

Escuela de Posgrado

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

Tesis

**La elusión tributaria y el comité revisor en el  
procedimiento de fiscalización definitiva  
ante Sunat**

Brenda Pamela Guevara Tipismana  
Veronica Lisseth Romero Tasayco  
Jaime Luis Valverde Vilchez

Para optar el Grado Académico de  
Maestro en Tributación

Lima, 2025

Repositorio Institucional Continental  
Tesis digital



Esta obra está bajo una Licencia "Creative Commons Atribución 4.0 Internacional" .

**ANEXO 6****INFORME DE CONFORMIDAD DE ORIGINALIDAD DEL  
TRABAJO DE INVESTIGACIÓN**

A : Mg. Jaime Sobrados Tapia  
Director Académico de la Escuela de Posgrado

DE : **Daniel Irwin Yacolca Estares**  
Asesor del Trabajo de Investigación

ASUNTO : Remito resultado de evaluación de originalidad de Trabajo de  
Investigación

FECHA : 03 de julio del 2024

---

Con sumo agrado me dirijo a vuestro despacho para saludarlo y en vista de haber sido designado Asesor del Trabajo de Investigación/Tesis/Artículo Científico titulado "**LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y EL COMITÉ REVISOR EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DEFINITIVA ANTE SUNAT**", perteneciente a los **Bach. Brenda Pamela Guevara Tipismana, Bach. Verónica Lisseth Romero Tasayco y Bach. Jaime Luis Valverde Vilchez**, de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**; se procedió con el análisis del documento mediante la herramienta "Turnitin" y se realizó la verificación completa de las coincidencias resaltadas por el software, cuyo resultado es **18 %** de similitud (informe adjunto) sin encontrarse hallazgos relacionados con plagio. Se utilizaron los siguientes filtros:

- Filtro de exclusión de bibliografía Sí  No
- Filtro de exclusión de grupos de palabras menores Sí  No

(Máximo nº de palabras excluidas: < **5**)

\_\_\_\_\_

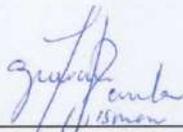
## DECLARACIÓN JURADA DE AUTENTICIDAD

Yo, GUEVARA TIPISMANA BRENDA PAMELA, identificada con Documento Nacional de Identidad N° 70303663, egresada de la MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN, de la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, declaro bajo juramento lo siguiente:

1. La Tesis titulada "LA ELUSION TRIBUTARIA Y EL COMITÉ REVISOR EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DEFINITIVA ANTE SUNAT", es de mi autoría, la misma que presento para optar el Grado Académico de MAESTRO EN TRIBUTACIÓN.
2. La Tesis no ha sido plagiada ni total ni parcialmente, para lo cual se han respetado las normas internacionales de citas y referencias para las fuentes consultadas, por lo que no atenta contra derechos de terceros.
3. La Tesis es original e inédita, y no ha sido realizada, desarrollada o publicada, parcial ni totalmente, por terceras personas naturales o jurídicas. No incurre en autoplagio; es decir, no fue publicada ni presentada de manera previa para conseguir algún grado académico o título profesional.
4. Los datos presentados en los resultados son reales, pues no son falsos, duplicados, ni copiados, por consiguiente, constituyen un aporte significativo para la realidad estudiada.

De identificarse fraude, falsificación de datos, plagio, información sin cita de autores, uso ilegal de información ajena, asumo las consecuencias y sanciones que de mi acción se deriven, sometiéndome a las acciones legales pertinentes.

Lima, 07 de Octubre de 2024.



GUEVARA TIPISMANA BRENDA PAMELA  
DNI. N° 70303663



Huella

**Arequipa**  
Av. Los Incas S/N,  
José Luis Bustamante y Rivero  
(054) 412 030  
  
Calle Alfonso Ugarte 607, Yanahuara  
(054) 412 030

**Huancayo**  
Av. San Carlos 1980  
(064) 481 430

**Cusco**  
Urb. Manuel Prado - Lote B, N° 7 Av. Collasuyo  
(084) 480 070  
  
Sector Angostura KM. 10,  
carretera San Jerónimo - Saylla  
(084) 480 070

**Lima**  
Av. Alfredo Mandiola 5210, Los Olivos  
(01) 213 2760  
  
Jr. Junín 355, Miraflores  
(01) 213 2760

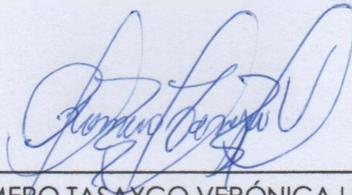
## DECLARACIÓN JURADA DE AUTENTICIDAD

Yo, ROMERO TASAYCO VERÓNICA LISSETH, identificada con Documento Nacional de Identidad N° 71874093, egresada de la MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN, de la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, declaro bajo juramento lo siguiente:

1. La Tesis titulada "LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y EL COMITÉ REVISOR EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DEFINITIVA ANTE SUNAT", es de mi autoría, la misma que presento para optar el Grado Académico de MAESTRO EN TRIBUTACION.
2. La Tesis no ha sido plagiada ni total ni parcialmente, para lo cual se han respetado las normas internacionales de citas y referencias para las fuentes consultadas, por lo que no atenta contra derechos de terceros.
3. La Tesis es original e inédita, y no ha sido realizada, desarrollada o publicada, parcial ni totalmente, por terceras personas naturales o jurídicas. No incurre en autoplagio; es decir, no fue publicada ni presentada de manera previa para conseguir algún grado académico o título profesional.
4. Los datos presentados en los resultados son reales, pues no son falsos, duplicados, ni copiados, por consiguiente, constituyen un aporte significativo para la realidad estudiada.

De identificarse fraude, falsificación de datos, plagio, información sin cita de autores, uso ilegal de información ajena, asumo las consecuencias y sanciones que de mi acción se deriven, sometiéndome a las acciones legales pertinentes.

Lima, 12 de octubre de 2024.



ROMERO TASAYCO VERÓNICA LISSETH  
DNI. N° 71874093



Huella

---

**Arequipa**

Av. Los Incas S/N,  
José Luis Bustamante y Rivero  
(054) 412 030

Calle Alfonso Ugarte 607, Yanahuara  
(054) 412 030

**Huancayo**

Av. San Carlos 1980  
(064) 481 430

**Cusco**

Urb. Manuel Prado - Lote B, N° 7 Av. Collasuyo  
(084) 480 070

Sector Angostura KM. 10,  
carretera San Jerónimo - Sayla  
(084) 480 070

**Lima**

Av. Alfredo Mendocola 5210, Los Olivos  
(01) 213 2760

Jr. Junín 955, Miraflores  
(01) 213 2760

---

## DECLARACIÓN JURADA DE AUTENTICIDAD

Yo, VALVERDE VILCHEZ JAIME LUIS, identificado con Documento Nacional de Identidad N° 72857727, egresado de la MAESTRÍA EN TRIBUTACION, de la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, declaro bajo juramento lo siguiente:

1. La Tesis titulada "LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y EL COMITÉ REVISOR EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DEFINITIVA ANTE SUNAT", es de mi autoría, la misma que presento para optar el Grado Académico de MAESTRO EN TRIBUTACION.
2. La Tesis no ha sido plagiada ni total ni parcialmente, para lo cual se han respetado las normas internacionales de citas y referencias para las fuentes consultadas, por lo que no atenta contra derechos de terceros.
3. La Tesis es original e inédita, y no ha sido realizada, desarrollada o publicada, parcial ni totalmente, por terceras personas naturales o jurídicas. No incurre en autoplagio; es decir, no fue publicada ni presentada de manera previa para conseguir algún grado académico o título profesional.
4. Los datos presentados en los resultados son reales, pues no son falsos, duplicados, ni copiados, por consiguiente, *constituyen un aporte significativo para la realidad estudiada.*

De identificarse fraude, falsificación de datos, plagio, información sin cita de autores, uso ilegal de información ajena, asumo las consecuencias y sanciones que de mi acción se deriven, sometiéndome a las acciones legales pertinentes.

Lima, 07 de Octubre de 2024.



---

VALVERDE VILCHEZ JAIME LUIS  
DNI. N° 72857727



Huella

**Arequipa**  
Av. Los Incas S/N,  
Jesús Las Banderas y Rivera  
(054) 412 030

Calle Alfonso Ugarte 007, Yanahuara  
(054) 412 030

**Huancayo**  
Av. San Carlos 1088  
(084) 481 430

**Cusco**  
Urb. Manuel Prado - Lote B, N° 7 A  
(084) 480 070

Sector Argostura KM. 10,  
carretera San Jerónimo - Saylla  
(084) 480 070

**Lima**  
Av. Alameda Mendelsohn 2102, Los Olivos  
(01) 218 2760

# grupo 6 3 jul

## INFORME DE ORIGINALIDAD

18%

INDICE DE SIMILITUD

17%

FUENTES DE INTERNET

2%

PUBLICACIONES

7%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

## FUENTES PRIMARIAS

1	<a href="http://hdl.handle.net">hdl.handle.net</a> Fuente de Internet	3%
2	<a href="http://repositorio.continental.edu.pe">repositorio.continental.edu.pe</a> Fuente de Internet	1%
3	Submitted to Universidad Continental Trabajo del estudiante	1%
4	<a href="http://www.lexsoluciones.com">www.lexsoluciones.com</a> Fuente de Internet	1%
5	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	1%
6	<a href="http://blog.pucp.edu.pe">blog.pucp.edu.pe</a> Fuente de Internet	1%
7	<a href="http://tesis.pucp.edu.pe">tesis.pucp.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1%
8	Submitted to Cliffs Park High School Trabajo del estudiante	<1%
9	<a href="http://www.zyaabogados.com">www.zyaabogados.com</a> Fuente de Internet	

<1 %

10

[repositorio.ucv.edu.pe](https://repositorio.ucv.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

11

[www.slideshare.net](https://www.slideshare.net)

Fuente de Internet

<1 %

12

[www.coursehero.com](https://www.coursehero.com)

Fuente de Internet

<1 %

13

[tesis.usat.edu.pe](https://tesis.usat.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

14

[repositorio.ulasamericas.edu.pe](https://repositorio.ulasamericas.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

15

[www.repositorioacademico.usmp.edu.pe](https://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

16

[pt.scribd.com](https://pt.scribd.com)

Fuente de Internet

<1 %

17

Submitted to Universidad Cesar Vallejo

Trabajo del estudiante

<1 %

18

[repositorio.unsaac.edu.pe](https://repositorio.unsaac.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

19

[repositorio.undac.edu.pe](https://repositorio.undac.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

20

Submitted to Universidad de Lima

Trabajo del estudiante

<1 %

21	<a href="http://www.clubensayos.com">www.clubensayos.com</a> Fuente de Internet	<1 %
22	<a href="http://ciencialatina.org">ciencialatina.org</a> Fuente de Internet	<1 %
23	<a href="http://dspace.unitru.edu.pe">dspace.unitru.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
24	<a href="http://ibdigital.uib.cat">ibdigital.uib.cat</a> Fuente de Internet	<1 %
25	<a href="http://tesis.ucsm.edu.pe">tesis.ucsm.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
26	<a href="http://idoc.pub">idoc.pub</a> Fuente de Internet	<1 %
27	<a href="http://repositorio.usil.edu.pe">repositorio.usil.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
28	<a href="http://riuc.bc.uc.edu.ve">riuc.bc.uc.edu.ve</a> Fuente de Internet	<1 %
29	<a href="http://cybertesis.unmsm.edu.pe">cybertesis.unmsm.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
30	<a href="http://qdoc.tips">qdoc.tips</a> Fuente de Internet	<1 %
31	<a href="http://repositorio.uigv.edu.pe">repositorio.uigv.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
32	Submitted to Universidad ESAN -- Escuela de Administración de Negocios para Graduados	<1 %

---

33 [repositorio-anterior.ulima.edu.pe](https://repositorio-anterior.ulima.edu.pe) <1 %  
Fuente de Internet

---

34 [andrescusi.files.wordpress.com](https://andrescusi.files.wordpress.com) <1 %  
Fuente de Internet

---

35 [issuu.com](https://issuu.com) <1 %  
Fuente de Internet

---

36 [repositorio.uchile.cl](https://repositorio.uchile.cl) <1 %  
Fuente de Internet

---

37 [renati.sunedu.gob.pe](https://renati.sunedu.gob.pe) <1 %  
Fuente de Internet

---

38 [jornadasdesociologia2021.sociales.uba.ar](https://jornadasdesociologia2021.sociales.uba.ar) <1 %  
Fuente de Internet

---

39 [www2.deloitte.com](https://www2.deloitte.com) <1 %  
Fuente de Internet

---

40 [repositorio.unasam.edu.pe](https://repositorio.unasam.edu.pe) <1 %  
Fuente de Internet

---

41 [docplayer.es](https://docplayer.es) <1 %  
Fuente de Internet

---

42 [repositorio.unheval.edu.pe](https://repositorio.unheval.edu.pe) <1 %  
Fuente de Internet

---

43 [repositorio.urp.edu.pe](https://repositorio.urp.edu.pe) <1 %  
Fuente de Internet

---

44 [bookstore.palibrio.com](https://bookstore.palibrio.com)

Fuente de Internet

<1 %

45

[cathi.uacj.mx](http://cathi.uacj.mx)

Fuente de Internet

<1 %

46

[es.slideshare.net](http://es.slideshare.net)

Fuente de Internet

<1 %

47

[revistas.pucp.edu.pe](http://revistas.pucp.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

48

"Inter-American Yearbook on Human Rights /  
Anuario Interamericano de Derechos  
Humanos, Volume 14 (1998)", Brill, 2001

Publicación

<1 %

49

[repositorio.uap.edu.pe](http://repositorio.uap.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

50

[www.youblisher.com](http://www.youblisher.com)

Fuente de Internet

<1 %

51

[www.uaim.edu.mx](http://www.uaim.edu.mx)

Fuente de Internet

<1 %

52

[repositorio.une.edu.pe](http://repositorio.une.edu.pe)

Fuente de Internet

<1 %

53

"Inter-American Yearbook on Human Rights /  
Anuario Interamericano de Derechos  
Humanos, Volume 32 (2016)", Brill, 2018

Publicación

<1 %

[revistas.unife.edu.pe](http://revistas.unife.edu.pe)

54

Fuente de Internet

&lt;1 %

55

[diadelsur.com](http://diadelsur.com)

Fuente de Internet

&lt;1 %

56

[fdocuments.mx](http://fdocuments.mx)

Fuente de Internet

&lt;1 %

57

[moam.info](http://moam.info)

Fuente de Internet

&lt;1 %

58

[www.researchgate.net](http://www.researchgate.net)

Fuente de Internet

&lt;1 %

59

Submitted to

Trabajo del estudiante

&lt;1 %

60

Submitted to Universidad Loyola Andalucia

Trabajo del estudiante

&lt;1 %

61

[docplayer.nl](http://docplayer.nl)

Fuente de Internet

&lt;1 %

62

Submitted to Universidad San Ignacio de Loyola

Trabajo del estudiante

&lt;1 %

63

Submitted to Universidad de San Martín de Porres

Trabajo del estudiante

&lt;1 %

64

Submitted to uncedu

Trabajo del estudiante

&lt;1 %

65	<a href="http://arturozapataavellaneda.blogspot.com">arturozapataavellaneda.blogspot.com</a>	Fuente de Internet	<1 %
66	<a href="http://lexsoluciones.com">lexsoluciones.com</a>	Fuente de Internet	<1 %
67	<a href="http://www.aulainter-cultural.org">www.aulainter-cultural.org</a>	Fuente de Internet	<1 %
68	<a href="http://www.dip-alicante.es">www.dip-alicante.es</a>	Fuente de Internet	<1 %
69	<a href="http://www.scilit.net">www.scilit.net</a>	Fuente de Internet	<1 %
70	<a href="http://www.tribunalconstitucional.gov.bo">www.tribunalconstitucional.gov.bo</a>	Fuente de Internet	<1 %
71	Submitted to Universidad Ricardo Palma	Trabajo del estudiante	<1 %
72	<a href="http://alumnos.nsrecuerdo.com">alumnos.nsrecuerdo.com</a>	Fuente de Internet	<1 %
73	<a href="http://amsdottorato.unibo.it">amsdottorato.unibo.it</a>	Fuente de Internet	<1 %
74	<a href="http://explorable.com">explorable.com</a>	Fuente de Internet	<1 %
75	<a href="http://libros.cienciadigital.org">libros.cienciadigital.org</a>	Fuente de Internet	<1 %
76	<a href="http://nunezceliaceleste.blogspot.com">nunezceliaceleste.blogspot.com</a>	Fuente de Internet	<1 %

77	<a href="http://pesquisa.bvsalud.org">pesquisa.bvsalud.org</a> Fuente de Internet	<1 %
78	<a href="http://publicaciones.usanpedro.edu.pe">publicaciones.usanpedro.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
79	<a href="http://repositorio.esan.edu.pe">repositorio.esan.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
80	<a href="http://repositorio.unc.edu.pe">repositorio.unc.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
81	<a href="http://repositorio.upla.edu.pe">repositorio.upla.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
82	<a href="http://vdocuments.es">vdocuments.es</a> Fuente de Internet	<1 %
83	<a href="http://www.afrol.com">www.afrol.com</a> Fuente de Internet	<1 %
84	<a href="http://www.badellgrau.com">www.badellgrau.com</a> Fuente de Internet	<1 %
85	<a href="http://www.ccpl.org.pe">www.ccpl.org.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
86	<a href="http://www.fiscoweb.com">www.fiscoweb.com</a> Fuente de Internet	<1 %
87	<a href="http://creativecommons.org">creativecommons.org</a> Fuente de Internet	<1 %
88	<a href="http://hl-doc.iespana.es">hl-doc.iespana.es</a> Fuente de Internet	<1 %

89	<a href="http://iustitia.lex.uchile.cl">iustitia.lex.uchile.cl</a> Fuente de Internet	<1 %
90	<a href="http://kupdf.net">kupdf.net</a> Fuente de Internet	<1 %
91	<a href="http://repositorio.espe.edu.ec">repositorio.espe.edu.ec</a> Fuente de Internet	<1 %
92	<a href="http://repositorio.unitec.edu">repositorio.unitec.edu</a> Fuente de Internet	<1 %
93	<a href="http://repository.icesi.edu.co">repository.icesi.edu.co</a> Fuente de Internet	<1 %
94	<a href="http://revistas.unla.edu.ar">revistas.unla.edu.ar</a> Fuente de Internet	<1 %
95	<a href="http://www.enfoquederecho.com">www.enfoquederecho.com</a> Fuente de Internet	<1 %
96	<a href="http://www.estade.org">www.estade.org</a> Fuente de Internet	<1 %
97	<a href="http://www.lun.com">www.lun.com</a> Fuente de Internet	<1 %
98	<a href="http://www.olmedotributaristas.com">www.olmedotributaristas.com</a> Fuente de Internet	<1 %
99	<a href="http://www.wattagnet.com">www.wattagnet.com</a> Fuente de Internet	<1 %
100	<a href="http://www.zqai.kz">www.zqai.kz</a> Fuente de Internet	<1 %

101	"Beneficiario efectivo : una herramienta a considerar en el contexto de una norma general anti elusión.", Pontificia Universidad Catolica de Chile, 2019 Publicación	<1 %
102	Marcela Gutiérrez Miranda. "Los espacios verdes como determinantes de la salud en la población del Corredor Biológico Interurbano María Aguilar, Gran Área Metropolitana de Costa Rica", Universitat Politecnica de Valencia, 2021 Publicación	<1 %
103	Submitted to Universidad de Chile Trabajo del estudiante	<1 %
104	accionistaseinversores.bbva.com Fuente de Internet	<1 %
105	askcpamoms.com Fuente de Internet	<1 %
106	burn.ucsd.edu Fuente de Internet	<1 %
107	dabordsolidaires.ca Fuente de Internet	<1 %
108	doczz.it Fuente de Internet	<1 %
109	dominiodelasciencias.com Fuente de Internet	<1 %

110	<a href="https://es.scribd.com">es.scribd.com</a> Fuente de Internet	<1 %
111	<a href="https://eur-lex.europa.eu">eur-lex.europa.eu</a> Fuente de Internet	<1 %
112	<a href="https://repositorio.ufla.br">repositorio.ufla.br</a> Fuente de Internet	<1 %
113	<a href="https://repositorio.ug.edu.ec">repositorio.ug.edu.ec</a> Fuente de Internet	<1 %
114	<a href="https://repositorio.unicomfacauca.edu.co">repositorio.unicomfacauca.edu.co</a> Fuente de Internet	<1 %
115	<a href="https://repositorio.upn.edu.pe">repositorio.upn.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
116	<a href="https://rua.ua.es">rua.ua.es</a> Fuente de Internet	<1 %
117	<a href="https://s8adcc599e5a5a740.jimcontent.com">s8adcc599e5a5a740.jimcontent.com</a> Fuente de Internet	<1 %
118	<a href="https://tc.gob.pe">tc.gob.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
119	<a href="https://uvadoc.uva.es">uvadoc.uva.es</a> Fuente de Internet	<1 %
120	<a href="https://www.balancesociosanitario.com">www.balancesociosanitario.com</a> Fuente de Internet	<1 %
121	<a href="https://www.bioeticadesdeasturias.com">www.bioeticadesdeasturias.com</a> Fuente de Internet	<1 %

122	<a href="http://www.ciat.org">www.ciat.org</a> Fuente de Internet	<1 %
123	<a href="http://www.cristal.gov.ar">www.cristal.gov.ar</a> Fuente de Internet	<1 %
124	<a href="http://www.infomercados.com">www.infomercados.com</a> Fuente de Internet	<1 %
125	<a href="http://www.legaltoday.com">www.legaltoday.com</a> Fuente de Internet	<1 %
126	<a href="http://www.linguatools.de">www.linguatools.de</a> Fuente de Internet	<1 %
127	<a href="http://www.paot.org.mx">www.paot.org.mx</a> Fuente de Internet	<1 %
128	<a href="http://www.undp.un.hn">www.undp.un.hn</a> Fuente de Internet	<1 %
129	<a href="https://docs.google.com">docs.google.com</a> Fuente de Internet	<1 %
130	<a href="http://doi.org">doi.org</a> Fuente de Internet	<1 %
131	<a href="http://jaafcontable.blogspot.com">jaafcontable.blogspot.com</a> Fuente de Internet	<1 %
132	<a href="http://www.gestiopolis.com">www.gestiopolis.com</a> Fuente de Internet	<1 %
133	<a href="http://www.scribd.com">www.scribd.com</a> Fuente de Internet	<1 %

134 "Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 31 (2015)", Brill, 2017 <1 %  
Publicación

---

135 Montero Domínguez, Antonio. LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. ASPECTOS CONCERNIENTES AL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN <1 %  
Publicación

---

136 [repositorio.unfv.edu.pe](http://repositorio.unfv.edu.pe) <1 %  
Fuente de Internet

---

Excluir citas

Apagado

Excluir coincidencias < 5 words

Excluir bibliografía

Activo

- Exclusión de fuente por trabajo anterior del mismo estudiante

SÍ       N   
O

En consecuencia, se determina que el trabajo de investigación constituye un documento original al presentar similitud de otros autores (citas) por debajo del porcentaje establecido por la Universidad.

Recae toda responsabilidad del contenido de la tesis sobre el autor y asesor, en concordancia a los principios de legalidad, presunción de veracidad y simplicidad, expresados en el Reglamento del Registro Nacional de Trabajos de Investigación para optar grados académicos y títulos profesionales – RENATI y en la Directiva 003-2016-R/UC.

Esperando la atención a la presente, me despido sin otro particular y sea propicia la ocasión para renovar las muestras de mi especial consideración.

Atentamente,



---

**Daniel Irwin Yacolca Estares**

**DNI: 09328052**

**Asesor**

Dr. Daniel Yacolca Estares

### **Agradecimiento**

A Dios por ser nuestro soporte en todo momento, a nuestra familia por su comprensión y apoyo en el desarrollo de nuestra formación, a los docentes que nos enseñaron en la escuela de postgrado, por sus sabias enseñanzas y aporte en el desarrollo de investigación, a nuestros compañeros que aportaron conocimiento y experiencia en estos años que interactuamos.

## Indice

Asesor .....	ii
Agradecimiento .....	iii
Índices de tablas .....	vii
Índice de figuras .....	viii
Resumen .....	ix
Abstract .....	x
Introducción .....	11
Capítulo I .....	13
Planteamiento del Estudio .....	13
1.1. Planteamiento y formulación del problema .....	13
1.1.1. Planteamiento del Problema .....	13
1.1.2. Formulación del Problema. ....	17
A. <i>Problema General</i> .....	17
B. <i>Problemas Específicos</i> .....	18
1.2. Determinación de Objetivos .....	18
1.2.1. Objetivo General. ....	18
1.2.2. Objetivo Específico. ....	18
1.3. Justificación e Importancia del Estudio .....	18
1.3.1. Justificación teórica .....	18
1.3.2. Justificación práctica .....	19
1.3.3. Justificación social .....	19
1.4. Limitación de la Presente Investigación .....	19
1.4.1. Limitación Temporal .....	19
1.4.2. Limitación Espacial. ....	19
1.4.3. Limitación Teórica. ....	19
Capítulo II .....	21
2.1. Antecedentes del Problema .....	21
2.1.1. Nacionales. ....	21
2.2.2. Internacionales .....	23
2.2. Bases Teóricas .....	26
2.2.1. Elusión Tributaria .....	26
A. Definición elusión tributaria .....	26
a. Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias: .....	28

B.	La Norma XVI del Código Tributario – Clausula Anti Elusiva General .....	31
a.	Supuestos que podría abarcar la norma XVI .....	32
C.	Planificación Fiscal.....	33
a.	Economía de opción .....	35
b.	Esquemas de alto riesgo fiscal .....	36
	Figura 1 <i>Esquema de redomicilio de una empresa y uso de CDI</i> .....	38
c.	Jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre elusión tributaria .....	38
d.	Cultura Tributaria .....	42
e.	Valores éticos .....	43
f.	Legislación comparada.....	44
D.	Principio de la esencia sobre la forma .....	51
a.	Realidad Económica.....	52
2.2.2.	Procedimiento de Fiscalización de SUNAT.....	54
A.	La Fiscalización.....	54
B.	Comité Revisor.....	55
a.	Requisitos para ser miembro del Comité Revisor.....	57
b.	Facultad de Fiscalización .....	59
c.	Discrecionalidad .....	60
C.	Procedimiento Fiscalización.....	61
a.	Debido Procedimiento .....	63
b.	Teoría general del proceso .....	65
c.	Principio de la potestad sancionadora.....	66
D.	Teoría de la prueba y presunciones .....	69
a.	Prueba: .....	69
b.	Carga de la prueba:.....	72
c.	Definición de presunciones.....	73
2.3.	Definición de Términos Básicos .....	75
3.	Capítulo III.....	79
4.	Hipótesis y Variable .....	79
3.1.	Hipótesis.....	79
4.1.1.	Supuesto de hipótesis.....	79
4.1.2.	Supuestos Específicos.....	80
4.2.	Operacionalización de categorías .....	80

Capítulo IV.....	61
4.1. Método y Tipo de la Investigación .....	61
4.1.1. Método .....	61
4.1.2. Enfoque de la Investigación .....	61
4.2. Diseño de la Investigación.....	62
4.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos .....	68
Capítulo V.....	70
5.1. Resultados y análisis .....	70
Figura 2 <i>Elusión tributaria, causas y evaluaciones</i> .....	70
Figura 3 <i>Concepto de acto impropio o artificioso</i> . .....	71
Figura 4 <i>Esquemas de alto riesgo fiscal</i> .....	72
Figura 5 <i>Cultura tributaria</i> .....	73
Figura 6 <i>Principio esencia sobre la forma</i> .....	74
Figura 7 <i>Procedimiento de fiscalización</i> . .....	75
Figura 8 <i>Conformación del Comité Revisor</i> .....	76
Figura 9 <i>Comité Revisor, expediente fiscalización</i> . .....	77
Figura 10 <i>Facultad de fiscalización</i> . .....	78
Figura 11 <i>Análisis de la normativa del procedimiento fiscalización</i> . .....	79
Figura 12 <i>Potestad sancionadora del Comité Revisor</i> . .....	80
Figura 13 <i>Prueba y presunciones</i> .....	81
Figura 14 <i>Relación de elusión tributaria y el procedimiento de fiscalización</i> . .....	82
5.2. Discusión de resultados.....	83
Conclusiones.....	85
Recomendaciones.....	87
Bibliografía .....	89

## Índices de tablas

Tabla 1 Operacionalización de categorías .....	60
--	----

## Índice de figuras

Figura 1 Esquema de redomicilio de una empresa y uso de CDI.....	38
Figura 2 Elusión tributaria, causas y evaluaciones.....	70
Figura 3 Concepto de acto impropio o artificioso. ....	71
Figura 4 Esquemas de alto riesgo fiscal.....	72
Figura 5 Cultura tributaria.....	73
Figura 6 Principio esencia sobre la forma .....	74
Figura 7 Procedimiento de fiscalización. ....	75
Figura 8 Conformación del Comité Revisor.....	76
Figura 9 Comité Revisor, expediente fiscalización. ....	77
Figura 10 Facultad de fiscalización. ....	78
Figura 11 Análisis de la normativa del procedimiento fiscalización. ....	79
Figura 12 Potestad sancionadora del Comité Revisor. ....	80
Figura 13 Prueba y presunciones.....	81
Figura 14 Relación de elusión tributaria y el procedimiento de fiscalización. ....	82

## Resumen

Cada vez se hace más relevante la disputa de la elusión fiscal en los países en desarrollo, siendo uno de los ejes importantes para poder recuperar la recaudación fiscal, la cual conlleva a financiar los objetivos que establece la Constitución Política. El logro de una normativa anti elusiva bien redactada contribuirá a que la Administración Tributaria ejecute procedimientos necesarios para identificar de forma acertada los esquemas de planeamiento fiscal con intención elusiva. A la vez entablar una norma independiente entre elusión y evasión ayudaría a que se tenga conceptos claros para poder identificar la diferencia de estos términos que adolecen en la tributación.

