

Universidad de Lima

Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas

Carrera de Contabilidad



ANÁLISIS DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL PERÚ Y PROPUESTA PARA SU REFORMULACIÓN

Trabajo de Investigación para optar el Título Profesional de Contador
Público

Carmen Rosa Gamarra Acevedo

Código 20000332

Asesor

Fredy Richard Llaque Sánchez

Lima – Perú

Abril de 2018





**ANÁLISIS DE LA CLÁUSULA
GENERAL ANTIELUSIVA EN EL PERÚ Y
PROPUESTA PARA SU REFORMULACIÓN**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	5
1.1 Antecedentes de la investigación	5
1.2 Descripción del problema	18
1.2.1 Problema principal	25
1.2.2 Problemas específicos	25
1.3 Objetivos	25
1.3.1 Objetivo general	26
1.3.2 Objetivos específicos	26
1.4 Justificación del problema	26
1.5 Alcances y limitaciones	31
1.5.1 Delimitación espacial	32
1.5.2 Delimitación temporal	32
1.5.3 Limitaciones	32
1.6 Definición de variables	33
1.6.1 Variables dependientes e independientes	33
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	36
2.1 Aproximación al concepto de elusión	36
2.1.1 Cuestiones previas	36
2.1.2 La obligación tributaria y conceptos vinculados	42
2.1.3 Diferencia entre interpretación y calificación	54
2.2 La elusión tributaria	61
2.2.1 Impacto económico en el Perú y el mundo	61
2.2.2 Concepto de elusión	63
2.2.3 Clasificación y distinción frente a otras figuras: elusión, evasión y economía de opción	67
2.3 Especies	74

2.3.1	Fraude a la ley	74
2.3.2	Simulación	75
2.3.3	Diferencias entre simulación y fraude a la ley	77
2.3.4	Abuso del derecho.....	78
2.4	La lucha contra la elusión en el derecho tributario	79
2.4.1	Las cláusulas de carácter general (GAARs)	79
2.4.2	Las cláusulas de carácter específicas (SAARs)	85
2.4.3	Cuadro comparativo de ambas cláusulas	88
2.5	Otras formas de combatir la elusión	88
2.6	Las normas generales anti elusión	94
2.6.1	Antecedentes en la legislación internacional	94
2.6.2	La implementación en el Perú de una GAAR.....	96
2.6.3	Radiografía de la actual norma general anti-elusiva (Norma XVI).....	111
2.7	Nuevos mecanismos contra la elusión fiscal y el plan BEPS de la OCDE....	112
2.8	Hipótesis	117
2.8.1	Hipótesis general y específicas	117
CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN		119
3.1	Población y muestra.....	119
3.2	Tipo de investigación.....	119
3.3	Técnicas	120
3.4	Forma de tratamiento de datos	121
3.5	Presentación de resultados	121
CAPÍTULO IV: RESULTADOS		124
4.1	Contrastación de hipótesis	124
4.2	Apuntes adicionales en base a los resultados obtenidos	151
CAPÍTULO V: DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		153
5.1	Discusión	153
5.2	Conclusiones	156
5.2.1	Conclusión general.....	156

5.2.2 Conclusiones específicas	157
5.3 Recomendaciones	159
5.3.1 Recomendación general	159
5.3.2 Recomendación específica 1	160
5.3.3 Recomendación específica 2	160
5.3.4 Recomendación específica 3	161
5.3.5 Recomendación específica 4	161
REFERENCIAS	163
BIBLIOGRAFÍA	169



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 4.1 Problemas frecuentes en las normas generales	125
Tabla 4.2 Test de legalidad	127
Tabla 4.3 Prueba de constitucionalidad	127
Tabla 4.4 Demostración del indicador 3	129
Tabla 4.5 Opinión de los expertos consultados sobre la redacción de la norma	130
Tabla 4.6 Buenas prácticas	133
Tabla 4.7 Opinión de expertos sobre la seguridad jurídica.....	135
Tabla 4.8 Sobre las buenas prácticas	136
Tabla 4.9 Difusión de las normas generales antielusión.....	137
Tabla 4.10 Tipos de normas generales antielusivas incorporadas	141
Tabla 4.11 La norma XVI y las buenas prácticas	144
Tabla 4.12 Buenas prácticas	147
Tabla 4.13 Inclusión de buenas prácticas	150

