



**UNIVERSIDAD
DEL PACÍFICO**

Derecho
Facultad de Derecho

INFORME JURÍDICO.

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL NO. 10923-8-2011.

EXPEDIENTE NO. 1774-2008

**PROMOTORA INTERCORP S.A.C. – SUPERINTENDENCIA
NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT)**

**Trabajo de Suficiencia Profesional
presentado para optar por el Título Profesional de
Abogada**

**Presentado por
Cristina Arash Tantalean Marcatoma**

Asesora: Melissa Ruiz Colmenares

[0009-0006-2648-1131](tel:0009-0006-2648-1131)

Lima, octubre 2024

REPORTE DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA ANTIPLAGIO

FACULTAD DE DERECHO

A través del presente documento la Facultad de Derecho deja constancia de que el Trabajo de Suficiencia Profesional “INFORME JURÍDICO. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL NO. 10923-8-2011. EXPEDIENTE NO. 1774-2008.” presentada por el Sra. CRISTINA ARASH TANTALEÁN MARCATOMA, con DNI 77709284, para optar el Título Profesional de Abogado, fue sometido al análisis del sistema antiplagio Turnitin el 25 de noviembre del año 2024; obteniendo el siguiente resultado:

14% Similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para ca...

Filtrado desde el informe

- Bibliografía
- Texto citado

Fuentes principales

- 13% Fuentes de Internet
- 2% Publicaciones
- 6% Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Marcas de integridad

N.º de alerta de integridad para revisión

Texto oculto

10 caracteres sospechosos en N.º de páginas

El texto es alterado para mezclarse con el fondo blanco del documento.

Los algoritmos de nuestro sistema analizan un documento en profundidad para buscar inconsistencias que permitan distinguir de una entrega normal. Si advertimos algo extraño, lo marcamos como una alerta para que pueda revisarlo.

Una marca de alerta no es necesariamente un indicador de problemas. Sin embargo, recomendamos que preste atención y la revise.

Fuentes principales

Las fuentes con el mayor número de coincidencias dentro de la entrega. Las fuentes superpuestas no se mostrarán.

1	Internet	
tesis.pucp.edu.pe		4%
2	Trabajos del estudiante	
Pontificia Universidad Católica del Perú		2%
3	Internet	
idoc.pub		2%
4	Internet	
hdl.handle.net		1%
5	Internet	
qdoc.tips		0%
6	Internet	
repositorio.ucv.edu.pe		0%
7	Publicación	
ASESORES Y CONSULTORES MINEROS S.A. - ACOMISA. "Plan de Cierre Detallado p...		0%
8	Internet	
de.slideshare.net		0%
9	Internet	
docs.com		0%
10	Internet	
cybertesis.unmsm.edu.pe		0%
11	Internet	
doku.pub		0%

Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid:::1:3092612892

Fecha de entrega

25 nov 2024, 11:27 a.m. GMT-5

Fecha de descarga

25 nov 2024, 11:38 a.m. GMT-5

Nombre de archivo

Tantalean_Cristina_Trabajo_de_suficiencia_profesional_Derecho_2024.docx

Tamaño de archivo

262.4 KB

42 Páginas

10,638 Palabras

59,538 Caracteres

De acuerdo con la política vigente, el porcentaje obtenido de similitud con otras fuentes está dentro de los márgenes permitidos.

Se emite el presente documento para los fines estipulados en el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad al que pertenece el interesado.

Lima, 25 de noviembre de 2024



Melissa Ruiz Colmenares

Asesora

CÓDIGO ORCID: 0009-0006-2648-1131

RESUMEN

El presente informe tiene como propósito analizar -a detalle- la Resolución del Tribunal Fiscal No. 10923-8-2011 (en adelante, RTF No. 10923-8-2011), recaída en el Expediente No. 1774-2008, cuya problemática radica en la aplicación -por parte de la SUNAT- de la Norma VIII, frente un proceso de reorganización societaria mediante escisión parcial que celebró el Banco Internacional del Perú S.A.A. (en adelante, Interbank) con su vinculada, Promotora Intercorp S.A (en adelante, “Intercorp”, o la “Compañía”, indistintamente) en el año 2001.

Mediante el referido proceso de escisión, Intercorp transfirió bloques patrimoniales a valor cero (efecto neutro) a Interbank, sin la dación de acciones, dado que este último mantenía una acreencia frente a Intercorp. Frente a dicho suceso, la SUNAT invocó la aplicación de la Norma VIII, alegando que la referida escisión constituye un acto de simulación.

Basados en un enfoque cualitativo, y considerando el análisis de los hechos acontecidos mediante la identificación y ponderación de los problemas jurídicos relevantes al caso, determinaremos si la estructura societaria ejecutada por la Compañía resultó siendo legítima y válida según el marco legal, o si de lo contrario, resultaba aplicable la Norma VIII alegada por la Administración Tributaria.

Palabras claves: Reorganización Societaria, Escisión Parcial, Simulación, Fraude de Ley, Economía de Opción, Planificación Fiscal.

ABSTRACT

The purpose of this report is to analyze in detail the Resolution of the Tax Court No. 10923-8-2011 (hereinafter, RTF No. 10923-8-2011), related to File No. 1774-2008, which centers on the issue of the application by SUNAT of Rule VIII in the context of a corporate reorganization process through a partial spin-off conducted by Banco Internacional del Perú S.A.A. (hereinafter, Interbank) with its affiliate, Promotora Intercorp S.A. (hereinafter, Intercorp or the "Company", interchangeably) in 2001.

Through the spin-off process, Intercorp transferred asset blocks at zero value (neutral effect) to Interbank without the issuance of shares, since the latter held a receivable against Intercorp. In response to this event, SUNAT invoked the application of Rule VIII, alleging that the said spin-off constitutes an act of simulation.

Based on a qualitative approach and considering the analysis of the events through the identification and weighing of the relevant legal issues in the case, we will determine whether the corporate structure executed by the Company was legitimate and valid according to the legal framework, or whether, on the contrary, Rule VIII alleged by the Tax Administration was applicable.

Keywords: Corporate Reorganization, Partial Spin-off, Simulation, Fraud of Law, Tax Avoidance, Tax Planning.

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	viii
ABSTRACT	xi
TABLA DE CONTENIDO	xii
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I. HECHOS RELEVANTES	9
1.1. Hechos del caso.....	9
1.2. Antecedentes procedimentales	10
CAPÍTULO II. PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS	16
2.1. Problema jurídico 1: Determinar si las escisiones societarias realizadas por Intercorp a favor de Interbank fueron reorganizaciones válidas y legítimas según el marco legal societario vigente en la legislación peruana para el año 2001.....	16
2.2. Problema jurídico 2: Determinar si resulta válida la aplicación de la Norma VIII (vigente), en el presente caso.	16
CAPÍTULO III. ANÁLISIS JURÍDICO	17
3.1. Problema jurídico No. 1.- Determinar si las escisiones societarias realizadas por Intercorp a favor de Interbank fueron reorganizaciones válidas y legítimas según el marco legal societario vigente en la legislación peruana para el año 2001.....	17
3.2. Problema jurídico No. 2 . - Determinar si la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario vigente al momento que se materializaron los hechos, era aplicable para sustentar el reparo efectuado por Intercorp.....	23
CONCLUSIONES	40
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

INTRODUCCIÓN

A través de una escisión societaria, una entidad transfiere un bloque patrimonial conformado por determinados activos y pasivos, con la finalidad que la empresa o sociedad que los recibe continúe con la explotación o aprovechamiento de estos, en una suerte de continuidad económica. En ese sentido, se entiende que para la escisión de una sociedad es necesario cumplir con ciertos presupuestos o características elementales, que, si no se cumplen, podría determinarse que se trata en realidad de un negocio jurídico aparente con el único ánimo de disminuir las cargas impositivas.

Este documento examina la RTF No. 10923-8-2011, correspondiente al expediente No. 1774-2008. Este proceso se originó debido a las observaciones planteadas por la Administración Tributaria que aplicó la Norma VIII vigente al momento en el que suscitaron los hechos, para desconocer un negocio jurídico aparente (Escisión) y determinar las consecuencias jurídico-tributarias del verdadero negocio jurídico que realizaron Intercorp e Interbank (Transferencia de La Torre de Interbank).

