamiento tributario fue básicamente el mismo, pero que fiscalizados por auditores de la Administración distintos existe una posibilidad cierta que a uno de ellos le sea recalificada la conducta y al otro no. Esto hace evidente la posible vulneración al principio de seguridad jurídica. La recalificación crea inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera.

### 3.3. La cláusula antielusiva general y el tratamiento de la elusión a nivel internacional

	<b>Normativa</b>	<b>Formas de combatir la elusión</b>
<b>Colombia</b>	Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016 que modificó el artículo 869 del Estatuto Tributario de Colombia.	La Administración Tributaria está autorizada a reconfigurar las operaciones que constituyan un abuso tributario, teniendo la facultad de expedir los actos administrativos necesarios para liquidar los impuestos respectivos, así como las sanciones. Se puede decir entonces que, constituya un abuso en materia tributaria, cuando los actos o negocios jurídicos tengan un fin provechoso.
<b>Ecuador</b>	Código Tributario de Ecuador, artículo 17	Cuando el hecho generador atienda a criterios económicos, se tendrá en cuenta el interés económico con independencia de las formas jurídicas que utilicen.
<b>Brasil</b>	Ley complementaria N.º 104, de 2001 que modifica el artículo 116 del Código Tributario Nacional	La autoridad administrativa desestimara los actos que cuya finalidad se orienten a disimular el hecho imponible o la obligación de tributar.
<b>México</b>		Utilizan el principio de interpretación económica, para las formas que puedan adoptar, sin que estas obliguen al interprete, por lo que asignan el significado que más se acerque a la realidad establecida por la ley al momento de crear los tributos.
<b>España</b>	Ley General Tributaria del 2003, artículo 15	Se considera la elusión cuando se evita total o parcialmente la imposición del hecho imponible, ya sea a través de actos que: a) tengan las características de impropios o artificiosos o b) no brinden el resultado esperado con actos usuales o propios. Para ello es necesario un informe de la Comisión consultiva esto según el artículo 159.
<b>Alemania</b>	Ordenanza Tributaria de 1977 artículo 42, modificada el 2008	Se considera la elusión fiscal, cuando se evidencie la ejecución de esquemas de planificación tributaria. Por lo que el crédito fiscal surtirá el mismo efecto que realizado bajo condiciones normales o propias.
<b>Gran Bretaña</b>	Finance Act 2013, sección 206	Se considera elusión cuando hay aplicación de planificaciones tributarias abusivas, en las cuales la ventaja tributaria es abusiva.

## V. DISCUSIÓN

### 5.1. Diferencia de la elusión con otros conceptos

La elusión fiscal es el comportamiento, cualquiera que sea este por parte del contribuyente, por el cual se manifiesta su finalidad principal de disminuir la carga fiscal, disminuir su cuantía o posponer su exigibilidad (Cahn-Speyer, 2006), evitando la configuración de un hecho imponible no realizándolo o realizando otro (Bravo, 2006).

Se observa en la elusión que el particular evita la realización de los elementos descriptivos de la norma tributaria de manera lícita para evitar que el hecho que configura pueda subsumirse en la descripción total del hecho imponible y pueda generar como consecuencia una obligación fiscal. Vemos que se “escapa” del deber tributario sin violar directamente la ley (Gómez, 2013), y lo que persigue el contribuyente en la configuración de una hipótesis distinta es la de impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, a pesar de que sus actos negociales son completamente válidos debido a que se ajustan a la descripción parcial de la norma eludida pero no a los demás elementos descriptivos que requieren ser realizados obligatoriamente para derivarse de ellos la obligación expresamente establecida.