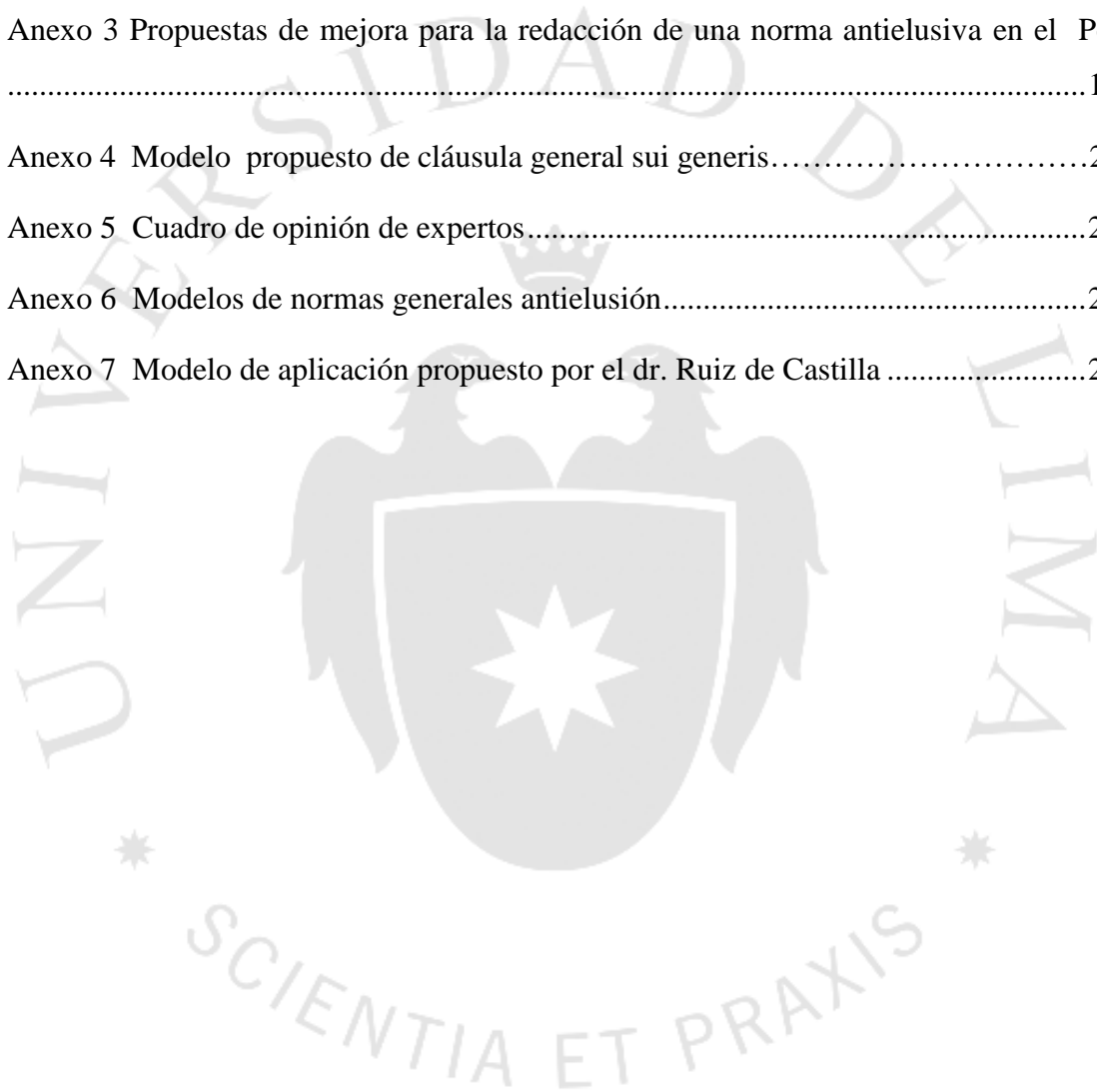
ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 Diferencias entre hipótesis de incidencia y hecho imponible	50
Figura 2.2 Aspectos de la obligación tributaria	52
Figura 2.3 Cuadro comparativo	58
Figura 2.4 Comparación entre cláusula específica y cláusula general.....	88
Figura 2.5 Clasificación de las acciones BEPS	115