Por tal motivo se busca definir mejor el proceso que debe llevar la Administración Tributaria en la revisión de elusión fiscal, lo cual ayudaría a evitar cuestionamientos constitucionales que es el punto de partida que usan los planificadores cuando argumentan la inexistencia de operaciones en estos marcos. El presente trabajo tuvo como objetivo evaluar la normativa referida a la elusión tributaria que es analizada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT. La metodología que se empleó fue cualitativa, jurídico descriptivo y deductivo, de diseño teoría fundamentada dentro del diseño sistemático.

En base a ello, se procedió a realizar entrevistas a expertos en la materia, lo cual ayudo a argumentar y sostener nuestro supuesto de hipótesis, que conllevan a mejorar la norma que, aunque recién es empleada, aún tiene falencias en su contexto.

Finalmente, mediante el estudio y desarrollo de los resultados que fueron llevadas a través de las entrevistas, se logra demostrar el sentido de las categorías trabajadas, pasando por la confirmación del supuesto de hipótesis elaborado, por lo que se logró confirmar que existe puntos pendientes por definir, redactar y mejorar en la norma anti elusiva que es revisada por el comité revisor.

**Palabras claves:** elusión fiscal, esquemas de planificación fiscal, comité revisor.

## **Abstract**

The dispute over tax avoidance in developing countries is becoming more and more relevant, being one of the important axes to be able to recover the tax salary, which leads to financing the objectives established by the Political Constitution. The achievement of well-drafted anti-avoidance regulations will help the Tax Administration execute the necessary procedures to accurately identify tax planning schemes with evasive intent. At the same time, establishing a standard independent of evasion would help to have clear concepts to be able to identify the difference between these terms that exist in taxation.

For this reason, it seeks to better define the process that the Tax Administration must carry out in the review of tax avoidance, which would help avoid constitutional questions, which is the starting point that planners use when they argue the nonexistence of these operations in these frames. . The objective of this work was to evaluate the regulations referring to tax avoidance that are analyzed by the Review Committee in the final inspection procedure before SUNAT. The methodology used was qualitative, descriptive and deductive legal, grounded theory design within systematic design.

Based on this, interviews were carried out with experts in the field, which helps to argue and support our hypothesis, which leads to improving the standard that, although it has just been used, still has doubts in its context.

Finally, through the study and development of the results that were carried out through the interviews, it was possible to demonstrate the meaning of the categories worked on, through the confirmation of the hypothesis hypothesis developed, so it was possible to confirm that there are pending points for define, write and improve the anti-avoidance standard that is reviewed by the review committee.

**Keywords:** tax avoidance, tax planning schemes, review committee

## **Introducción**

La presente tesis titulada “La elusión tributaria y el comité revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT”, tiene como objetivo evaluar la normativa referida a elusión tributaria que es llevada y analizada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante la Administración Tributaria.

En la actualidad el tema de lucha contra elusión fiscal es un punto muy controvertido, ya que desde 1996 se viene intentando desactivar aludiendo que existen parámetros constitucionales que violan el derecho de los administrados, sin embargo, la realidad es que el Perú viene siendo debilitado por este mal en términos recaudatorios, no obstante, contar con una norma bien redactada y que desarrolle correctamente el procedimiento que debe seguirse para la elusión fiscal, ayuda a que los procesos no sean tan cuestionados, logrando controlar los niveles de planificación fiscal agresiva.

En el capítulo I, se desarrolló el planteamiento del problema, formulación del problema, luego se detalló el objetivo general y los específicos, la justificación e importancia del estudio, así como las limitaciones de la investigación; en el capítulo II, se desarrolló los antecedentes de la investigación de otros autores relacionados al tema de investigación, bases teóricas donde se tocó elementos sustanciales de investigación como Comité Revisor, cláusula anti elusiva general, planificación fiscal, cultura tributaria, principio de la esencia sobre la forma, facultad de fiscalización, procedimiento de fiscalización, teoría general del proceso, principio de la potestad sancionadora, prueba y presunción, así como las definiciones de términos básicos, que ayudó a incrementar conocimiento en los temas tratados.

En el capítulo III, se señala el supuesto de hipótesis general y específico de la investigación, de igual forma la operacionalización de las categorías, estableciendo las subcategorías y características; en el capítulo IV, se desarrolla el método y enfoque de la investigación que se utilizó, tipo de investigación, diseño; se delimitó la población y la muestra, se detalló la técnica e instrumentos de recolección de datos, así como la técnica de análisis de estos.

En el capítulo V, se muestra la información de los resultados obtenidos, la cual está compuesta con figuras a través de diagramas donde se resumen las entrevistas elaboradas a expertos en la materia, que luego fueron analizados por el sistema Atlas.ti y donde posteriormente fueron llevados a discusión de resultados.

Para finalizar llegamos a las conclusiones y recomendaciones, que se lograron obtener de la investigación realizada, la cual lleva a contrastar el supuesto de hipótesis tanto general como las específicas que se plantearon, así como las referencias bibliográficas y los anexos que se elaboraron en el proceso de investigación.

## Capítulo I

### Planteamiento del Estudio

#### 1.1. Planteamiento y formulación del problema

##### 1.1.1. Planteamiento del Problema

En el Perú, la elusión tributaria es una problemática que aqueja al país debido a la pérdida recaudatoria, el contribuyente utiliza mecanismos o vacíos en la ley para reducir o pagar menos tributos, debido a que busca mayor beneficio para sus negocios. El legislador ha tratado de combatir este hecho con el Decreto Legislativo (D.L.) N° 816 que fue publicado el 21 de abril de 1996, la cual da nacimiento a la Norma VIII en el Código Tributario, sin embargo, tuvo varios cuestionamientos ya que se mencionaba que violentaba la seguridad jurídica, debido a ello el 22 de setiembre de 1996 el Legislador volvió a cambiar lo anterior bajo la Ley N° 26663, donde retira la segunda oración del segundo párrafo de la Norma VIII que posibilitaba a la SUNAT a evaluar el hecho imponible vía “interpretación económica.

Por varios años la Administración se ha visto imposibilitada de actuar sobre hechos elusivos, ya que la normativa no era suficiente, en ese sentido, en el año 2012 bajo una delegación de facultades por parte del Congreso al poder Ejecutivo con la Ley N° 29884, se pudo analizar e incorporar un esquema de disputa contra los vacíos legales, es ahí que bajo D.L. N° 1121 se crea a la Norma XVI o Clausula Anti elusiva General (CAG). La publicación de la norma generó críticas desde el punto de vista tributario, constitucional, ideológico, político y económico, que si bien es cierto en parte existe razonabilidad, la misma no aportaba una alternativa de solución, por esta razón en el año 2014 el Legislador intervino y bajo la Ley N° 30230 en su artículo 8° suspende la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Código Tributario, salvo lo establecido en el primer y último párrafo, hasta que el Poder Ejecutivo no establezca los parámetros de fondo y forma de la citada norma.

La lucha por una norma anti elusiva quedó inmovilizada hasta el año 2019, donde bajo el Decreto Supremo N° 145-2019-EF se establecieron los hechos de fondo y forma para aplicarla. Sin embargo, todos estos cambios en la actualidad han

generado dudas, no solo por cómo está estructurada la norma en sí, sino desde cuando debe aplicarse.

Hoy en día, la Administración Tributaria cuenta con armas para poder prevenir en cierto punto estos esquemas, una de ellas es la facultad de fiscalizar, cuyo fin es de inspeccionar, investigar y de controlar, sobre lo que han declarado los administrados con la intención de llegar a la correcta determinación de su obligación tributaria, no obstante, la Administración debe seguir los procedimientos generales, sin violentar los derechos que la Constitución Política del Perú establece, cumpliendo también con el uso de su facultad discrecional, donde le confiere a tomar la mejor medida en el proceso que establezca el Código Tributario, teniendo que alinear con el interés público.

Basándonos en los hechos antes mencionados, desde el año 1996 la elusión tributaria se encuentra legislada dentro de la Norma VIII y desde el 2012 dentro de la Norma XVI del TUO del Código Tributario, sin embargo, debido a que en ese texto se encuentra incluida con la evasión tributaria, podemos indicar que es bastante imprecisa y subjetiva, incluso puede llegar a considerarse inconstitucional debido a que afecta la seguridad jurídica. La SUNAT es la encargada de desconocer las figuras jurídicas que los contribuyentes hayan adoptado para conseguir ventajas tributarias y aplicando la norma antes mencionada según corresponda.

Hay que mencionar también que tenemos la creación del Comité Revisor, que es el órgano encargado de confirmar si existen elementos suficientes para la aplicación de la NAG, en base al informe preparado por el agente fiscalizador. El administrado en alusión a su defensa, será escuchado en una cita por única vez, dejándolo con solo una oportunidad de argumentar en la etapa de litigio tributario, es necesario evaluar si lo antes mencionado tiene razonabilidad en el principio de derecho a la defensa.

Como podemos observar, el problema de elusión tributaria es amplia y está relacionada a la conducta de los contribuyentes, específicamente en compañías de

gran magnitud, para ello debemos analizarla desde todos sus aspectos, la cual se puede dividir en tres partes:

En primer lugar, la conducta dolosa del contribuyente, que tiene que ver por el hecho que mira un abuso en la personalidad jurídica, en las formas jurídicas que existen, el abuso de las instituciones, el abuso del derecho, etc., que conlleva al enriquecimiento injusto, vulneración del principio de buena fe, entre otros.

En segundo lugar, es la conducta abusiva de la ley, que tiene que ver con normas antitécnicas, que perjudica a la entidad en su proyecto económico, dejándolo menos competitivo en el mercado.

Y en tercer lugar tenemos la conducta para evitar el hecho gravable, la cual el contribuyente genera actos que evita el nacimiento de la operación establecida en la ley, sin embargo, el resultado que ha obtenido es el mismo que la norma tipifica como hecho imponible. (Rivas & Paillarca, 2007, pág. 22)

Por otro lado, durante el procedimiento de fiscalización vemos que los agentes encargados de este proceso cuentan con la potestad de poder abrir una investigación y denunciar actos que puedan ser artificiosos dentro de un hecho económico, ello lo estipula el Código Tributario en su título preliminar Norma XVI, donde se activará el artículo 62-C, el auditor deberá emitir un informe respecto a dicho caso y remitir al Comité Revisor, órgano encargado de confirmar si el hecho económico que se presenta es el que establece la Norma Anti elusiva General (NAG), este proceso se vuelve crítico cuando se establece que este órgano se encuentra conformado por personas de la misma Superintendencia, la cual crea una cierta desconfianza sobre la imparcialidad al acto, al ser la misma institución quien demande y resuelva, el actual procedimiento no regula cual es la relación entre el comité y el auditor, que garantice al administrado un trato igualitario.

Si revisamos el Reglamento del D.S. N° 145-2019-EF en su artículo 10° numeral 10.4 donde se encuentra los parámetros de fondo y forma de la NAG, se puede observar que menciona que el Comité Revisor considerará necesario

complementar o aclarar el informe mencionado en el artículo 62-C del Código Tributario, ordenando devolver dicho informe y el expediente de fiscalización. Estas acciones se llevarán a cabo teniendo en cuenta lo actuado en el expediente mencionado, esto definitivamente genera dudas, ya que no tenemos claro cuál es la función del Comité, toda vez que permite entender de forma indirecta su función que es respaldar la ejecución de la NAG, donde carecería de imparcialidad, por ende, se podría computar vulneraciones al debido proceso y el uso abusivo de esta facultad.

La recaudación de impuestos en el país es notablemente deficiente, debido a la desconfianza generada por el Estado y la complejidad de la legislación tributaria, lo que indica la necesidad de fomentar una cultura tributaria más sólida entre la población peruana.

SUNAT es la entidad controladora, recaudadora y sancionadora frente a casos en los que se vulnere o afecte su labor de recaudación, la misma que puede sancionar la celebración de actos simulados que califica en algunos casos como ilícitos penales derivado de este tipo de conductas, lo cual se asocia a eventos punibles tales como defraudación de renta, minería ilegal, lavado de activos, entre otros.

La puesta en práctica de la norma anti elusiva y lo concerniente al Comité Revisor, genera muchas dudas por parte de los Administrados, al no quedar claro la independencia de la misma, su imparcialidad y sobre todo la seguridad jurídica, ya que, dentro del Reglamento no contempla que el contribuyente presente escritos o la participación de expertos que ayuden a esclarecer mejor el hecho económico en revisión. Queda claro que, para que se logre emitir un informe por parte del auditor de la Administración Tributaria, primero debe cumplirse lo indicado en el Código Tributario artículo 75°, sin embargo, en el caso del D.S. N° 145-2019-EF artículo 10° numeral 10.4 expresa que la devolución del expediente de fiscalización es para esclarecer puntos no contemplados, iría en contra del artículo antes mencionado del código antes mencionado, debido a que no es sensato que se pueda revisar aspectos no observados. Todo ello va a generar demasiadas controversias tributarias, que van a llenar las salas del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, debido

a que contamos con una norma poco clara, que desde su concepción vulnera algunos derechos de los contribuyentes.

Indudablemente la norma anti elusiva dentro del procedimiento de fiscalización genera controversias por la falta de claridad y perfeccionamiento de sus artículos, ya que el D.S. 145-2019-EF y el 62-C del Código Tributario se expresa como una norma que deja vulnerable en su derecho de defensa en primera instancia ante los argumentos del auditor sobre una supuesta elusión, debido a que el informe será llevado a análisis ante un Comité que lo conforma la misma entidad, generando temor ante los Administrados, ya que tanto demandante como juez son los mismo al formar parte de la citada entidad. En ese sentido la norma expresa que sería responsable el Representante Legal de la elusión si en caso se confirmara, de igual forma también los directores, toda vez que la ley establece que son partícipes de la aprobación de dicha planificación fiscal, generando dudas si una norma de este tipo puede dar tranquilidad a inversores nacionales y extranjero.

Finalmente, debemos entender que la elusión es un acto deplorable en el derecho tributario, la cual debemos combatir con miras a mejorar la recaudación tributaria y lograr los objetivos que demanda nuestra Constitución Política, sin embargo, es necesario perfeccionar la norma anti elusiva, que permita llegar a la verdad, por lo que centraremos la investigación en la regulación normativa de la elusión tributaria, los supuestos, las discrepancias en relación con esta figura, su impacto en nuestro país, la manera en que se pretende combatir y, plantearemos también propuestas de mejora a la NAG, con la finalidad de que no se vulnere derechos contra el contribuyente y exista una pertinente regulación jurídica.

### **1.1.2. Formulación del Problema.**

#### ***A. Problema General***

¿Cómo la elusión tributaria es examinada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT?

## **B. Problemas Específicos**

¿Cómo la planificación fiscal es analizada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT?

¿Cómo la cláusula anti elusiva general lucha contra el ahorro indebido que es determinado por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT?

### **1.2. Determinación de Objetivos**

#### **1.2.1. Objetivo General.**

Evaluar la normativa referida a la elusión tributaria que es analizada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.

#### **1.2.2. Objetivo Específico.**

Demostrar si la planificación fiscal es analizada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.

Examinar si la cláusula anti elusiva general lucha contra el ahorro indebido que es determinada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.

### **1.3. Justificación e Importancia del Estudio**

#### **1.3.1. Justificación teórica**

El desarrollo de la investigación responde al interés profesional por solucionar el problema de la elusión tributaria, que aqueja a nuestro país por malas conductas realizadas por contribuyentes que carecen de conciencia tributaria, que perjudica al desarrollo y a la economía del estado.

Con la investigación buscamos identificar las fallas o vacíos legales que tiene la Norma Anti elusiva General, para poder introducir propuestas de mejoras que ayuden al cumplimiento o aplicación de esta, generando una contribución con el desarrollo del país.

### **1.3.2. Justificación práctica**

Se desea conocer la importancia y relevancia de contar con una norma especializada en temas de elusión tributaria, debido a su alto impacto en nuestra economía, la cual es analizada por el Comité Revisor en un procedimiento de fiscalización definitiva.

### **1.3.3. Justificación social**

Hacer entender a la sociedad lo importante que es contar con una norma anti elusiva, la cual incrementa la recaudación tributaria con el fin de poder financiar la necesidad de la población.

## **1.4. Limitación de la Presente Investigación**

### **1.4.1. Limitación Temporal.**

La presente investigación se limitará a revisar si la normativa de elusión tributaria influye en el procedimiento de fiscalización del periodo 2022.

### **1.4.2. Limitación Espacial.**

La presente investigación se efectuará con los datos obtenidos de los expertos y también los que hemos obtenido de la Administración Tributaria respecto de la ciudad de Lima 2022.

### **1.4.3. Limitación Teórica.**

En la presente investigación, no se tuvo complicaciones para recopilar la información, ya que tuvimos acceso a la internet, libros, tesis, artículos que permitieron desarrollar nuestras categorías.

## **Capítulo II**

### **Marco Teórico**

#### **2.1. Antecedentes del Problema**

##### **2.1.1. Nacionales.**

En el presente apartado hemos realizado una búsqueda meticulosa y la recopilación de información de libros, revistas y tesis de investigación relacionadas con nuestro tema de investigación “La Elusión Tributaria y el comité revisor en el procedimiento de fiscalización Definitiva ante SUNAT, año 2022” donde hallamos los siguientes trabajos:

**Condori (2021)** “Posible responsabilidad penal de los representantes legales como consecuencia de la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario, año 2021”. Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica Del Perú, donde la autora sostiene:

La elusión fiscal implica evitar que se produzca el hecho imponible definido en una norma tributaria, infringiendo así la causa típica por lo que hace necesario aplicar una norma general anti elusiva ya que implica una violación al ordenamiento jurídico al intentar evitar la tributación de ciertas actividades económicas o reducir parcialmente los impuestos, e incluso obtener exoneraciones, lo que tiene consecuencias negativas para el Estado en términos de recaudación. (página N°13)

**Lindberg (2019)** “La evasión y elusión. Causales de la falta de recaudación del Gobierno Municipal de Breña, 2012-2015”. Tesis para optar el grado académico en Maestro en Gestión de Políticas Públicas. Universidad Nacional Federico Villareal. Lima, Según el autor:

En el contexto peruano, no existe una normativa íntegra que aborde el tema de la elusión tributaria. Este concepto se refiere a una práctica de evasión fiscal que consiste en utilizar métodos legales para evitar el pago de ciertos impuestos, obteniendo así un beneficio económico a expensas del Estado. La elusión tributaria se considera un acto ilícito que puede ser sometido a sanción si es descubierto por las autoridades fiscales. (Lindberg, 2019, pág. 102)

“La cultura tributaria y sus efectos en la recaudación fiscal proveniente de micro y pequeñas empresas, periodo 2017”. Trabajo de investigación para optar el grado de Maestro en Política Fiscal y tributación. Universidad Inca Garcilaso de la Vega. sostiene que;

**Lecaros (2017)** llega a la conclusión que “los datos obtenidos posibilitaron determinar que el conjunto de valores, creencias y actitudes que tiene el contribuyente, influye sustancialmente en el cumplimiento de la política tributaria vinculada con la recaudación fiscal”. (págs. 108-109)

**Altamirano (2020)** “La elusión en el sistema tributario peruano-Análisis de Casos Relevantes. Trabajo de investigación para optar el grado Académico de Maestro en tributación y Política Fiscal. Universidad de Lima, el autor sostiene que:

La Norma XVI establece con precisión que se considera elusión en nuestro sistema cuando se evita total o parcialmente la ocurrencia del hecho imponible, se reduce la base imponible o la deuda tributaria, o se generan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos. Esta elusión se identifica a través de dos criterios: primero, la ejecución de actos que, individualmente o en conjunto, sean artificiosos o impropios para alcanzar el resultado obtenido; y segundo, que dichos actos produzcan efectos jurídicos o económicos diferentes al ahorro o beneficio fiscal, similares a los que se habrían obtenido con actos habituales o propios. (Altamirano, 2020, págs. 74-75)

“La elusión tributaria y el acatamiento de los impuestos en el centro comercial Albarracín de Trujillo”. Tesis para la obtención de Maestro en Derecho Tributario. Universidad Privada Antenor Orrego. Donde el autor:

**(Moncada, 2015)** Sostiene que el propósito de investigación es determinar cómo la elusión tributaria afecta la recaudación de impuestos en el Centro Comercial Albarracín de Trujillo durante el período 2015. Concluye que la elusión tributaria tiene un impacto negativo en el cumplimiento de los impuestos, ya que está relacionada con los vacíos legales presentes en las normativas tributarias. Cuanto más imprecisas sean estas normativas, mayor será la elusión. Además, sugiere que la existencia de sanciones severas reduce la elusión tributaria, lo que conlleva a un aumento en la recaudación. (págs. 100-101)

De lo anteriormente citado, se advierte que las investigaciones sobre elusión tributaria tienen como característica esencial el aprovechamiento de lagunas legales o vacíos en la normativa fiscal para reducir el pago de impuestos de manera legal pero no necesariamente ética, otra característica que han identificado los autores es que la elusión tributaria es de carácter legal, ya que se lleva a cabo dentro del marco de la ley, aunque puede ser considerada como abuso de la normativa fiscal. Por lo tanto, no constituye una infracción penal como la evasión fiscal, pero puede ser objeto de regulaciones específicas por parte de las autoridades fiscales para cerrar las brechas que permiten este tipo de prácticas.

### **2.2.2. Internacionales.**

A continuación, se presentan los antecedentes internacionales de varios autores citados, lo cual ayuda a esclarecer la problemática que causa la elusión tributaria a nivel global.

**Arias (2010)** para obtener el grado académico de Doctor en Economía, con el tema “Ensayos Sobre la Teoría de la Evasión y Elusión de Impuestos Indirectos”, indica que;

La elusión fiscal, aunque menos encubierta que la evasión, representa un desafío complejo en su análisis, ya que algunas acciones pueden tener como objetivo obtener beneficios fiscales, así como otros fines comerciales o productivos. Por lo tanto, comprender las razones que impulsan las acciones de las empresas es fundamental para identificar la existencia y el alcance de la elusión fiscal. Respecto a las disparidades en las tasas impositivas entre los contribuyentes, es crucial tener en cuenta la coincidencia de las bases imponibles con el nivel nacional. Las exenciones subjetivas suelen parecerse a las de la Ley del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo que restringe el impacto de las medidas tomadas por una autoridad tributaria subnacional. Finalmente, las variaciones en las tasas impositivas constituyen una fuente de elusión y evasión de impuestos indirectos. Simplificar la legislación tributaria, por ejemplo, mediante la homogeneización de las tasas impositivas, tiende a disminuir tanto la elusión como la evasión. (Arias, 2010, pág. 242)

**Silva (2016)** para obtener el grado académico de Magister en Tributación, con el tema “La elusión en la reforma tributaria”, expone que,

La norma general anti elusiva en Chile ha generado críticas a nivel doctrinario debido a la falta de precisión en la legislación técnica y a la falta de coherencia de la norma con nuestro ordenamiento jurídico. Esto es atribuible a la urgencia del legislador por aprobar la reforma tributaria del año 2014 rápidamente. Según diversos autores, como Endress (2014), Vergara (2016) y Yáñez (2014), la norma resultante carece de calidad legislativa y contradice la interpretación administrativa, lo que dificulta la labor de asesores, fiscalizadores y contribuyentes. (Vidal, 2016, págs. 56-57)

Según **Mendizábal (2014)**, para obtener el grado de magíster en tributación, con el tema “Análisis jurídico de la evasión y elusión fiscales en Guatemala”, expone que;

El delito de defraudación tributaria se comete cuando el contribuyente busca lograr un beneficio a expensas del gobierno, evitando su responsabilidad de

contribuir al gasto público al sustraer, ocultar, simular, apropiarse o malversar los ingresos que le corresponden. En Guatemala, la elusión fiscal se percibe como una alteración de la forma jurídica y una desviación de la realidad económica, con el propósito de eludir el pago de tributos al Estado, lo cual se considera como defraudación tributaria según el código penal guatemalteco. (Mendizabal, 2014, págs. 101-102)

**Rivas (2013)**, para obtener el grado de maestría en derecho, con el tema “La elusión Tributaria entre la legitimidad e ilegitimidad y sus consecuencias en Ecuador”, donde el autor concluye que;

La elusión fiscal sólo sería aceptable si no involucra un uso indebido de formas por parte del contribuyente. Se ha determinado que la elusión ilegítima no constituye simplemente una infracción administrativa o fiscal, sino que tiene carácter tributario-penal, y por tanto debe ser definida y tipificada como tal. Esto implica establecer claramente los aspectos sustantivos de las conductas que podrían configurar la elusión, definiéndolas de manera que se identifique la causa, los elementos y las características relevantes, aunque no sea posible anticipar cada caso específico debido a la diversidad de situaciones posibles. Este enfoque busca promover la conciencia tributaria en el contribuyente, evitar su incumplimiento, y al mismo tiempo prevenir la arbitrariedad estatal, protegiendo la seguridad jurídica, el derecho a la defensa y el debido proceso. (Rivas, 2013, págs. 100-103)

De acuerdo con **Barraza (2020)**, para obtener el grado de Maestro en Ciencia de Derecho, con el tema “La evasión fiscal en México”, sostiene que;

La elusión tributaria siempre implica una acción negativa, ya que busca evitar la ocurrencia del hecho imponible al que el contribuyente está sujeto, quien se aparta de su obligación tributaria al abstenerse de cumplir con ella. Esta abstención, lógicamente, no constituye una infracción al deber contributivo, lo que sugiere que la elusión tiene una naturaleza más allá del ámbito jurídico. Es suficiente que el legislador establezca un impuesto o modifique su regulación para que los contribuyentes evalúen de inmediato

si conviene consumir, contratar o realizar cualquier acto sujeto a gravamen. (Barraza, 2020, págs. 59-60)

Según **Espinosa (2018)**, para obtener el grado de Magister en Tributación, con el tema “Análisis de los criterios de aplicación de la norma general anti elusiva por parte de la administración tributaria”, señala que;

La introducción de una Norma General Anti elusiva (NGA) en la legislación tributaria de Chile representa una transformación significativa a nivel normativo. Antes de la implementación de esta norma, la lucha contra la elusión se basaba principalmente en la jurisprudencia. Siguiendo las recomendaciones de la OCDE, Chile ha publicado en 2016 y 2017 un conjunto de casos considerados potencialmente elusivos, en los cuales expone su posición sobre si estas acciones podrían considerarse o no como elusivas. (Espinosa, 2018, págs. 38-41)

De lo mencionado anteriormente, se desprende que las investigaciones sobre elusión tributaria, sin importar su origen, representan una forma en que los contribuyentes resisten cumplir con sus obligaciones fiscales al intentar dejar de pagar o reducir los impuestos que deben, buscando así un ahorro fiscal. En cuanto a los comités revisores, todos los países, excepto Brasil, han adoptado esta modalidad. Estos países, que también son parte de la OCDE y cuentan con cláusulas anti elusivas, utilizan modelos de aplicación similares. Por lo tanto, se puede observar que la existencia de este tipo de normas impacta directamente en las acciones de los organismos recaudadores y, de manera indirecta, disuade a los contribuyentes. Estos últimos no pueden emplear estrategias de elusión para reducir la base imponible, ya que las herramientas para detectar y castigar estas prácticas están contempladas en las normas anti elusivas.

## **2.2. Bases Teóricas**

### **2.2.1. Elusión Tributaria**

#### **A. Definición elusión tributaria**

En esta sección, exploraremos el concepto de elusión tributaria, tomando como referencia a autores nacionales especializados en doctrina tributaria. La elusión tributaria se define como el empleo de mecanismos o estrategias legales con el fin de reducir la carga impositiva, aprovechando vacíos legales permitidos por la normativa vigente. Este tema controvertido está regulado por la norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Es importante señalar que el ahorro fiscal es legal y los contribuyentes buscan diversas formas de lograrlo. Aquí es donde entra en juego el rol principal de la administración tributaria, que implica identificar cuándo los contribuyentes han utilizado métodos legales o ilegales.

Verona (2016), señala que la elusión fiscal incluye todas las acciones emprendidas por los contribuyentes para evadir sus obligaciones tributarias mediante el uso de estrategias y tácticas permitidas por la ley o no reguladas explícitamente. Tanto la elusión fiscal como la evasión fiscal generan una obligación y un comportamiento deshonesto, ya que comprometen la veracidad y no se actúa de manera justa al incumplir con las obligaciones tributarias. En el ámbito de los impuestos, existen dos criterios importantes que son manejados por los contribuyentes y las autoridades fiscales para evaluar la disposición de los contribuyentes a reducir sus cargas impositivas. Estas prácticas afectan la equidad y la integridad del sistema tributario, ya que implican un incumplimiento deliberado de las responsabilidades fiscales establecidas por la ley.

Por otro lado, Ochoa (2007) define la elusión fiscal como la ausencia de configuración del supuesto establecido en la normativa tributaria como hecho imponible o su configuración con una carga mucho menor, mediante la realización de actos que individualmente son legales. En contraste, la evasión fiscal consiste en la acción ilegal de ocultar todo o parte del hecho imponible para evitar la liquidación de obligaciones tributarias, estando obligado por la ley. Tanto la elusión como la evasión tienen consecuencias negativas para la administración tributaria, especialmente en términos de recaudación.

En síntesis, la elusión fiscal es cualquier actividad, generalmente legal, que busca evadir o reducir el pago de impuestos. Representa una forma de planificación fiscal agresiva en la que el contribuyente aprovecha las lagunas legales para obtener ventajas no contempladas por la legislación tributaria en Perú.