En el caso materia de análisis, la SUNAT señaló presuntas omisiones en relación con el Impuesto General a las Ventas (en adelante, “IGV”) e Impuesto a la Renta (en adelante, “IR”) argumentando que no se trataba de una verdadera reorganización societaria sino de una primera venta de inmuebles, diseñada para eludir sus cargas impositivas, y procedió a calificar el negocio jurídico celebrado en aplicación de la Norma VIII, empleando el criterio de la realidad económica subyacente, aplicando el IGV y el IR a las transferencias de los activos.

En ese marco, el administrado interpuso un recurso de reclamación en contra de las resoluciones emitidas, impugnado el criterio adoptado. Dicho recurso fue desestimado, lo que condujo a la presentación de una apelación ante el Tribunal Fiscal. El Colegiado Administrativo confirmó el acto de determinación realizado por la SUNAT, al determinar que la escisión no cumplía con los presupuestos establecidos en su jurisprudencia para diferenciar una simple enajenación de activos con el negocio jurídico celebrado, para lo cual se tuvo en cuenta si en virtud de la transferencia del bloque patrimonial realizado se dio continuidad al negocio y se realizó la entrega de acciones por parte de la entidad escidente a la entidad escindida, concluyendo el Colegiado Administrativo que

no se produjo ninguna de esas circunstancias y por lo tanto ratificó las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria.

Finalmente, con base en el análisis de los hechos verificados durante la fiscalización y la evaluación de las normas aplicables en la época, se pudo concluir que la SUNAT tiene la potestad legítima de evaluar la congruencia entre la forma legal de un negocio jurídico y su sustancia económica real. Esta potestad se enmarca en el principio de legalidad y actúa como un mecanismo que permite prevenir posibles casos de elusión fiscal dentro del marco de un debido procedimiento.

En este caso, el Tribunal Fiscal determinó que el grupo Intercorp llevó a cabo una operación jurídica simulada con la intención de reducir sus cargas impositivas, al haberse probado que la escisión parcial no produjo los efectos legales que persigue dicho negocio jurídico, es decir, no se evidenció la continuidad del negocio inmobiliario por parte de la empresa Interbank, ni se realizó la transferencia de acciones de Interbank hacia los accionistas de la sociedad escindida, situación que evidencia una simulación relativa, identificada y abordada posteriormente mediante la Norma VIII aplicable en el ejercicio 2001, contenida en el Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

CAPÍTULO I. HECHOS RELEVANTES

1.1. Hechos del caso

- 1.1.1. Constitución y Actividad de Intercorp: En 1996, se constituyó Intercorp, con el propósito de desempeñar actividades relacionadas con el sector inmobiliario, efectuando negocios tales como la construcción, compra, venta y distribución de diversos materiales vinculados a dicho sector.
- 1.1.2. Proyecto inmobiliario de Intercorp y financiamiento: De acuerdo con su objeto social, entre abril de 1998 y el año 2000, Intercorp inició un proyecto inmobiliario a efectos de construir La Torre de Interbank. Para el desarrollo del proyecto inmobiliario antes referido Intercorp recibió un préstamo de Interbank por un monto total de S/ 138,234,216.
- 1.1.3. Limitaciones: Interbank e Intercorp eran empresas vinculadas económicamente, siendo Interbank una entidad bancaria. Por este motivo, el préstamo otorgado por Interbank a Intercorp estuvo sujeto a la Ley No. 26702¹. Conforme a dicha normativa, el monto del préstamo no podía superar el 30% del patrimonio efectivo de Interbank.
- 1.1.4. Intervención de la SBS: El 20 de junio del 2000, la SBS² remitió el primer oficio³ a Interbank, informando que los financiamientos otorgados a favor de Intercorp representaron el 23.2% de su patrimonio efectivo.
- 1.1.5. Primera escisión de bloque patrimonial: El 27 de junio del 2001, en la JGA⁴ de Intercorp, se acordó efectuar la primera escisión y transferencia de bloques patrimoniales hacia Interbank, consistiendo en activos por S/ 80,919,063.80 y pasivos por el mismo monto, resultando en bloques patrimoniales con un valor neto de cero.

¹ Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros. En adelante Ley No. 26702.

² Superintendencia de Banca y Seguros. En adelante, la SBS.

³ No. 6214-2000.

⁴ Junta General de Accionistas.

- 1.1.6. Segunda escisión de bloque patrimonial: El 26 de diciembre del 2001, en la JGA de Intercorp se acordó acciones similares respecto a activos y pasivos valorados en S/ 41,897,060.73, resultando de igual manera un bloque patrimonial equivalente a cero. Esta escisión tuvo vigencia a partir del 31 de diciembre de 2001.
- 1.1.7. Finalidad de la Reorganización Societaria: La escisión del bloque patrimonial de Intercorp estuvo conformado por una serie de inmuebles dentro de los cuales se encontraba la Torre Interbank, reorganización societaria que estuvo destinada no solo a complementar lo dispuesto en la Ley No. 26702, respecto a la limitación del monto máximo de endeudamiento entre empresas relacionadas, sino además, en el hecho que los inmuebles recibidos serían utilizados por Interbank en el desarrollo de actividades inmobiliaria mediante el arrendamiento de oficinas a favor de terceros, así como en el uso de la Torre Interbank como sede principal de la compañía.

1.2. Antecedentes procedimentales

- 1.2.1. Procedimiento de Fiscalización: Con fecha 12 de diciembre del 2005, mediante la carta de Presentación No. 050021146334-01-SUNAT y requerimiento No 0222050004670 la SUNAT informó a Intercorp sobre el inicio de un procedimiento de fiscalización por concepto de IGV correspondiente a los periodos de enero a diciembre de 2011, e IR del ejercicio 2001. En el marco de este procedimiento, la Administración tributaria requirió la entrega de varios documentos e información que permitiera evidenciar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de Intercorp.

- Argumentos de SUNAT: A través del Resultado del Requerimiento No. 0222050004670, sostuvo que la transferencia del patrimonio no se generó en realidad por una escisión, debido a que se habrían entregado bloques patrimoniales con un valor neutro, lo que no generó la entrega de acciones correspondiente.

Conforme a lo manifestado, la Administración Tributaria solicitó que Intercorp fundamentara la transferencia de los bloques patrimoniales neutros que conllevó a la no entrega de acciones, y las razones por las cuales no se gravaron dichas

transferencias con los impuestos correspondientes (IGV e IR), además de explicar porque no se consideró el ingreso como base imponible de los PAC⁵.

El 26 de diciembre de 2005, la SUNAT determinó que la reorganización societaria constituía un acto simulado, ya que no podría considerarse válida una reorganización societaria en la que se transferían bloques patrimoniales equivalentes a S/ 0.00, que no involucre entrega de acciones. Que, en tal sentido, se debía tener presente que la Ley General de Sociedades (en adelante, “LGS”) determinaba la necesaria entrega de acciones, por lo que el bloque patrimonial debía tener un valor positivo, y al no tenerlas no calificaría como reorganización societaria.

En el mismo sentido, sostuvo que conforme a la Norma VIII de Código Tributario, se consideraron los actos, situaciones y relaciones económicas que realmente se realizaron a efectos de determinar el hecho imponible. En tal sentido, argumentó que Intercorp construyó bienes para luego transferirlos a Interbank y al no ser una reorganización societaria efectuada bajo el amparo del artículo 367 de la LGS, la operación realizada no se encontraba dentro de lo estipulado en el artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”) que establece la no afectación de bienes como los evidenciados en este caso, La Torre.

Que, en tal sentido, correspondía efectuar los reparos a la base imponible del IGV de los periodos de julio y diciembre del 2001, declarada por Intercorp, por el importe de S/ 80,919,063.80 y S/ 41,897,060.70 respectivamente y también correspondía efectuar los reparos a la renta neta de tercera categoría del ejercicio 2001 por el importe de S/ 15,155,509.77. Finalmente, correspondía efectuar los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del IR del periodo de julio del 2001 declarado, por el importe de S/ 80,919,063.80.

⁵ Pagos a cuenta.

- Argumentos de Intercorp: Con fecha 20 de diciembre del 2005, Intercorp argumentó, mediante un escrito, que en la normativa tributaria no define un concepto claro de reorganización societaria diferente al de la LGS, razón por la cual las escisiones en cuestión debían evaluarse conforme a dicha legislación. De esta manera, indicó, que siguiendo lo establecido en dicha ley, las escisiones cumplieron con todos los requisitos requeridos, procediendo con su inscripción en los Registro Públicos sin recibir observaciones respecto al valor del bloque patrimonial.