Aunque, por otro lado, muchas veces las transacciones son llevadas a cabo previo al nacimiento de una obligación tributaria con el objeto de minimizar la carga fiscal y no precisamente evitar el nacimiento de una obligación, sino la de configurar un distinto hecho que genere menor carga impositiva, y que de no hacer dichas transacciones de determinada forma serían más elevada (Lampreave, 2012). Supongamos que la transacción descrita en la norma eludida trae consigo una alta carga impositiva, pero el particular haciendo uso de mecanismos completamente legales adopta una forma distinta para dicha transacción que puede ser perfectamente subsumible en la hipótesis de incidencia tributaria de una norma distinta a la eludida. La operación aritmética de diferencia entre la obligación nacida de la norma eludida y la norma realizada trae consigo una menor carga impositiva, siendo el resultado del cálculo de la diferencia el ahorro, que se traduce generalmente en dinero. Como puede observarse el cumplimiento de descripciones distintas a través de las transacciones no le atribuye ninguna ilicitud a esa decisión libre y voluntaria del contribuyente de elegir la obligación que en la diferencia le genere más ahorro.

Los dos supuestos pueden representar perfectamente la economía de opción que tienen las personas de realizar o no sus operaciones de manera válida, real y lícita, para que las mismas no encajen en las descripciones de la hipótesis de incidencia (Velarde, 2009). Ferreiro (2003)

afirma que la elección es jurídicamente intachable y el resultado o puede ser 1) equivalente, que no es intentado formalizar por su contenido evidente, una 2) nula carga fiscal, como en el primer supuesto, o 3) traer consigo una menor carga fiscal, como en este último supuesto. En otras palabras, las personas son libres de elegir la mejor opción posible que se acomode mejor a sus negocios en atención a las descripciones de la hipótesis de incidencia que se configuran para evitar el pago de impuestos o pagar menos.

Puede observarse en ninguno de los supuestos mencionados puede inferirse en abstracto, es decir, sin el análisis de un caso en concreto, que exista una vulneración o transgresión al ordenamiento jurídico tributario o a otro cuerpo normativo distinto del tributario. Y, es precisamente esto último lo que se confronta con lo afirmado por Cahn-Speyer (2006), Bravo (2006), entre otros, que sugieren que la configuración parcial de la norma jurídica tributaria (supuesto 1), la realización de actos que configuran una menor carga impositiva (supuesto 2), o la realización de otros actos que no describe la norma (supuesto 3) se constituyen como actos ilícitos, por tanto, formas de elusión fiscal.

La confusión de los términos nace precisamente de ello, puesto que algunos consideran que la elusión en materia tributaria es lícita en contraposición con la ilicitud de la evasión. Si la elusión es analizada desde el punto de vista de la realización o configuración de los hechos fácticos en relación con las descripciones hipotéticas contenidas en el hecho imponible no tendríamos problema con afirmar que en nuestros tres supuestos el resultado no reviste ninguna clase de ilicitud, debido a que el contribuyente no está obligado a configurar hechos imponibles, y si no los configura no existirá una obligación tributaria que pueda ser exigida por la Administración.

La elusión no puede ser vista desde este parcial punto de vista, debido a que el asunto está en cómo o de qué forma el contribuyente elude, configurando parcialmente los hechos imponibles, se sujeta a otra norma con menor carga impositiva o realiza actos no descritos por la norma. Lo que se quiere conocer es cuáles son los procedimientos técnicos propios de la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación para crear una ventaja fiscal patrimonial (Gómez, 2013) que emplea el contribuyente para obtener una ventaja fiscal, y si verificamos en los hechos que estos medios son empleados contraviniendo alguna norma jurídica, es decir, son actos ilícitos, entonces es cuando denominamos a este hecho como elusivos. La ilicitud de los actos (fraude a la ley o simulación) determina que estos actos sean calificados como elusivos.