#### **a. Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias:**

La Norma XVI encuentra su origen en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, establecido a través del Decreto Legislativo 816 del 21 de abril de 1996. La fundamentación de este Decreto explica que la Norma VIII busca "afirmar la supremacía de la realidad sobre las normas y estructuras legales que el contribuyente manipule para evitar quedar sujeto al pago de impuestos". En otras palabras, esta norma se establece como una medida general contra la elusión fiscal, la cual precisaba lo siguiente:

“Norma VIII. Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, considerará los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados, buscados o establecidos por los contribuyentes. En caso de que estos sujetos utilicen formas legales o estructuras jurídicas que claramente no reflejen su intención económica real según lo permitido por el derecho privado, dichas modalidades o configuraciones legales serán ignoradas y se considerará la verdadera realidad económica subyacente.

La promulgación de esta normativa desató un intenso debate y, pocos meses después de su publicación, el Congreso derogó la parte final del segundo párrafo. Esta acción se tomó debido a la preocupación de que la cláusula "substance over form", explícitamente contenida en la Norma VIII, generara incertidumbre jurídica y fuera contraria a los principios de legalidad y tipificación legal, así como al derecho a celebrar contratos con propósitos legítimos.

En virtud de lo dispuesto por la Norma VIII, la Administración tenía la facultad de desconocer transacciones utilizadas por las partes cuando estas fueran claramente inadecuadas para el propósito de eludir impuestos. Además, podía ampliar y aplicar las disposiciones tributarias, mediante interpretaciones, a personas o situaciones no previstas explícitamente por la ley, lo que iba en contra del principio de legalidad.

Sin embargo, a pesar de la reforma de la Norma VIII, la Administración conservaba la facultad de realizar una evaluación económica de los hechos. En otras palabras, tenía la capacidad de obviar las formas legales o estructuras adoptadas por las partes y considerar la situación económica real para determinar la existencia del hecho imponible. De esta manera, se conservaba intacta la interpretación económica de los hechos como un medio para contrarrestar la elusión fiscal, lo que podía comprometer los principios de legalidad y tipificación legal.

Es bien conocido que el hecho imponible debe estar indudablemente definido en la normativa para que los ciudadanos conozcan las implicancias legales de sus acciones, y estas deben estar determinadas en una norma general y abstracta. En este contexto, el principio de reserva de ley refuerza este concepto al requerir que la normativa que regula el hecho imponible y la obligación tributaria derivada de él sea establecida mediante una ley formal. Este enfoque garantiza la seguridad jurídica en materia tributaria.

#### **b. La elusión como sinónimo de evasión fiscal**

Elusión y evasión son términos que a menudo se utilizan en contextos similares, pero tienen significados ligeramente diferentes:

Mientras que elusión se refiere a la acción de evitar algo, especialmente una obligación o responsabilidad, de manera legal o astuta. Por ejemplo, elusión fiscal se refiere a las prácticas legales que buscan minimizar el pago de impuestos mediante la explotación de vacíos o ambigüedades en las leyes fiscales.

Para la evasión nos referimos a la acción de escapar o evitar algo, especialmente una obligación o responsabilidad, de manera ilegal o fraudulenta. Por ejemplo, la evasión fiscal implica acciones ilegales que buscan eludir el pago de impuestos, como ocultar ingresos o presentar declaraciones de impuestos fraudulentas.

(Ruiz de Castilla, 2020, pag. 12) nos precisa que la evasión fiscal esta compuesta por la serie de acciones intencionadas que llevan a cabo los contribuyentes para evitar pagar impuestos, infringiendo las leyes establecidas. Estas acciones pueden incluir esconder ingresos, falsificar documentos fiscales y reportar gastos que en realidad no existen. Según él, la evasión fiscal es una práctica ilegal y fraudulenta que perjudica tanto al Estado como a la sociedad al disminuir los recursos disponibles para financiar servicios públicos y promover el desarrollo económico.

La evasión fiscal se produce cuando individuos o entidades ocultan información sobre su patrimonio, ingresos o gastos para reducir su carga tributaria, lo cual es considerado ilícito. Para (Ochoa, 2014, pag. 14), esta práctica implica el ocultamiento total o parcial de hechos imposables para evitar el pago de tributos, aun cuando la ley lo exija. Para que se considere evasión, es necesario demostrar la intención del contribuyente de eludir sus obligaciones fiscales, lo cual puede deducirse de sus acciones u omisiones deliberadas. (Chávez , 2014, pag. 18), por su parte, define la evasión fiscal como una situación en la que ciertos agentes buscan reducir los costos tributarios de manera ilícita, utilizando medios como el contrabando, el fraude o la actividad comercial clandestina. Es importante destacar que la reducción de impuestos no es ilegal per se, pero sí lo es cuando se emplean medios ilícitos para lograrlo.

(Belsunce, 2003), uno de los problemas más desafiantes para la doctrina jurisprudencial en diversos países es la elusión mediante el uso indebido de las estructuras legales. La distinción entre esta forma específica de evasión y la economía de opción (que no constituye evasión) tiene aspectos complicados y sutilezas. El desafío radica en determinar si el hecho de que los ciudadanos utilicen estructuras jurídicas inusuales puede ser considerado efectivamente como una conducta contraria a la ley (p. 441).

(Villegas, 2010), nos menciona que previo a abordar la cuestión de la licitud o ilicitud de la elusión fiscal, es importante señalar que hay un consenso doctrinal en que el término "elusión" se refiere al uso de estructuras legales poco comunes con el fin de evitar o disminuir la carga tributaria. (Rosembuj,

pág23.) señala que los individuos pueden configurar su comportamiento de forma legal utilizando construcciones o figuras del derecho civil para evitar o esquivar el hecho imponible, lo que resulta en obligaciones tributarias distintas, logrando un resultado equivalente al contemplado por la normativa vigente. Hay un consenso generalizado en la comunidad jurídica y tributaria en el sentido de que aquellos que llevan a cabo la elusión fiscal suelen emplear ciertas estructuras contractuales poco convencionales con la clara intención de evitar total o parcialmente la aplicación de la normativa tributaria vigente. La cuestión a resolver, por lo tanto, consiste en determinar si esta conducta es fiscalmente lícita (independientemente de la licitud de los negocios jurídicos atípicos en sí mismos) o si constituye una acción no solo ilícita, sino también delictiva. Consideramos que la clave está en examinar las definiciones de la elusión en los diccionarios. El término "elusión" se deriva del latín "eludere," que significa "escapar con pretextos o habilidad de un compromiso o de hacer algo." Por otro lado, "pretexto," sinónimo de subterfugio o argucia, implica una razón falsa para hacer o dejar de hacer algo. Esto sugiere que, desde una perspectiva gramatical, en el idioma español, la elusión implica falsedad, subterfugio o argucia (pág. 543)

En conclusión, según los autores citados la elusión y la evasión fiscal son prácticas distintas, ambas implican la reducción del pago de impuestos. La elusión consiste en estrategias legales para disminuir los impuestos, mientras que la evasión involucra acciones ilegales para eludir el pago de impuestos. Sin embargo, en la práctica, los límites entre ambas pueden ser difusos, y algunas prácticas de elusión pueden rozar la ilegalidad, mientras que algunas formas de evasión pueden basarse en interpretaciones cuestionables de la ley.

## **B. La Norma XVI del Código Tributario – Clausula Anti Elusiva General**

A través de su normativa tributaria, Perú incluye una cláusula anti elusiva general, que está comprendida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Esta disposición busca identificar casos de elusión tributaria en las que los

contribuyentes recurren a prácticas como el fraude a la ley, la simulación o la evasión fiscal, lo que perjudica a la administración tributaria.

García (2012) indica que, las cláusulas anti elusión son estructuras normativas que, de manera general, establecen condiciones que la Administración puede utilizar para invalidar actos o transacciones que buscan evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales. Estas cláusulas suelen definir un conjunto de circunstancias y las consecuencias legales asociadas, que otorgan a la Administración la facultad de desestimar el acto o aplicar el régimen fiscal que se intentó eludir. El término "cláusula" se emplea porque originalmente estas disposiciones estaban relacionadas con convenios internacionales

Podemos decir que, la Norma XVI busca prevenir que los contribuyentes utilicen mecanismos o estructuras legales que, aunque sean técnicamente lícitos, tienen como único propósito el eludir o dejar de pagar los impuestos. Esto se logra permitiendo a las autoridades tributarias analizar la verdadera naturaleza económica de las transacciones y, si se determina que son artificiales o abusivas, proceder a ajustar la tributación como si no se hubiera realizado la elusión. Es muy importante destacar que la aplicación de la Norma XVI requiere un análisis detallado de cada caso y debe estar respaldada por evidencia suficiente que demuestre la intención elusiva, a continuación, mostramos supuestos en las que podría aplicarse la norma XVI:

#### **a. Supuestos que podría abarcar la norma XVI**

La disposición de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, en su composición actual tras su inclusión, representa una cláusula general anti elusiva que puede aplicarse en casos como transacción indirecta, acto inapropiado, transacción atípica, simulación de motivo, casos de fraude legal y uso indebido del derecho.

Es importante destacar que, para que la Norma XVI sea aplicable, es necesario demostrar un perjuicio objetivo contra la Administración Tributaria. Para ello, la

SUNAT debe demostrar que el contribuyente no supera dos pruebas de manera concurrente.

La primera prueba consistiría en evaluar la propiedad de la operación, donde se analizaría si esta es artificial o inapropiada, según lo establecido en el literal a) del tercer párrafo de la Norma XVI.

La segunda prueba consistiría en evaluar la importancia jurídico-económica, con el objetivo de examinar si existe algún beneficio distinto al fiscal, según lo establecido en el literal b) del tercer párrafo de la Norma XVI. En este punto, además de comprobar si los actos se consideran artificiales o inapropiados en relación con el resultado obtenido, también es necesario analizar los efectos de estos actos. Por consiguiente, se debe determinar si los efectos resultantes de las transacciones realizadas son similares a los de las transacciones genuinas, investigando si la única discrepancia es el beneficio fiscal.

Podemos concluir que estos supuestos buscan que la Norma XVI del Código Tributario pueda identificar y desestimar aquellas operaciones que, aunque sean legales formalmente, tienen como propósito principal el eludir o dejar de pagar los impuestos de manera artificial o indebida.

### **C. Planificación Fiscal**

La planificación fiscal se refiere a un conjunto de medidas destinadas a minimizar la carga tributaria asociada a situaciones que normalmente reflejan cierta capacidad económica, como la propiedad de un patrimonio, la obtención de ingresos, o la compra de bienes o servicios específicos.

El objetivo es reducir al máximo dicho pago, con esto se obtiene una idea cercana de lo que se pretende expresar con la planificación fiscal.

Sus ventajas incluyen la optimización del costo derivado del pago de impuestos y la carga administrativa relacionada, como el costo de efectuar el pago o solicitar la devolución de impuestos indebidos. Además, fomenta la competencia fiscal entre los Estados, lo que resulta en disposiciones fiscales más favorables para el sector privado, atrayendo inversiones y ofreciendo seguridad jurídica a las transacciones.

También permite diferir el pago de impuestos a futuro, lo que conduce a un ahorro financiero y una menor progresividad en los impuestos directos al poder distribuir los rendimientos de manera planificada.

Es debido a esto que también la administración para evitar que los contribuyentes abusen de los vacíos legales en la norma, publican los esquemas de alto riesgo fiscal que podrían calificar como actos anti elusivos.

### **Fines de la Planificación:**

- **Fines estrictamente fiscales:** buscan reducir el impacto de las obligaciones tributarias, ya sea disminuyendo el monto a pagar o posponiendo su cumplimiento, y también simplificando las obligaciones formales al reducir su cantidad o contenido. Es en la reducción del monto de impuestos a pagar donde la tarea de planificación se manifiesta con mayor frecuencia.
- **Fines punibles:** dentro de la planificación ilícita, existe una planificación delictiva en la que las consideraciones fiscales pueden ser importantes. Nos referimos principalmente a las conductas relacionadas con el lavado de dinero, que emplean la fiscalidad para estos fines ilegales. El objetivo no es evitar el pago de impuestos, sino más bien pagarlos para introducir el capital en los circuitos económicos legales.
- **Fines éticos:** La planificación puede estar influenciada por estas orientaciones cuando ciertos individuos intentan objetar fiscalmente y evitar contribuir a ciertos gastos que perciben como contrarios a sus creencias más íntimas y personales.

De acuerdo con estos fines, existirá una planificación fiscal socialmente responsable, pues según (Sánchez, 2010) La planificación fiscal responsable se basa en la elección y el acatamiento de las leyes, dentro del contexto de la economía de elección. Aunque se puedan aprovechar opciones y vacíos legales, una vez establecida la obligación tributaria, cumplirla es obligatorio. La legislación intenta limitar estas opciones, pero regulaciones demasiado detalladas pueden dificultar su aplicación. Por tanto, hay un equilibrio entre permitir cierta flexibilidad y redactar leyes

antiabuso precisas. Una legislación centrada en evitar la evasión puede tener problemas éticos.

### **a. Economía de opción**

En términos generales, la economía de opción es un concepto clave en la planificación fiscal que permite a los contribuyentes seleccionar entre diversas alternativas legales con el objetivo de minimizar su carga impositiva.

Según (Bravo, 2003) menciona que la economía de opción se define como la selección de una acción que produzca un beneficio fiscal, bajo la condición de que dicha acción no sea artificial o inapropiada para lograr el resultado deseado, y que su aplicación no genere consecuencias legales o económicas diferentes al ahorro fiscal obtenido, equiparándose a los resultados que se habrían logrado con acciones convencionales o habituales.

Por otro lado, según Pérez (1993), la economía de elección se distingue por no abusar de las opciones legales disponibles, evitando así cualquier estratagema de elusión. Simplemente se elige una operación específica en lugar de otra por motivos fiscales, sin que esta selección sea anormal en relación con el objetivo que buscan las partes involucradas.

La economía de opción, según Liu (2014), se basa en el derecho de cada contribuyente, administrado o sujeto, de organizar sus asuntos de la forma que le sea más ventajosa, siempre que se respete la legalidad del marco normativo.

La economía de opción es una estrategia fiscal legal que ofrece a los contribuyentes una ventaja dentro de los límites establecidos por la ley, por lo tanto, no es sancionable. Este enfoque no solo optimiza la carga tributaria, sino que también promueve una planificación financiera eficiente y estratégica, diferenciándose claramente de la evasión y la elusión fiscal.

Es importante destacar que la economía de opción está regulada por la normativa tributaria peruana, la cual establece las condiciones y los límites para cada opción

disponible. Los contribuyentes deben evaluar las consecuencias fiscales de cada elección para asegurarse de cumplir con sus obligaciones tributarias de manera eficiente y legal.

### **b. Esquemas de alto riesgo fiscal**

El objetivo del catálogo es brindar información útil a contribuyentes, así como a profesionales del derecho y tributación, sobre ciertos esquemas que, al ser descritos de manera general, podrían conducir a una interpretación errónea de las obligaciones fiscales o a la obtención de beneficios tributarios indebidos. La SUNAT daría prioridad a la evaluación de estos esquemas, ya que podrían perjudicar los recursos del Estado Peruano.

Actualmente se cuenta con 13 esquemas fiscales de alto riesgo:

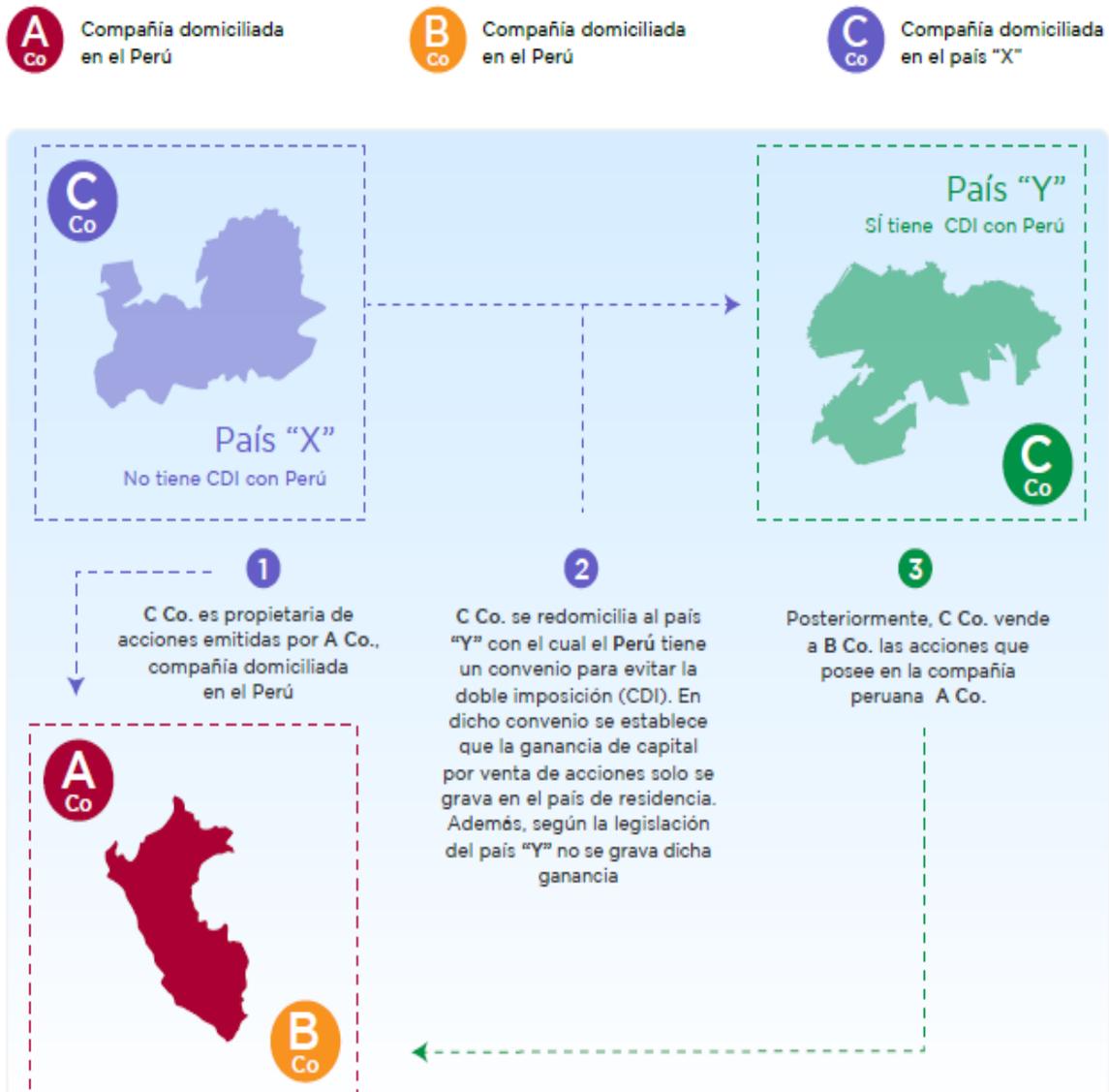
- Esquemas de evasión del Impuesto a la Renta mediante la utilización de empresas "offshore".
- Esquemas de evasión del Impuesto a la Renta mediante la deducción indebida de gastos.
- Esquemas de evasión del Impuesto a la Renta mediante la utilización de operaciones simuladas.
- Esquemas de evasión del Impuesto General a las Ventas (IGV) mediante la utilización de empresas "offshore".
- Esquemas de evasión del IGV mediante la utilización de facturas falsas o simuladas.
- Esquemas de evasión del IGV mediante la utilización de empresas fantasmas.
- Esquemas de evasión del IGV mediante la utilización de documentos de transporte falsos.
- Esquemas de elusión del Impuesto a la Renta mediante la utilización de convenios para evitar la doble imposición.
- Esquemas de elusión del Impuesto a la Renta mediante la utilización de operaciones vinculadas.

- Esquemas de elusión del Impuesto a la Renta mediante la utilización de contratos de leasing.
- Esquemas de elusión del Impuesto a la Renta mediante la utilización de operaciones de reorganización empresarial.
- Esquemas de elusión del Impuesto a la Renta mediante la utilización de fideicomisos.
- Esquemas de elusión del Impuesto a la Renta mediante la utilización de operaciones de financiamiento.

Estos esquemas son considerados de alto riesgo y pueden ser objeto de una evaluación prioritaria por parte de la SUNAT.

En la presente vamos a analizar el caso del redomicilio de una empresa para el uso del CDI, un supuesto de elusión fiscal por parte de la Administración Tributaria, en donde se muestra el tema de una empresa extranjera residente en un territorio "X" que no existe Convenio de Doble Imposición (CDI) con el Perú, la cual se redomicilia en otro país "Y" que si tiene dicho beneficio, el convenio indica que el gravamen por renta de segunda categoría se dé en residencia y no donde se generó la fuente, bajo este análisis la compañía extranjera efectúa la venta de acciones con una empresa peruana, no generando la renta en Perú, por otro lado, el país de redomicilio no contempla en su normativa tributaria el gravamen de este negocio, como observamos, el escenario que plantea la empresa extranjera le permite obtener un beneficio indebido, ya que la realidad de los hechos fue que debió gravar en Perú al ser fuente de territorio nacional y los países involucrados no contaban con algún acuerdo impositivo, de esta manera observamos que existe una doble no imposición, porque la empresa extranjera tuvo una ganancia líquida libre de carga tributaria.

**Figura 1**  
*Esquema de redomicilio de una empresa y uso de CDI.*



Fuente: SUNAT, 2020

### c. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre elusión tributaria

#### RTF 04234-5-2017 Impuesto a la renta no domiciliados

En el presente caso vemos la astucia de una empresa para obtener ganancias sobre el impuesto a la renta en base a la fecha de perfeccionamiento de la

transferencia de acciones, la deducción de inversiones en el cálculo del impuesto y la validez de los requerimientos emitidos.

La Administración ha atribuido erróneamente a la recurrente la condición de agente retenedor, argumentando que la obligación tributaria del Impuesto a la Renta de No Domiciliados se originó el 28 de marzo de 2012, fecha en la que se activó la opción de adquirir el 49% de las acciones de la compañía en cuestión. Además, según la Administración, la transferencia de propiedad de las acciones tuvo lugar más tarde mediante una operación en la bolsa el 26 de junio de 2012, lo que, según su posición, implicaría una doble transferencia de propiedad de los mismos bienes.

El contribuyente se basa en que la obligación tributaria del Impuesto a la Renta de No Domiciliados se configuró el 26 de junio de 2012, fecha en la que se concretaron la transferencia de las acciones en rueda de bolsa y la puesta a disposición de la contraprestación a favor de los accionistas. Además, se argumenta que la propiedad del 49% de las acciones se transfirió el 28 de marzo de 2012 con el perfeccionamiento del contrato de compraventa, lo que permitía ejercer todos los atributos de la propiedad desde ese momento. El contribuyente también destaca que la condición de garantía del depósito en una cuenta Escrow refuerza su posición.

El Tribunal Fiscal consideró varios aspectos para emitir su fallo final en el caso:

- Se tomó en cuenta que la transferencia de propiedad del 49% de las acciones se llevó a cabo el 26 de junio de 2012, en concordancia con lo establecido en el Contrato de Inversiones Conjuntas, lo que implicó el correcto pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliados sobre la ganancia de capital.
- Se determinó que el ejercicio de la opción de compra del 49% de las acciones el 28 de marzo de 2012 perfeccionó el contrato de opción, pero no resultó en la transferencia de propiedad, la cual dependía de un requisito adicional acordado contractualmente entre las partes.
- Se confirmó que la pretensión de la recurrente de disminuir la base de cálculo del impuesto en el monto de las inversiones en exceso realizadas no era atendible, ya que las disposiciones del Impuesto a la Renta establecen

de manera taxativa que solo se puede descontar el costo de compra de las acciones.

En base a estos argumentos, el Tribunal Fiscal confirmó la apelación en algunos aspectos y rechazó otros, emitiendo un fallo final en el caso.

En la situación examinada, el Tribunal Fiscal determinó que no había una simulación relativa que pudiera violar la Norma XVI. Se argumentó que no se podía atribuir una discrepancia entre la voluntad interna y la voluntad declarada de las partes, ya que desde el principio existió la intención de transferir el 49% de las acciones una vez que estuvieran listadas en la Bolsa de Valores. Además, se señaló que sería inapropiado aplicar la facultad de recalificación si se basaba en la intención del contribuyente de reducir su carga tributaria, ya que esto implicaría un caso de fraude de ley, cuya aplicación en el contexto de la Norma XVI estaba suspendida.

Por lo tanto, en este caso específico, el Tribunal Fiscal determinó que no se vulneraba la Norma XVI al no configurarse una simulación relativa que pudiera afectar la operación realizada por las partes.

### **RTF N°10923-8-2011 Impuesto a la Renta y Otros**

El presente caso hace referencia a que el contribuyente interpuso una apelación contra la Resolución de Determinación y Resolución de Multa interpuestas por SUNAT, solicita nulidad, además precisa que la administración ha vulnerado su derecho al debido proceso y al de defensa por aplicar la Norma VIII sin haber sido considerado como un elemento en la fiscalización.

Se plantea el caso en el que un contribuyente llevó a cabo un proyecto inmobiliario para construir un edificio de oficinas, financiado a través de un préstamo con una entidad vinculada (Interbank). Según la Ley N°26702, los préstamos otorgados entre entidades vinculadas no pueden superar el 30% del patrimonio efectivo de la entidad bancaria. Bajo este marco legal, la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS) informó a Interbank que

los financiamientos otorgados representaban el 23.2% del patrimonio efectivo y que, con el fin de reducir el endeudamiento, decidieron realizar una escisión y aportar bloques patrimoniales a su entidad vinculada, Interbank.

La administración argumenta que los Resoluciones de Determinación (RD) y Resoluciones de Multa (RM) impugnados fueron emitidos conforme a la ley, por lo que carece de fundamento la anulación de los mismos. Se reparó el Impuesto General a las Ventas (IGV) al determinar que el contribuyente no respaldó documentalmente la transferencia de una parte del inmueble como transferencias de activos en un proceso de reorganización de sociedades por escisión. Se enfatiza que dicha transferencia no concuerda con la realidad económica de los hechos. Por el contrario, de los documentos presentados por el contribuyente se evidencia la falta de correspondencia entre la transferencia del activo y el supuesto proceso de reorganización. Esto constituye una subcapitalización de empresas con el fin de obtener ventajas fiscales, consistente en generar endeudamientos entre empresas vinculadas para crear pasivos ficticios, con el objetivo de realizar una distribución irregular de beneficios y reducir utilidades a través de obligaciones inexistentes en lugar de pagar dividendos.

En relación con la alegación sobre la vulneración de su derecho al debido proceso y a la defensa, la administración argumenta que una vez que el contribuyente recibe los resultados de la fiscalización, tiene la posibilidad de ejercer su derecho de defensa a través del procedimiento no contencioso tributario. Además, indica que el hecho de que se haya aplicado la Norma VIII, aunque no haya sido inicialmente mencionada en los requerimientos de exhibición y presentación de documentación, no constituye una violación al debido proceso. Se destaca que existen pruebas de que el contribuyente presentó documentos para refutar la aplicación de la Norma XVI e impugnó los valores objeto de controversia, lo que demuestra que tenía conocimiento del contenido y los fundamentos de los reparos formulados por la administración, lo que desestima cualquier alegación de violación de su derecho de defensa.

El Tribunal Fiscal indica que, para que la escisión parcial sea considerada como válida, debe cumplir con ciertas formalidades legales y presentar los siguientes elementos:

- La transferencia de patrimonio y su recepción por parte de la empresa receptora de la escisión.
- La división de actividades y el uso del patrimonio como una nueva unidad económica o como parte de una ya existente.
- La disminución del capital de la sociedad que se divide y la entrega correspondiente de las acciones o participaciones.

En este caso, se verifica que ninguna de las situaciones mencionadas se ha concretado. Por el contrario, el contribuyente admite que el proceso de reorganización se llevó a cabo debido a la necesidad del banco Interbank de cumplir con las normativas aplicables a entidades bancarias. Además, el Tribunal falló a favor de SUNAT en relación con la aplicación de la Norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Se interpreta que, para fines fiscales, las divisiones parciales realizadas no constituyen realmente una reorganización societaria y, por lo tanto, no debería aplicarse el régimen de excepción establecido en las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto a la Renta.

#### **d. Cultura Tributaria**

La cultura tributaria comprende los valores, convicciones, actitudes y acciones de los individuos y la comunidad en relación con el cumplimiento de sus responsabilidades fiscales. Esto implica la percepción de justicia y equidad del sistema tributario, así como la disposición a contribuir con impuestos de manera voluntaria.

Por lo tanto, según Roca (2008), la cultura tributaria se define como el nivel de conocimiento que tiene una sociedad sobre los impuestos, así como las percepciones, criterios, hábitos y actitudes que esta tiene hacia la tributación.

Según Lopo & Bello (2019) en su artículo, concluyeron que los ciudadanos carecen de conciencia tributaria, principalmente debido a que desconocen sus principales responsabilidades fiscales. Así, han recibido poca instrucción

en materia fiscal. Además, señalaron que a medida que la educación fiscal aumenta, también lo hace la ética tributaria. Por lo tanto, es fundamental promover una educación fiscal adecuada.

Según (Solarzano, 2008) nos comenta que cómo el sistema educativo enseña el valor del "deber tributario" como parte de las responsabilidades sociales influye en la actitud hacia el sistema fiscal, ya que la evasión fiscal es una conducta antisocial. Este constituye un elemento esencial para lograr el cumplimiento tributario. Sin duda, el comportamiento fiscal de los adultos sería distinto si desde la infancia y la juventud se les educara adecuadamente, como se hace en otros países. El sistema educativo tiene la capacidad de formar a los jóvenes para cuando deban cumplir sus responsabilidades como contribuyentes, enseñándoles conceptos fundamentales que describan el propósito, la extensión y la razón de ser de los impuestos.