Con fecha 27 de diciembre del 2005, Intercorp presentó un nuevo escrito argumentado que la LGS si permitía que los bloques patrimoniales tengan un valor neutro y no necesariamente positivo. Además, argumentó que se vulneró su derecho a la defensa al incluir en el resultado del requerimiento un argumento que no fue debatido en el procedimiento de fiscalización, como la aplicación de la Norma VIII, sosteniendo que dicha norma no era pertinente para este caso específico, dado que no hay incongruencia entre la figura utilizada (escisión parcial) y el propósito económico que se busca con estas escisiones.

1.2.2. Resoluciones de Multa y Determinación: El 24 de enero del 2006, la SUNAT emitió las Resoluciones de Determinación No. 022-002-0003435 a 022-002-0003438 debido a los reparos en IGV e IR por omisión de ingresos provenientes de la transferencia de inmuebles a favor de Interbank, así como las Resoluciones de Multa No. 022-003-0003050 a No. 022-003-0003057, vinculadas a dichos reparos por la comisión de la infracción de declarar cifras y datos falsos. Debe considerarse que se indicó que tras el análisis del escrito presentado el 27 de diciembre del 2005, ello no incidía en los resultados de la fiscalización.

1.2.3. Recurso de reclamación: El 24 de enero de ese mismo año, Intercorp interpuso un Recurso de Reclamación ante la SUNAT, en contra las Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa anteriormente señaladas.

Se fundamentó que no ha existido una adecuada valoración del escrito presentado el 27 de diciembre del 2005, existiendo una vulneración al derecho de defensa, pues también se había

incluido la aplicación de la Norma VIII en el resultado del requerimiento cuando tampoco era aplicable para este caso.

Sostuvo, que la transferencia de bloques patrimoniales en una escisión también puede tener un valor neutro, sin necesidad de que se emitan nuevas acciones, precisamente al ser una consecuencia incidental, aspecto que fue corroborado por los Registros Públicos. Que, además, las escisiones parciales fueron ejecutadas en conformidad con las observaciones al financiamiento que fueron realizados por la SBS y que la norma VIII no era aplicable, pues la realidad económica era la perseguida por la escisión parcial.

- 1.2.4. Resolución de Intendencia No. 0250140007596/SUNAT: El 28 de septiembre del 2007, la SUNAT emitió resolución sobre el recurso de reclamación presentado, declarando infundada la misma y manteniendo la decisión respecto a las resoluciones de determinación y multa.

Se fundamentó de manera genérica que las resoluciones de determinación (RD) y multa (RM) contenían todos los requisitos exigidos por el artículo 77 y 103 del Código Tributario, por lo que no era posible amparar el fundamento del contribuyente referido a que no se valoró motivadamente la documentación en la fiscalización.

Respecto a la transferencia de bloques patrimoniales con valor neutro, se precisó que no existía una norma que impida que se transfieran bloques neutros en el marco de una escisión, por lo que efectuó la rectificatoria de la base legal aludida.

Finalmente, respecto a la aplicación de la Norma VIII, se precisó que Interbank concedió un préstamo a Intercorp sabiendo que excedía el límite de financiamiento, ya que al tratarse de una entidad bancaria conocía los alcances de la normativa aplicable al caso. Que la Norma VIII permitía ipso iure que la Administración Tributaria desconozca el acto jurídico y realice el análisis de la “*intento facti*”. Que, en base a ello, se evidenciaba la falta de identidad entre la transferencia de la torre Interbank como activo y la supuesta reorganización societaria, siendo en realidad una subcapitalización de empresas con la finalidad de obtener una ventaja tributaria. Se señaló que Intercorp no sustentó documentalmente que las transferencias de

bloques patrimoniales se realizaron como consecuencia de una reorganización societaria por escisión y que la realidad económica no reflejaba la identidad de las transferencias como producto de una escisión societaria. Por lo tanto, Intercorp fue constituida para construir la nueva sede de Interbank y luego transferirlo a Interbank, lo que implica la sujeción al IGV e IR.

- 1.2.5. Recurso de Apelación: El 5 de noviembre del mismo año, Intercorp interpuso una apelación. Los fundamentos del recurso de apelación reiteraron los argumentos presentados en los recursos de reclamación interpuestos, añadiendo que el objeto social de Promotora incluía actividades vinculadas al negocio inmobiliario y la construcción, y que las oficinas construidas fueron arrendadas a diversas empresas, incluyendo Interbank, Compass Group y TIM Perú. Que, además, el exceso de endeudamiento con Interbank se solucionaría con la cancelación del pasivo mediante la escisión parcial.

Que la fiscalización efectuó reparos basados en la no validez de la transferencia de bloques patrimoniales con valor 0 o negativo, debiendo considerarse que la escisión fue válida y registrada legalmente, cumpliendo con los requisitos legales.

Finalmente precisó que la resolución emitida debía ser declarada nula por falta de motivación, ya que al momento de analizar la RD y RM solo se ha limitado a señalar la normativa y precisar que se cumplen los requisitos.

- 1.2.6. RTF. No. 10923-8-2011:

El Tribunal emitió resolución confirmando la resolución de intendencia por las siguientes razones:

- Argumentos del Tribunal Fiscal: Sobre la nulidad aludida de las Resoluciones de Determinación y Multa, se precisó que tales resoluciones si cumplían con los requisitos legales contenidos en las normas tributarias. En el mismo sentido, que no

afectó el derecho de defensa, debido a que la recurrente impugnó los valores con conocimiento de los fundamentos de los reparos.

Respecto a la Norma VIII, sostuvo que esta permitía a la Administración considerar los actos o situaciones económicas realmente perseguidos a fin de establecer la base imponible. Que, conforme dicha norma, SUNAT estaba facultada para considerar y preferir la operación que en realidad se ha ejecutado bajo la apariencia de un negocio civil, procediendo a establecer si la escisión calificaba como real o no.

Las escisiones parciales no constituían una reorganización societaria válida para efectos tributarios, debido a que debían cumplir con lo siguiente:

- ✓ Debía existir un traspaso patrimonial.
- ✓ Debía constituirse una sola unidad económica en la cual se desarrollarán las actividades pertinentes o la explotación del patrimonio, ya sea porque se ha creado una nueva o porque se ha formado de una ya existente.
- ✓ Debe generarse una reducción de capital en la sociedad escidente y entregar acciones que correspondan.

Se manifestó que tales elementos tenían como finalidad que se dé continuidad del negocio de construcción por parte de la empresa Interbank, aspecto que no se evidenció o acreditó, además de que no se transfirieron acciones a la empresa de construcción escindida.

CAPÍTULO II. PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS

- 2.1. Problema jurídico 1:** Determinar si las escisiones realizadas por Intercorp e Interbank fueron reorganizaciones válidas y legítimas según el marco legal societario vigente en la legislación peruana para el año 2001.

- 2.2. Problema jurídico 2:** Determinar si resulta válida la aplicación de la Norma VIII (vigente al momento que se suscitaron los hechos)

CAPÍTULO III. ANÁLISIS JURÍDICO

3.1. Problema jurídico No. 1.- Determinar si las escisiones realizadas por Intercorp e Interbank fueron reorganizaciones válidas y legítimas según el marco legal societario vigente en la legislación peruana para el año 2001.

Según los antecedentes presentados, tanto la Administración como el Tribunal Fiscal sostuvieron que las escisiones cuestionadas no cumplían con los requisitos de la LGS. Argumentaron que:

- (i) los bloques patrimoniales transferidos tenían un valor neutro, y
- (ii) no se emitieron acciones a favor de Intercorp tras las escisiones.

Por consiguiente, concluyeron que no representaban una auténtica reorganización societaria.

Cabe destacar que nuestro marco jurídico, específicamente en el Libro cuarto, Sección segunda, Título III de la LGS, regula las escisiones societarias como una modalidad de reorganización de sociedades.

Elías (1999) indica que el término reorganizar hace alusión a volver a organizar algo de manera eficiente y diferente. Así, cuando se hace referencia a la reorganización de una sociedad, se habla del proceso mediante el cual se pretende distribuir de manera más adecuada los recursos de la sociedad, a efectos de conseguir una organización diferente y con mejores resultados.

Hidalgo (2010) por su parte indica que las reorganizaciones suponen cambios en la estructura jurídica de las entidades involucradas para mejorar la rentabilidad y la eficiencia operativa de los grupos empresariales o de una empresa en particular.