## **5.2. Principios vulnerados en la aplicación de la cláusula antielusiva general**

Si se daba en los hechos los supuestos anteriores, en el Perú no existía forma de combatir los actos que los contribuyentes configuraban para eludir la obligación tributaria. Es entonces que la Norma XVI es incorporada el 18 de julio del 2012 al Título Preliminar del Código Tributario. La dificultad de su aplicación después de su vigencia se hizo patente principalmente por los argumentos que afirman que la norma es atentatoria de derechos constitucionales tributarios y específicamente contra el principio de legalidad y principio de seguridad jurídica. Actualmente la facultad que le había sido otorgada por ley a la Administración para hacer frente a conductas elusivas se encuentra suspendida (con excepción del primer y último párrafo). Las principales razones de su suspensión son identificadas en esta investigación: 1) La interpretación del término elusión se puede interpretar en distintos sentidos, 2) la no descripción de los actos que recaen dentro del término elusión, 3) la dificultad derivada de la ambigüedad terminológica no permite diferenciar entre elusión y economía de opción, lo que lleva a considerar erróneamente a algunos autores como elusión ilícita y elusión lícita respectivamente, 4) los criterios normativos y jurisprudenciales para diferenciar entre elusión y economía de opción son inexistentes.

Estas razones crean una enorme dificultad para que la Administración pueda realizar reparos sobre los actos o negocios de los contribuyentes, más aún cuando estos mismos son quienes sustenten su defensa en la gran discrecionalidad ofrecida por la ley a la Administración para demostrar su ilicitud. Las dudas que se tiene sobre la validez y eficacia de la norma antielusiva general nos lleva a determinar en qué consiste realmente. Observemos de manera gráfica cómo los administrados realizan un acto elusivo.

El acto elusivo evita caer dentro de la base imponible que describe la norma eludida, para obtener una consecuencia distinta a la obligación tributaria de la norma eludida o generando una ventaja fiscal. De acuerdo a esto la norma antielusiva general cumple con una función para formular reparos a los actos o negocios jurídicos que contengan vacíos y solo se justifique con una ventaja tributaria. Entre los que podíamos tener un ejemplo claro de venta de un bien por un precio inferior es aquí donde se duda sobre su licitud. La norma XVI para los casos de elusión tributaria, faculta a la SUNAT a exigir la deuda tributaria que correspondería en cada caso observando los actos regulares o propios; así también puede prescindir los créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, restituyendo los importes que hubieran sido devueltos

indebidamente. Como consecuencia de esta detección la SUNAT, aplicaría la norma que para tal caso debió corresponder.

Observamos que recalificar los hechos parece ser la más razonable y lógica forma de combatir la elusión. Lógicamente hablando, tenemos que el supuesto configurado  $s_1$  en el hecho  $H_1$  (que es un hecho que realiza solo un supuesto de la norma  $N_1$ ), que puede tratarse de cualquier negocio, es igual al que describe la norma jurídica tributaria  $N_1$  (donde  $N_1 = s_1, s_2, s_3 \rightarrow O_1$ ), pero que ha eludido la realización de los otros supuestos a través de actos que no se encuentran contemplados en la descripción del hecho imponible de la norma  $N_1$ . Pero los actos que complementan a  $H_1$  y que evitan la configuración de  $s_2$  y  $s_3$ , cuando existiera sospecha de que han sido evitados a través de *actos ilícitos* a través de negocios anómalos, fraude a la ley o simulación traerán consigo la recalificación de los actos negociales del contribuyente atribuyendo  $s_2$  y  $s_3$  como propios al hecho  $H_1$ , cuya consecuencia, una vez realizado la recalificación, traerá consigo la facultad de exigir a la Administración el cumplimiento de  $O_1$ , extinguiendo la ventaja fiscal indebida.

Visto de esta manera, pareciera que no hay problema alguno, teóricamente hablando en la detección de supuestos elusivos y la aplicación de la norma eludida no puede traer mayor inconveniente, pero esto es solo en apariencia. ¿Cómo la Administración detecta los actos ilícitos realizado por los contribuyentes? ¿Con qué criterios y mecanismos legales cuenta la Administración para calificar a un hecho lícito como un hecho ilícito y atribuirle la consecuencia de la norma presuntamente eludida? La respuesta propia de esta investigación es que no existe ningún mecanismo ni criterio ni legal ni jurisprudencia válida que permita recalificar los actos negociales lícitos que los contribuyentes libremente deciden realizar en conformidad con la ley.