Una cultura tributaria sólida se caracteriza por una alta conciencia tributaria en la población, donde los contribuyentes comprenden la importancia de los impuestos para el funcionamiento del Estado y el desarrollo de la sociedad. También implica confianza en las autoridades fiscales y en la transparencia del sistema tributario.

Promover una cultura tributaria positiva es crucial para mejorar la recaudación fiscal, reducir la evasión y la elusión fiscal, y fortalecer la democracia fiscal, en el cual los ciudadanos tienen voz en las decisiones acerca de cómo se utilizan los recursos públicos.

#### **e. Valores éticos**

En varios países de América Latina, se observa una tendencia negativa en cuanto al cumplimiento de las responsabilidades tributarias, reflejada en actitudes de rechazo, resistencia y evasión fiscal, que representan distintas formas de eludir el pago de tributos. Estas actitudes suelen fundamentarse en la percepción de que la administración pública es ineficaz, poco transparente y corrupta en la gestión de los recursos. Tanto en América Latina como a nivel global, las autoridades

tributarias han reconocido la importancia de la educación tributaria para abordar problemas económicos y fomentar el desarrollo social. Esta educación busca promover valores éticos y morales, estimulando una convivencia ciudadana que respalde el pago de impuestos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales como elementos esenciales para el país. Por lo tanto, el Estado tiene interés en impulsar iniciativas que fortalezcan esta cultura tributaria.

Los valores se definen como estructuras cognitivas internalizadas o aprendidas que guían el comportamiento y las decisiones éticas de los individuos, grupos, instituciones, organizaciones y la sociedad en general, que se presentan como pautas, normas o patrones que dan sentido y definen aquello que se considera “correcto” dentro de las interacciones sociales y culturales. (Oyserman, 2015)

Los valores éticos se pueden considerar como valores fundamentales para un adecuado actuar ético en el quehacer profesional, siendo de gran importancia en el ejercicio tributario dentro de las organizaciones, al representar pautas o guías para un comportamiento ético y responsable para cumplir con los deberes y obligaciones tributarias, por lo cual, se considera relevante profundizar en valores como la transparencia, la integridad, la eficacia, el compromiso y la honestidad.

La SUNAT emplea diversas estrategias para fomentar la conciencia tributaria en el país. A través de su Gerencia de Cultura Tributaria y Aduanera, que forma parte del Instituto Aduanero y Tributario, se enfoca en la educación tributaria y aduanera en las escuelas en colaboración con el Ministerio de Educación. Además, lleva a cabo el programa de voluntariado corporativo "Un Tributo para mi País", en el cual los empleados ofrecen charlas en centros educativos sobre temas relacionados con los impuestos y las aduanas. Asimismo, replica la exitosa experiencia latinoamericana de los núcleos de apoyo fiscal, dirigidos a estudiantes universitarios.

#### **f. Legislación comparada**

## Chile

Durante el 2014, se incorporó la Ley N° 20.780 en la legislación chilena nuevos artículos que fueron los 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, los cuales introdujeron la norma general anti elusiva. El propósito principal de esta disposición es combatir la elusión fiscal en Chile con el fin de incrementar la recaudación. Esta ley otorga al Servicio de Impuestos Internos (SII) la autoridad para revisar nuevamente las estructuras legales de un acto o transacción con el objetivo de determinar si pueden ser consideradas como elusivas.

Además, la Ley N° 20.899, en 2016 especificó algunas disposiciones adicionales a la normativa general anti elusiva al realizar ajustes en los artículos 26 bis (consulta informativa) y 100 bis (responsabilidad solidaria de directores).

De acuerdo con Marcelo Matus, el proceso anti elusivo establecido en la normativa general es un método de recalificación legal que habilita a la autoridad tributaria para precisar si un negocio jurídico es elusivo. El legislador ha limitado el tema de la elusión al abuso de formas jurídicas y de la misma manera con la simulación, excluyendo la aplicación de estos conceptos fuera del ámbito tributario.

La normativa anti elusiva establece que un acto se considerará elusivo si su objetivo es evitar que se cumpla la obligación tributaria o reducir la base imponible, sin que genere resultados económicos significativos para el contribuyente o terceros, aparte de los efectos fiscales.

En lo que respecta a las sanciones, el código tributario es el que regula el proceso para penalizar los negocios jurídicos que se consideran elusivos. El Tribunal Tributario y Aduanero declara la elusión a solicitud del director del SII, quien debe justificar y presentar los documentos pertinentes. Antes de esto, se otorga un plazo para que el contribuyente y de igual forma los posibles responsables del diseño o planificación de los actos elusivos emitan sus opiniones. La sentencia que resuelva la disputa debe detallar la clasificación del abuso o simulación fiscal y calcular los impuestos que se adeudan con ajustes correspondientes, intereses y multas. Las liquidaciones, giros, resoluciones o multas emitidas en cumplimiento de la sentencia definitiva no pueden ser impugnadas.

## **Caso de SQM (Soquimich)**

Uno de los casos más conocidos de elusión tributaria en Chile es el caso de SQM (Soquimich). En este caso, la empresa fue acusada de realizar prácticas elusivas para reducir su carga impositiva. SQM fue investigada por el Servicio de Impuestos Internos (SII) y se descubrió que había utilizado empresas off-shore y estructuras complejas para eludir el pago de impuestos en Chile.

La investigación reveló que SQM había realizado transacciones artificiales y contratos ficticios con sus filiales en el extranjero para trasladar sus ganancias fuera de Chile y evitar así pagar impuestos en el país. Estas prácticas fueron consideradas elusivas por el SII, ya que SQM utilizaba mecanismos legales pero abusivos para reducir su carga tributaria.

El caso de SQM generó un amplio debate sobre la elusión tributaria en Chile y llevó a cambios en la legislación para evitar este tipo de prácticas. SQM finalmente acordó pagar una multa millonaria y regularizar su situación tributaria con el gobierno chileno.

## **Colombia**

La Ley 1607/2012 introdujo la cláusula general antiabuso en Colombia, la cual posteriormente fue modificada por la Ley 1819/2016. Esta cláusula, fundamentada en la constitución colombiana, reemplazó a normas específicas antiabuso que variaban según el impuesto y la operación. La reforma de 2012 implementó la cláusula anti elusiva general, la cual sufrió modificaciones más adelante con la Ley 1819/2016. Las normas sobre abuso del derecho tributario fueron sustituidas por la Ley 1819/2016, esto ocasionó modificaciones importantes en las normas para determinar la presencia de un comportamiento abusivo y sus efectos.

La reforma de 2016 simplificó la noción de abuso en materia tributaria y definió los actos o negocios jurídicos que se consideran artificiosos, estableciendo tres circunstancias para identificarlos. Estos cambios tenían como objetivo ofrecer una definición más precisa y concisa de abuso, así como delimitar el concepto de actos artificiosos. La normativa contra la elusión fiscal en Colombia establece condiciones

de ilegalidad para determinar el abuso tributario, tales como la obtención de ventajas fiscales, la utilización de formas artificiales y la falta de un objetivo comercial o legítimo.

En cuanto a la responsabilidad solidaria de los directores, la reforma de 2016 eliminó la posibilidad de que la administración tributaria pudiera remover el velo corporativo de manera administrativa, limitando esta facultad a un proceso judicial. Se estableció un régimen de responsabilidad solidaria para las personas naturales que participen en actos elusivos, haciéndolas responsables del pago de impuestos, intereses y sanciones.

En relación con el procedimiento tributario especial, la reforma de 2016 implementó un proceso para determinar el tributo en casos de abuso del derecho. Este proceso incluye un emplazamiento especial, un requerimiento especial y un procedimiento similar al procedimiento general, con la posibilidad de recurso de reconsideración y posterior impugnación judicial.

La norma anti elusiva colombiana busca corregir la conducta de los contribuyentes garantizando el cumplimiento de la obligación tributaria, sin tener un carácter punitivo, sino de gestión y contribución al financiamiento del Estado.

## **CASO DRUMMOND LTD**

Uno de los casos de elusión tributaria más conocidos en Colombia es el de la empresa Drummond Ltd. En este caso, la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) acusó a Drummond Ltd. de evadir impuestos mediante la subcapitalización de su sucursal en el país. La empresa habría realizado préstamos entre partes relacionadas a tasas de interés muy bajas, lo que habría reducido artificialmente sus ingresos en Colombia y, por lo tanto, su base gravable.

La DIAN argumentó que estos préstamos eran ficticios y tenían como objetivo principal evadir impuestos en Colombia. Drummond Ltd., por su parte, defendió su estructura financiera como una práctica común en el ámbito empresarial y aseguró que no había evadido impuestos de manera deliberada.

El caso generó un debate sobre los límites entre la elusión y la evasión fiscal, de la misma manera sobre la necesidad de reformas en la legislación colombiana para combatir este tipo de prácticas.

## **España**

La Ley General Tributaria de España de 1963 introdujo la primera cláusula anti elusiva, la cual se le acreditó como fraude de ley tributario, pero tuvo poca aplicación debido a los requisitos y limitaciones existentes. En 2004, esta cláusula fue reformada para denominarla como conflicto en la ejecución de la norma, con el objetivo de combatir el fraude más sofisticado. A pesar de contar con normativas anti elusivas desde 1963, estas han permanecido prácticamente inaplicadas hasta hace poco. La normativa actual busca evitar los problemas de la norma anterior y la dificultad de demostrar el propósito de eludir impuestos. Sin embargo, el aspecto subjetivo del fraude sigue siendo un desafío, ya que la administración puede corregir conductas fraudulentas sin necesidad de recurrir a un procedimiento especial.

La norma anti elusiva general española establece que existe un conflicto en la ejecución de la norma tributaria cuando se evita la actuación del hecho imponible o se reduce la deuda tributaria. Esta disposición se enfoca en el acto o negocio que origina el hecho imponible, en lugar de analizar la intención del contribuyente. Para considerar la elusión, los actos o negocios deben ser claramente artificiosos o impropio para alcanzar el resultado obtenido, sin generar efectos jurídicos o económicos significativos más allá del ahorro fiscal. El término "artificioso" se refiere a un disfraz o precaución que no llega a ocultar, mientras que "impropio" se refiere a un acto que no se ajusta a nuestra organización social. Por lo tanto, las partes deben elegir una forma jurídica poco apropiada para el propósito buscado, logrando un resultado que no les pertenece legítimamente.

Según (Calatayud, 2004), para que un acto sea considerado abusivo, deben cumplirse simultáneamente ambos requisitos establecidos en la ley. En los casos en que se utilicen negocios comunes para evitar el tributo, la presencia del primer requisito conducirá automáticamente a la aplicación del segundo, mientras que, en los negocios inusuales, el segundo requisito adquiere

especial relevancia. Para aplicar la cláusula del artículo 15, es necesario que los actos o negocios sean claramente artificiosos o inadecuados para lograr el resultado deseado, lo cual está influenciado por la teoría de la causa, ya que implica que los actos o negocios deben buscar un resultado coherente con su forma, relacionándose con el concepto de causa como el fin abstracto y típico perseguido en cada negociación.

La administración debe verificar si un negocio o acto jurídico ha sido utilizado de manera abusiva por particulares para evitar el pago de impuestos u obtener ventajas fiscales. Para hacerlo, debe determinar si el acto o negocio en cuestión busca los objetivos socioeconómicos propios de ese tipo de operación, lo cual está relacionado con el concepto de causa como componente esencial del acto.

Una vez identificado un acto elusivo, se debe seguir el procedimiento especial establecido en el artículo 159 de la Ley General Tributaria y el artículo 194 del Real Decreto 1065/2007 para aplicar la norma anti elusiva general.

Según el artículo 159, el procedimiento comienza por iniciativa de la fiscalización de los tributos, y antes de declarar la discrepancia en el uso de la norma tributaria, se requiere de un informe beneficioso de una Comisión Consultiva. Esta comisión se encuentra integrada por dos representantes que pertenecen al órgano competente para responder a las interrogantes tributarias escritas, uno miembro de este grupo actúa como presidente, y dos representantes de la administración tributaria correspondiente.

Una vez tomadas las argumentaciones y realizadas las pruebas, de corresponder, el órgano ejecutor envía el expediente íntegro a la Comisión Consultiva para que realice un informe. Este documento es imperativo para el órgano de inspección en cuanto al desarrollo de elusión en la práctica de la cláusula anti elusiva general. Tanto el informe como los hechos realizados en esta etapa no pueden ser objeto de recurso o reclamación.

En resumen, el informe de la Comisión Consultiva es crucial para ejecutar la cláusula anti elusiva general, debido a que por este medio se vincula al órgano de

inspección en cuanto a la declaración del conflicto, y sus conclusiones no pueden ser impugnadas mediante recurso o reclamación.

La puesta en práctica de la norma anti elusiva general en España guarda similitudes con la legislación peruana, pero también presenta diferencias que impactan en la seguridad jurídica y la imparcialidad. En España, el Consejo de Administración tiene responsabilidades específicas, como cumplir con los deberes fiduciarios, aprobar la política de control además de la gestión de riesgos, que por ende también se encuentran incluidos los temas fiscales, y controlar los sistemas internos de información y control. Los miembros del Consejo pueden ser responsables de prácticas de planificación fiscal agresiva. Además, la legislación española incorpora la obligación de comunicar los sistemas de control de riesgos fiscales como función de la praxis de buen gobierno corporativo. En cuanto a las sanciones, antes de la reforma de 2003, la normativa española no castigaba la elusión en la utilización de la norma porque el obligado tributario declaraba completamente los hechos o negocios jurídicos, sin ocultar elementos de patrimonio sujetos a tributación. La primera propuesta de imponer sanciones se presentó en un anteproyecto de ley, pero fue criticada por su falta de precisión y posible inconstitucionalidad.

El cambio normativo de la ley general tributaria en España en 2003 se llevó a cabo sin incluir sanciones específicas para los temas de elusión en la ejecución de la norma. En cambio, se enfocó en que la Administración calificara adecuadamente el acto para que sus efectos se manifestaran correctamente. Sin embargo, esta reforma no resolvió las preocupaciones sobre su constitucionalidad, ya que algunos argumentaban que la falta de sanción infringía el principio del deber general de contribuir. Por último, la incorporación de la sanción se llevó a cabo bajo la reforma de la Ley 34/2015, mediante la cual se agregó un precepto exclusivo para este fin.

La nueva normativa establece una relación entre el artículo 15.3 de la ley general tributaria y el artículo 206 bis, por lo que especifica una sanción para todos los casos de elusión en la ejecución de la norma antes mencionada. La imposición de esta sanción fue el resultado de un largo debate sobre su legalidad, con algunos argumentando que su aplicación contravenía principios legales, mientras que otros

sostenían que la falta de sanción debilitaba la efectividad de las normas anti elusivas.

En conexión con las cláusulas anti elusivas generales y específicas, la doctrina española sostiene que, en general, la norma especial predomina sobre la general para mantener la buena fe, la seguridad jurídica y el principio de legalidad. No obstante, se contempla el uso de la cláusula anti elusiva general como excepción, especialmente en caso de que el contribuyente se aproveche de deficiencias en las cláusulas específicas para cometer actos elusivos. Aunque no existe una disposición explícita que regule esta relación, se sugiere que la cláusula anti elusiva general no tendría que aplicarse cuando existan cláusulas específicas que regulen casos particulares, salvo que se demuestre que estas últimas han sido desvirtuadas.

#### **D. Principio de la esencia sobre la forma**

El presente principio nos indica que los recursos o hecho económicos tienen que ser reconocidos y revelados en base a la esencia o realidad económica, no necesariamente solo bajo su ropaje legal, como podemos entender es fundamental, ya que se desea informar la situación real del hecho, que no es otra cosa que la relación en términos contables de un activo y un pasivo. El principio de esencia sobre la forma, que de igual forma es conocido como principio de sustancia sobre la forma, es un concepto jurídico que establece que la verdadera naturaleza o sustancia de una transacción o situación debe primar sobre su forma legal o apariencia formal. Esto significa que, en caso de discrepancia entre la forma en que se presenta una operación o contrato y su verdadera esencia económica o propósito, se debe dar prioridad a la sustancia económica al momento de aplicar normas legales o tomar decisiones judiciales. Este principio busca evitar el abuso de formas legales para eludir obligaciones legales o fiscales y garantizar una interpretación coherente y justa de las normativas.

En el aspecto tributario, el principio de la esencia sobre la forma se refiere a la idea de que, al determinar la carga tributaria de una transacción, se debe considerar la verdadera sustancia económica de la transacción en lugar de su forma legal. Esto significa que las autoridades fiscales deben analizar la realidad económica de una transacción para determinar cómo debe ser gravada, incluso si la transacción está estructurada de una manera que podría parecer legalmente beneficiosa desde el punto de vista fiscal. Por ejemplo, si una empresa realiza una transacción que, en su forma legal, parece ser una venta, pero cuya verdadera sustancia económica es un arrendamiento, las autoridades fiscales podrían considerarla como un arrendamiento y gravarla en consecuencia, aunque la empresa haya tratado de estructurarla como una venta para obtener beneficios fiscales.

En relación con la evasión fiscal y la aplicación del principio de esencia sobre forma, citando a Jarach , señala que la incertidumbre surge cuando las partes tienen una finalidad económica específica pero, por razones fiscales, optan por una figura jurídica que no se ajusta a dicha finalidad. Jarach considera que, en la interpretación del hecho imponible, lo importante no es la intención jurídica, sino la intención empírica del contribuyente, ya que esta última es la que determina las consecuencias impositivas, siendo irrelevante la intención jurídica. (Jarach, 1999)

En síntesis, el principio de sustancia sobre forma en materia tributaria busca asegurar que las transacciones sean gravadas conforme a su auténtica naturaleza económica, con el objetivo de prevenir la elusión fiscal y asegurar que todos los administrados cumplan con sus obligaciones tributarias de manera justa y equitativa.

#### **a. Realidad Económica**

La teoría de realidad económica nos indica que es el agregado de hechos económicos que se llevan a cabo en la sociedad, es importante en la tributación ya que el concepto se refiere a la necesidad de que las normas fiscales reflejen de manera adecuada la verdadera naturaleza económica de las transacciones. En

otras palabras, busca que la tributación se base en la realidad económica de las operaciones, más allá de su forma legal o contractual.

En el hipotético ejemplo, imaginemos que una compañía realiza una transacción que, legalmente, se estructura de cierta manera para obtener beneficios fiscales. Sin embargo, si la verdadera naturaleza económica de la operación es distinta a su forma legal, la legislación fiscal puede permitir a la autoridad tributaria rechazar la forma legal y gravar la operación de acuerdo con su esencia económica real.

Este enfoque busca evitar que los contribuyentes utilicen estructuras artificiales o abusivas para reducir su carga fiscal, asegurando que paguen impuestos de acuerdo con la verdadera naturaleza económica de sus actividades.

La noción de interpretación centrada en la realidad económica implica desestimar la validez de las consecuencias legales si las partes han deformado la existencia de la transacción económica mediante una estructura legal impropio con el único propósito de eludir impuestos. En otras palabras, se trata de la capacidad del intérprete para obviar la validez de la estructura legal y ajustarla a la realidad, otorgando primacía a la sustancia sobre la forma. (Calderon, 2003)

Algunos han argumentado que en el ámbito tributario las leyes se interpretan desde una perspectiva económica y no jurídica. Esta aseveración es incorrecta, dado que las leyes fiscales, al igual que todas las demás, siempre se interpretan desde una perspectiva jurídica. El examen económico no representa una traducción distinta a la jurídica, sino más bien una regla jurídica que insta al intérprete a tener en cuenta el tema económico de los actos para usar las normas sustantivas (Jarach, 1999).

Esto no puede inducirnos a mal interpretar conceptos. La tarea de comprender normas jurídicas constantemente corresponde a una labor jurídica. Por lo que el enfoque en cuestión no constituye un método económico de entender en el contexto de que las normas interpretativas provienen de la economía. Para lo cual, la disciplina no se encarga de aclarar

el concepto de la ley y no puede proporcionar parámetros o principios al respecto (Villegas, 2001).

De la revisión anterior, se desprende que, a pesar de que algunos autores consideraban el principio de realidad económica como una técnica más para interpretar la legislación fiscal, argumentando que esto podría comprometer la seguridad jurídica al otorgar a las autoridades tributarias un poder arbitrario al aplicar este criterio, Jarach y Villegas concordaron en asegurar que las leyes continuamente se interpretan desde una perspectiva jurídica. Además, sostuvieron que este criterio sólo aceptaría a la Administración contemplar el argumento económico de las leyes fiscales en el contexto de que el legislador, al determinar que los impuestos, tiene en cuenta la capacidad contributiva basada en la capacidad económica y la realidad económica de algunos sujetos a gravamen.

### **2.2.2. Procedimiento de Fiscalización de SUNAT.**

#### **A. La Fiscalización**

En esta parte desarrollaremos el concepto de fiscalización, tomando como referencia autores nacionales e internacionales, de este modo nos servirá para aportar con doctrina actualizada al respecto.

La fiscalización se describe como una función de supervisión llevada a cabo por la Administración sobre los ciudadanos para comprobar el acatamiento de las reglas y deberes estipulados en la legislación vigente. Esta tarea de fiscalización puede adoptar diversas modalidades, tales como inspecciones, comprobaciones de documentos, entre otras medidas, con el propósito de afianzar el correcto ejercicio de los servicios públicos, la ejecución de las obligaciones legales y la apropiada utilización de los recursos públicos. (García & Ramón, 2006)

Es un procedimiento en donde la Administración Tributaria de acuerdo con sus facultades, realiza una investigación sobre la situación de un contribuyente, en el cual se ha realizado un hecho generador naciendo de esa forma una obligación con el fisco. En referencia a lo antes mencionado,

el ente recaudador va a tener que confirmar si lo declarado por el administrado y los pagos realizados son los correctos o existe algún incumplimiento de la realidad. El acto en donde ocurre la incidencia, puede ser denominada situación tributaria, que en resumen se expresa con la actividad económica que se ha realizado y una obligación a favor del fisco. (Ruiz, 2008, págs. 187-188), de esta manera, podemos dar cuenta que el ente fiscalizador tiene por obligación realizar un análisis que determine si el tributo liquidado y los pagos efectuados han sido correctos, su obligación es siempre llegar al valor de la operación efectuada.

En el ámbito tributario, la fiscalización cobra especial relevancia, ya que se vincula al grupo de actos que efectúa la Administración Tributaria para corroborar la veracidad y precisión de las declaraciones realizadas por los administrados, así como para detectar y corregir posibles incumplimientos de las obligaciones fiscales.

De lo antes expuesto, se puede colegir que la fiscalización es una facultad inherente del Estado y que se puede utilizar en diferentes ámbitos, para hacerlo se requiere un procedimiento administrativo que también se denomina procedimiento de fiscalización. En otros países es conocido también como procedimiento de inspección.

## **B. Comité Revisor**

A continuación, presentaremos algunas definiciones respecto al comité revisor tomando como base la norma y autores nacionales.

El Decreto Legislativo N.º 1422, desde el 14 de septiembre de 2018, incorporó el artículo 62-C al Código Tributario, que aborda la normativa vinculada con la utilización de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI del Título Preliminar.

Debido a que la regulación establece la creación del Comité Revisor como un órgano colegiado dentro de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT). Era fundamental establecer claramente las leyes que ordenan el cumplimiento de este Comité dentro de la SUNAT, para que

pueda ejercer sus atribuciones en los casos en que, durante un proceso de fiscalización a los administrados, la autoridad tributaria detecte la existencia de acciones, situaciones y relaciones económicas presentadas en la mencionada norma XVI, en donde incluye la cláusula anti elusiva general.

La presencia del Comité Revisor no es única en Perú, ya que está regulado en la legislación de otros países. Por ejemplo, los comités antes señalados se logran encontrar en España, Chile y Colombia contando con el propósito que se tiene en nuestro país. La configuración exclusiva de funcionarios públicos en estos comités es una de las principales razones de inquietud en cuanto a la ecuanimidad del órgano.

Cervantes (2018) Otra de las innovaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1422 es la creación de un comité revisor, que bajo su juicio establece que será crucial para la ejecución de la referida norma anti elusiva. Donde este tiene la autoridad para evaluar si existen elementos que indiquen la presencia de elusión u otros actos sancionables bajo la Norma XVI. Este órgano estará compuesto por tres empleados públicos de la SUNAT y tomará decisiones por mayoría.

Sánchez (2018) Indica que el Comité tiene una restricción inicial: su autoridad se circunscribe a cada procedimiento de forma individual. Esto implica que las acusaciones de actos elusivos o fraudulentos dirigidas a un contribuyente deben estar relacionadas exclusivamente con ese contribuyente en particular, sin afectar a otros, a menos que los hechos mencionados se encuentren preliminarmente corroborados por la Administración y se hayan incorporado las pruebas al proceso de fiscalización. Resumiendo, la evaluación del presente Comité se enfoca en los casos de forma específica en donde se entregará para su análisis y no puede extenderse a otros casos que no estén relacionados con el mismo procedimiento o con otro proceso de fiscalización.

Podemos concluir que el presente comité es un tribunal especializado de SUNAT que ayuda a poder confirmar los actos o esquemas elusorios cometido en su

mayoría por grandes contribuyentes en búsqueda del ahorro fiscal, por otro lado, el comité revisor tiene como función principal el verificar la legitimidad de los actos simulados y de ser el caso aplicar la Norma Anti elusiva General (NAG), sin embargo, dicha función es bastante criticada ya que se pone en duda la imparcialidad de sus revisiones.

#### **a. Requisitos para ser miembro del Comité Revisor**

En este punto analizaremos las condiciones y particularidades que establece la ley para formar parte del comité revisor.

El Comité se compone de tres (3) funcionarios de la Administración Tributaria elegidos como integrantes titulares y tres (3) funcionarios elegidos como reemplazo, siguiendo el procedimiento de selección establecido en el artículo 6° de T.UO. Código Tributario.

Miranda (2018) Indica que, en lo que respecta a la configuración de los integrantes del Comité, se nota que está compuesto por tres individuos de la SUNAT, lo cual podría plantear un conflicto de intereses al desempeñar roles de juez y parte, lo que genera inseguridad jurídica. Lo más adecuado habría sido contar con un representante del Tribunal Fiscal e incluso un delegado de los contribuyentes.

Según lo establecido en el artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.º 153-2019/SUNAT, se observa que, en la participación del proceso de selección de integrantes del Comité Revisor, el funcionario de la Administración debe satisfacer los criterios que se mencionan a continuación:

- Bajo lo dictaminado en el literal a) del mencionado artículo 5°, se requiere tener un título profesional en derecho o contabilidad, ser parte de la Agrupación Ocupacional Especialista 4, 5 o 6, y estar trabajando en cualquier unidad orgánica subordinada a la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos, la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos, la Intendencia Nacional Jurídico Tributaria, la Intendencia Nacional de

Asesoría Legal Interna o el Instituto Aduanero y Tributario; o ejercer como intendente o jefe de estas intendencias o del instituto.

- En base a la disposición del literal b) del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N° 153-2019/SUNAT, se requiere tener al menos diez (10) años de conocimiento profesional en el sector público en una o más de las siguientes áreas:
  - Realización de determinaciones tributarias y/o auditorías en ámbitos como fiscalización, reclamaciones y/o auditoría, en materia tributaria.
  - Entender de normativa en áreas responsables de solucionar demandas en materia tributaria, decidir apelaciones en el Tribunal Fiscal, solucionar demandas relacionadas con temas tributarios o al representar legalmente al Estado en asuntos tributarios, así como en la realización de informes técnicos-tributarios en el sector público.
- El integrante del Comité Revisor debe haber ocupado un cargo directivo durante al menos cinco (5) años dentro de los diez (10) años en las áreas de la SUNAT mencionadas en el literal a), u órgano o unidad orgánica que hubiera ostentado o contraído las funciones asignadas a estas, o en áreas responsables de labores de auditoría, resolución de impugnaciones o asesoría jurídica vinculadas con tributos internos administrados por la SUNAT.
- Tener estudios de especialidad en materia de fiscalidad internacional, derecho tributario, finanzas, auditoría, tributación o áreas relacionadas, con al menos trescientas ochenta y cuatro (384) horas lectivas acumuladas, o haber completado una maestría en estos campos.
- Tener preparación sobre normas anti elusivas.
- No deben contar con sanciones disciplinarias en desarrollo.

De lo antes señalado, podemos concluir que, si bien es cierto, los personajes que conforman el comité revisor son integrantes de la propia SUNAT, son personas bastantes aplicadas y con amplia experiencia, sin embargo,

debería darse oportunidad a personas igualmente capacitadas que estén laborando fuera de la institución (SUNAT).

#### **b. Facultad de Fiscalización**

Desde este punto es necesario las ideas de los siguientes autores, quién nos ayudará a revisar mejor este punto.

Para la Administración Tributaria que tiene bajo su responsabilidad velar por la política fiscal, es responsable de alcanzar los ingresos necesarios para las cuentas del tesoro, las cuales han sido planteadas en la hipótesis de incidencia de las leyes. Bajo este panorama, la Administración cuenta con dos responsabilidades, la primera por el cumplimiento de las normas impositivas y la segunda que los administrados realicen sus obligaciones tributarias, es por ello por lo que nace el ejercicio indispensable de fiscalización por parte de este ente. Lo expresado líneas atrás, lo podemos ver plasmado en el TUO del Código Tributario artículo 61°, la cual expresa que lo determinado por el contribuyente queda a fiscalización de la Administración, donde puede sufrir cambios en caso no se encuentre de acuerdo con la norma por omisiones o inexactitudes, emitiendo la misma ya sea resoluciones de multa, resolución de determinación u órdenes de pago. Ante ello, si se confirma una discrepancia entre la declaración del administrado y lo que concluyó el ente recaudador, esta última está facultada de exigir la regularización de la deuda. Iniciado un procedimiento de fiscalización, cuenta con la potestad de requerir información que ayude a dar certeza al correcto cálculo del hecho económico, bajo este proceso, tendrá la responsabilidad de decidir que medios utilizar, ya sea la inspección, investigación o los cruces de información.