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1 Siglas y abreviaturas.....	175
Anexo 2 Matriz de consistencia.....	176
Anexo 3 Propuestas de mejora para la redacción de una norma antielusiva en el Perú	177
Anexo 4 Modelo propuesto de cláusula general sui generis.....	200
Anexo 5 Cuadro de opinión de expertos.....	203
Anexo 6 Modelos de normas generales antielusión.....	208
Anexo 7 Modelo de aplicación propuesto por el dr. Ruiz de Castilla	211



INTRODUCCIÓN

La presente investigación se enfoca en el análisis de la cláusula antielusiva general existente en el Perú, la misma que se encuentra plasmada en la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario. Para ello, será necesario conocer primero la naturaleza jurídica de las normas generales anti elusivas así como su finalidad y características. La intención será llegar hasta la elusión y saber en qué consiste, distinguirla de otras figuras jurídicas similares así como establecer sus consecuencias.

Comprendido los antecedentes históricos, jurídicos y económicos de las normas generales antielusión, se buscará retomar el estudio de las normas antielusivas en el Perú hasta llegar a la norma XVI, que es la norma vigente en nuestro ordenamiento. Ya sólo centrándonos en ella, se realizará un examen al detalle empezando por su redacción, términos empleados, modelo inspirador, diseño, proceso de aplicación, requisitos y si ésta incluye buenas prácticas teniendo como objetivo central del trabajo establecer si el diseño de la norma antielusiva peruana es el adecuado para contrarrestar la elusión en el Perú.

Para analizar esta problemática es necesario analizar los antecedentes de la investigación, por lo que debe tomarse en cuenta que actualmente la Administración no puede aplicar la norma XVI ya que por un decreto legislativo promulgado dos años después de su nacimiento, se suspendieron las facultades de la Administración para poder emplearla. Ésta última, se dio como respuesta a múltiples críticas en la doctrina y artículos periodísticos y sobre todo por la presión política e intervención de muchos grupos de poder quienes se oponían férreamente a que la norma antielusiva empiece a dar efectos. En la norma posterior se argumentaba que la norma XVI no podrá ser empleada por la SUNAT hasta que el Poder Ejecutivo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas establezca parámetros de forma y fondo.

La investigación de esta problemática se realizó motivada en varios intereses. El primero, el cual se considera un interés económico, es el fin de poder combatir la elusión en el Perú pero a través de una norma general, ya que si bien existen normas específicas éstas no bastan o son fácilmente burlables por su especificidad característica. El hecho de contar con una norma general permitirá tener una norma habilitadora para ir contra los esquemas elusivos y poder recalificar éstos a su verdadera naturaleza. Este punto es muy importante, ya que mientras más se pueda recaudar el Estado y su población podrán contar con más beneficios. Se va a incidir en un tema de justicia social que debe prevalecer no para que se haga pagar indebidamente ni con fines confiscatorios sino con la intención que cada uno pague el impuesto que le toca pagar.

Como intención profesional, la elusión es un tema tributario, por lo que requiere un enfoque multidisciplinario en el que el profesional contable destaca como pieza importante para su detección y evitamiento. A través de sus normas contables y específicamente con su postulado básico recogido en la norma internacional financiera A-2¹, denominado concepto de sustancia, el contador será un gran aliado contra ella.