De lo mencionado, se observa que la reorganización societaria tiene como finalidad establecer una estructura más eficiente o eficaz, adaptada a la consecución de objetivos específicos según cada caso particular.

La LGS establece la transformación, la escisión, la fusión y la reorganización simple como formas de reorganización societaria. Ramírez y Velarde (2015) han manifestado que, respecto a la escisión, la doctrina indica que implica desdoblar a una persona jurídica en otras nuevas, considerando la posibilidad que la persona jurídica inicial subsista o se extinga.

Ahora, el artículo 367° de la LGS, indica que esta figura jurídica implica fraccionar el patrimonio de una sociedad y transferirlo a otra bajo el cumplimiento de ciertos requisitos legales.

De esta manera, cuando se genera una escisión, la sociedad divide o fracciona su patrimonio para transferirlos a otra sociedad, y conforme a lo precisado por la ley, puede adoptar dos formas:

1. Se genera una división total del patrimonio en dos o más bloques patrimoniales, los cuales se transfieren a las otras sociedades bajo los requisitos y formas que establece la ley. Estas sociedades pueden ser nuevas o ya existentes, y en este último caso las sociedades absorben los bloques patrimoniales transferidos, ajustándose el capital en el monto que corresponde.
2. Se segregan uno o más bloques patrimoniales de la entidad que realiza la escisión; sin embargo, esta no se extingue, sino que sólo transfiere parte de su patrimonio a una nueva sociedad o una ya existente. En este caso la sociedad que es escindida ajustaría su capital al monto que corresponde.

Corresponde tener presente que en ambas situaciones los socios o accionistas de la(s) sociedad(es) escindida(s) recibirán acciones o participaciones según corresponda al tipo de

sociedad que se ha conformado y se ha escindido, participando como nuevos accionistas o socios de las nuevas sociedades o de aquellas absorbentes.

Por su parte, Soler (2020) precisa que la escisión es una división del patrimonio de una empresa con la finalidad de crear otra o que los bloques patrimoniales sean absorbidos por una sociedad ya existente.

En esta línea, se puede resaltar que el elemento clave de una escisión es la transferencia de bloques patrimoniales, ya que esta acción permite la reestructuración y redistribución del patrimonio, cumpliendo con las finalidades de eficiencia y eficacia organizacional previstas en la normativa.

A través de la escisión, una sociedad puede transferir bloques patrimoniales total o parcialmente. En esta línea, resulta lógico pensar que la finalidad de llevar a cabo una escisión o cualquier otra forma de reorganización societaria es determinada exclusivamente por la JGA, en función de las necesidades de la sociedad y de los accionistas como participantes de la misma.

Cabe mencionar que no se puede afirmar que una escisión implica necesariamente la transferencia de acciones a la sociedad escidente; más bien, solo existe la posibilidad de que en ciertas escisiones se emitan acciones como contrapartida por la entrega de capital, aunque la legislación también permite que, por acuerdo entre los accionistas, se pueda prescindir de esta transferencia.

Esta afirmación se respalda o sustenta con lo siguiente: si bien otorgar acciones es producto de la escisión e inclusive un aspecto que lo diferencia de una reorganización simple, no constituiría una consecuencia obligatoria, precisamente porque la legislación establece que se recben acciones “de ser el caso”. Así, es posible que en este tipo de reorganizaciones no se reciban acciones, lo que no es contrario a las normas societarias.

Para respaldar lo manifestado, es necesario tener presente el artículo 368 de la LGS en el cual se aprecia la posibilidad de que la distribución de acciones no sea proporcional según acuerdo, por lo que incluso podría acordarse de que un accionista no reciba acciones. Esto implica, que la entrega de acción es condicionante para la escisión societaria.

Ahora, de acuerdo con lo que se desprende del artículo 367 de la LGS, el elemento esencial compartido por ambos tipos de reorganización es la transferencia de un bloque patrimonial de una sociedad a otra.

El artículo 369 de la LGS permite entender que un bloque patrimonial no está formado únicamente por activos, sino que también puede incluir pasivos. Además, no es necesario que la combinación de activos y pasivos del bloque resulte en un valor positivo al ser transferido.

Elías (1999) sostiene que, en una escisión parcial, es común que los bloques patrimoniales transferidos tengan más activos que pasivos, lo que permite evidenciar un valor positivo. Esto generalmente lleva a que la sociedad escidente pierda más activos que pasivos, disminuyendo su capital y requiriendo la amortización de acciones de sus socios o accionistas, quienes reciben nuevas acciones emitidas por las beneficiarias.

En otras palabras, si la transferencia de bloques patrimoniales en una escisión parcial disminuye el capital social de la escidente, se debe ajustar la cifra de capital, amortizar las acciones correspondientes y entregar nuevas acciones a los socios de la escidente. Sin embargo, la escisión puede resultar en un saldo patrimonial neto positivo para la escidente si los bloques transferidos tienen más pasivos que activos, si los activos se devalúan o si se pactan compensaciones a favor de la sociedad escidente.

Como se puede apreciar, una de las características de la escisión parcial es la necesidad de realizar ajustes en el patrimonio de la sociedad escindida. Dependiendo de las circunstancias específicas, esto no siempre implica una reducción de capital; en algunos casos, la transferencia de un bloque patrimonial puede resultar en un superávit para la

sociedad escidente, lo que puede llevar a un ajuste en el valor nominal de sus acciones o a la emisión de nuevas acciones.

En este contexto, según lo dispuesto en la LGS, en el artículo 369 y respaldado por la doctrina especializada, es indudable que la legislación peruana permite la realización de los tres subtipos de escisiones. A continuación, se resumen las consecuencias que estas implican:

Tabla 1: Consecuencias según el valor del Bloque Transferido

Tipo de Escisión (según el valor del Bloque Patrimonial Transferido)	Consecuencias (para la sociedad escendida)	Consecuencias (para la sociedad beneficiaria)
a) Valor Positivo	Patrimonio disminuido	Se emiten acciones
b) Valor Negativo	Patrimonio incrementado	No se emiten acciones
c) Valor Neutro	Patrimonio no varía	No se emiten acciones

Adicionalmente, es necesario considerar lo dispuesto en el literal e) del artículo 124 del Reglamento del Registro de Sociedades, Resolución No. 200-2001-SUNARP-SN, -el cual regula la inscripción de registral de las escisiones- en el cual se establece lo siguiente:

(...) e) En caso de que sea negativo el valor neto del bloque patrimonial que se transfiere, se dejará constancia de su monto y esa circunstancia producirá que la sociedad receptora no aumente su capital ni emita nuevas acciones. Tratándose de escisión por constitución, se dejará constancia de que la nueva sociedad no emite acciones o participaciones sociales a favor de los socios de la sociedad que se extingue por la escisión.

De este modo, las consecuencias jurídicas derivadas de una escisión pueden variar dependiendo del tipo específico de escisión en cuestión. Un ejemplo claro es que, en ciertos casos, las sociedades que reciben un bloque patrimonial podrían encontrarse en la situación de no poder emitir acciones. Por consiguiente, la emisión de acciones por una sociedad

receptora de un bloque patrimonial no constituye un componente esencial de la escisión, tal como han indicado la SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Esto se debe a que existen escisiones que transfieren bloques patrimoniales neutros, y bajo estas circunstancias, la sociedad receptora, al no recibir capital adicional, no está obligada a emitir acciones en favor de la sociedad escidente. Se debe tener presente que, pese a que el reglamento y la ley no se pronuncian de manera expresa sobre el valor neto neutro, las normas en conjunto si lo evidencian.

Por ejemplo, el numeral 7 del Artículo 372 de la LGS, establece que en el proyecto de escisión puede no existir variación del monto del capital al indicar “si lo hubiere”, por lo que podría interpretarse que existen supuestos en los cuales no existirá variación alguna en el capital del beneficiario, como en los supuestos de bloques patrimoniales con valor neutro.

Por lo tanto, es evidente que las escisiones en las que no se emiten acciones son jurídicamente posibles, ya que es legal transferir bloques patrimoniales que sean negativos o neutros. En esta línea, el ordenamiento jurídico societario permite realizar una escisión en la que se transfiere un bloque patrimonial negativo o con valor cero, sin necesidad de emitir ni entregar acciones.