Siguiendo con este mismo orden, el artículo 62° del TUO del Código Tributario, se fija que la Administración debe utilizar como criterio la discrecionalidad, del mismo modo expresa que su función de fiscalización debe incluir la investigación, inspección y cumplimiento de las leyes llegando a la correcta deuda fiscal, incluyendo en este proceso a todos aquellos que cuenten con exoneraciones, inafectaciones o beneficios tributarios.

Para ello podemos apreciar la STC N° 327-2001-AA/TC la cual expresaba que el solo hecho de que se realice un procedimiento de fiscalización, no acredita que se han vulnerado los derechos constitucionales, sino que ello debe reflejarse en la existencia de un acto irregular en el proceso. (Sánchez et al. 2012)

La facultad de fiscalización es una herramienta clave que tienen las autoridades tributarias para garantizar la realización de las obligaciones fiscales por parte de los administrados. Donde la facultad les permite llevar a cabo acciones de control, verificación y seguimiento para asegurarse de que las declaraciones presentadas por los contribuyentes reflejen de manera precisa su situación fiscal y que no se estén cometiendo irregularidades o evasiones fiscales. Por lo que, la facultad de fiscalización es primordial para mantener la equidad y la eficacia del sistema tributario, ya que colabora con la recaudación justa de impuestos y la realización de las obligaciones fiscales por parte de todos los administrados.

### **c. Discrecionalidad**

La discrecionalidad en materia tributaria se refiere al margen de flexibilidad o libertad que tienen las autoridades fiscales para interpretar y aplicar las normativas tributarias en situaciones donde existen lagunas legales o ambigüedades. Esta discrecionalidad permite a las autoridades realicen dictámenes en base a su juicio y criterio, en vez de seguir reglas estrictas o procedimientos predefinidos.

En otras palabras, las autoridades tributarias pueden ejercer discrecionalidad al interpretar la ley fiscal, determinar la base imponible, aplicar exenciones o beneficios fiscales, establecer sanciones y resolver disputas tributarias. Sin embargo, esta discrecionalidad debe ejercerse en el marco de los límites constituidos por la norma y su uso indebido puede dar lugar a abusos o arbitrariedades.

La discrecionalidad tributaria puede ser necesaria para adaptar la aplicación de las leyes fiscales a situaciones específicas y cambiantes, pero también puede plantear desafíos en términos de equidad, transparencia y predictibilidad en la administración tributaria. Por lo tanto, es importante que las autoridades fiscales

ejerzan su discrecionalidad de manera responsable y transparente, garantizando la ejecución de los principios de justicia, legalidad y equidad fiscal.

La facultad de discrecionalidad dentro del ordenamiento jurídico la podemos expresar como el poder que otorga a un juez o funcionario a que decida bajo algunos estándares o principios, donde considere justa la aplicación ante una ley que se encuentra indeterminada. (Mesquida, 2003)

En conclusión, la discrecionalidad en materia tributaria representa una herramienta fundamental para las autoridades fiscales en el entendimiento y ejecución de las normativas tributarias. Este margen de flexibilidad les permite adaptar las leyes a situaciones específicas y complejas que puedan surgir en el ámbito fiscal. Sin embargo, su ejercicio debe realizarse con responsabilidad y dentro de los parámetros instaurados por la ley, evitando arbitrariedades y garantizando la equidad y transparencia en la administración tributaria. La adecuada gestión de la discrecionalidad necesita de un dispositivo de supervisión y control que aseguren que los dictámenes realizados por las autoridades sean imparciales, justos y coherentes con los principios de legalidad y equidad fiscal. En última instancia, la discrecionalidad tributaria emplearse como una herramienta para impulsar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y contribuir al desarrollo social y económico del país.

### **C. Procedimiento Fiscalización**

En el ámbito tributario, el procedimiento de fiscalización es esencial para la ejecución efectiva de las leyes fiscales y asegurar que los administrados efectúen sus obligaciones tributarias. Este proceso, llevado a cabo por las autoridades fiscales, consiste en revisar y verificar la información presentada en las declaraciones de impuestos y otras obligaciones fiscales, con el objetivo de identificar posibles irregularidades, incumplimientos o errores que puedan afectar la correcta determinación y recaudación de los tributos. La relevancia del procedimiento de fiscalización radica en su papel crucial para mantener la integridad del sistema tributario, promover la equidad y justicia fiscal, así como resguardar los ingresos del Estado y sostener el financiamiento de los servicios públicos y el desarrollo económico. Por ello, entender en detalle este proceso es

fundamental tanto para los administrados como para las administraciones fiscales, con el fin de asegurar una adecuada aplicación de las normativas tributarias y una relación equilibrada entre el fisco y los contribuyentes.

El procedimiento de fiscalización es el cúmulo de pasos y funciones que deben realizar las autoridades fiscales para verificar y revisar la situación tributaria de un contribuyente o entidad. Este proceso implica la recolección de información relevante, la revisión de documentos contables y fiscales, la realización de auditorías, la determinación de posibles irregularidades o incumplimientos tributarios, y la adopción de medidas correctivas o sanciones, según corresponda.

El propósito fundamental del proceso de fiscalización es asegurar que los administrados realicen sus obligaciones tributarias y que los ingresos del Estado sean recolectados de manera adecuada. Asimismo, busca prevenir la evasión y la elusión fiscal, fomentar la equidad tributaria y preservar la integridad del sistema fiscal.

El procedimiento de fiscalización puede variar en su alcance y complejidad dependiendo de factores como el tipo de impuestos involucrados, el tamaño y la actividad económica del contribuyente, y las normativas tributarias vigentes en el país. En general, conlleva una sucesión de fases que inicia desde la selección de contribuyentes a auditar, pasando por la revisión de documentos y registros contables, hasta la emisión de informes y resoluciones finales.

Es importante destacar que el procedimiento de fiscalización debe realizarse en el ámbito de los parámetros instituidos por la ley y respetando los derechos y garantías de los contribuyentes. Además, debe ser llevado a cabo de manera imparcial, transparente y eficiente por parte de las autoridades fiscales.

Chávez (2020) nos informa que es importante considerar el proceso general; en base a los artículos 59° y 60° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede ser elaborada inicialmente por el contribuyente (a través de su propia declaración) y posteriormente por la Administración Tributaria (iniciada por la propia entidad o a raíz de una denuncia de un tercero).

Por otro lado, el Decreto Supremo N°085-2007-EF en su artículo 1° precisa que una fiscalización determinativa hace que se compruebe en la determinación tributaria sea exacta conforme a los hechos económicos que se han concretado, cumpliendo de este modo con las obligaciones formales, cerrando el procedimiento de fiscalización con la resolución de determinación y de ser el caso con una de multa. Así mismo, nos establece que no son actos de dichos procedimientos las:

- Las intervenciones de la SUNAT, las cuales son dirigidas al cumplimiento de las obligaciones de forma.
- Los actos inductivos.
- Las solicitudes de información que realizan con terceros, distintos a los sujetos fiscalizados.
- Los cruces de información.
- Las intervenciones a que hace mención el artículo 78° del Código Tributario, y los controles establecidos durante todo el proceso de despacho de mercancías.

En último término, el procedimiento de fiscalización no solo representa un medio para verificar el cumplimiento tributario, sino también una herramienta para fortalecer la integridad del sistema fiscal y promover la justicia y la equidad en la recaudación de impuestos. A medida que las autoridades fiscales concluyen este proceso, se espera que los administrados comprendan la envergadura de realizar sus obligaciones tributarias y que las medidas adoptadas fomenten un ambiente de transparencia y confianza en el sistema tributario. Con una aplicación adecuada y equitativa de las normativas fiscales, se sientan las bases para un sistema tributario sólido y eficiente que contribuya al bienestar social y económico de la sociedad en su común.

#### **a. Debido Procedimiento**

Antes de entender el debido procedimiento, es necesario que se entienda que se conoce como procedimiento administrativo, donde lo podemos conceptualizar como un conjunto de actos preparatorios los cuales se encuentra concatenados,

que busca satisfacer la exigencia pública y los acontecimientos que se constituyen, del mismo modo para poder escuchar a los posibles perjudicados, llegando a conformar la decisión que mejor engrane con el fin público. Por otro lado, también se considera como el derecho administrativo que oye y sigue las reglas en la preparación e impugnación de los administrados. Este procedimiento tiene dos naturalezas, la primera constitutiva, la cual su propósito es el dictado de un acto administrativo, que termina resolviendo a favor o en contra ya sea del gestionante o de la parte interesada; en segundo lugar, tenemos la impugnativa la cual resolvería el acto de recurrar o impugnar el acto del procedimiento constitutivo.

El principio del debido proceso como una garantía de los derechos de goce, donde el disfrute es satisfecho por el ser humano a través de su necesidad e interés, es por ello que se requiere que las normas y los acciones de las autoridades sean promulgadas por órganos competentes y procesos correctos, sino que deben ser revisados si cumplen con los principios, normas y valores que establece la Constitución, pudiendo de esta forma establecer que una norma no sea irracional, arbitraria o caprichosa. (Enrique, 2011)

En otras palabras, es un respaldo formal para el contribuyente, en la cual tienen que realizarse todos los procesos que la ley establece, para que una decisión sea vista como válida ante el ordenamiento jurídico. En concordancia con la Corte Interamericana de Derechos Humanos, este principio está relacionado con:

- Principio de razonabilidad: responde a que se debe verificar los hechos que lo justifican y la forma de apreciación en los cuales estos son valorados.
- Derecho general a la justicia: se desprende de una justicia pronta y administrada, las cuales garantizan al administrado una solución a una controversia.
- Derecho general a la legalidad: sobre la que explica que el actuar de la Administración debe tener como pieza principal de sustento la legalidad.
- Principio de inocencia: Que expresa que la Administración tiene que probar lo que ha planteado durante el proceso.

- Derecho al procedimiento: menciona que se debe realizar una recopilación teórica de todo lo actuado en el procedimiento, así como los demás subprincipios como la amplitud de la prueba.

En el ámbito tributario, el principio del debido procedimiento adquiere una importancia particular debido a las implicaciones que tienen las decisiones de las autoridades fiscales en la facultad de derechos y compromiso de los administrados. La debida práctica en tributación garantiza que los contribuyentes tengan la oportunidad de ser escuchados y de presentar pruebas antes de que se les impongan sanciones o se les exijan pagos adicionales.

En conclusión, el debido procedimiento en tributación es esencial para preservar los derechos de los administrados y asegurar que las autoridades fiscales actúen de manera justa y equitativa. Este principio busca evitar abusos por parte de las autoridades y promover la transparencia y la legalidad en el desarrollo de las ocupaciones tributarias.

## **b. Teoría general del proceso**

La presente teoría es una especialidad del derecho que instruye y analiza los conceptos, principios y normas fundamentales que rigen el conjunto de normativas y procedimientos relacionados con la resolución de discrepancias y la administración de justicia mediante procesos judiciales. Esta disciplina abarca aspectos como la estructura y funcionamiento de los tribunales, los deberes y derechos de los involucrados en un proceso judicial, los principios que mandan la actividad judicial, así como los procedimientos y recursos utilizados para resolver disputas legales.

La Teoría General del Proceso en el contorno tributario está relacionado al estudio de los principios, conceptos y normas fundamentales que dirigen los métodos administrativos y judiciales relacionados con la aplicación de las leyes fiscales y la resolución de conflictos tributarios. Esta disciplina aborda aspectos como la organización y ejecución de las entidades administrativas y judiciales encargadas

de la gestión de manejo de impuestos, los derechos y obligaciones de los involucrados y de las autoridades fiscales, que a su vez está relacionado con las actuaciones y recursos utilizados para resolver controversias en materia tributaria.

La Teoría General del Proceso en tributación busca proporcionar un marco conceptual y normativo para comprender cómo se llevan a cabo los procedimientos de fiscalización, determinación, recaudación y control tributario, así como para entender las potestades y resguardo de los involucrados en este contexto. También analiza los principios y normas procesales aplicables en los procedimientos administrativos y judiciales relacionados con impuestos, como el principio de legalidad, el derecho de defensa, el adecuado proceso, entre otros.

Se puede determinar como el grupo de conceptos, instituciones y principios compartidos por las diversas ramas del sistema judicial, diseñados para salvaguardar el derecho objetivo a través del derecho subjetivo. Se encarga de los principios que guían otros procesos. Estos conocimientos e instrumentos tienen como finalidad proteger, preservar, aplicar, sancionar y asegurar el cumplimiento del derecho objetivo, teniendo como base las normas que reglamentan la conducta en un contexto específico. (Zolezzi, 1999)

En resumen, la Teoría General del Proceso es una disciplina jurídica que proporciona un marco conceptual y normativo para comprender cómo funciona el sistema judicial, cómo se desarrollan los procesos judiciales y cuáles son los principios y reglas primordiales que guían la administración de justicia. En tributación es una disciplina jurídica que estudia los aspectos procesales específicos del derecho tributario, proporcionando herramientas para comprender y aplicar adecuadamente los procedimientos administrativos y judiciales en el ámbito de la fiscalidad.

### **c. Principio de la potestad sancionadora**

Esta potestad es la capacidad del ente pública para implantar sanciones mediante un mecanismo administrativo. Una penalidad administrativa se refiere al castigo impuesto a un ciudadano como resultado de una conducta ilegal, con el objetivo de

disuadir tales comportamientos. Estas sanciones pueden conllevar la pérdida de un bien u objeto, o la exigencia de una obligación. Sin embargo, el ente público no puede imponer penalidades que conlleven al desposeimiento de la libertad.

El apartado 230° del Decreto Legislativo N° 1272 establece los principios fundamentales de la potestad sancionadora administrativa de la siguiente manera:

- **Legalidad:** establece que solo por medio de normas con alcance de ley se puede otorgar a las entidades la facultad de imponer sanciones administrativas, las cuales nunca pueden incluir al desposeimiento de la libertad.
- **Debido procedimiento:** Las penalidades solo pueden ser impuestas después de seguir el procedimiento correspondiente, garantizando todos los resguardos del correcto proceso. Este procedimiento debe separar claramente la fase de investigación de la fase sancionadora, asignándolas a jurisdicciones distintas.
- **Razonabilidad:** Las sanciones tienen el fin de asegurar que cometer una falta o incumplimiento de la norma, no sea más beneficioso para el transgresor por lo que le corresponde asumir la sanción. Además, las sanciones deben ser proporcionados según la gravedad de la infracción, considerando diversos criterios como el beneficio obtenido, la probabilidad de detección, el daño causado, la reincidencia, las circunstancias de la infracción y la intencionalidad del transgresor.
- **Tipicidad:** Solo los comportamientos expresamente previstos en normas con alcance de ley pueden ser sancionadas administrativamente, sin permitir interpretaciones extensivas. Las disposiciones normativas pueden definir o ajustar las infracciones, pero no pueden crear nuevas infracciones no previstas legalmente, excepto en casos permitidos por ley.
- **Irretroactividad:** Las disposiciones sancionadoras se aplican según lo vigente en el momento en que se comete la infracción, a menos que las disposiciones posteriores sean más favorables para el infractor. Estas disposiciones pueden contener efecto retroactivo si benefician al presunto infractor, ya sea en la homologación de la infracción, la sanción o los tiempos de caducidad o prescripción.

- Concurso de Infracciones: se da cuando un comportamiento constituye más de una infracción, se impone la pena correspondiente a la violación más trascendental o grave.
- Continuación de infracciones: Para decidir si se deben aplicar sanciones por infracciones continuas cometidas por el administrado, es necesario que transcurra un periodo mínimo de treinta (30) días hábiles a partir de la fecha en que se impuso la última sanción, y se debe demostrar que se solicitó al administrado que cese la pena dentro de ese tiempo.

Las empresas, bajo sanción de nulidad, no conseguirán imputar el supuesto de continuidad y/o la obligación de la sanción correspondiente, en los siguientes casos:

- En caso de que haya un procedimiento administrativo en proceso dentro del periodo establecido contra la decisión administrativa que consignó la última sanción.
  - Si el procedimiento administrativo puesto aún no ha sido resuelto de manera definitiva.
  - Cuando el comportamiento que dio lugar al mandato de la sanción administrativa inicial ya no constituya una falta administrativa correspondiente a cambios en la legislación, sin afectar el principio de irretroactividad mencionado en el inciso 5.
- Causalidad: La obligación recae en quien comete la acción infractora.
  - Presunción de licitud: Se presume que los administrados actúan conforme a sus deberes a menos que haya prueba en contrario.
  - Culpabilidad: El compromiso administrativo es subjetivo, excepto en hechos de responsabilidad objetiva establecidos por ley.
  - Non bis in idem: No se pueden obligar simultáneamente un castigo y una pena administrativa por el mismo asunto, salvo en incidentes específicos como la continuación de infracciones.

En base a lo establecido en el apartado 166° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, la Sunat cuenta con la facultad discrecional de determinar y decretar administrativamente las faltas tributarias. En ejercicio de esta

discrecionalidad, la SUNAT también puede ejecutar las sanciones de forma progresiva, de acuerdo con los términos que ella defina, mediante Resolución de Superintendencia u otra normativa de igual nivel.

Para la graduación de las penalizaciones, la Administración Tributaria está autorizada a establecer, mediante Resolución de Superintendencia u otra normativa de igual nivel, las reglas o pautas pertinentes, así como para definir tramos de penalización inferiores al monto estipulado en las normas correspondientes.

Por último, el apartado 171°, titulado Principios de la Potestad Sancionadora, indica que la Administración Tributaria desempeñará su poder para aplicar penas siguiendo los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y cualquier otro principio relevante.

#### **D. Teoría de la prueba y presunciones**

##### **a. Prueba:**

El apartado 139° inciso tercero de la Constitución Política del Estado identifica el respeto al correcto proceso y el acceso a la justicia como principios y derechos principales en el ámbito judicial. Dentro de este derecho esencial al debido proceso se incluye el deber a presentar pruebas. Por lo tanto, es fundamental examinar el concepto de prueba, que implica la acción de demostrar la veracidad o falsedad de algo o la realidad de un hecho a través de medios de conocimiento empleados por las partes o los involucrados en el proceso para persuadir al juez sobre los hechos relevantes para sus intereses. En este contexto, la idea de prueba como persuasión constituye el elemento fundamental del derecho a verificar, que comprende otros fundamentos como el ingreso a los medios de prueba, la posibilidad de solicitarlos, su admisión, realización y valoración, así como la capacidad de presentar argumentos de prueba al juez y refutar los presentados por él como fundamentos de su decisión.

El derecho a la prueba establece la facultad de presentar, dentro de los lineamientos estipulados por la Constitución y las leyes, los medios de prueba

correspondientes para respaldar los alegatos presentados por el interesado. Por lo tanto, este derecho es fundamental para que los interesados puedan proporcionar la evidencia necesaria para respaldar los hechos que sustentan sus reclamos o defensas. En un proceso justo o debido proceso, necesario para respaldar la efectiva custodia de los derechos principales y el cumplimiento del ordenamiento legal, el derecho a probar es esencial. Este derecho asegura que todas las partes intervinientes en el desarrollo que tengan la oportunidad de presentar la evidencia necesaria para convencer al juez sobre los hechos relevantes para sus reclamos o defensas.

El propósito de la prueba es demostrar los hechos que son objeto de conflicto en un procedimiento judicial, con el fin de alcanzar la autenticidad. El derecho a la prueba compromete principalmente el derecho de las partes o los participantes a exigir que se establezca una verdad específica sobre los hechos que respalden sus intereses materiales. En este contexto, el debido proceso tiene la función de diseñar y limitar el objeto de esa verdad de acuerdo con los requisitos constitucionales o legales. La prueba, concebida como un instrumento, debe cumplir con los principios del correcto proceso en su definición lícita como derecho. El correcto proceso, en términos generales, actúa como un requisito para la validez en la determinación de la verdad de los hechos. Dicho esto, es importante destacar que en un proceso solo se someten a prueba los hechos y las prácticas cuando son relevantes para la reclamación, así como lo establece el apartado 190° del Código Procesal Civil. Por lo tanto, hay ciertos acontecimientos que no requieren ser acreditados o autenticados en el proceso, los cuales se detallan a continuación:

- Hechos presuntivos por la ley. - Es una norma procesal que los hechos respaldados por una presunción legal no requieren ser demostrados.
- Hechos irrelevantes e impertinentes. - Para que las pruebas sean aceptadas por el Juez, deben ser pertinentes y relevantes, ya que las que no lo son carecen de utilidad para la disputa; se consideran irrelevantes e impertinentes aquellas relacionadas con hechos no alegados por las partes, así como las que se refieren a hechos ya demostrados o a asuntos sin relación con los hechos discutidos durante el litigio.

- Hechos notorios. - Aquello que es notorio está exento de prueba. La notoriedad de un hecho se deriva del conocimiento general humano, considerándose como cierto e indiscutible.
- El derecho nacional. - Este debe ser ejecutado de oficio por el Juez; por ende, ofrecer pruebas para demostrar el derecho que debe ser aplicado resulta inadecuado.

Los hechos en los que se basa las resoluciones judiciales deben ser respaldados por las evidencias presentadas por alguna de los involucrados o por el propio Juez. Esta exigencia de evidencia tiene una justificación tanto jurídica como lógica, ya que el juez no puede pronunciarse sobre cuestiones cuya veracidad no haya sido demostrada. Es importante tener en cuenta que, para que una prueba sea efectiva, debe cumplir con ciertos principios globales, además de los requisitos característicos que se aplican a cada medio de prueba en particular, como se establecen en los códigos procesales:

- Legalidad y Licitud: Esto implica que las pruebas deben ser obtenidas y presentadas conforme a las leyes y normativas establecidas. Además, se requiere que sean adquiridas y utilizadas respetando los derechos fundamentales de las personas. Una prueba debe ajustarse a la legalidad para que tenga validez, ya que la ilegalidad de una prueba puede invalidar su utilidad.
- Pertinencia: Este principio señala la necesidad de que haya una conexión directa entre la prueba presentada y los hechos en disputa. La prueba debe estar directamente relacionada con los aspectos discutidos en el caso, tanto los principales como los incidentales, y con los hechos que requieren aclaración o que son objeto de controversia.
- Conducencia y Utilidad: Se refiere a la relevancia de los hechos probados y si estos contribuyen de manera efectiva a resolver el caso en cuestión. La prueba debe ser apropiada y capaz de persuadir al juez sobre la presencia o no de los hechos en disputa. La redundancia de pruebas sobre un mismo hecho puede disminuir su utilidad.

- Unidad de la prueba: Este principio indica que todas las pruebas presentadas en el juicio forman un conjunto coherente que debe ser examinado y evaluado en su conjunto por el juez. El juez debe comparar las diferentes pruebas, determinar su concordancia o discordancia, y llegar a una conclusión global basada en la totalidad de la evidencia presentada. Aunque las partes pueden tener intereses opuestos, el objetivo final de la prueba es proporcionar al juez la certeza necesaria para dictar una sentencia justa.

#### **b. Carga de la prueba:**

La responsabilidad de verificar está conectada a la clase de suposición, dependiendo de cuán efectiva sea como evidencia y el proceso relacionado con la misma, donde destaca la importancia de la prueba inicial o el hecho indiscutible que fundamenta la suposición.

En consecuencia, en el caso de las presunciones legales, se ocasiona una variación en la carga de la prueba. Para las presunciones relativas, que permiten contraprueba, el fragmento que las cuestiona queda obligada a aportar pruebas, mientras que la parte que se beneficia de ellas queda liberada de esta responsabilidad debido a su naturaleza favorable. Por otro lado, cuando el fisco se ampara en una presunción legal absoluta, que no permite evidencia en contrario, tiene que demostrar el hecho conocido del cual se deriva el hecho desconocido. En esta situación, el contribuyente sólo puede demostrar la ausencia de evidencia del hecho que originó la presunción legal absoluta (una variación en el elemento de la prueba).

En base a ello, como se mencionó anteriormente, las presunciones estipuladas en el apartado 65° del Código Tributario solo pueden ser refutadas en relación con las hipótesis definidas en el artículo 64°, lo que indica que se clasifican como presunciones legales absolutas según la tipología tradicional de presunciones. Por lo tanto, el suceso verídico o vestigio debe respaldarse con pruebas sólidas, como

documentación válida, declaraciones, análisis periciales y otros elementos que el auditor debe recopilar para fundamentar correctamente el proceso de presunción.

El Código Tributario acepta y emplea en la vía administrativa diversos métodos de prueba, como documentos, peritajes, inspecciones realizadas por la autoridad resolutoria y testimonios recopilados por la Administración Tributaria. Se enfatiza el dominio de evaluar la prueba en su conjunto, lo que implica que los resultados no se analizan de manera individual, sino de manera integral.

### **c. Definición de presunciones**

Según el vocabulario de la Real Academia Española (s.f.), presumir significa 'suponer o creer algo basándose en conjeturas o señales disponibles'. En el ámbito jurídico, un indicio es una eventualidad o precedente que sustenta un juicio sobre la presencia de un hecho. Por otro lado, la presunción es el efecto que ese antecedente o circunstancia tiene sobre la existencia de un hecho, estableciendo un nexo de causa y efecto.

Desde una perspectiva jurídica, la presunción se basa en una organización lógica que no busca alcanzar certeza, sino que se fundamenta en razonamientos de carácter probabilístico. La posibilidad del hecho conjeturado varía según la precisión y la generalidad de la regla de pericia aplicada. En el ámbito tributario, las particularidades específicas de la presunción, conforme con lo expuesto por (Rozas, 1993, pág. 46)

- No genera derechos ni obligaciones por sí misma, ya que es solo un método que facilita la determinación de la carga tributaria; por lo tanto, no especifica eventos grabables, tasas ni cuantías por su cuenta.
- Es un mecanismo probatorio diseñado para simplificar la tarea de probar un hecho a una de las partes.
- Establece una conexión lógica en relación a lo establecido y lo inferido.
- Constituye una opción de acción procesal.

Según la clasificación tradicional, las presunciones pueden ser:

- Las presunciones simples. - no están sujetas a ninguna regulación legal específica, por lo que depende del criterio o la lógica del juez interpretar los hechos de acuerdo con las normativas de aplicación externa en el ámbito procesal.
- Las presunciones legales. - están definidas o instituidas por una normativa legal específica. En este sentido, es importante destacar que la Administración Tributaria no tiene el poder de determinar la contribución a través de la creación de presunciones; estas siempre deben ser determinadas por la autoridad legislativa. Una muestra de presunciones legales se encuentra en el apartado 65° del Código Tributario.

Las presunciones legales pueden dividirse en relativas y absolutas. Las presunciones legales absolutas no admiten pruebas que las contradigan, excepto en relación con el hecho específico que las sustenta. Es fundamental destacar que, en el contexto de las presunciones legales absolutas, el hecho concreto o vestigio actúa como instrumento de prueba, y es esencial que la Administración Tributaria lo haya demostrado plenamente. En cambio, las presunciones legales relativas sí permiten que se presenten pruebas en su contra.

Así, en contraste a la tradicional doctrina procesal, nuestra normativa tributaria dispone que sólo se considerarán como medios de evidencia en el campo administrativo los documentos, que pueden incluir registros contables, recibos de pago, entre otros. Estos documentos pueden presentarse en su forma original, estar notarialmente legalizados o certificados por un funcionario autorizado por la Administración Tributaria, o incluso se admiten copias simples rubricadas o no por el contribuyente.

Además, está la experiencia llevada a cabo por peritos externos y colegiados, quienes pueden ser elegidos por el contribuyente, la Administración Tributaria y/o la autoridad resolutoria. Con respecto a la inspección, esta solo puede ser realizada por la entidad competente para resolver y puede resultar en la detención o confiscación de documentación sobre acontecimientos tributarios.

Finalmente, las declaraciones obtenidas por la Administración Tributaria también se aceptan como medio de prueba.

El Código Tributario proporciona definiciones de ciertos medios de prueba, especificando que todo tipo de mención a la culminación del documento se refiere a cualquier escritura o elemento que respalde un evento, al que se le aplican las disposiciones implantadas en el Código Procesal Civil.

De igual manera, de acuerdo con las declaraciones, el propio Código Tributario dispone como parte de las potestades de inspección que la Administración Tributaria puede requerir la presencia de los obligados fiscales o externos para proporcionar los datos que considere necesario, otorgándoles un período no inferior a cinco días hábiles, además de un tiempo adicional si la distancia lo justifica. Las declaraciones obtenidas mediante este poder deben ser evaluadas por las autoridades competentes en los procesos tributarios.

### **2.3. Definición de Términos Básicos**

- **Economía de opción:** implica que la normativa fiscal ofrece a los contribuyentes una variedad de opciones para ahorrar en impuestos, ya sea de forma explícita o implícita. Esto puede ocurrir incluso cuando el legislador no anticipó ciertas acciones por parte de los contribuyentes. Estos últimos, mediante un análisis de diferentes situaciones, eligen una estructura específica utilizando las normas para reducir la carga impositiva que enfrentan. El concepto se introdujo por vez primera en 1952, cuando Larraz lo utilizó para distinguirlo del fraude fiscal, y para resaltar sus características distintivas en comparación con otros términos que podían lograr un producto similar (la reducción de impuestos), pero que tenían disparidades significativas entre sí.
- **Simulación:** es una acción que está estrechamente vinculada con el engaño, ya que busca ocultar la verdadera intención de quienes la llevan a cabo. En este caso, se enfoca en dar prioridad a la forma, de manera que terceros ajenos e incluso la propia Administración tributaria creen, observen o consideren que un contrato tiene un contenido específico (aunque en

realidad no lo tenga). Así mismo, ésta puede clasificarse en dos tipos: relativa y absoluta.