La aplicación de la Norma XVI respecto de contribuyentes distintos cuyo comportamiento tributario fue básicamente el mismo, pero que fiscalizados por auditores distintos enfrentan el potencial desenlace de que a uno de ellos le sea recalificada la conducta y al otro no, hace evidente la posible vulneración al principio de seguridad jurídica. Por su parte es interesante recordar que el Congreso peruano ya ha decretado la vulneración a la seguridad jurídica en una cláusula antielusiva general. Así lo hizo cuando derogó parte del segundo párrafo de la Norma VIII que reguló el combate al fraude de ley en Perú por pocos meses del año 1996. En efecto, la exposición de motivos de la Ley 26663 señalaba que se creaba inseguridad jurídica cuando, las interpretaciones de los actos del contribuyente estaban a disposición de la

Administración, generándose así una arbitrariedad y yendo en contra de los criterios objetivos y uniformes del Derecho.

Es por ello que en Gran Bretaña estas cláusulas anti elusivas también son objetadas respecto al quebrantamiento de la seguridad jurídica (Freedman, 2006, p. 355)

### **5.3. La cláusula antielusiva general y el tratamiento de la elusión a nivel internacional**

La pregunta de qué es lo que realmente ha hecho que la norma antielusiva general haya sido adoptada positivamente por muchos de los países más importantes económicamente hablando, tanto China y Gran Bretaña a pesar que el principal argumento desde siempre ha girado en torno a esta norma es que vulnera la seguridad jurídica, esta última entendida como la previsibilidad de las consecuencias jurídicas frente a los diferentes actos jurídicos de los particulares, es decir, que los hechos configurados traerán consigo la consecuencia establecida, como lo menciona Meza (2015), es la Ley quien brinde la certeza de atribuir las consecuencias, será el juez quien debe proteger la seguridad al cumplir la Ley.

Si bien es imposible crear un sistema plenamente previsible y evitar cierta discrecionalidad en la decisión de los órganos jurisdiccionales y administrativos, podemos ser conscientes de que la incorporación de una norma podría ampliar mucho más la imprevisibilidad aceptada u otorgar mayor discrecionalidad a los órganos de decisión.

Uno de los principales resultados es haber logrado observar y analizar la aplicación de la norma antielusiva general en los más importantes sistemas tributarios, en los que antes de ser implementada se identificaba una fuerte incidencia en las decisiones de sus órganos administrativos de las doctrinas antielusivas, principalmente del *economic purpose*, *economic substance*, y *substance over form*.

Además, Gran Bretaña por ejemplo tienen un cuerpo normativo e informativo extenso (GAAR guidance -por su abreviación en inglés de General Anti-Avoidance Rule-) en el que se detalla las formas abusivas y otros actos que pueden ser considerados como ilícitos para efectos de aplicar la norma antielusiva general. De la misma manera que el Chinese State Administration of Taxation (SAT) ha publicado la GAAR Measure con la finalidad de que pueda ser consultado públicamente y en los que se definen los esquemas de elusión tributaria y el detalle del procedimiento que deberá seguir la autoridad administrativa para la aplicación de la norma antielusiva. En cada uno de estos sistemas existe una tradición de combatir la elusión valiéndose de las doctrinas antielusivas mencionadas, como se observó del análisis de



Prebble (2009), Duff (200&), Sandler (2005) y Li (2005), lo que en paralelo y comparación no se ha realizado nunca en nuestro país. Al igual que en Colombia los artículos 869-1 y 869-2, establecen claramente el procedimiento debido para la reconfiguración de las operaciones abusivas, además de contemplar la facultad de remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado por decisión de socios, accionistas, directores o administradores.