Así, no es arbitrario realizar escisiones con bloques patrimoniales de valor, puesto que la LGS no las prohíbe y el Reglamento del Registro de Sociedades proporciona una normativa específica para facilitar e inscribir tales escisiones. A este se debe tener claro que la norma societaria no indica que todo bloque patrimonial deba ser siempre de valor positivo. En consecuencia, del análisis sistemático de las normas antes aludidas, podemos concluir que es totalmente factible llevar a cabo este tipo de escisiones sin que se consideren irregulares o inválidas.

3.2. Problema jurídico No. 2|. - Determinar si resulta válida la aplicación de la Norma VIII (vigente al momento que se suscitaron los hechos).

La Norma VIII aplicable al caso dispone lo siguiente:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley.

Diversos autores y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal indican que el segundo párrafo señalado anteriormente recoge el criterio de “calificación económica de los hechos”, que permite evidenciar la realidad concreta del acto jurídico celebrado en función a la intención económica.

En esta línea, la disposición permite que se ignore la formalidad jurídica si la Administración considera que no concuerda con el negocio jurídico celebrado. De acuerdo con Araoz Villena (1992), se considera el contenido económico dado por las partes.

García Novoa, al analizar la Norma VIII, señala:

Y del texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano se ve que las potestades que se atribuyen a la SUNAT son potestades ordinarias de aplicación del tributo; así se habla “aplicar las normas usando los métodos de interpretación admitidos por el Derecho” (interpretación) y de “determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible” (calificar) a lo que hay que unir la expresa prohibición de la analogía en el último párrafo. No se está atribuyendo

ninguna potestad especial que se sobreponga con las ordinarias potestades de aplicación del tributo. No estamos pues, ante una cláusula general antielusoria y, mucho menos ante una cláusula especial (huelga cualquier tipo de argumentación al respecto).

En suma, y como dice la doctora Delgado Ratto, el Código Tributario no contiene una norma anti-elusiva general.

Adicionalmente, el Tribunal Fiscal, mediante Resolución No. 590-2-2003, sobre el segundo párrafo de la Norma VIII:

(...) incorpora el criterio de la realidad económica no como un método de interpretación, sino como una apreciación o calificación del hecho imponible, buscando descubrir la real operación económica y no el negocio civil realizado por las partes, permitiendo a la Administración verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes (...).

Según el Tribunal Fiscal, la discrepancia entre la sustancia económica y la forma jurídica se manifiesta en diverso aspectos o niveles, como es el caso de las operaciones simuladas.

No obstante, existen negocios anómalos en los cuales los actos son efectivamente realizados, pero la forma legal es inapropiada para la consecución de su finalidad económica, siendo el ahorro fiscal el motivo económico preponderante. Este supuesto se denomina “fraude a la ley”, donde existe una norma defraudada y una norma de cobertura.

El fraude se concreta en la sustitución del hecho imponible más gravado por otro menos gravado o no gravado, logrando el mismo resultado económico. Es decir, se obtiene una ventaja económica al pagar menos impuestos.

Pérez (1996) describe el fraude a la ley en el contexto tributario de la siguiente manera:

Para definir el fraude a la ley en el ámbito tributario, nos podemos remitir al concepto de fraude a la ley en general. El fraude a la ley tributaria se sirve también del esquema ya mencionado de ley de cobertura y ley defraudada, ahora bien, en el

ámbito tributario dicho fraude se concreta en la sustitución del hecho imponible más gravado, por otro que no le esté tanto, o que simplemente no lo esté, de tal forma que sustituyendo el hecho imponible tipificado como tal en una norma, por otro hecho que se ampara en otra norma prevista para una finalidad distinta, se obtienen los mismos resultados económicos que quería gravar la norma defraudada. (p. 25)

Mediante el uso de la figura del fraude a la ley, se elude la aplicación de una norma fiscal bajo el amparo de otra normativa. Esto contrasta claramente con la obtención legítima de un beneficio fiscal mediante la selección del instrumento jurídico más apropiado, en conformidad con la ley para alcanzar el resultado económico previsto. Este último concepto es conocido en la doctrina como Economía de Opción.

En los supuestos de fraude a la ley no se pretende descubrir la operación económica subyacente ignorando la forma jurídica, dado que el acto es genuino. En cambio, se solicita omitir la aplicación de la norma de cobertura y aplicar en su lugar la norma que ha sido vulnerada.

El Tribunal Fiscal concluyó en Resolución No. 6686-4-2004, lo siguiente:

(...) la característica principal del fraude a la ley es la adopción de una figura jurídica dada para obtener de manera indirecta el resultado económico que constituye su motivación o finalidad última, con el propósito de eludir la aplicación de la norma que le resulta más gravosa y que corresponde al resultado económico perseguido; Que, sin embargo, y conforme se ha señalado en los considerandos precedentes, la intención del legislador al suprimir el segundo acápite del segundo párrafo de la Norma VIII fue eliminar la posibilidad de que la Administración Tributaria verificara la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efecto de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos;

(...) Que, en consecuencia, cabe concluir que el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Se puede apreciar que el Tribunal concluye que, tras modificarse la Norma VIII, el legislador retiró a la SUNAT las facultades de recalificación respecto del fraude a la ley en la medida que luego de aquella modificación ya no se podía examinar la intención económica del contribuyente.

Considero que, en los casos de fraude a la ley, la calificación económica, entendida como la evaluación de los hechos por parte de la Administración y la verificación de si estos se subsumen en algún supuesto de hecho previsto por la norma tributaria, no permite, como en los casos de simulación, identificar el acto realmente realizado.

Debe considerarse que, en los supuestos de fraude a la ley, no se busca descubrir la operación económica real desestimando la forma jurídica empleada, ya que el acto realizado por el sujeto es genuino. Sin embargo, al identificarse la norma defraudada, si corresponde que sea aplicada.

En el fraude a la ley, los contribuyentes realizan actos reales, orientados a la elusión o reducción de la carga tributaria. Para desconocer un acto real, pese a su antijuridicidad y falta de respaldo por parte del ordenamiento, se requiere una facultad expresa, como la que fue incorporada posteriormente a través de la Norma XVI.

Asimismo, cabe señalar que la conclusión a la que arriba el Tribunal Fiscal, evidencia un problema en nuestro ordenamiento jurídico. El problema radica en los negocios jurídicos celebrados, que, si bien no adolecen de simulación, se han efectivizado con la finalidad de eludir la carga tributaria o recibir algún beneficio, según puede apreciarse por lo dispuesto en la norma XVI que contempla el uso de actos artificiosos o impropios. Naturalmente ello constituye un abuso del derecho.

Sin embargo, la facultad de desconocer un acto jurídico realizado no puede sustentarse únicamente en la cláusula de calificación económica del hecho imponible, establecida en el segundo párrafo eliminado de la Norma VIII. Esta disposición solo permite identificar la verdadera naturaleza del hecho imponible en casos donde existan negocios jurídicos simulados, es decir, que se emplean formas legales aparentes para encubrir actos que originan la obligación tributaria.

En este sentido, considero que, al tratarse de un acto jurídico real, la SUNAT no estaba facultada legalmente para recharacterizar el negocio por el camino de la simulación. En efecto para el Tribunal Fiscal el proceso de escisión no cumplía con determinadas formalidades desde el punto de vista societario, esto es, adujo que no hubo continuidad de las actividades empresariales de la empresa escidente en cabeza de la empresa adquiriente y que no existió canje de acciones, sin embargo, no analizó otros elementos necesarios para certificar que desde el punto de vista societario la escisión fue legítima y por lo tanto un acto real.

En ese sentido es evidente que la Administración y el Tribunal Fiscal forzaron su argumentación para sustentar su observación en la existencia de simulación sin haber acreditado la misma, basándose principalmente en la finalidad de las operaciones. Esto es aún más evidente en los casos en que se cuestionó la realidad de operaciones societarias, argumentando que la normativa no prevé operaciones de este tipo (como reorganizaciones con transferencia de bloques neutros o negativos), cuando claramente las disposiciones societarias sí las amparan.