- **Fraude a la Ley:** es una forma de elusión tributaria en que se castiga el uso por parte del contribuyente de un contrato o vía legal, que tiene un peso tributario menor, pero que no concierne con el fin real del giro realizado. En cambio, debería haberse utilizado otra forma legal (llamada norma defraudada), con una carga fiscal más alta. Se presume que la verdadera razón para tomar esta decisión fue obtener una ventaja fiscal. En otras palabras, aunque una operación económica puede adoptar diversas formas legales, se considera fraude a la normativa cuando se demuestra que la figura elegida no es la adecuada para el resultado comercial buscado, incluso si es la más eficiente para el resultado fiscal deseado, llegando a ser este último la verdadera finalidad del agente al llevar a cabo la operación. (Luque Bustamante, 2012)
- **La responsabilidad penal:** se trata de la carga que tiene una persona de enfrentar las repercusiones legales de haber cometido un crimen. Esto significa que el individuo puede ser llevado a juicio y, en caso de probarse su culpabilidad, puede recibir sanciones como encarcelamiento, multas u otras medidas punitivas definidas por la ley.
- **Exoneraciones:** se refieren a los beneficios o privilegios otorgados por una autoridad competente que liberan a una persona o entidad de cumplir con ciertas obligaciones, como abonar impuestos, tasas o contribuciones. Estas exenciones pueden abarcar ámbitos fiscales, aduaneros u otros, y suelen estar sujetas a requisitos o condiciones específicas establecidas por la normativa correspondiente.
- **Acto ilícito:** se define como una conducta que contraviene la ley o un principio jurídico establecido, lo cual puede conllevar a la transgresión de derechos, obligaciones o normativas.
- **Ahorro fiscal:** se define como el provecho financiero que individuos o empresas alcanzan al disminuir de manera legítima la suma de impuestos que deben abonar. Esta reducción puede lograrse mediante el empleo de deducciones, créditos fiscales, exenciones u otras tácticas fiscales autorizadas por la normativa vigente.

- **Artificioso:** es un adjetivo que se refiere a algo que ha sido hecho o creado con artificio, es decir, con ingenio o astucia, pero que puede ser percibido como falso, engañoso o poco genuino. Se aplica a situaciones, argumentos, acciones o procedimientos que involucran algún tipo de artificio o artimaña con la intención de engañar, manipular o dar una impresión falsa. En general, algo artificioso puede ser percibido como poco auténtico o genuino, ya que sugiere que ha sido elaborado de manera artificial o poco natural.
- **Impropio:** se refiere a algo que no es adecuado, correcto, o apropiado para una determinada situación o contexto. Es un adjetivo que señala que algo no está en conformidad con lo que se considera correcto, conveniente, o esperado en una circunstancia específica. Por ejemplo, se puede decir que un comportamiento es impropio si viola normas sociales o éticas, o que una palabra es impropia si no es conveniente para el entorno en el que se emplea. En resumen, impropio indica una falta de adecuación o incongruencia con respecto a lo que se considera apropiado o correcto en una determinada situación.
- **Hecho económico:** se refiere a cualquier evento, transacción o circunstancia que tenga consecuencias directas o indirectas en la determinación, aplicación o recaudación de impuestos. Estos hechos pueden incluir actividades económicas como la generación de ingresos, la compra o venta de bienes y servicios, la obtención de ganancias o pérdidas, entre otros, son relevantes porque pueden ser la base para la imposición de impuestos, la especificación de la base imponible, la utilización de tasas impositivas y la evaluación de obligaciones fiscales.
- **Seguridad jurídica:** En el campo tributario, la seguridad jurídica implica que los contribuyentes conozcan cuáles son sus obligaciones fiscales, cómo se determinan los impuestos y cómo se aplican las normas tributarias. También implica que las autoridades fiscales actúen de manera consistente y transparente en el empleo de las normas tributarias.
- **Equidad:** En el ámbito tributario, se refiere al principio de equidad y proporcionalidad en la repartición del peso fiscal entre los contribuyentes. Esto significa que quienes tienen mayores capacidades económicas deben aportar en mayor medida al financiamiento de los gastos públicos, mientras

que aquellos con menores capacidades económicas deben ser gravados de manera más ligera.

- **Predictibilidad:** se refiere a la capacidad de prever o anticipar con cierto grado de certeza los efectos de una norma o decisión en el ámbito jurídico. En el contexto tributario, la predictibilidad se relaciona con la capacidad de los contribuyentes de prever cómo se aplicarán las leyes fiscales en situaciones específicas y cuáles serán las consecuencias fiscales de sus acciones.
- **Exención:** se refiere a algo que está fuera del ámbito del derecho o que no está sujeto a la jurisdicción o regulación legal, describe situaciones, acciones o conceptos que no tienen relación directa con el sistema legal o que no están contemplados por las leyes.
- **Hecho inferido:** es aquel que se deduce o se infiere a partir de otros hechos conocidos o evidencias disponibles. En el ámbito legal y tributario, los hechos inferidos son aquellos que no pueden ser comprobados directamente, pero cuya existencia se presume a partir de indicios o circunstancias que permiten llegar a una conclusión razonable sobre su veracidad.

## **Capítulo III**

### **Hipótesis y Variable**

#### **3.1. Hipótesis**

Las hipótesis de investigación son fundamentales en el método científico, ya que permiten probar teorías, validar suposiciones y generar nuevo conocimiento. Son guías que ayudan a estructurar la investigación y a interpretar los resultados obtenidos.

En base a que las investigaciones cualitativas no cuentan con hipótesis por su naturaleza, sin embargo, estas cuentan con supuestos, los cuales se van desarrollando y pueden aparecer al elaborar las preguntas o al momento del análisis, donde las mismas se van afinando conforme se recaude los datos. (Amaiquema et al., 2019).

Las hipótesis son conjeturas que facilitan al investigador proponer conexiones entre los fenómenos estudiados, anticipando sus posibles interrelaciones.”. (Monge, 2011)

Es una proposición que necesita ser comprobada mediante la evidencia empírica, y su relevancia radica en su habilidad para conectar conceptos enfocándose en los hechos. De esta manera, la hipótesis representa una fusión significativa entre la teoría y la observación práctica, entre el ámbito conceptual y la realidad que se estudia. (Malegarie & Fernandez, 2016)

Una hipótesis adecuadamente elaborada consta de componentes esenciales: las unidades de observación (como sujetos u objetos) y las variables (atributos que pueden ser medidos). Además, incluye la especificación de cómo se prevé que estos elementos estén interrelacionados (la dirección de la hipótesis). (Icart & Canela, 1998)

En resumen, una hipótesis es una afirmación o suposición que se somete a prueba para determinar su validez y su relación con un fenómeno observado, y que sirve como base para la investigación científica.

#### **4.1.1. Supuesto de hipótesis.**

La elusión tributaria examinada por el Comité Revisor incide en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.

#### **4.1.2. Supuestos Específicos.**

A. La planificación fiscal analizada por el Comité Revisor incide en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.

B. La norma anti elusiva general lucha contra el ahorro indebido que es determinado por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.

#### **4.2. Operacionalización de categorías**

La investigación cualitativa es una ciencia social la cual va a considerar diferentes perspectivas y enfoques, en ella se debe tener un paradigma para la creación del conocimiento dentro del proceso de investigación, la evaluación y análisis de esos datos es un proceso de mucha importancia, por lo tanto, han sido divididas en cuatro fases: recolección, reducción, análisis descriptivo y la interpretación. Las categorías van a tener un desempeño fundamental en todo el proceso, ya que son todas las propiedades que van a medir, definir y describir las características de la investigación o caracterizar en el proceso de investigación.

**Tabla 1**  
Operacionalización de categorías

Categorías	Definición conceptual	Subcategorías	Características	Instrumentos
Elusión Tributaria	Según Ochoa (2007) define la elusión fiscal como la ausencia de configuración del supuesto implantado en la regla tributaria como suceso imponible, o su configuración con una obligación de menor cuantía, mediante la realización de actos que individualmente son legales. En contraste, la evasión tributaria es el comportamiento ilegal de ocultar todo o parte del hecho imponible para esquivar el pago de impuestos, estando coaccionado por la ley. Tanto la elusión como la evasión tienen consecuencias negativas para la administración tributaria, especialmente en términos de recaudación.	Clausula anti elusiva general	Supuestos que abarca norma XVI	1
		Planificación fiscal	Esquema de alto riesgo fiscal	2
				3
		Principio de la esencia sobre la forma	Realidad económica	4
		5		
Procedimiento de Fiscalización	Es un procedimiento en donde la Administración Tributaria en base a sus facultades, realiza una investigación sobre la situación de un contribuyente, en el cual se ha generado un hecho imponible que trae consigo una obligación con el fisco. En referencia a lo antes mencionado, el ente recaudador va a tener que confirmar si lo declarado por el administrado y los pagos realizados son los correctos o existe algún incumplimiento de la realidad. El acto en donde ocurre la incidencia, puede ser denominada situación tributaria, que en resumen se expresa con la actividad económica que se ha realizado y una obligación a favor del fisco. (Ruiz, 2008, págs. 187-188), de esta manera, podemos dar cuenta que el ente fiscalizador tiene por obligación realizar un análisis que determine si el tributo liquidado es correcto y si han sido correctos los pagos efectuados, su obligación es siempre llegar al valor correcto de la operación efectuada.	Comité Revisor	Miembros del comité	6
			Concientización	7
		Procedimiento de fiscalización	Debido procedimiento	8
		Teoría de la prueba y presunciones	Valoración de la prueba	9
				10

## **Capítulo IV**

### **Metodología del Estudio**

#### **4.1. Método y Tipo de la Investigación**

##### **4.1.1. Método**

La investigación jurídico-descriptiva implica analizar la realidad tal como se manifiesta en un contexto específico en términos de espacio y tiempo. En este enfoque, el investigador describe el fenómeno en cuestión, buscando detallar sus propiedades y someterlo a un análisis en el cual se miden y evalúan diversos aspectos, así como los conceptos o variables relevantes. Por lo tanto, se destaca la necesidad de un mayor conocimiento en la investigación, ya que existe una amplia fuente de información que puede proporcionar predicciones o relaciones sobre el objeto de estudio, Por lo tanto, se debe precisar que se requiere mayor conocimiento de la investigación, debido a que existe mayor fuente de información, donde se puede obtener predicciones o relaciones del objeto de estudio.

Método deductivo se refiere a una aproximación lógica y sistemática para formular y probar hipótesis a partir de teorías generales o principios aceptados como verdaderos. En otras palabras, implica partir de una premisa general o teoría y luego deducir conclusiones específicas que pueden ser sometidas a prueba mediante la recopilación y evaluación de datos empíricos. Implica inferir sobre características específicas de una situación concreta a partir de principios generales previamente establecidos. Se utilizan premisas generales aceptadas para llegar a conclusiones particulares o individuales sobre esa realidad en estudio.

##### **4.1.2. Enfoque de la Investigación**

La investigación cualitativa se caracteriza por recopilar datos descriptivos, que pueden ser tanto verbales como escritos, así como observaciones de conducta, con el objetivo de descubrir relaciones causales. Este enfoque se alinea con teorías sustantivas, ya que facilita la recopilación de información empírica que exploran eventos, conductas y raciocinio, lo que lleva al desarrollo de categorías y conexiones que permiten su comprensión. Por lo tanto, este tipo de investigación comienza con la recopilación de datos, ya sea a través de observaciones empíricas

o mediante la medición de alguna clase, los cuales luego se relacionan con categorías y proposiciones teóricas. A partir de estas relaciones identificadas, se busca obtener información subjetiva con el fin de recrear las categorías específicas que los participantes utilizaron para conceptualizar sus experiencias y opiniones.

#### **4.2. Diseño de la Investigación**

El diseño de teoría fundamentada es un enfoque que se centra en la generación de información para desarrollar una teoría o modelo. Se trata de un método flexible, riguroso y bien estructurado. Su objetivo es identificar en los datos nuevos conceptos integrados y categorizados en patrones analizados, enfocándose en lo que el fenómeno es en realidad, no en lo que podría o debería ser. En este enfoque, el investigador no solo observa el fenómeno, sino que lo comprende en profundidad, lo que le permite utilizar datos procedentes de cualquier método o fuente de investigación.

Este proceso conduce a la formulación de una teoría o explicación final para comprender el tema investigado. Se trata de un proceso sistemático y continuo de comparación, análisis y codificación. (De la Espriella & Gómez, 2020)

El diseño sistemático implica un proceso analítico iterativo que comienza con la "codificación abierta", en la cual el investigador identifica y define las categorías, mientras recopila expresiones literales de las muestras. Luego, se selecciona la "categoría axial" entre todas las categorías, lo que facilita establecer conexiones entre ellas y llevar a cabo una "clasificación selectiva" que constituirá el marco conceptual.

En esta etapa del análisis, se elabora un modelo del evento estudiado que contiene los términos en los que se manifiesta o no, el entorno en el que surge, los hechos que lo caracterizan y sus efectos. (Hernández et al., 2010, p. 494).

### **4.3. Población y muestra**

En el contexto de una investigación, la población se define como la agrupación total de individuos, componentes, eventos o fenómenos que comparten cualidades específicas y que son materia de estudio. Es el grupo completo que se desea investigar y del cual se busca obtener conclusiones o generalizaciones.

La población puede variar según el tipo de investigación y de los objetivos del estudio. Puede ser tan amplia como todos los habitantes de un país, todos los estudiantes de una universidad, todos los productos de una empresa, o tan específica como todos los pacientes con una enfermedad particular en un hospital. Es importante tener en cuenta que, en muchos casos, la población puede ser demasiado grande o difícil de abordar en su totalidad. En estos casos, se utiliza un grupo representativo de la población para realizar el estudio, lo que permite obtener conclusiones sólidas y generalizables sobre la población como un todo.

La muestra en una investigación cualitativa es un subconjunto representativo de la población que se seleccionó intencionalmente para intervenir en el estudio. La selección de la muestra se basa en criterios específicos que son importantes para los objetivos de la investigación y el enfoque cualitativo empleado. No buscamos extender los resultados de la muestra a toda la población, sino comprender en detalle las experiencias, perspectivas y contextos particulares de los participantes seleccionados.

Es importante señalar que, en la investigación cualitativa, el volumen de la muestra no se determina necesariamente por consideraciones estadísticas, como en la investigación cuantitativa, sino por la saturación de datos, es decir, cuando se alcanza un punto en el que la inclusión de nuevos participantes no aporta información significativamente diferente o relevante para los objetivos del estudio.

En resumen, en una investigación cualitativa, la población es el grupo de interés del estudio, mientras que la muestra es un subconjunto seleccionado intencionalmente para participar en el estudio y proporcionar información rica y detallada sobre los fenómenos bajo investigación.

#### **4.3.1. Población**

La población está compuesta por cinco (05) expertos en la investigación, los cuales podrán darnos una opinión.

#### **4.3.2. Muestra**

La muestra será el cien por ciento de la población, la cual está conformada por cinco expertos.

#### **4.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

##### **Credibilidad de la investigación**

La credibilidad se establece en el momento en el que el investigador recopila datos a través de apreciaciones minuciosas y diálogos extensos con los participantes objeto de análisis, lo que resulta en descubrimientos que son confirmados por los participantes como una representación precisa de sus opiniones y emociones.

Así, la credibilidad se refiere a la confiabilidad de los hallazgos del estudio tanto para los sujetos estudiados como para personas ajenas que hayan experimentado o haber interactuado con el fenómeno investigado. (Castillo & Vásquez, 2003)

Según Cadenas (2007) la credibilidad implica que los sujetos de estudio reconozcan los resultados de la investigación en concordancia con sus propias percepciones. En resumen, se trata de la correspondencia entre las interpretaciones teórico-empíricas del investigador y el significado que los participantes otorgan a sus acciones y palabras.

##### **Rigurosidad Científica**

La rigurosidad científica es un aspecto fundamental para cualquier investigador, ya que implica llevar a cabo estudios de manera seria y sistemática, lo que contribuye a garantizar su correcto desarrollo y respaldo ante los resultados obtenidos. Este enfoque en la rigurosidad científica ha sido abordado en diversos textos de

metodología de la investigación, y uno de los más destacados es el libro "Quasi-Experimentation. Design and Analysis Issues for Field Settings" de Cook y Campbell (1979). En este libro, los autores subrayan la importancia de gestionar las variables que puedan influir en la fiabilidad de los resultados, tanto internos como externos, como parte fundamental de la rigurosidad científica en la investigación. Esta se puede entender mejor a través de cuatro criterios: valor veritativo, aplicabilidad, consistencia y neutralidad.

El valor veritativo implica que el investigador debe buscar la verdad de manera rigurosa, controlando los componentes que podrían obstruir en la transparencia y la interpretación de los resultados. El criterio de aplicabilidad indica que los resultados del estudio deben poder aplicarse a otras poblaciones similares. Respecto a la consistencia, el investigador debe asegurarse de que su estudio pueda replicarse en una ejemplar similar y obtener resultados similares.

Finalmente, la neutralidad requiere que el investigador se mantenga imparcial en todas las etapas del estudio, para que los resultados reflejen el proceso riguroso de investigación y no sus propios intereses. Cádiz (2016)

En conclusión, la credibilidad en un estudio cualitativo es esencial, pues garantiza que tanto los sujetos investigados como aquellos que hayan experimentado o interactuado con el fenómeno estudiado puedan confiar en los resultados. Este concepto implica que los hallazgos de la investigación sean reconocidos por los participantes de manera acorde a sus propias percepciones, asegurando una correspondencia genuina entre las interpretaciones teórico-empíricas del investigador y el significado que los sujetos atribuyen a sus acciones y palabras.

### **Ética en la investigación**

La ética en la investigación es un aspecto crucial que orienta la conducta de los investigadores en la realización de estudios científicos. Consiste en un conjunto de principios y normas que regulan el comportamiento ético de los investigadores en todas las fases del proceso de investigación, iniciando con la estructura y el plan

del estudio hasta la revelación y publicidad de los resultados. La investigación ética se fundamenta en la consideración de la dignidad y los derechos de los participantes, la integridad científica, la honestidad, la transparencia y la responsabilidad social. Asegurar la protección de los participantes, evitar los conflictos de interés, mantener la privacidad de los datos y garantizar la veracidad y fiabilidad de los datos son algunos de los principios fundamentales de la moral en la investigación. En este sentido, la reflexión ética es un componente esencial para asegurar la excelencia y la confiabilidad del estudio, así como para fomentar el bienestar de las personas y la comunidad en general.

Para que la investigación científica se considere ética, es necesario que la hipótesis sea razonable, idónea para el desarrollo real, donde la misma se pueda completar, se obtenga respuestas y el riesgo de ejecutarlas sean mínimas. La conducta ética es fundamental para fomentar la participación, contribución y confianza entre investigadores para avanzar en los objetivos de la investigación. (Salazar et al., 2018)

En resumen, la ética en la investigación es un elemento clave de la ciencia que se enfoca en avalar que la investigación se desarrolle de forma ética, responsable y respetuosa hacia los derechos y la dignidad de los participantes y la sociedad en su totalidad.

### **Validez por juicio de expertos**

La validez por juicio de expertos es un enfoque empleado en la investigación para evaluar la validez de un instrumento o medida, mediante la opinión y el criterio de expertos en el campo específico de estudio. En este enfoque, se solicita a expertos en el tema que examinen el contenido, la relevancia y la adecuación del instrumento de medición o evaluación con respecto al fenómeno o constructo que se pretende medir.

Los expertos pueden ser académicos, profesionales o personas con práctica y juicio especializado en el área de estudio. Su opinión se considera valiosa debido a su experiencia y conocimiento profundo sobre el tema. Los expertos evalúan la validez del instrumento a través de diferentes criterios, como la claridad y

trascendencia de los ítems, la representatividad del contenido, la adecuación del lenguaje y la capacidad del instrumento para medir el constructor de interés de manera precisa y completa.

La evaluación por expertos es crucial para asegurar la calidad y validez de los instrumentos de medición en la investigación. Este método implica recibir una evaluación crítica y constructiva de individuos con experiencia en el campo de estudio, lo que contribuye a garantizar su fiabilidad y utilidad.

La validación mediante juicio de expertos es una estrategia para garantizar la fiabilidad de una investigación. Implica la evaluación experta llevada a cabo por personas con conocimientos y reconocimiento en el área de estudio específica, quienes ofrecen datos, testimonios, opiniones y valoraciones pertinentes. (Escobar- y Cuervo, 2008, p.29)

La evaluación a través del juicio de expertos implica pedir a un grupo de personas que emitan un juicio sobre un objeto, un material de enseñanza o su opinión sobre un tema específico. (Cabero y Llorente, 2013, p.14)

Los principios de validez y confiabilidad deben ser tomados en cuenta en la investigación cualitativa como indicadores de precisión científica por tres razones principales:

- Estos conceptos son esenciales como estándares de precisión científico, sin importar los patrones que guíen la investigación. El objetivo fundamental de toda investigación es generar resultados creíbles y confiables.
- Ignorar la aplicación de estándares de validez y confiabilidad puede llevar a la marginación de la investigación cualitativa del paradigma científico imperante. Esto refuerza la percepción de que la investigación cualitativa carece de validez, no es confiable y, por lo tanto, no es científica.
- Los criterios de credibilidad, auditabilidad y transferibilidad propuestos por Guba y Lincoln resaltan la importancia de evaluar el rigor científico al finalizar la investigación. Existe el riesgo de que el investigador no identifique posibles amenazas a la autenticidad y fiabilidad del estudio durante el proceso de investigación y no las corrija.

En conclusión, el juicio de expertos es una herramienta valiosa en la exploración y la toma de decisiones, ya que permite aprovechar el conocimiento y la experiencia de personas especializadas en un tema específico. Los expertos pueden proporcionar información detallada y perspicaz que complementa otros métodos de investigación y análisis.

Sin embargo, es importante utilizar el juicio de expertos de manera prudente, reconociendo sus limitaciones y considerando otras fuentes de información y análisis. Además, es fundamental que el proceso de selección y análisis de las opiniones de los expertos se realice de manera transparente y objetiva, para asegurar la validez y la confiabilidad de los resultados obtenidos.

#### **4.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos**

##### **Técnicas de Análisis de Datos**

En el ámbito de la investigación, la gestión y la exploración de datos son esenciales para obtener conclusiones significativas. Atlas.ti se destaca como una herramienta crucial en este proceso, ya que ofrece un entorno sólido para explorar y comprender los datos de manera efectiva.

Perez (2023) señala que una de las funciones esenciales de la técnica es la creación de nubes de palabras y conceptos más destacados, lo que facilita un análisis exploratorio inicial. Este proceso revela las palabras más comunes utilizadas por los entrevistados, lo que permite un enfoque cualitativo para comprender la relevancia de esas palabras.

Strauss y Corbin (2002) subrayan el grado de las frases en la Teoría Fundamentada, especialmente en el análisis inicial a nivel micro. Este enfoque, junto con la lista de palabras, también resulta beneficioso para llevar a cabo análisis de contenido, otra estrategia utilizada en la investigación cualitativa. Identificar palabras recurrentes ayuda a localizar incidentes significativos en el material práctico y sirve como lugar de inicio para entender su importancia teórica. Además, puede revelar palabras que

no se consideraron en el marco teórico y que podrían ser codificadas como "códigos in vivo" (pág. N°5)

A fin de que nuestra investigación es de enfoque cualitativa, debido a que se analizaron e interpretaron el Decreto Legislativo N° 1422, Reglamento de Fiscalización de SUNAT aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, los artículos 61°,62° y 62°-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias

## Capítulo V

### Resultados

#### 5.1. Resultados y análisis

En el contexto de una investigación cualitativa, los resultados del análisis se centran en las interpretaciones y conclusiones obtenidas a partir de las entrevistas y la estructuración de los datos cualitativos. Este procedimiento implica la identificación de patrones, temas relevantes, categorías clave y relaciones significativas que surgen de la información recogida.

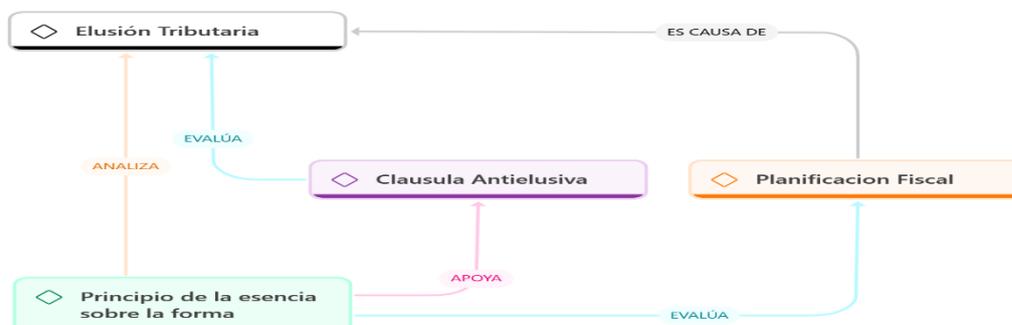
Por consiguiente, se muestra la visualización de esquemas sobre elusión tributaria y el procedimiento de fiscalización definitiva, los cuales resumen la opinión de cada experto entrevistado nacional e internacional, llegando así a un análisis e interpretación.

##### 5.1.1. Elusión Tributaria

En la Figura 2, podremos observar como la categoría Elusión tributaria es causada por una planificación fiscal, la cual para un mejor control y detección de la misma debe ser evaluada por el principio de la esencia sobre la forma, que a su vez ésta debe encontrarse dentro de la cláusula antielusiva que recoge el Código Tributario.

#### Figura 2

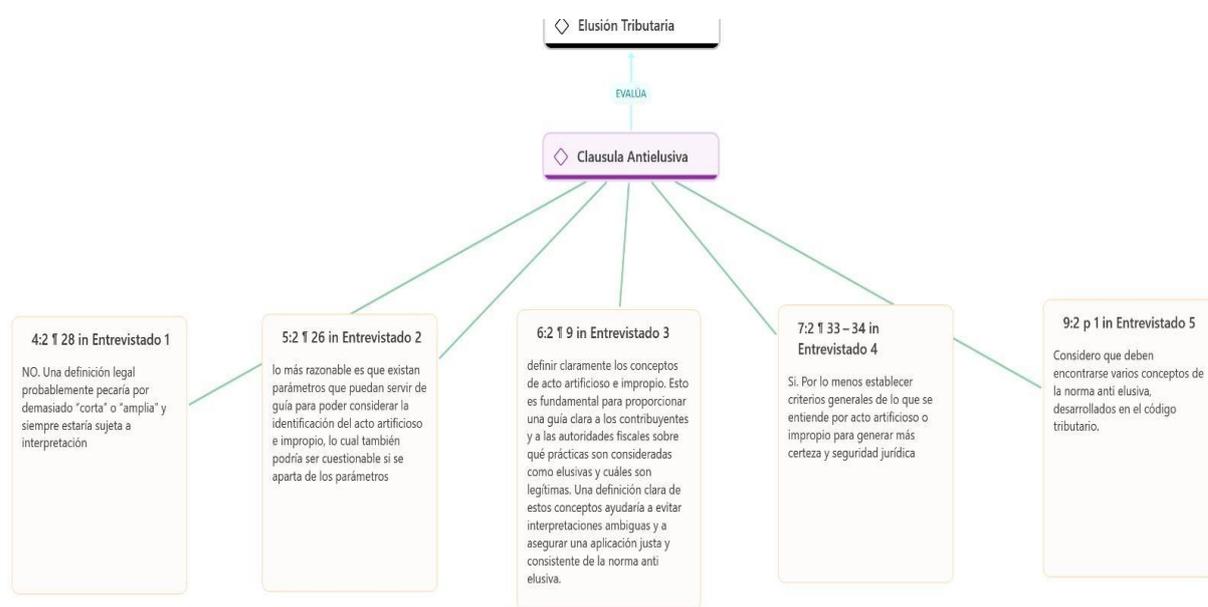
*Elusión tributaria, causas y evaluaciones.*



Fuente: Elaboración propia.

De igual forma, si evaluamos la Figura 3, nos encontramos que de la mayoría de expertos entrevistados considera que la incorporación de los conceptos de acto artificial o impropio a través de parámetros ayudaría a tener mejor panorama de lo que la norma desea expresar, ya que proporciona claridad y protección de derechos, lo que contribuye a un sistema jurídico más justo, transparente y eficiente.