* Como intención personal .se pretende conocer un tema complejo que deriva del ámbito del derecho y explicarlo para todos los profesionales de otras especialidades y demás lectores en general para que puedan conocer más sobre el tema. Se debe insistir en la cultura tributaria para poder tener contribuyentes más conscientes de sus derechos y obligaciones respectivas. Sin embargo también se pretende una norma justa, bien hecha, capaz de asegurar el beneficio de los contribuyentes y que éstos no sean sometidos a la arbitrariedad de la Administración y que no sean normas que contravengan el ordenamiento jurídico peruano.

¹ Norma de Información Financiera A-2 POSTULADOS BÁSICOS Esta Norma tiene como finalidad definir los postulados básicos sobre los cuales debe operar el sistema de información contable. La NIF A-2 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en septiembre de 2005 para su publicación en octubre de 2005, estableciendo su entrada en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2006.

Es por ello, que el trabajo presenta dos aspectos importantes, ya que luego de identificadas las falencias de la norma antielusiva peruana, se realizó un análisis comparativo de doctrina y legislación comparada sobre la materia a fin de poder realizar dos propuestas:

* La primera: Establecer los requisitos mínimos para la reformulación de la norma peruana

* La segunda conocer las buenas prácticas existentes en la legislación comparada y proponer su inserción en el Perú, incluyendo ejemplos específicos del extranjero sobre cada requisito.

La metodología empleada para esta investigación fue de carácter documental y a través de análisis comparativo de legislación extranjera de la muestra significativa de países del mundo pertenecientes a diversos continentes y con diferentes sistemas jurídicos a fin de abrir el espectro de la investigación. También se recurrió a investigaciones extranjeras realizadas sobre las cláusulas generales antielusión y un relevamiento de entrevistas y exposiciones brindadas con anterioridad a los expertos, los cuales brindaron su opinión técnica sobre el tema.

* La distribución de los diversos temas en la estructura de trabajo es el siguiente:

En el primer capítulo: Se detallan los antecedentes de investigación nacionales e internacionales sobre el tema, asimismo se incluye la descripción del problema, se trazan los objetivos, la justificación, alcances y limitaciones del problema. Finalmente, en este capítulo se definen las variables dependientes e independientes del trabajo de investigación.

En el segundo capítulo: Se incluye el marco teórico de la investigación en la que se incorporan las teorías generales y especializadas sobre el tema, conceptos

jurídicos, diferencias y clasificaciones de estos conceptos, así como la inclusión de las normas jurídicas que se hayan mencionado sobre el tema. También se realizará el análisis de la norma peruana. El segundo punto importante en este capítulo es el establecimiento de las hipótesis que nos permitirán lograr nuestro objetivo principal.

En el tercer capítulo, es exclusivamente dedicado a la metodología del trabajo, en esta sección se detallan el tipo de investigación, su diseño, variables y sus indicadores, técnicas de investigación e instrumentos de recolección de datos.

En el capítulo cuarto, se presentan los resultados obtenidos en la investigación haciendo una explicación exhaustiva hipótesis tras hipótesis y confrontándola con la información obtenida.

Finalmente, en el quinto capítulo se realiza la discusión de los resultados encontrados frente a las investigaciones realizadas previamente y citadas en la parte del marco teórico y doctrina. También se muestran las conclusiones y recomendaciones sugeridas para este tema.

Los anexos no son menos importantes porque además de mostrarse la matriz de consistencia, las normas modelo propuestas por organismos internacionales y sobre todo, se encuentran los requisitos que deben incluirse en una fórmula jurídica para la elaboración de una norma general antielusiva, las buenas prácticas internacionales propuestas así como su ejemplificación abstraída de las normas generales antielusivas del mundo identificadas por su origen.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Como parte del proceso de investigación se eligió un ámbito de investigación así como delimitación del problema, los cuales se exponen a continuación.