En las resoluciones de determinación y la Resolución de Intendencia impugnadas, los argumentos de la Administración para aplicar la Norma VIII fueron los siguientes:

1. Resultado del requerimiento emitió en virtud del artículo 75 del Código Tributario:

La Administración, basándose en los hechos, situaciones y relaciones efectivamente realizadas, concluyó que, en lugar de una escisión, Interbank e Intercorp efectuaron una transferencia de propiedad gravada con el IR e IGV. Es decir que, en base a la aplicación de esta norma, se determinó la verdadera naturaleza del hecho imponible. Para ello consideró las siguientes premisas:

- La creación de Intercorp para encargarse de construir la nueva sede de Interbank.
- La reorganización societaria implica la emisión de acciones de la sociedad beneficiaria a favor de los accionistas de la sociedad segregante; por tanto, una operación de reorganización que no involucre la emisión de acciones no califica como una escisión.
- La operación no califica como una reorganización por escisión al amparo del artículo 367 de la LGS.
- La presunta obligación de Intercorp de transferir la sede a Interbank al concluir la edificación.

Este análisis llevó a la Administración a considerar que la operación no califica como una reorganización societaria, sino como una transferencia gravada.

2. Resoluciones de Determinación

Las Resoluciones de Determinación sustentaron el reparo en los siguientes considerandos:

- Según el artículo 367 de la LGS, se desprende que no es válida la transferencia de un bloque patrimonial cuyo valor equivale a 0.
- En relación con la “reorganización societaria por escisión parcial” llevados a cabo por Intercorp, la entrega de bloques patrimoniales con

valor equivalente a 0, sin ajuste de capital ni emisión de acciones, difiere de lo establecido en la LGS. Por tanto, no se configuró el supuesto de reorganización societaria por escisión estipulado en la LGS.

- Lo estipulado en el artículo 124, literal e) del Reglamento del Registro de Sociedades no resulta vinculante para la Administración Tributaria.
- Al no demostrarse que las transferencias se realizaron bajo el esquema de una reorganización societaria, estas no califican dentro de los parámetros señalados en el art. 103 de la LIR.
- Las operaciones califican como transferencias de bienes edificados con fines de venta.

3. Resolución de Intendencia

El órgano resolutor en instancia de reclamación confirmó el reparo, concluyendo que la operación realizada no configuraba una transferencia de bloque patrimonial, sino una transferencia de bien inmueble a cambio de un precio, del que obtuvo un beneficio, ya que el costo computable era inferior al de la deuda consolidada, y es este el importe que se grava.

El órgano resolutor reconoció que la LGS si contempla la posibilidad de un valor neutro en la transferencia de bloques patrimoniales, sin embargo, concluyó que las operaciones realizadas no calificaban como escisiones, debido a que mostraban indicios de subcapitalización con el fin de eludir el pago del IR y del IGV.

Claramente dichos argumentos no fueron razonables, ya que considero que no debía tenerse en cuenta la aplicación de la Norma VIII, y esto es evidente debido a que la Administración incurrió en un error al sustentar el reparo en la facultad de recalificación económica prevista

en la Norma VIII. Como ha sido señalado anteriormente, la facultad de recalificación económica de los hechos es una facultad implícita en la facultad fiscalizadora, permitiendo a la Administración identificar y calificar las operaciones realizadas, considerando la sustancia de las mismas y no las formas o denominaciones utilizadas por las partes.

En el presente caso, la AT efectuó un análisis que se asemeja al que se realizaría para evidenciar una operación fraudulenta, más que a una recalificación económica. Los argumentos presentados en la Resolución de Intendencia no se centran en la identificación de una operación simulada, sino en la intención de realizar actos que justificaran la reorganización societaria con el único fin de eludir el pago del IR e IGV.

La referencia a hechos como la vinculación entre las empresas participantes, la construcción del edificio por Intercorp, y el conocimiento de la normativa de endeudamiento, no demuestra ni acredita que la reorganización societaria haya sido simulada.

En cambio, dichos hechos podrían sugerir que la reorganización se realizó con el propósito de eludir la aplicación del gravamen, lo cual es diferente de simular una operación para ocultar otra.

En los casos de simulación, el acto simulado es inexistente y no genera efectos económicos reales; pudiendo ser absoluta o relativa. En el caso de la simulación absoluta, el acto es completamente una ficción, es decir que es un acto aparente porque en la realidad no existe ni se ha celebrado, pretendiendo engañar a terceros respecto a un negocio inexistente.

En la simulación relativa, esta materializa un acto aparente que sirve como disfraz a otra real, es decir pretende ocultar el acto jurídico que verdaderamente se persigue. En cambio, en los actos realizados en fraude a la ley, los actos jurídicos son reales y se desean todos los efectos económicos de los mismos, permitiendo así eludir la norma tributaria, lo que evidencia una clara diferencia con los actos simulados y sus tipos.

Así, podemos señalar que en este caso no nos encontrábamos frente a una simulación relativa porque no existe un acto aparente (negocio simulado) y un acto oculto (negocio disimulado), porque la reorganización societaria mediante la cual Intercorp transfirió bloques patrimoniales neutros a favor de Interbank constituyó un acto jurídico efectivamente realizado. En ese sentido, frente a actos, relaciones o situaciones reales, no cabe referirse al engaño, que es lo característico de la simulación.

La Administración Tributaria aplicó la Norma VIII para recalificar las operaciones de Intercorp, alegando que no eran reorganizaciones societarias genuinas, sino transferencias de propiedad sujetas a gravamen, aludiendo claramente a un acto de simulación. No obstante, como se ha establecido previamente, no ha existido simulación ya que el acto jurídico si había sido realizado con todos los requisitos legales.

De esta manera, al no tratarse de una operación simulada, sino de una que efectivamente se realizó conforme a las disposiciones legales, aunque orientada a minimizar impuestos, la recalificación efectuada no se ajusta a los alcances de la Norma VIII vigente en 2001.

Por lo tanto, se determina que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario vigente al momento que se materializaron los hechos, no era aplicable para sustentar el reparo efectuado por Intercorp, al contrario el reparo fue indebidamente formulado desde su origen, ya que la AT no estaba facultada para desconocer los efectos de una operación efectivamente realizada, dado que, bajo la Norma VIII vigente en el ejercicio gravable 2001, solo podía calificar las operaciones considerando su sustancia, pero no desconocer operaciones efectivamente realizadas, aun cuando estas pudieran ser considerados prácticas elusivas.

Así pues, en el este caso concluyo que, la recalificación realizada por la Administración Tributaria carece de fundamento jurídico adecuado, ya que no se ha demostrado la existencia de una simulación en las operaciones de reorganización societaria llevadas a cabo por Intercorp e Interbank.

Es importante destacar que la legislación societaria no impone limitaciones para transferir bloques patrimoniales con valor neutro, ni exige la entrega de acciones en tales casos. Asimismo, la normativa bancaria no establece restricciones que impidan a un banco ser acreedor de negocios ajenos a su giro principal, como se evidencia en la práctica con bancos que pueden realizar otras actividades distintas a su giro.

Por lo tanto, la decisión de la Administración al desconocer los efectos de una operación legítimamente realizada y realizada conforme a las normativas legales vigentes resulta improcedente, excede los alcances de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario vigente en el ejercicio gravable 2001.

En la RTF, el órgano colegiado confirmó el reparo efectuado por la Administración Tributaria basándose en lo siguiente:

- De acuerdo con el principio de realidad económica recogido en la Norma VIII, la Administración Tributaria está habilitada para evaluar las operaciones realmente ejecutadas.
- Esto le permite identificar hechos imponderables que podrían estar ocultos tras formas jurídicas aparentes.

El Tribunal determinó que la caracterización jurídica de la escisión parcial depende de dos aspectos principales:

1. Continuidad de la Actividad y Explotación del Patrimonio por la Sociedad Receptora: Es fundamental que la sociedad receptora continúe con las actividades económicas asociadas al bloque patrimonial transferido, manteniendo la noción de una empresa en funcionamiento.
2. Canje de acciones: No se entregaron acciones a los socios o accionistas de la sociedad escindida como contraprestación en la sociedad adquirente.

En este caso, el Tribunal concluyó que ninguno de estos elementos se verificó. Sostuvo que en este caso no se verificaron los elementos que tipifican una reorganización societaria del tipo escisión, lo que, a su juicio, indicaría que las dos operaciones efectuadas por Intercorp fueron operaciones simuladas.

Es importante notar que el análisis que hace la SUNAT difiere del análisis realizado por el Tribunal Fiscal. El primero se centra en la intención del negocio que querían celebrar las partes; mientras que la segunda, en la finalidad de acreditar que los hechos no se ajustan a la realización de una escisión.