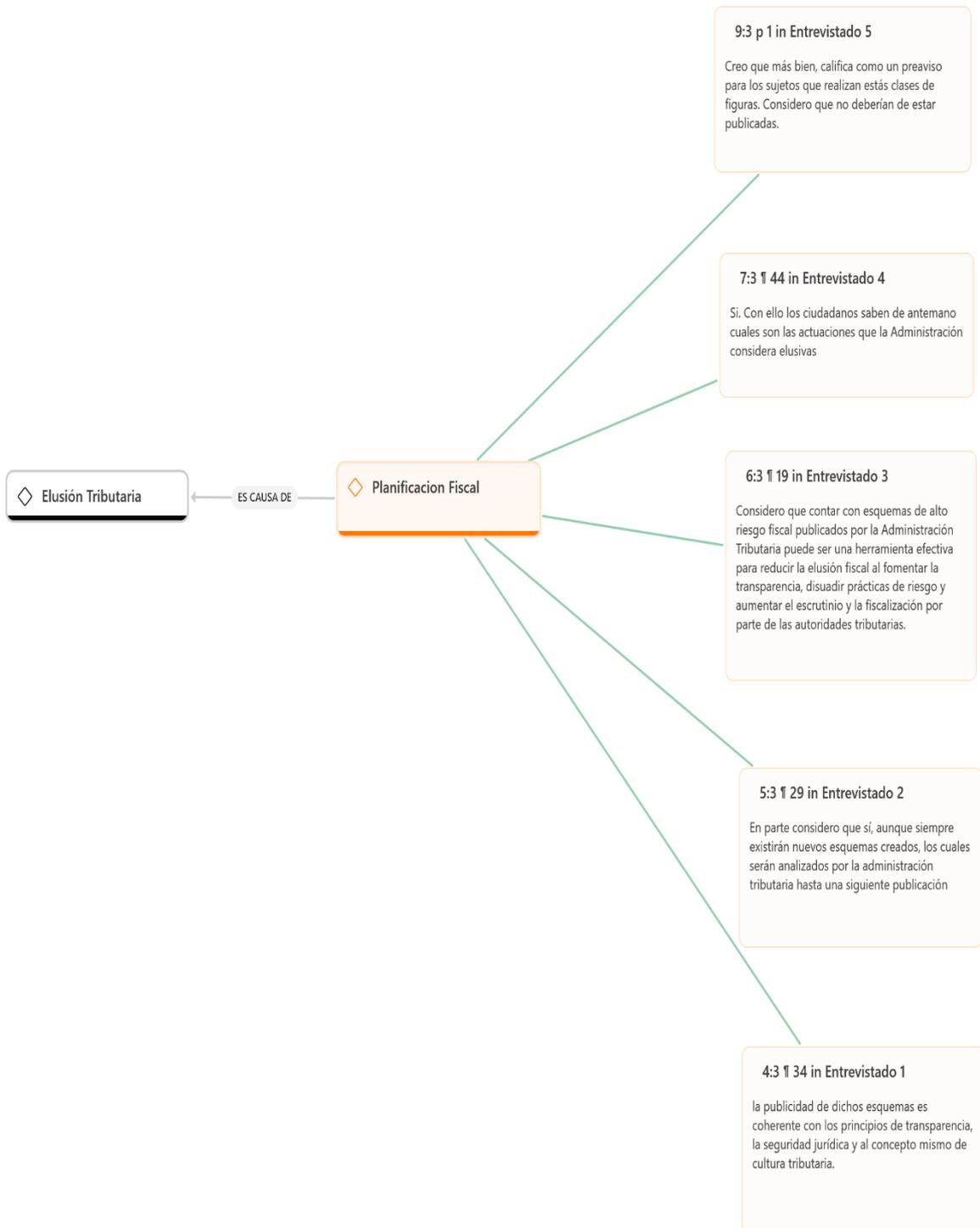
**Figura 3**  
Concepto de acto impropio o artificioso.



Fuente: Elaboración propia.

Por otro lado, bajo la Figura 4 podemos observar que, en base a las respuestas de los expertos, es coherente y apropiado que la Administración Tributaria publique esquemas de alto riesgo, para fortalecer la recaudación fiscal, proteger los ingresos del Estado, promover la transparencia y la confianza, optimizar el uso de recursos de fiscalización y fomentar un entorno empresarial justo y competitivo. Sin embargo, los mismos deben ser correctamente evaluados, para evitar controversias con actividades que no se enmarcan en estos actos y pueden conllevar la vulneración de los administrados.

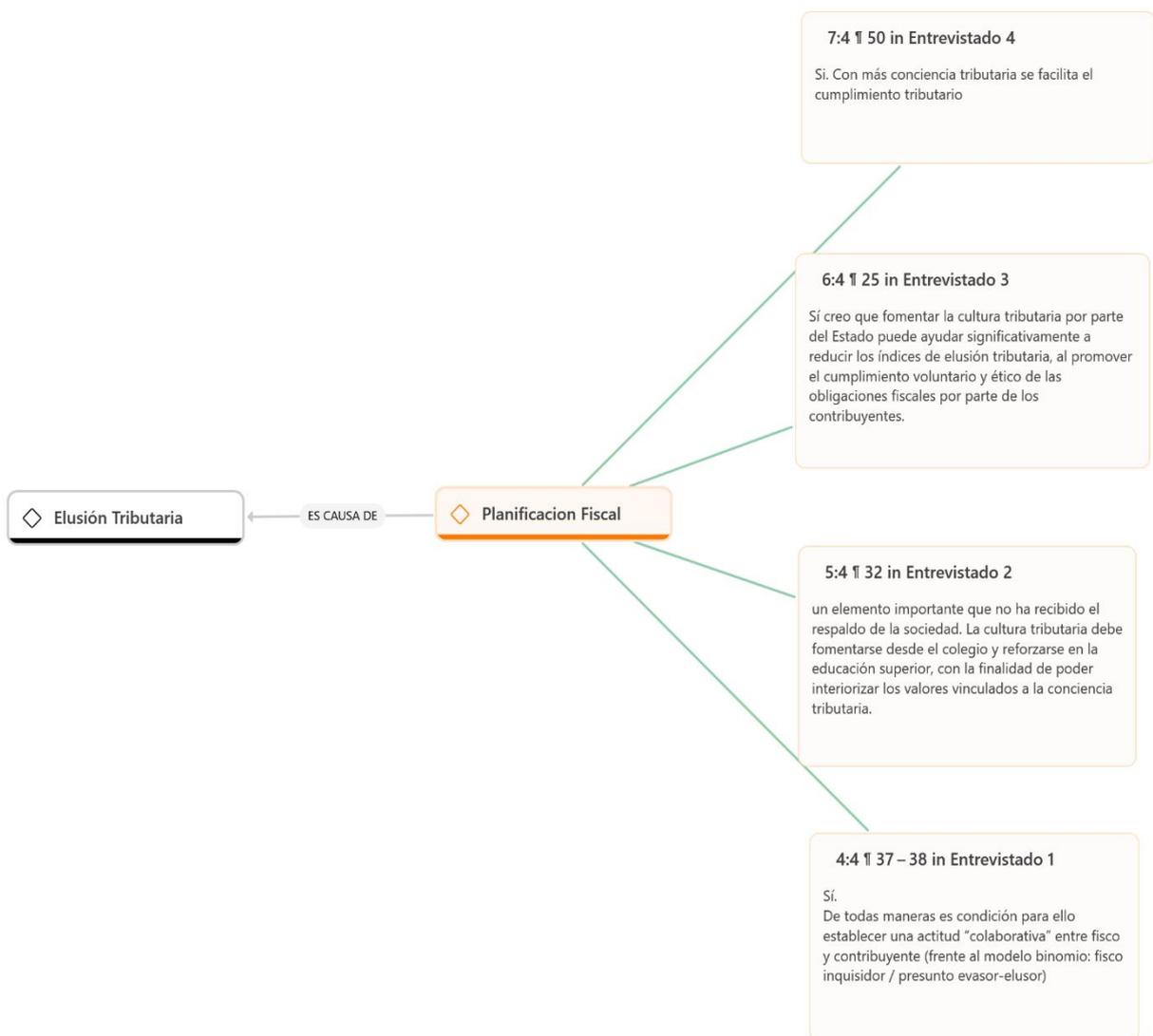
**Figura 4**  
*Esquemas de alto riesgo fiscal*



Fuente: Elaboración propia.

Como se observa en la Figura 5, sobre el tema de cultura tributaria, los expertos en mayoría consideran que es necesario el fomento del mismo por parte del Estado, ya que promueve el cumplimiento voluntario, garantiza la sostenibilidad fiscal, fomenta la equidad y el desarrollo económico, y fortalece la democracia y el buen gobierno. Una cultura tributaria sólida es un elemento esencial para el desarrollo socioeconómico y el bienestar de la sociedad peruana.

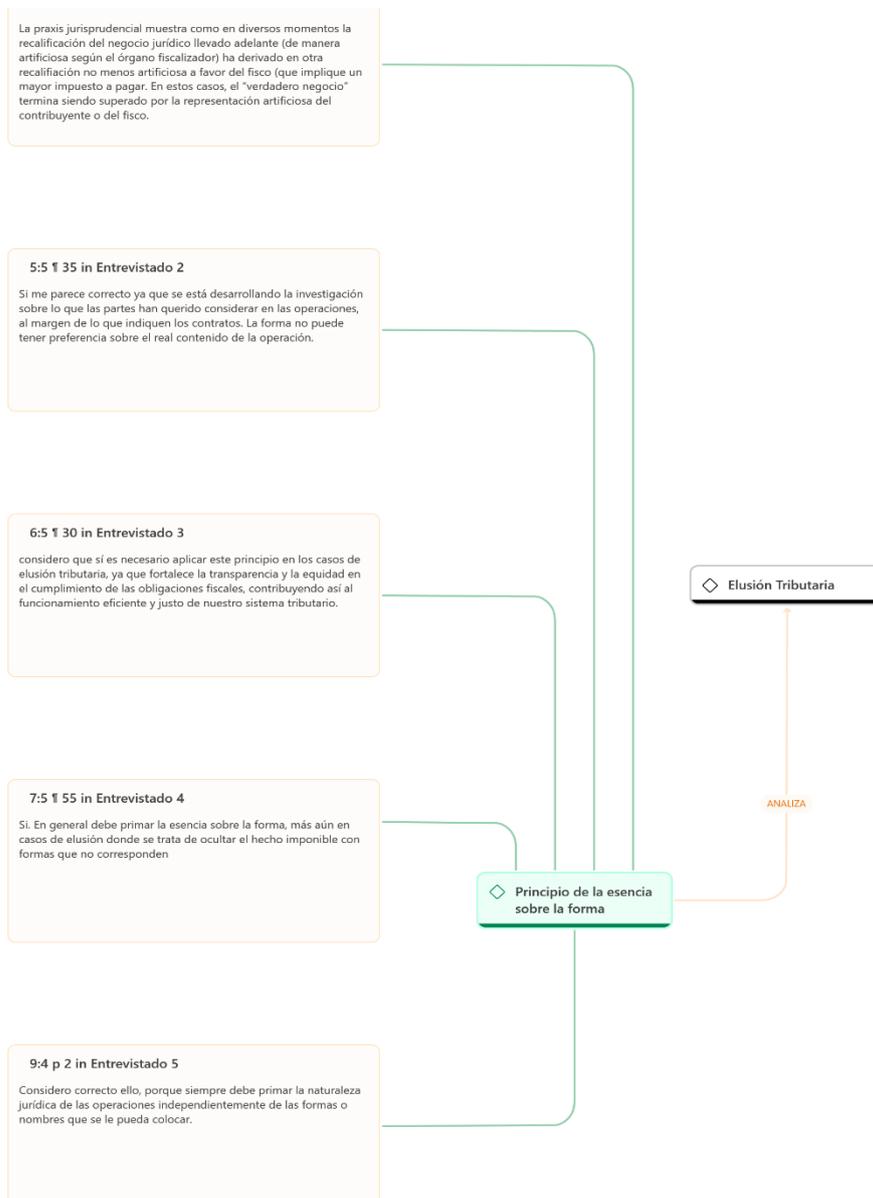
**Figura 5**  
*Cultura tributaria.*



Fuente: Elaboración propia.

Como se afirma en la Figura 6, el principio de esencia sobre la forma es importante en el proceso de fiscalización y detección de la elusión tributaria, porque ayuda a identificar estrategias elusivas, previene abusos, aumenta la eficacia de la fiscalización, promueve la transparencia y la equidad, y asegura la aplicación justa de la ley tributaria. De esta forma se logra llegar al verdadero hecho económico que se intenta disfrazar.

**Figura 6**  
*Principio esencia sobre la forma*

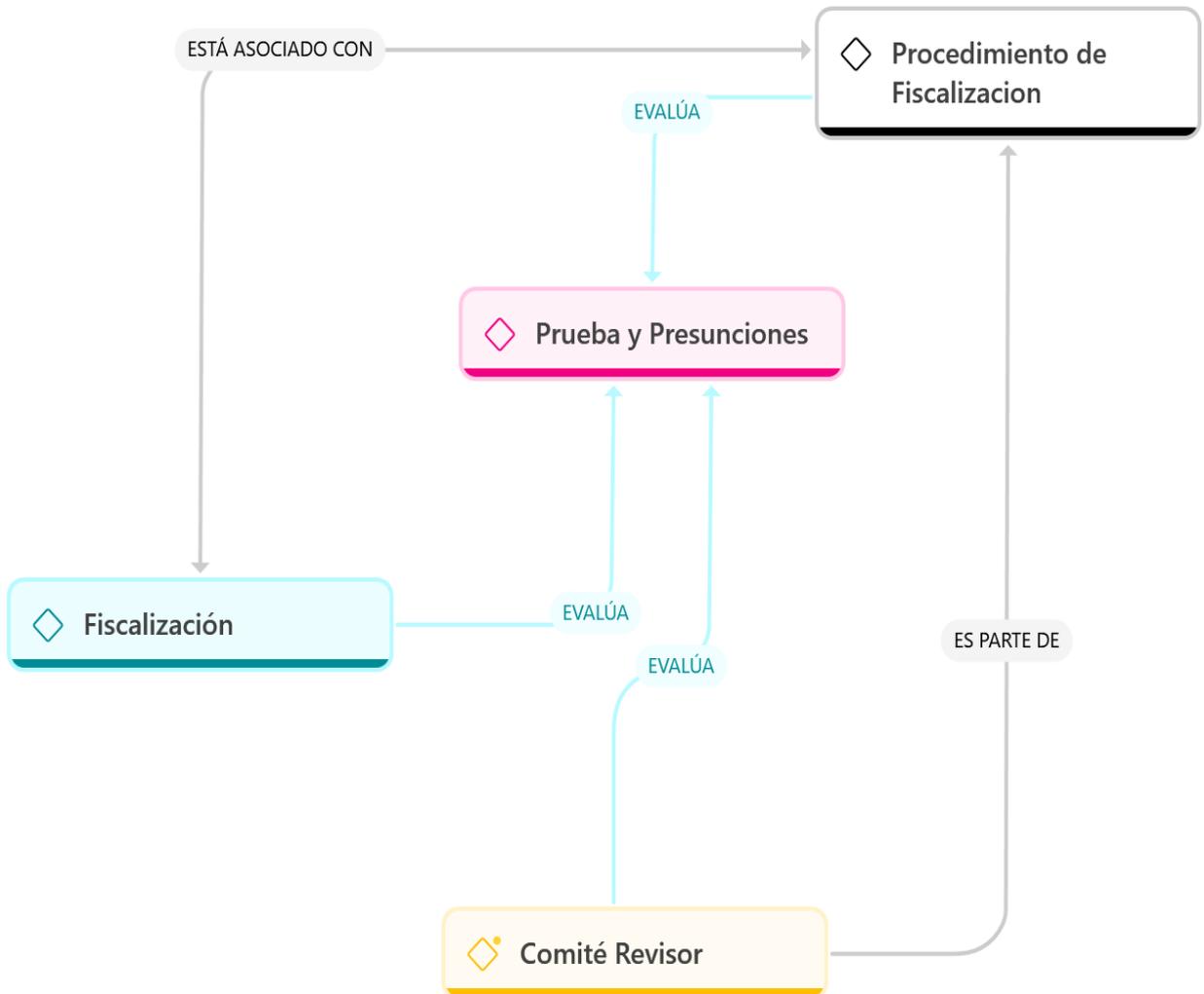


Fuente: Elaboración propia

### 5.1.2. Procedimiento de fiscalización

Considerando ahora la Figura 7, podemos observar como la categoría Procedimiento de fiscalización está asociada a la fiscalización, la cual a su vez evalúa las pruebas y presunciones, que luego de llegar a indicios elusivos son llevados al Comité Revisor.

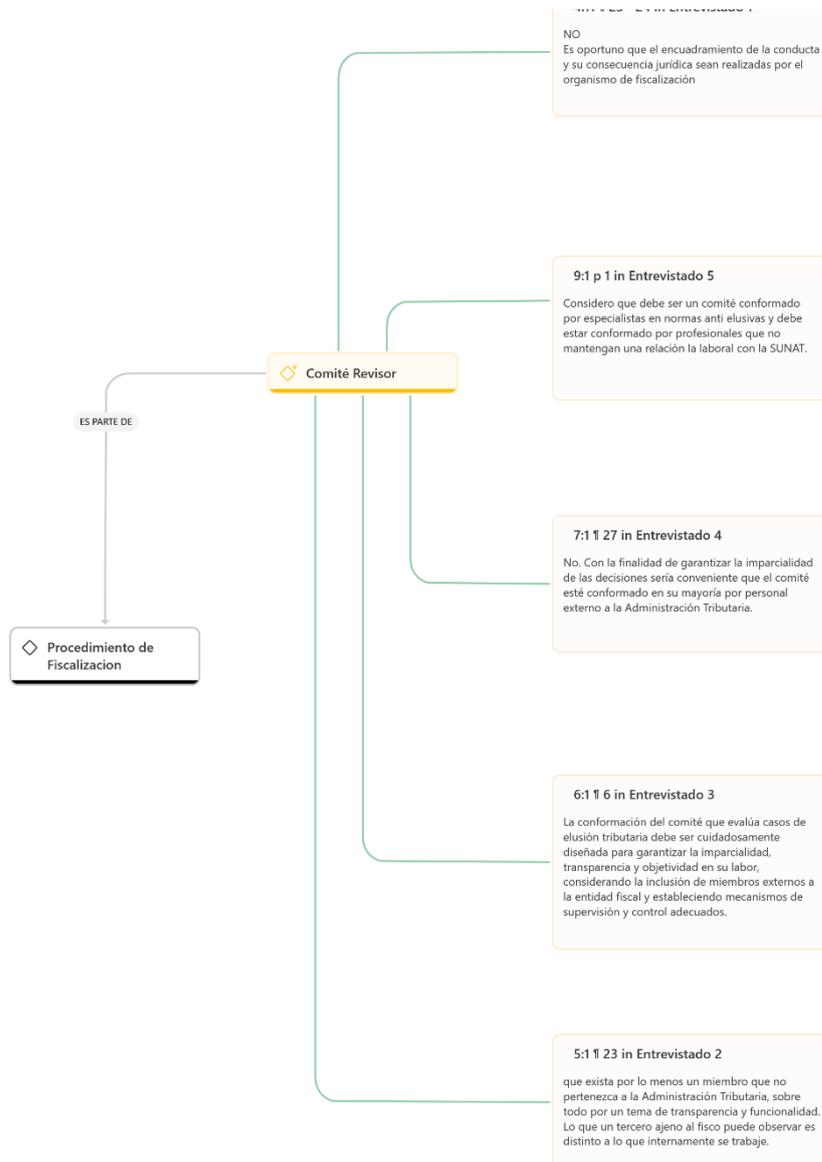
**Figura 7**  
*Procedimiento de fiscalización.*



Fuente: Elaboración propia.

Como veremos a continuación en la Figura 8, los expertos concluyen que contar con un comité revisor en el Perú resulta fundamental para asegurar la calidad y exactitud de las acciones, disminuir los riesgos, perfeccionar la toma de decisiones, fomentar la transparencia y la responsabilidad, así como reforzar la confianza y credibilidad en los procesos y decisiones adoptadas en diversos ámbitos.

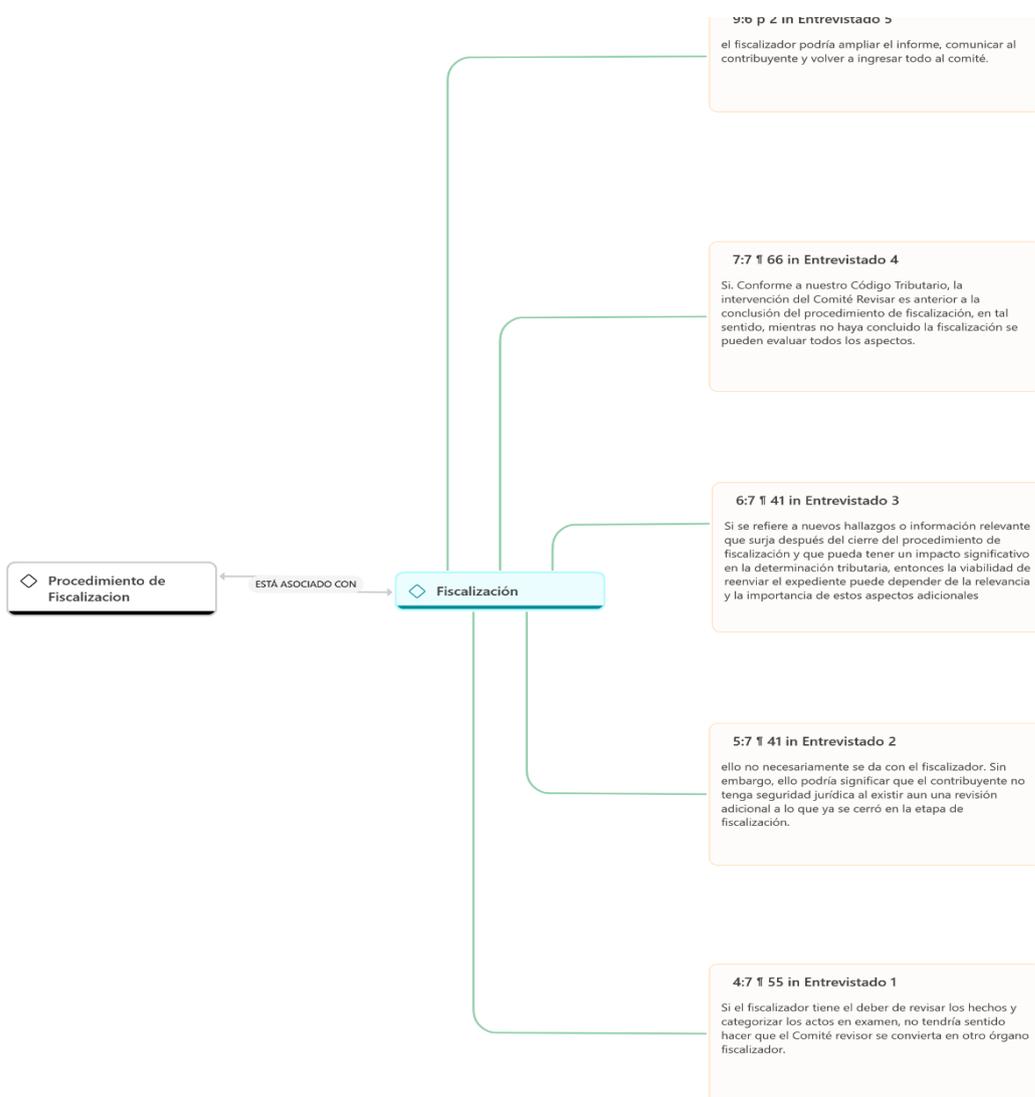
**Figura 8**  
Conformación del Comité Revisor.



Fuente: Elaboración propia

En esa misma línea de análisis la Figura 9, los expertos consideran que reenviar el expediente al fiscalizador para evaluar aspectos no contemplados durante la fiscalización inicial es una práctica importante para garantizar una revisión exhaustiva y rigurosa de los casos de elusión tributaria, lo que contribuye a fortalecer la integridad del proceso y aumentar la credibilidad de las acciones tomadas.

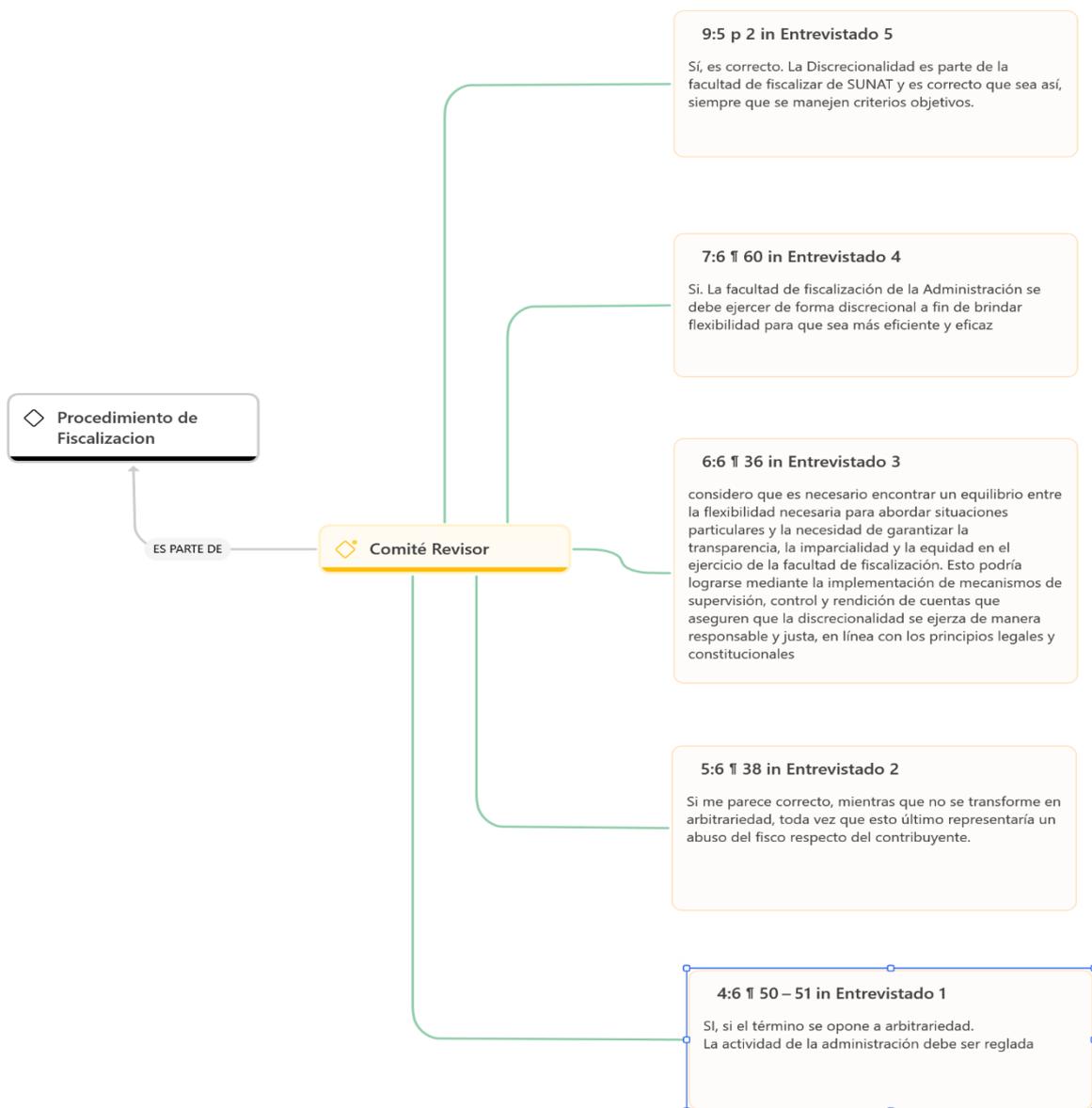
**Figura 9**  
*Comité Revisor, expediente fiscalización.*



Fuente: Elaboración propia

Por consiguiente, en la Figura 10, los expertos concluyen que la aplicación de la discrecionalidad dentro de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria es importante porque permite adaptarse a situaciones específicas, optimizar recursos, promover la justicia y equidad, facilitar la resolución de casos complejos y fomentar la colaboración y el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

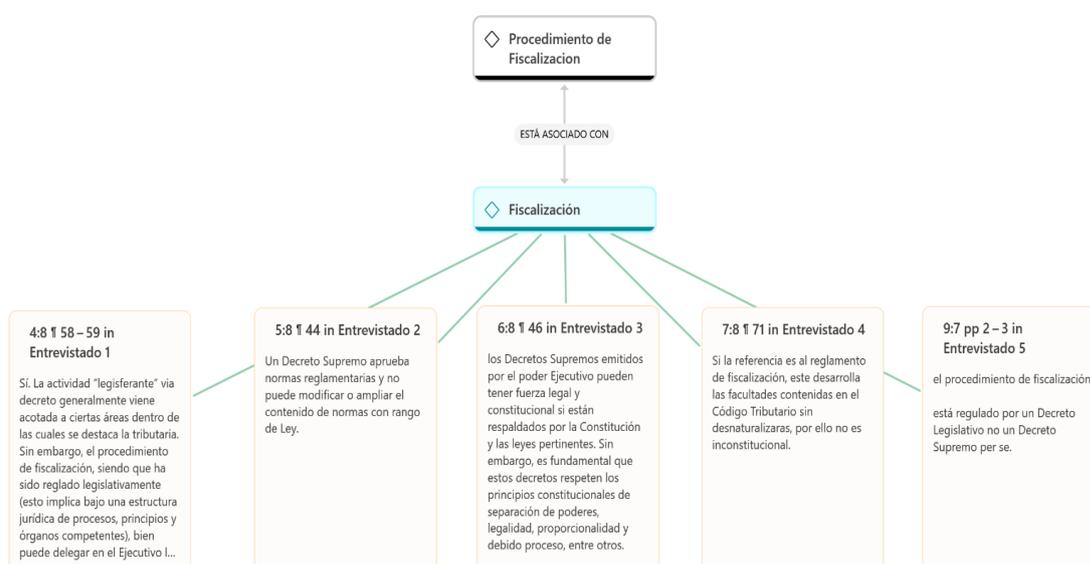
**Figura 10**  
*Facultad de fiscalización.*



Fuente: Elaboración propia

De la misma manera, en la Figura 11, los expertos opinan que es fundamental que cualquier Decreto Supremo dictado por el Poder Ejecutivo sea constitucional para que la Administración Tributaria pueda realizar su procedimiento de fiscalización de manera legítima y dentro del marco legal establecido, que sea constitucional y respete los principios y derechos fundamentales establecidos en la Constitución.