1.1 Antecedentes de la investigación

Se realizó la búsqueda de trabajos similares al estudio que nos ocupa, obteniendo los estudios que citamos a continuación:

a) Antecedentes internacionales

Sammogin, Martina (2013). “ L’elusione e l’abuso del diritto tributario”. La Elusión y el abuso del derecho tributario. Tesis de maestría. Universidad Ca Foscari- Venecia, Italia.

En esta investigación el autor toma como parte central de su investigación la elusión en Italia. Para lograr su propósito presenta un análisis de instrumentos y figuras jurídicas similares con las que se le suele confundir, para a través de ellas encuadrar el tema principal de su investigación, donde principalmente señala las principales deficiencias y críticas del ordenamiento antielusivo italiano.

Asimismo, hace un repaso de otros instrumentos de derecho civil a los cuales la jurisprudencia italiana ha recurrido como medios alternos contra la elusión, de los antecedentes de la legislación antielusión y su desarrollo en el tiempo hasta la normativa actual, en la que convive una norma semi general, una multiplicidad de normas antielusivas y normas de “ratio” antielusivas. Particularmente, el autor busca profundizar el tema pero siempre comparándolo con la legislación internacional.

Como primer punto parte del estudio de la legislación italiana , sobre todo del artículo 37 bis y la doctrina antielusiva, en el que concluye que es posible calificar un caso como elusión solo cuando se consigan ventajas contrarias a los principios de fondo, es decir por encima de los objetivos que sostienen al ordenamiento tributario. La misma conclusión la obtiene luego de analizar la jurisprudencia, la cual señala que para poder identificar el abuso debe tener la característica de la asistematicidad, es decir de la no congruencia.

También constata que en la práctica, la Administración tributaria tiende a calificar como elusión no tanto por la no pertinencia del beneficio alcanzado por el contribuyente, sino por el empleo de recorridos negociales atípicos o por la falta de razones extra fiscales, lo que constituyen indicios de su clara tipificación como elusión. Eso mismo se puede evidenciar en las sentencias de casación, en las que se está extendiendo a radicalizarse el concepto de elusión que tiene como punto determinante, la consecución de ventajas indebidas.

Un segundo aspecto clave que destaca son las medidas cautelares previstas por el legislador en relación a la aplicación de las normas anti elusivas y sus deficiencias. El autor indica que por causa de una labor esporádica y fragmentaria existen diversas vías. Mientras para algunas categorías de normas está prevista la posibilidad de interponer una apelación, en otros casos se debe esperar la fase contradictoria. Es decir, no se ha introducido un procedimiento uniforme en el que el contribuyente pueda acceder a fin de superar las limitaciones derivadas de las normas anti elusivas y así de los diversos procedimientos paralelos. Frente a ello el contribuyente italiano puede optar por las diversas formas de apelación asociadas a alguna disposición anti elusiva, y esto incluye diversos plazos, instancias, consecuencias en caso de denegación o de falta de respuesta.

La investigación finaliza con el tercer punto crítico planteado por el autor, esto es el empleo del principio de abuso de derecho para incluir a los casos que no entran en alguna norma anti elusiva, lo que priva a los contribuyentes de las garantías previstas por el legislador. También identifica que es necesario determinar la relación entre las normas antielusiva codificadas y este principio general.

Como último punto, el autor fija que es necesario que las partes que intervendrán en el proceso (integrantes del Poder Judicial y de la Administración) estén preparados y concientizados de cuáles son las ventajas propias de tutela y cuáles van en contra de los principios del sistema, para que de esa forma no se cometa ningún tipo de abuso.

Massaga, Salome. (2014) The General antiavoidance section: A comparative analysis of section 80^a of the south african income tax N° 58 of 1962 and section 35 of the tanzanian income tax act N° 11 of 2004. Tesis de maestría. University of Cape Town. Sudáfrica.