En China se ha incorporado medidas antiabuso fiscal (General Anti-Avoidance Rule, GAAR), a través de cláusulas antielusivas, y lo que es más relevante, concienciando y estimulando a las autoridades fiscales locales en la detención, no solo de la elusión fiscal sino de la evasión (Lampreave, 2012). La discrecionalidad no significa arbitrariedad, que la discrecionalidad se resuelva, muchas veces, en arbitrariedad, es una patología, pero no es lo normal (García, 2014). La discrecionalidad técnica, como lo define García (2014) consiste en que La Administración tiene un margen de decisión porque la propia indefinición del hecho base no da lugar a otra solución y sin entrar ahora en que “discrecionalidad” es un concepto indeterminado.

Vemos que la principal dificultad de la aplicación de la norma antielusiva general parte de la escasa tradición jurisprudencial en la resolución de casos con respecto a esta materia como en otros países económicamente avanzados, y frente a las dificultades terminológicas y demás señaladas, acumulan más la carga sobre la Administración para poder hacer frente a la elusión, en contraposición contra quienes de manera cierta, porque efectivamente así ocurre, argumentan que la Norma XVI es evidentemente atentatoria contra el principio de seguridad jurídica, al ensanchar excesivamente la base imponible en cada una de las normas jurídicas tributarias a descripciones no contempladas en la misma, además como lo menciona García (2014) el presupuesto de la norma antielusiva general se amplía demasiado al incluir conceptos como fraude a la ley, abuso de derecho, abuso de formas, entre otras que otorgan una desmedida discrecionalidad a la Administración.

## VI. CONCLUSIONES

1. La elusión fiscal, consiste en un aliviamiento de la carga fiscal por medio de una conducta consistente en impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal, efectuada a través de actos, negocios o contratos abusando del derecho o las formas, defraudando a la ley, o empleando otras formas artificiosas, diferenciado esta ilicitud con la finalidad de evitar caer en el supuesto de hecho de la norma y su consecuente obligación, y no la ilicitud derivada de evitar el cumplimiento de una obligación existente, como en el caso de la evasión.
2. La principal manifestación de la seguridad jurídica es la interdicción de la arbitrariedad que se da en etapa de aplicación de la norma antielusiva general, esta interdicción significa la subordinación a la ley en la aplicación del derecho, evitar la arbitrariedad en el establecimiento de la infracción, teniendo como presupuesto una hipótesis de incidencia detallada y expresa, que impida interpretaciones ambiguas o pretender hacer uso de la analogía u otros métodos de integración en cuanto a las sanciones. Este principio se ve vulnerado cuando en el mismo marco jurídico existe más de una interpretación a una sola norma, perturbando así los pronunciamientos jurisdiccionales.
3. La Administración no se encuentra debidamente preparada no solo en la problemática jurídica, tampoco en la económica y de negocios que genere la certeza de que el procedimiento pueda darse en igual de condiciones, evitando la arbitrariedad propia de la excesiva discrecionalidad facultada legalmente a estos. En otros países se ha mitigado consistentemente este argumento fundamental a través de las doctrinas antielusivas (*business purpose, substance over form*) y han aportado últimamente muchas guías informativas y manuales (GAAR *Guidance* en Gran Bretaña, GAAR *Mesure* en China, el procedimiento detallado en el caso de Colombia) en busca de la transparencia en el procedimiento que pueda iniciar la Administración reduciendo la percepción de inseguridad y de la amplia discrecionalidad.

## **VII. RECOMENDACIONES**

Al momento de reglamentar se recomienda al Poder Ejecutivo:

- 1) Validar la supuesta conducta inusual, previamente detectada por los fiscalizadores, a través de un órgano colegiado.
- 2) Generar conciencia tributaria en los contribuyentes, promocionando ejemplos de conductas susceptibles de ser calificadas como elusivas.
- 3) Permitir a los contribuyentes realizar consultas previas, para aquellos casos en los que se consideren actos diferentes a lo normal, evitando de esta manera futuros cuestionamientos.