Con base en el análisis previo, considero que tanto el Tribunal como la SUNAT solo podían calificar las operaciones de acuerdo con su sustancia, sin importar las formas o nombres asignados al negocio jurídico; sin embargo, no estaban facultados para desconocer operaciones que efectivamente se llevaron a cabo. Esto debido, a que no se estaba ante una simulación de acto jurídico, considerando que las escisiones fueron realizadas de acuerdo con los requisitos legales, siendo posible la existencia de bloques patrimoniales con valor neutro y la no entrega de acciones.

Por lo tanto, el reparo formulado a Intercorp no es válido y la decisión del Tribunal Fiscal no es acorde al derecho.

A continuación, pasaré a rebatir cada uno de los principales fundamentos que llevaron al Tribunal Fiscal a determinar que los hechos y situaciones realizadas por el contribuyente constituían actos jurídicos inexistentes y que la operación calificó como simulación relativa.

En efecto, -a diferencia de lo dictaminado por el Tribunal Fiscal en los considerandos y el fallo de la RTF No. 10923-8-2011- que el proceso de escisión llevado a cabo entre Intercorp e Interbank fue un acto jurídico real, por lo que no cabía la corrección del negocio bajo la cláusula de la calificación económica del hecho imponible:

- a) Continuidad de la actividad y explotación del patrimonio por parte de la sociedad receptora: Según el Tribunal Fiscal, no puede afirmarse que el propósito de la escisión era permitir que Interbank continuara las actividades relacionadas con el sector inmobiliario y la construcción, que constituían el enfoque principal de la entidad del transferente.

Para el Tribunal Fiscal la reorganización societaria realizada no mantuvo la continuidad de las operaciones empresariales de la sociedad escindida en la receptora. Según el análisis, el bloque patrimonial transferido como resultado del proceso de reorganización, y que ahora era materia de explotación por parte de Interbank, debía subyacer la idea de una empresa en marcha donde resalta su permanencia de funcionamiento, lo que fue negado a efecto de calificar a la operación como un negocio real.

En otras palabras, para el Tribunal Fiscal, la simulación relativa y el engaño quedaba evidenciado por el hecho que no era posible que las actividades empresariales de la empresa que se escindió subsistieran en Interbank. No obstante, de la lectura de la Resolución N.º 10923-8-2011, se aprecia que el desarrollo del proyecto inmobiliario y la construcción de la torre Interbank realizados por Intercorp estaban destinadas a que esta última desarrolle la actividad del negocio inmobiliario.

Al respecto, cabe referir que en virtud de la Ley N.º 26702, las instituciones financieras, los bancos y demás instituciones financieras reguladas por esta norma, tienen por objeto dedicarse a la intermediación financiera, esto es, a captar depósitos del público, solicitar y conceder préstamos, proporcionar seguros con todo tipo de coberturas y arrendamientos e invertir en activos financieros, captación de fondos y su colocación mediante la realización de cualquiera de las operaciones permitidas por Ley, entre otras actividades que requieren aprobación de la SBS.

Nótese, sin embargo, en ningún caso se advierte que la norma en mención haya establecido una prohibición expresa a efecto de que una entidad financiera pueda

realizar otro tipo de actividades distintas siempre que cuente con la autorización de la SBS.

Siendo así, en aplicación del principio de legalidad, en vista que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe, se puede concluir válidamente que una entidad del sistema financiero no se encuentra limitada legalmente para ejercer actividades inmobiliarias y de construcción, por lo que era jurídicamente viable que Interbank explote los inmuebles transferidos vía reorganización y que continúe con las actividades desarrolladas por la transferente previo al acto de escisión.

Así, puede colegirse que era posible fáctica y legalmente que Interbank no solo utilice los inmuebles recibidos para utilizarlos en el desarrollo de sus propias actividades (como sede principal del Banco) sino que además podía desarrollar la actividad inmobiliaria mediante el arrendamiento de oficinas a favor de terceros.

Es correcto colegir que en una reorganización societaria debe haber continuidad jurídica de las actividades que se desarrollaba la entidad transferente antes del proceso de reorganización a efectos de que prosigan en la sociedad adquirente y a diferencia de lo afirmado por el Tribunal Fiscal, en el presente caso, si se podía acreditar la prolongación del negocio de Intercorp en Interbank.

En efecto, si se parte de la premisa que la transferencia del bloque patrimonial tenía como objeto que la entidad financiera explote el inmueble cediendo en uso las oficinas a favor de terceros no se interrumpía el ciclo económico de la empresa transferente previo al acto de escisión, por lo tanto, sí quedaba acreditado la continuidad del negocio inmobiliario y se proseguía en cabeza de la adquirente las actividades empresariales de la transferente por lo que es válido sostener que existe continuidad jurídica.

En ese sentido, al tratarse de una reorganización real solo cabía discutir si se acreditada la figura del fraude a la ley o elusión tributaria pero no de simulación, por lo que la SUNAT no estaba facultada a corregir el negocio con la Norma VIII. Si las operaciones no podían ser desconocidas como irreales, tal vez podrían calificar de inapropiadas o inadecuadas a efectos de generar una ventaja tributaria para evitar que se generara el hecho imponible, no obstante, este no era un asunto que la SUNAT o el Tribunal Fiscal podían analizar en aplicación de la cláusula de calificación económica del hecho imponible. Como lo explicaré en el siguiente punto, aunque las operaciones no podían ser desconocidas como irreales, si fueron realizadas de manera inapropiada a efectos de generar una ventaja tributaria para evitar que se generara el hecho imponible.

- b) Que los socios o accionistas de la sociedad escindida reciban acciones o participaciones como accionistas o socios de la sociedad adquirente del bloque patrimonial (canje de acciones).

Es lógico colegir que cuando un bloque patrimonial transferido vía reorganización societaria es positivo qué duda cabe que la motivación económica que subyace a tal operación puede resultar evidente, sin embargo, esto no puede quedar evidenciado de manera tan prístina cuando de la totalidad de los activos y pasivos transferidos, en un proceso de reorganización de sociedades, el patrimonio de la sociedad transferente es negativo o igual a cero.

Desde esa perspectiva cabe preguntarse cuáles pueden ser los motivos económicos legítimos que subyacen a la decisión de reorganizar a dos sociedades para que una parte adquiera de la otra un bloque patrimonial conformado solo por pasivos o que sea equivalente a cero, cuando el valor de los activos coincide con el de los pasivos. Resulta ineludible examinar las razones económicas y bajo qué contexto se realiza una reorganización societaria para certificar qué intereses podrían sustentar la adquisición de un patrimonio negativo o cuyo valor es igual a cero.

Visto así, es viable y legalmente posible que exista una multiplicidad de elementos que los accionistas de una sociedad van a tomar en cuenta para decidir reorganizar societariamente a una sociedad con otra entidad para adquirir un patrimonio con dichas características.

Así, a pesar de que en una operación como la descrita, la sociedad adquirente va a obtener pasivos, la decisión de trasladar el bloque patrimonial neutro vía reorganización societaria podría sustentarse, por ejemplo, en que el patrimonio está conformado por activos intangibles que constituyen *goodwill*, tales como el prestigio de una marca, el derecho de llave, la cartera de clientes, el posicionamiento y la experiencia en un sector o incluso podría tratarse de una decisión empresarial de eliminar del mercado a un potencial competidor y todos estos elementos se tiene en consideración desde una perspectiva societaria.

Ahora bien, pese a que puede no ser lo usual que una sociedad adquiriera un bloque patrimonial con valor negativo o equivalente a cero, lo cierto es que es indubitable que pueden concurrir motivaciones económicas que subyacen a la operación societaria, y que revistan fines legítimos que sustentan su idoneidad, por lo que la decisión empresarial y la realización de este acto jurídico no se circunscribe a la obtención de una ventaja fiscal fundamentalmente. El ahorro tributario puede ser una consecuencia más de la decisión empresarial y de la idea de hacer negocios, sin embargo, ello debe ser evaluado por la Administración Tributaria.

En ese sentido, existen fundamentos contundentes para confirmar que en una reorganización societaria pueden transferirse bloques patrimoniales neutros, y siendo así, los socios o accionistas de la sociedad escindida no podrían recibir acciones o participaciones como accionistas o socios de la sociedad adquirente del bloque patrimonial, lo cual no resulta ilegítimo.