El propósito del en el estudio es la realización de una comparación entre la sección 80 A de la norma sudafricana tributaria N° 58 dictada en el año 1962 frente a la sección 35 de la norma de Tanzania N° 11 del año 2004. Su principal intención es resaltar diferencias y similitudes de ambas secciones y sus efectos frente a los contribuyentes de sus respectivos países.

El estudio estuvo justificado por la intención del autor de conocer cuál de ambas secciones era la mejor con respecto a su lucha contra la elusión tributaria. Asimismo, para la comparación de ambas secciones se tomó en cuenta la realidad de cada país y el grado de desarrollo económico de ambos países al momento de la introducción de la norma.

En su investigación concluye que la sección 80 tiene un campo de aplicación más amplio para luchar contra la elusión que el de la sección 35, ya que deja menos chance para la creación de esquemas elusivos. Adicionalmente, señala que la sección 80 está diseñada en forma tal que permite fácilmente a los administradores tributarios identificar los casos de elusión o abuso.

También pudo determinar que la sección 80 era más compleja por lo que su aplicación en la práctica era más complicada y esto producía incerteza en la determinación e interpretación de los requisitos clave para saber que constituye un caso de elusión.

Asimismo, evidenció que la regla de sustancia sobre forma si bien, facilita el ataque a los casos de elusión, la regla crea confusión al momento de interpretar la norma 80 e infringe la práctica de la administración tributaria sudafricana para tratar la economía de opción. Adicionalmente, los términos elusión y evasión son usados indistintamente incluso por la Corte y ésta nunca argumenta sus razones.

Finalmente, el autor sugiere la re- elaboración de la norma sudafricana debido a su complejidad pero también destaca que muy a pesar de este detalle, ésta es más efectiva al dejar menos espacio para los esquemas elusivos y en cuanto a la norma 35 destaca que es una norma hecha en base a la realidad de Tanzania pero debe realizar algunos cambios para ser más efectiva.

Yañez, Felipe.2014. Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. CET. Centro de Estudios Tributarios de Chile, Chile.

En la investigación realiza una distinción entre el fin perseguido por la reforma tributaria chilena de 2014 en cuanto a elusión y los medios que el redactor ha estimado apropiados para conseguir dicho fin. El autor resalta que se sustituye como paradigma a la interpretación “privatista”.

Pone en evidencia que la reforma tributaria ha pretendido cambiar el foco de la interpretación desde una lógica formal a otra más bien realista que guarda consistencia con la tendencia observada por muchos países en el mundo y especialmente en el ámbito de la OCDE, a la cual reiteradamente se dirigen las miradas de los poderes públicos cuando se debate sobre esta materia.

Para el autor, los medios empleados para obtener este fin resultan desconcertantes. Lamenta que el redactor del proyecto haya decidido inspirarse en el ordenamiento tributario español, no sólo por sus evidentes conexiones idiomáticas y de tradición jurídica, sino también

por su experiencia como economía integrante de la OCDE. Sin embargo, la inspiración en dicho modelo – no exento de errores y de polémicas- parece en varios aspectos fallida.

En primer término, la remisión a dicho modelo es incompleta ya que se han omitido normas fundamentales como la prohibición de la analogía, que resultan imprescindibles para orientar debidamente al intérprete de la ley tributaria, especialmente al funcionario administrativo. En ese sentido, estas omisiones implican un riesgo evidente de excesos en dicha labor de interpretación, que pudieran conducir a la aplicación de la ley tributaria por analogía a situaciones no cubiertas por el hecho gravado establecido en dicha ley.

En segundo lugar, esta remisión al modelo español es fallida, en la medida que va acompañada de innovaciones que lo desfiguran completamente. La referencia al diferimiento del impuesto como una hipótesis de “abuso” era la más evidente de ellas en el proyecto inicial.

Esta alternativa debiera haberse suprimido del proyecto, porque supone una visión extremadamente restrictiva de la autonomía privada en materia tributaria, permitiendo la calificación como “abuso” de hipótesis que son generalmente consideradas como ejemplos de economías de opción tributaria.