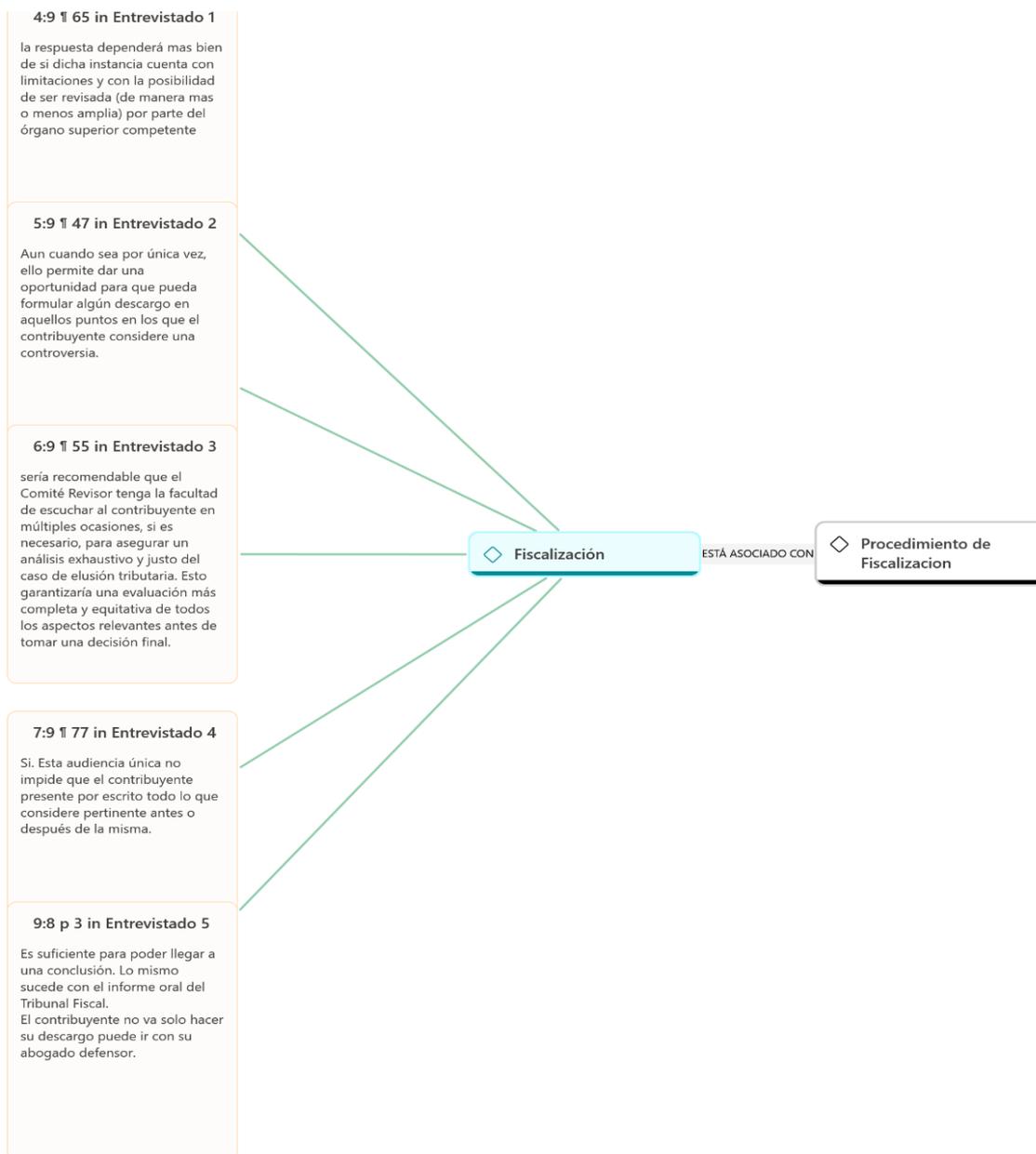
**Figura 11**  
Análisis de la normativa del procedimiento fiscalización.



Fuente: Elaboración propia.

Por su parte en la Figura 12, podemos notar que los expertos tienen opiniones diferentes, sin embargo, consideran que escuchar al contribuyente por única vez antes de dictaminar un caso de elusión tributaria depende de varios factores, incluyendo la complejidad del caso, la cantidad y calidad de la información disponible, y los procedimientos establecidos por la entidad fiscalizadora, si bien escuchar al contribuyente por única vez puede ser suficiente en algunos casos, es importante evaluar cada situación de manera individual, considerando la complejidad del caso, los derechos del contribuyente, la equidad del proceso y la eficacia del procedimiento de revisión.

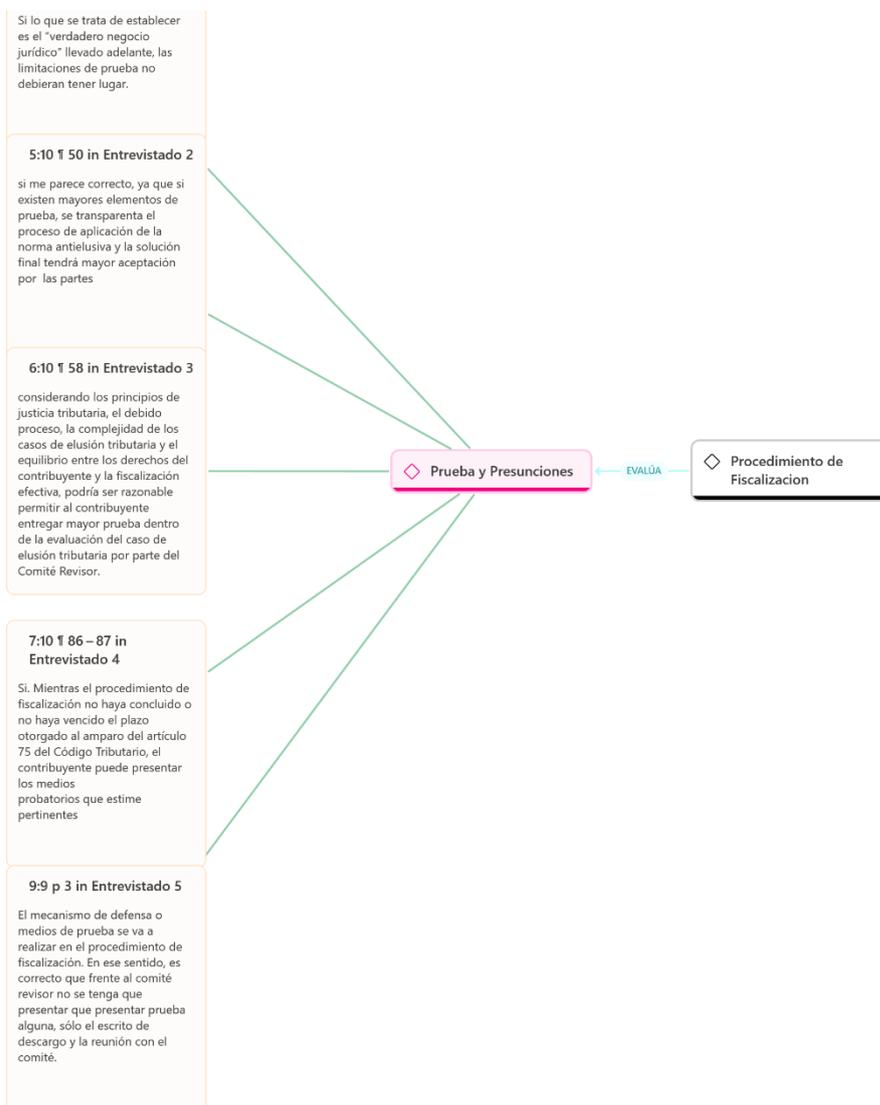
**Figura 12**  
*Potestad sancionadora del Comité Revisor.*



Fuente: Elaboración propia.

Seguidamente en la Figura 13, veremos que la totalidad de los expertos están de acuerdo en permitir al contribuyente entregar mayor prueba dentro de la evaluación del caso de elusión tributaria por parte del Comité Revisor por que puede promover la equidad procesal, aumentar la precisión de las decisiones, reducir la litigiosidad y mejorar la transparencia y la confianza en el proceso.

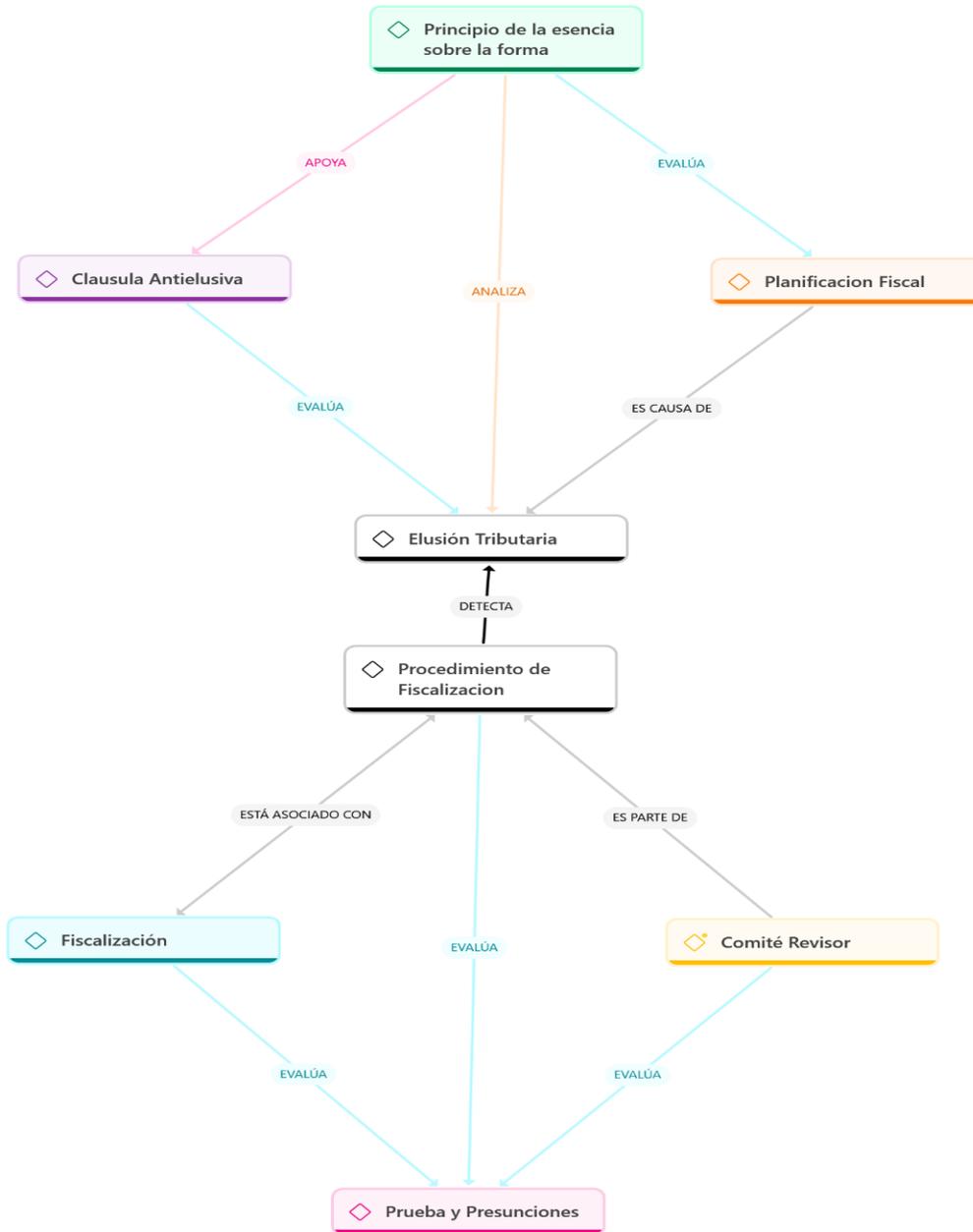
**Figura 13**  
*Prueba y presunciones*



Fuente: Elaboración propia.

Finalmente, en la Figura 14, podremos notar que la elusión tributaria y el procedimiento de fiscalización están estrechamente relacionados en el contexto de la administración tributaria ya que la fiscalización es el principal medio para detectar, analizar y abordar la elusión tributaria y así asegurar la integridad del sistema fiscal y el cumplimiento equitativo de las obligaciones tributarias.

**Figura 14**  
*Relación de elusión tributaria y el procedimiento de fiscalización.*



Fuente: Elaboración propia.

## 5.2. Discusión de resultados

Basándonos en el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación presentada, se busca evaluar, demostrar y examinar la normativa de elusión tributaria en el proceso de fiscalización definitiva ante SUNAT. Los resultados obtenidos, como se observa en la Figura 14, confirman la existencia de una relación directa entre ambas categorías. Además, se ha verificado tanto la hipótesis general como la hipótesis específica, demostrando que la elusión fiscal examinada por el Comité Revisor impacta en el proceso de fiscalización definitiva.

La incidencia de la categoría elusión tributaria y procedimiento de fiscalización están estrechamente relacionadas, por lo que es fundamental recalcar que está alineada al principio de esencia sobre la forma, la planificación fiscal, la norma que lucha contra la elusión, el procedimiento de fiscalización que se emplee y las pruebas que se entreguen, donde en el capítulo V se logra observar la influencia de estas, por lo que todo este proceso conlleva a una detección del problema en sí, la cual es llegar al verdadero hecho económico, desvirtuando el esquema jurídico elaborado a través de un vacío en la norma.

De la misma forma es de entender que las elusiones fiscales conllevan a ir por tasas más reducidas o hechos no gravados que la norma misma expresa o no contempla, la detección de la misma es resaltada bajo un procedimiento fiscal correcto, donde se cumpla respetando los derechos constitucionales del administrado, para ello se requiere claridad en la norma que detecta estas prácticas indebidas, que si bien es cierto contempla un comité que evalúe estos hechos, los cuales son conformados por personas del mismo ente, con el objetivo de que no se logre filtrar información de los casos, deben analizarse a mayor detalle ya que un esquema de esta naturaleza crea dudas de su imparcialidad, lo cual debe componerse por personas externas recomendadas por organismo jurisdiccionales competentes, los cuales le den credibilidad, transparencia, objetividad y seguridad a estos juicios.

Por otro lado, el resultado que se obtuvo en la investigación presente coincide con la opinión de la mayoría de los expertos entrevistados, donde se relaciona que la claridad de la norma de elusión a través de parámetros o esquemas fiscales

reducen el riesgo de actuaciones ficticias, además la publicidad de dichos esquemas nos muestra un escenario coherente donde se emplea el principio de transparencia, la seguridad jurídica y el concepto mismo de cultura tributaria.

Finalmente, de acuerdo con los objetivos planteados en la tesis, se sostiene que la norma anti elusiva debe ser precisa, definir claramente los términos, de manera que los contribuyentes puedan cumplir sus obligaciones tributarias sin dificultades y el procedimiento de fiscalización se alinee con los principios ya mencionados anteriormente con el fin de evitar afectar la recaudación tributaria.

## Conclusiones

En base a la investigación realizada y los resultados que se obtuvieron, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- De acuerdo con el objetivo general, se revisó la norma anti elusiva, donde destacamos la importancia de contar con definiciones claras y criterios precisos en la normativa para evitar interpretaciones ambiguas y garantizar una aplicación justa y consistente de la misma. Asimismo, la conformación del comité revisor debe ser cuidadosamente diseñada para garantizar imparcialidad, transparencia y objetividad, también se destaca la importancia de la participación de expertos académicos en la evaluación de casos.
- Sobre el primer objetivo específico, podemos contrastar que la publicación de esquemas de alto riesgo fiscal es una medida útil para reducir la elusión, hay que mencionar, además; que fomentar una cultura tributaria colaborativa, transparente y ética desde la educación temprana ayudaría a reducir el índice de la elusión tributaria al promover un mayor cumplimiento voluntario y responsable de las obligaciones fiscales. En relación con lo expuesto, se debe tener en cuenta que en el procedimiento de fiscalización la discrecionalidad es necesaria, pero debe ejercerse de manera responsable y transparente, con criterios objetivos y claros, y con mecanismos adecuados de supervisión y control para que no se transforme en arbitrariedad, toda vez que representaría un abuso del fisco respecto del contribuyente.
- Finalmente, con el análisis del segundo objetivo específico podemos evidenciar que la cláusula anti elusiva si examina e identifica el ahorro indebido por parte de los contribuyentes, para ello la administración se apoya del principio de la esencia sobre la forma en los casos de elusión tributaria, si bien en teoría es útil para contrarrestar la elusión, su aplicación práctica puede ser compleja y dar lugar a interpretaciones diversas, lo que a veces resulta en decisiones que pueden favorecer de manera excesiva al

fisco. Esto sugiere que la forma no debería prevalecer sobre el contenido real de la operación. También se resalta que la aplicación de este principio contribuye a fortalecer la transparencia y la equidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que resulta en un funcionamiento más eficiente y justo del sistema tributario, además resaltamos la necesidad de escuchar al contribuyente en un proceso de elusión tributaria se basa en principios fundamentales de justicia y debido proceso. Si bien es importante que el contribuyente tenga la oportunidad de presentar sus argumentos y defensas, la cantidad de veces que debe ser escuchado dependerá del marco legal y de las garantías procesales establecidas en cada jurisdicción, la escucha única puede ser suficiente si se garantiza que el contribuyente tiene la oportunidad de presentar toda la información relevante y de hacer sus descargos de manera adecuada. Sin embargo, es importante que esta audiencia única sea efectiva y que se respeten los principios de imparcialidad y equidad en el proceso.

## Recomendaciones

De acuerdo con la investigación realizada sobre la elusión tributaria y el procedimiento de fiscalización definitiva, el análisis de los datos obtenidos y las conclusiones que se presentaron, podemos llegar a las siguientes recomendaciones:

- Es recomendable que el legislador plasme en la normativa los parámetros de definiciones relacionadas a actos elusivos para que sirva de guía clara a los contribuyentes y a las autoridades fiscales sobre qué prácticas son consideradas como elusivas y cuáles son legítimas. La reformulación de la norma anti elusiva es esencial para adaptarse a los cambios en el entorno económico y legal, mejorar su eficacia, promover la equidad fiscal, proteger los ingresos del Estado y mantener la confianza pública en el sistema tributario. Por otro lado, es recomendable que la conformación del comité revisor debe realizarse con mayor atención, considerando la inclusión de algunos miembros externos a la entidad fiscal y estableciendo mecanismos de supervisión adecuados.
- Como segunda recomendación, consideramos necesario que la administración tributaria continúe publicando los posibles escenarios de esquemas elusivos para que el contribuyente se abstenga de caer en este tipo de situaciones que se encuentran debidamente identificadas y a su vez sancionadas. Así mismo, recomendamos que la aplicación de la discrecionalidad en el proceso de fiscalización, se establezcan límites claros y procedimientos adecuados para su ejercicio en la normativa (Artículo 62° C.T.), de tal modo que las decisiones que pueda tomar el fisco respecto a actos elusivos no sean subjetivas e injustas para el contribuyente.
- Como tercera recomendación, creemos indispensable la creación de artículos independientes en la normativa respecto a elusión y evasión tributaria. Además, en la evaluación de los plazos otorgados al comité revisor para que dictamine el resultado del caso, no creemos razonable que la normativa le otorgue solamente 30 días hábiles, dejando además a libre

albedrio que, de no cumplir el plazo, esto no acarrea nulidad del procedimiento, lo que consideramos injusto e imparcial en comparación a las consecuencias que obtendría el contribuyente si no cumpliera los plazos establecidos. A comparación de la legislación española, el plazo que se le otorga al comité revisor es de 3 meses hasta con prórroga de 1 mes adicional, vencido el plazo, continua la línea de cierre del procedimiento de fiscalización, la cual su legislación le otorga 18 meses de plazo, mientras que en Perú no existe plazo para el cierre de dicho procedimiento en facultad del uso del artículo 75° del Código Tributario peruano.

## Bibliografía

- Arias, R. J. (2010). Ensayos Sobre la Teoría de la Evasión y Elusión de Impuestos Indirectos . La Plata.
- Belsunce, F. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario. 441. Lima, Perú: Palestra.
- Blanco, A. (2017). Fraude a la ley y fraude a la ley fiscal: Juegos de estrategias. (86). Uruguay: Revista de Derecho Público. doi:10.5354/0718-5249.2017.XXXXX
- Bravo Cucci, J. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra.
- Bravo Cucci, J. (2020). ELUSIÓN TRIBUTARIA. Lima, Perú.
- Cádiz Henríquez, J. (2016). Rigurosidad científica y principios orientadores para el evaluador/investigador. *Ars Medica Revista de ciencias médicas*. doi:<https://doi.org/10.11565/arsmed.v33i1.247>
- Cádiz Henríquez, J. (2016). Rigurosidad científica y principios orientadores para el evaluador/investigador. *Ars Medica Revista de ciencias médicas*. doi:<https://doi.org/10.11565/arsmed.v33i1.247>
- Castillo, E., & Vasquez, M. L. (2003). El rigor metodológico en la investigación cualitativa. *Colombia Médica*. Obtenido de <https://colombiamedica.univalle.edu.co/index.php/comedica/article/view/269/272>
- Castillo, E., & Vásquez, M. L. (2003). El rigor metodológico en la investigación cualitativa. *Colombia Médica*. Obtenido de <https://colombiamedica.univalle.edu.co/index.php/comedica/article/view/269/272>
- Chávez , C. J. (2014). *Los paraísos fiscales y su impacto global en América Latina (México)*. Obtenido de <https://cimexus.umich.mx/index.php/cimexus/article/view/392>
- Choque, G. C. (2019). LA ELUSIÓN FISCAL Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LAS EMPRESAS COMERCIALES DE LIMA METROPOLITANA, AÑO 2017. Lima.
- Condori Valencia, K. (2021). Posible responsabilidad penal de los representantes legales como consecuencia de la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario. Lima, Perú. Obtenido de [https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/21487/CONDORI\\_VALENCIA\\_KAREM.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/21487/CONDORI_VALENCIA_KAREM.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

- Cuñat Giménez, R. J. (2006). Aplicación de la teoría fundamentada (Grounded Theory) al estudio del proceso de creación de empresas. *XX Congreso anual de AEDEM*.
- Dávila, L. R. (01 de ENERO de 2018). *LP PASION POR EL DERECHO*. Obtenido de <https://lpderecho.pe/presuncion-inocencia-paradojas-nuestro-sistema-procesal/>
- De La Fuente Halaud, F. (1990). Sobre el concepto de responsabilidad criminal en nuestro código penal. *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*.
- Echagüe, J. M. (2014). El Estado de Inocencia y la Garantía de la no Autoincriminación en Materia Tributaria. *Revista Derecho & Sociedad, N° 43 / pp. 281-297, 281-297*.
- Fiscal, T. (1 de ENERO de 2021). *Resolución 00048-Q-2021*. Obtenido de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2021/Q/2021\\_Q\\_00048.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/Q/2021_Q_00048.pdf)
- Gaceta Jurídica. (2010). Tratamiento tributario-contable de los retiros de bienes.
- Icart, M., & Canela, J. (1998). *El uso de la hipótesis en la investigación científica*.
- Jarach, D. (1999). *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*.
- Jurídica, S. A. (s.f.). <http://vocabularios.saij.gob.ar/portalthes/?task=fetchTerm&arg=9&v=37>.
- Lalanne, G. (2006). "Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario". N°44. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Lindberg, L. N. (2019). LA EVASIÓN Y ELUSIÓN CAUSALES DE LA FALTA DE RECAUDACIÓN DEL. Lima.
- Lindberg, L. N. (2019). LA EVASIÓN Y ELUSIÓN CAUSALES DE LA FALTA DE RECAUDACIÓN DEL GOBIERNO MUNICIPAL DE BREÑA, 2012 – 2015. Lima.
- Liu Arévalo, R. (Diciembre de 2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. 407.
- Luque Bustamante, J. (2012). Algunos apuntes sobre la Norma XVI. Obtenido de <https://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/sala-de-prensa/articulos-opinion/Documents/17-08-2012-Articulo-Norma-XVI-J-Luque.pdf>
- Malegarie, J., & Fernandez, P. (2016). *El rol de las hipótesis en la investigación*.
- Méndez Peña, M. (2004). Cultura Tributaria, Deberes y Derechos vs Constitución de 1999. *Espacio Abierto*.

- Ministerio de Economía y Finanzas. (2015). RTF N° 00774-3-2015 jurisprudencia Impuesto a la renta y multas.
- Monge, C. (2011). *Metodología de la Investigación cuantitativa y cualitativa*.
- Ochoa, L. M. (2014). *Elusión o evasión fiscal*. Obtenido de <https://www.ricea.org.mx/index.php/ricea/article/view/19>
- Oyserman, D. (2015). *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*.
- Pacifico, I. (2016).
- Palomino, E. C. (2009). El Principio de Ne bis in idem y su Aplicación en el Derecho Tributario Sancionador: Controversias y Problemáticas Actuales. *DERECHO & SOCIEDAD* 33, 189-195. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17469/17748>
- Perez Ripossio, R. N. (2023). El análisis cualitativo con ATLAS.ti 22 en ciencias sociales: nuevas herramientas y aplicaciones concretas. | *Universidad Nacional de Lanús* | ISS, 10. Obtenido de <https://revistas.unla.edu.ar/epistemologia/article/view/4324/2210>
- Peruano”, D. O. (10 de ENERO de 2024). SENTENCIA CASACION N° 17824-2023. Obtenido de <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/e3e41e004e3d98d78f95bfbd73eeae1c/CASACI%C3%93N+N.%C2%B0+17824-2023.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=e3e41e004e3d98d78f95bfbd73eeae1c#:~:text=Nadie%20puede%20ser%20condenado%20por,de%20la%20comisi%C3%B3n%20del%20delito>.
- Rada Cadenas, D. M. (2007). El rigor en la investigación cuantitativa: Técnicas de análisis, credibilidad, transferibilidad y confirmabilidad. *Revista Venezolana de Investigación*. Obtenido de [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/58912361/El\\_Rigor\\_en\\_la\\_Investigacion\\_Cualitativa\\_Articulo\\_Cientifico20190415-2767-1cash29-libre.pdf?1555398756=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DSinopsis\\_Educativa\\_Revista\\_Venezolana\\_de.pdf&Expires=1](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/58912361/El_Rigor_en_la_Investigacion_Cualitativa_Articulo_Cientifico20190415-2767-1cash29-libre.pdf?1555398756=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DSinopsis_Educativa_Revista_Venezolana_de.pdf&Expires=1)
- Real Academia Española. (s.f.). <https://dle.rae.es/exenci%C3%B3n>.
- Romero, J. H. (JULIO de 2023). PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN: APUNTES SOBRE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL MARCO DEL ÚLTIMO REQUERIMIENTO EMITIDO POR SUNAT EN VIRTUD DEL ARTÍCULO 75 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. LIMA, PERU.
- Rosembuj, T. (s.f.). La imposición como política.

- Ruiz de Castilla, F. y. (2009). El Retiro de Bienes en el IGV. *Revista Actualizada Empresarial Edición N°179*.
- Ruiz de Castilla, P. F. (2020). *Evasión Tributaria*. Instituto Pacífico SAC.
- Sánchez, A. (1998). La optimización de los costos fiscales.
- Solarzano, D. (2008). *La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Peru*.
- UNMSM. (2009). LOS ORÍGENES DEL PRINCIPIO NE BIS IN IDEM Y SU IMPLICANCIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. *Revista de Derecho y Ciencia Política - UNMSM. Vol. 66, 400-410*.
- Ventosilla, A. F. (04 de MAYO de 2018). Obtenido de BLOG PUCP: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/contribuyente/2018/05/04/fiscalizacion-parcial/>
- Vidal, M. d. (2016). *LA ELUSIÓN EN LA REFORMA TRIBUTARIA* . Santiago.
- Villegas, C. (2010). *Curso de finanzas, Derecho Financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Astrea.

## ANEXO A: Matriz de Consistencia del Objeto de Estudio

Problema general	Objetivo general	Supuesto general	Categorías	Subcategorías	Características	Metodología
¿Cómo la elusión tributaria es examinada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT?	Evaluar la normativa referida a la elusión tributaria que es analizada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.	La elusión tributaria examinada por el Comité Revisor incide en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.		Clausula anti elusiva General  Planificación Fiscal	Supuestos que abarcar la norma XVI  Esquemas de alto riesgo fiscal	<b>Tipo de investigación</b> El método es jurídico descriptivo, de enfoque cualitativo y diseño de teoría fundamentada dentro de diseño sistemático.
Problemas específicos	Objetivos específicos	Supuestos específicos	Categoría A: Elusión Tributaria	Principio de la esencia sobre la forma	Realidad económica	<b>Instrumento y técnica de recolección de datos</b>
- ¿Cómo la planificación fiscal es analizada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT?	- Demostrar si la planificación fiscal es analizada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.	- La planificación fiscal analizada por el Comité Revisor incide en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.		Comité revisor	Miembros del comité	En la investigación se utilizó el instrumento de juicio de experto (05 expertos) y técnica la entrevista.
- ¿Cómo la cláusula anti elusiva general lucha contra el ahorro indebido que es determinado por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT	- Examinar si la cláusula anti elusiva general lucha contra el ahorro indebido que es determinada por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.	- La norma anti elusiva general lucha contra el ahorro indebido que es determinado por el Comité Revisor en el procedimiento de fiscalización definitiva ante SUNAT.	<b>Categoría B:</b> Procedimiento de fiscalización	Procedimiento de fiscalización	Debido procedimiento	
				Prueba y presunciones	Valoración de la prueba	