## REFERENCIAS

- Alarie, B.; Bathia, S. y Duff, D. G. (2005). Symposium on Tax Avoidance After Canada Trustco and Mathew: Summary of Proceedings. *Canadian Tax Journal*, 53(4). Recuperado el 6 de mayo del 2015 de: <http://ssrn.com/abstract=1158526>
- Altamirano, A. C. (2005) Transparencia fiscal internacional normas tributarias para la prevención de la elusión internacional. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 43. Recuperado el 10 de marzo del 2015 de: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/01\\_Rev43\\_ACA.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev43_ACA.pdf)
- Alva Matteucci, Mario (2001). El principio de predictibilidad y el derecho tributario. Recuperado el 10 de marzo del 2015 de: [http://www.teleley.com/articulos/art\\_predictibilidad.pdf](http://www.teleley.com/articulos/art_predictibilidad.pdf)
- Alvarez Rodríguez, J. Fernando (2008). La discrecionalidad en el derecho tributario. En *El Tributo y aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.) Tomo I. Madrid: Marcial Pons.
- Araoz Villena, L. A. (2006). Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 44. Disponible en: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/07\\_Rev44\\_LAAV.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/07_Rev44_LAAV.pdf)
- Ayres Barreto, P. (2011). Norma antielusiva, acto simulado y evasión fiscal. En *Derecho tributario. Tópicos contemporáneos*. Lima: Grijley.
- Bandyopadhyay, S. N. (2012). The Problem with Tax: Planning, Avoidance or Evasion? *Centre for Budget and Governance Accountability (CBGA) 2012*. Recuperado el 15 de marzo del 2015 de: <http://ssrn.com/abstract=2102282>
- Bravo Arteaga, J. R. (2008). Las relaciones del derecho tributario con otras ciencias jurídicas. En *El Tributo y aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.) Tomo I. Madrid: Marcial Pons.
- Bravo Cucci, J. (2013) Algunos comentarios con relación a la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 53. Recuperado el 10 de marzo del 2015 de: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/03\\_Rev53\\_JBC.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev53_JBC.pdf)
- Bravo Cucci, J. (2006) La elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 44. Recuperado el 10 de marzo del 2015 de: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/04\\_Rev44\\_JBC.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev44_JBC.pdf)

- Burke, Karen C., Tax Avoidance as a Legitimate Business Purpose (2008). *San Diego Legal Studies Paper*, 8(12). Recuperado el 10 de marzo del 2015 de: <http://ssrn.com/abstract=1095862> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1095862>
- Calero García, María Luz (1996) La Base Imponible en el Derecho Tributario General. *Cuaderno de Estudios Empresariales* N.º 6. Disponible en: <http://revistas.ucm.es/index.php/CESE/article/viewFile/CESE9696110067A/10590>
- Cahn-Speyer W, Paul (2006) La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N.º 44. Disponible en: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/01\\_Rev44\\_PCSW.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev44_PCSW.pdf)
- Carvalho, Paulo de Barros (2009) El absurdo de la interpretación económica del “hecho generador”. Derecho y su autonomía. La paradoja de la interdisciplinariedad. En *Derecho Tributario*. Yacolca Estares, Daniel (Coord.). Lima: Grijley.
- Díaz, Vicente Óscar (2010) El accionar de las empresas multinacionales en los paraísos fiscales y su relación con los fraudes fiscales en la experiencia del derecho tributario internacional. *Análisis Tributario*, mes de mayo. Suplemento especial N.º 7: Enfoque internacional.
- Duff, D. G. (2006). The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule: Canada Trustco and Mathew, *IBFD Bulletin*. Recuperado el 6 de mayo del 2015 de: <http://ssrn.com/abstract=1142962>
- Duff, D. G., Tax Avoidance in the 21st Century (2009). *AUSTRALIAN BUSINESS TAX REFORM IN RETROSPECT AND PROSPECT*, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, 2009. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1457453> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1457453>
- Fernando Zuzunaga (2014) Actualidad y perspectivas de política tributaria en el Perú. *Entrevista: Análisis Tributario* 319, agosto 2014.
- Freedman, J. (2006). Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle. *British Tax Review, Oxford Legal Studies Research Paper*, 14, 332-357. Recuperado el 10 de marzo del 2015 de: <http://ssrn.com/abstract=900043>
- Galapero Flores, Rosa (2004) Determinación del hecho imponible calificado como ganancias y pérdidas patrimoniales. Disponible en: [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/831242.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/831242.pdf)
- García Novoa, C. (2014). Cláusula General Anti-elusiva y la Norma VIII peruana. Entrevista realizada por Massari, G y Súmar, O. (14 de junio).
- García Novoa, César (2004) La cláusula antielusiva en la nueva LGT. Madrid: Marcial Pons.