Sin embargo, las desfiguraciones más graves provienen de la segunda versión de GAAR enviada al Congreso Nacional. En ella se eliminaron las escasas guías al intérprete que establecía el proyecto original, transformando a la norma aprobada en una mera declaración de principios que deberá ser profundamente analizada e interpretada especialmente por el juez tributario, para lo cual deberá recurrir a un acervo jurídico que se encuentra aún en una fase embrionaria, según las palabras del autor.

Finalmente, el proyecto aprobado ha terminado englobando bajo un mismo concepto a dos figuras que siempre debieran permanecer separadas, como es el caso del abuso de las formas jurídicas (elusión en sentido estricto) y la simulación.

Grauberg, Tambet.(2009) Anti-tax avoidance measures and their compliance with Community Law.

En este trabajo al autor hace un breve estudio sobre las medidas antielusivas. Para ello, analiza las medidas existentes para evitar la elusión, luego ubica las diferencias entre la interpretación del derecho civil y el derecho tributario

En este punto pudo advertir que el común denominador de las medidas de prevención para la elusión es que tienen como objetivo aquellas transacciones donde se logra la reducción de las responsabilidades tributarias, éstas también incluyen contratos en los que se crean un estado fiscal más favorable u ocultan tributos.

También señaló que estas medidas requieren que los tribunales interpreten la legislación fiscal en un sentido amplio y económicamente orientado; que una transacción debe ser evaluada contra la ley tributaria, libre de artificialidad, sobre la base del comportamiento económico real del sujeto pasivo. El objetivo en ambos casos (por norma y por interpretación judicial) es identificar las circunstancias legales en las normas fiscales con el propósito de lograr una tributación uniforme.

Asimismo, en el trabajo evalúa otras legislaciones antielusivas en el mundo y las identifica entre:

*Las que tienen una norma legal para ese propósito, analiza para ello el caso de Estonia, Bélgica y Alemania

*Las que tienen en su doctrina jurisprudencial una medida general.

Luego de su análisis el autor destaca que los principios fijados por jurisprudencia han ayudado a mejorar las medidas de prevención a la elusión y han dado opciones de reacción a los diversos casos de engaño.

Culmina su trabajo señalando que la regla principal apunta a verificar el cumplimiento del principio de legalidad y poner límites en las investigaciones de parte de la autoridad. Bajo los principios de seguridad y proporcionalidad, un contribuyente podrá evaluar las circunstancias que deberá tomar en cuenta para calcular su responsabilidad tributaria.

Schultz Figueroa, Robert August. (2012) Elusión tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera. Escuela de postgrado. Tesis para optar al grado de magister en derecho tributario. Universidad de Chile. Santiago, Chile.

En este trabajo el autor señala el gran problema de la elusión y las repercusiones que este fenómeno trae para los estados, los cuales se ven perjudicados no sólo por recaudar menos sino también por el descontento social por una tributación desigual, lo que a la vez origina que otros contribuyentes también se vean tentados a eludir o a evadir el pago de sus tributos.

También hace una revisión de la legislación comparada a la fecha y resalta aquellas jurisdicciones que han incorporado cláusulas generales antielusivas, cláusulas específicas, o doctrinas jurisprudenciales o simplemente han preferido evitar la incorporación de cualquier tipo de norma que colisione con el principio de legalidad y de seguridad jurídica. El mismo autor señala su inconformidad que a pesar de la existencia de estos medios legales aún los contribuyentes mantengan el ánimo de eludir.

La investigación tiene como objeto de estudio la elusión en Chile, por lo que el autor hace un análisis del impacto del fenómeno elusivo a la economía del país. Y ante ello, recomienda la inclusión de una norma general antielusiva dentro de la legislación tributaria de

ese país que por mucho tiempo se ha retardado. Como el autor señala también ocurre inseguridad cuando el Estado no termina de definir su postura sobre el tema. Por ello, incide nuevamente que para que en el Estado pueda haber equidad, razonabilidad y justicia alguna acción tendrá que tomarse frente a la elusión.