En otras palabras, la no entrega de acciones a los accionistas de Intercorp por parte de los socios o accionistas de Interbank se debió fundamentalmente a la transferencia del bloque

patrimonial neutro, y no por ello se debía concluir categóricamente que la reorganización societaria fue simulada, dado que dicha conclusión denota un comportamiento arbitrario por parte de la SUNAT, por lo ya explicado.

Al tratarse de un acto jurídico efectivamente realizado, la SUNAT se encontraba obligada a verificar si existía sustancia económica en dicha operación, lo cual además debía ser certificado por el Tribunal Fiscal; no obstante, ello implicaba que se comprueben la existencia de motivos económicos relevantes distintos al ahorro fiscal, lo cual no podía ser analizado bajo la figura de la calificación económica del hecho imponible.

Asimismo, la SUNAT debía corroborar si la operación de escisión ejecutada por la Compañía, resultaba ser el acto jurídico más apropiado para transferir el patrimonio, sin embargo, queda claro que la aplicación de la cláusula de calificación económica del hecho imponible contenida en el “ex” segundo párrafo de la Norma VIII, no la facultaba para corregir negocios jurídicos catalogados como fraude a la ley.

Para la Administración Tributaria, resultaba menos tedioso encarar el caso utilizando la figura de la simulación relativa. Sin embargo, con base a los argumentos que hemos presentado, el Tribunal Fiscal determinó que hubo simulación y que la escisión no existió, aunque esta conclusión no se ajustó a lo que establece la ley.

En efecto, respecto a los actos simulados, el Tribunal Fiscal -en reiterada jurisprudencia- considera que en la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente, el cual disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado.

En una reorganización societaria en la cual se opta por segregarse un bloque patrimonial neutro o negativo, no existe discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, toda vez que no nos encontramos ante un acto simulado, sino ante un fin idóneo que va acorde a los hechos acontecidos.

Conforme se ha expuesto en los párrafos precedentes pueden coexistir múltiples circunstancias de negocio para que una reorganización societaria con estas características surta plenos efectos legales (societarios), por lo que no podría considerarse a la operación como un acto simulado para propósitos tributarios, dado que sí se realizó efectivamente.

Así, pues la SUNAT carecía de facultades expresas en la Norma VIII para acotar negocios jurídicos efectivamente realizados, y no podía desconocerlos a través de la calificación económica del hecho imponible, ello en vista de que en un proceso de escisión, es válido transferir bloques patrimoniales neutros sin perder su naturaleza o validez desde la perspectiva del Derecho Societario, y también por el hecho de que Interbank acreditó que sí existía una solución de continuidad de la empresa en marcha, ya que nada le impedía explotar los inmuebles en actividades inmobiliarias.

Por tanto, al tratarse de una reorganización societaria (ejecutada de manera correcta y acorde a las normas vigentes), no cabía referirse en ningún caso a la figura de la simulación relativa, negocio anómalo que tiene como elemento principal el engaño, utilizando formas jurídicas subrepticias que ocultan otros actos jurídicos que contienen el verdadero hecho imponible.

Así, en el presente caso no se pretendió calificar un acto jurídico con otro aparente, es decir, no existió tal simulación relativa, dado que la referida reorganización llevada a cabo entre INTERBANK y la Compañía fue -efectivamente- un negocio jurídico ejecutado, el cual se respaldó con la aplicación -tanto- de las normas societarias y tributarias vigentes en dichos ejercicios.

CONCLUSIONES

- 1) Respecto al primer problema jurídico, se concluye que las escisiones societarias realizadas por Intercorp son reorganizaciones válidas y legítimas según el marco legal, debido a que la legislación societaria posibilita la transferencia de bloques patrimoniales neutros en el marco de una escisión, no siendo indispensable que se emitan acciones para los accionistas de la sociedad segregante. Conforme al análisis realizado, se determina que las escisiones en las cuales no se emitan nuevas acciones son posibles jurídicamente, entendiendo que existe la posibilidad de que los bloques patrimoniales transferidos tengan un valor positivo, negativo o neutro.

- 2) Respecto al segundo problema jurídico se concluye que la Norma VIII -vigente al momento que se materializaron los hechos- no era aplicable para sustentar el reparo efectuado por Intercorp debido a que se trataba de una reorganización válida y legítima según el marco legal; considerando que, la SUNAT no tenía la facultad para desconocer los efectos de una operación válida, debido a que solo tenía la posibilidad de calificar las operaciones cuestionadas considerando su sustancia económica. En ese sentido, solo era posible para la Administración Tributaria que calificara los hechos según la sustancia, independientemente de las formas del negocio jurídico, no siendo posible que se desconozcan las operaciones ya efectivizadas y acorde con la normativa vigente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aliste Santos, T. (2018). *La motivación de las resoluciones judiciales*. Marcial pons.
- Araoz Villena, L. La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los Hechos Imponibles por su Contenido Económico. Ponencia Individual, (23) *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 1992. p. 68.
- Arévalo, R., Sotelo, E., & Zuzunaga, F. (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. *Revista Ius Et Veritas*, 22(45), 396-419. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12012>
- Bravo, J. (2008). Meditaciones sobre la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Advocatus* (19), 223-231. <https://doi.org/10.26439/advocatus2008.n019.457>
- Chávez, Á. (2003). La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Derecho & Sociedad*, (20), 204-211. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17306>
- Elías, E. (1999). *Derecho Societario Peruano - LGS*. Editorial Normas Legales.
- Hidalgo, G (2010). *Implicancias tributarias de las reorganizaciones societarias de bloques patrimoniales negativos*. https://www.ipdt.org/uploads/docs/12_Hidalgo_Guillermo_%20PI_XI_J_2010_IPDT.pdf
- Israel, L. y Filomeno, A. (2003). *La Fusión y la Escisión en la Nueva LGS: Algunas aproximaciones*. En Tratado de Derecho Mercantil, Tomo I, Derecho Societario, Gaceta Jurídica.
- León, L. (2015). ¡Exijo una Explicación!... La Importancia de la Motivación del Acto Administrativo. *Derecho y sociedad* (45), 315-319. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/15249/15717/>
- Liza, L. (2022). Importancia de la motivación de las resoluciones. *Revista oficial del Poder Judicial*, 14(18), 289-304. <https://doi.org/10.35292/ropj.v14i18.610>
- LLave, I., y Ramírez, A. (2003). La fusión y la escisión en la nueva LGS: Algunas aproximaciones. En H. (coord.), *Tratado de Derecho Mercantil* (págs. 403-464). Gaceta jurídica.
- Malherbe, J y Zuzunaga, F. (2018). La Cláusula Antielusiva General en el ordenamiento jurídico peruano – Relatoría General. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (65), 211 a 234. <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-65/>

- Mur, M. (2018). Cláusula General Antielusiva. Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (65), 211 a 234. <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-65/>
- Otaegui, J (1981). *Fusión y escisión de sociedades comerciales*. Ábaco de Rodolfo Deplam
- Pérez, J. (2012). La motivación de las decisiones tomadas por cualquier autoridad pública. *Derechos y cambio social* (27), 1-12. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5496561.pdf>
- Pérez, J. (1996). *El Fraude a la Ley en el Derecho Tributario*. Tirant Lo Blanch.
- Ramírez, J., & Velarde, L. (2015). La escisión: sus aspectos societarios y tributarios. *Advocatus*, (25), 350-359. <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/402>
- Salas, J. (2002). El valor neto negativo del bloque patrimonial que se transfiere en los procesos de reorganización societaria. *Ius et veritas* (25), 161-167. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16204>
- Soler, D. (2020). Reorganización de sociedades. Análisis de la fusión y escisión en el Derecho Peruano. *Actualidad jurídica* (316), 147-161. <https://www.researchgate.net/publication/343827040>
- Tarsitano, A (2003). *Interpretación de la Ley Tributaria*. <https://albertotarsitaNo.com/interpretacion/7interpretaciondelaleytributaria.pdf>
- Terrones, R. (2005). La interpretación de las normas tributarias a la luz de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Derecho y sociedad* (24), 106-115. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/16937>
- Vladilla, L., Ionescu, S., y Matei, D. (2011). El derecho de defensa. *Revista de la Inquisición*, 15, 243-258. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3821722.pdf>
- Zúñiga, P. (2017). Derecho de defensa en causas tributarias, honorarios legales y gastos necesarios para producir la renta. *Revista de Derecho Tributario*, 2, 43-56. <https://revistaderechotributario.udec.cl/sites/default/files/RdDT-Vol2-03-Periano-Defensa.pdf>