- García Novoa, Cesar (2006) Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N.º 44. Disponible en: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev44\\_CGN.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev44_CGN.pdf)
- García Novoa, César (2011). La concepción actual de los principios tributarios. En *Derecho tributario. Tópicos contemporáneos*. Lima: Grijley.
- Gómez Cotero, José de Jesús (2013). La cláusula general antielusiva en materia tributaria. *Puntos finos*, noviembre. Disponible en: [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2013\\_220-A12.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2013_220-A12.pdf)
- Graham, John R. and Hanlon, Michelle and Shevlin, Terry J. and Shroff, Nemit, Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field (2013). *The Accounting Review*, Vol. 89, No. 3, pp. 991-1023, May 2014; MIT Sloan Research Paper No. 4990-12. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2148407> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2148407>
- Lalanne, Guillermo A. (2006) Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N.º 44. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/03\\_Rev44\\_GAL.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev44_GAL.pdf)
- Lampreave Márquez, Patricia (2012) La normatividad anti-abuso fiscal aplicable en India y China (a través del análisis de asuntos resueltos recientemente). *Quincenal Fiscal* N.º 19, noviembre. Disponible en: <http://ssrn.com/abstract=2343330>
- Leite de Campos, Diogo (2008) La buena fe y seguridad jurídica en el derecho tributario. En *El Tributo y aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.) Tomo I. Madrid: Marcial Pons.
- Lozano, Oswaldo (2006) La técnica de la calificación económica de los hechos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N.º 44. Disponible en: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/05\\_Rev44\\_OLB.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/05_Rev44_OLB.pdf)
- Luchena Mozo, Gracia (2002) La relación jurídica tributaria. El hecho imponible. Disponible en: <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>
- Ordover, Henry (2010) The Culture of Tax Avoidance. Saint Louis U. Legal Studies Research Paper No. 2010-06, April 27. Disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1596684>
- Pichhadze, Amir and Pichhadze, Aviv, Economic Substance Doctrine: Time for a Legislative Response. *Tax Notes International*, Vol. 48, No. 1, October 2007. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1097188>
- Prebble, Z. M. y Prebble, J. (2008). Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax

Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. *Bulletin for International Taxation*, April 2008; Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 34/2013. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1473612>

Prebble, Z. M. (2009). Approaches to Tax Avoidance Prevention in Seven Asian Jurisdictions: A Comparison. *Asia Pacific Tax Bulletin*, 15, 22-39. Recuperado el 10 de marzo del 2015 de: <http://ssrn.com/abstract=1605505>

Prebble, R y Prebble, J., (2010) Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? *Saint Louis University Law Journal*, Vol. 55; Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 8/2012. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1523043>

Robles Moreno, Carmen del Pilar (2014) Los principios constitucionales tributarios. Disponible en: <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>

Simón Acosta, Eugenio (2008) El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario. En *El Tributo y aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.) Tomo I. Madrid: Marcial Pons.

Ventry, Dennis J., Protecting Abusive Tax Avoidance (July 29, 2008). UC Davis Legal Studies Research Paper No. 143; *Tax Notes*, Vol. 120, No. p. 857, September 2008. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1186842>

Weisbach, David A., An Economic Analysis of Anti-Tax Avoidance Doctrines (May 17, 2002). University of Chicago Law School, John M. Olin Law & Economics Working Paper No. 99. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=228536> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.228536>

Zuzunaga del Pino, Fernando (2013) ¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución peruana? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N.º 53. Disponible en: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev53\\_FZDP.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf)

ANEXOS