Por otra parte, en la fecha de la investigación se advirtió que la única acción legal en contra de la elusión eran acciones criminales contra los contribuyentes. Lo que originaba que los contribuyentes pudieran negociar acuerdos para no proseguir con largos juicios y multas exorbitantes.

En conclusión, el autor concluye frontalmente en que el Estado necesariamente debe establecer una norma antielusiva de carácter general o que al menos ya no habrán estas acciones criminales para confrontar la elusión por ser un medio nefasto.

Lizzani, Enrico. (2011). Elusione fiscale:“ dal 37- bis ai nostri giorni”.Tesi di laurea. Luiss Guido Carli. Libera Università Internazionali degli studi sociali. Italia.

En esta tesis el autor analiza la norma antielusiva general tributaria en Italia. Sostiene que la aplicación concreta de la norma anti elusiva es cualquier cosa menos de fácil comprensión y aplicación, esto debido a la “infeliz formulación” del artículo 37-bis y sus diversas interpretaciones de parte de las partes involucradas cuando surgen estos casos particulares, según las palabras del propio autor.

Señala también que la idea del legislador es pretenciosa según la cual el contribuyente no debe “torcer” su voluntad al momento de aplicar la norma, lo que podría no ser coherente con la ratio de la compleja producción normativa.

Por otro lado resalta que la labor del legislador en la recalificación de los actos o negocios no resulta simple. Esto debido a las dificultades de los requisitos previstos en la

disposición que por su generalidad y amplitud de interpretación, no siempre son susceptibles de ser soportados por pruebas adecuadas para su existencia. También para complicar está la estructura intrínseca del cuerpo normativo.

Por ello observa, una norma anti elusiva teniendo en mente las motivaciones que la legitiman su existencia en el ordenamiento, no debería observar limitaciones pero debería mantener una guía que caracterice cada relación impositiva. Ante esto el 37- bis deberá, en una visión prospectiva, representar el punto de partida del establecimiento de una cláusula anti elusiva de carácter general.

El objetivo consistiría en encontrar el perfecto marco legal de la norma anti elusiva aplicable a todos los sectores y para todo los impuestos, de modo tal que disuada a cualquiera que quiera quitar recursos a la colectividad, previendo la introducción de instituciones e instrumentos necesarios que coexistan con las exigencias públicas y privadas, como los principios constitucionales que puedan igualar lagunas u olvidos del Estado.

Cárdenas Navarro, Vanessa (2013). “Evasión y elusión como fraude fiscal en el Sistema Tributario Nacional. Universidad de Magallanes, Chile

Se recomienda formular las normas tributarias con la participación de especialistas del mayor nivel académico y también con las competencias necesarias en el manejo del aspecto fiscal. Asimismo debe observarse los aspectos históricos propios y de otros países en relación con los tributos. Todo esto conducirá a neutralizar la conducta antijurídica de algunos contribuyentes y a cerrar esa ventana llamada elusión, de modo que se configure el hecho imponible y se contribuya con el pago de los tributos al crecimiento y desarrollo del país.

Brock, Gillian. Russell, Hamish. (2015) Abusive tax avoidance and institutional corruption: The responsibilities of tax professionals. Harvard University. USA

Un punto muy importante es el proceso deontológico, es por ello que se incorpora el presente trabajo como parte de los antecedentes.

En este caso el autor señala que las actividades de los profesionales tributarios facilitan la corrupción dentro de las instituciones tributarias. Cuando éstas instituciones no son capaces de recaudar los ingresos efectivamente y equitativamente porque no pueden controlar a los ciudadanos, (ya que muchos utilizan estrategias tributarias abusivas para eludir cumplir con sus obligaciones al declarar sus ingresos) o existen dependencias impropias debido a la manipulación y abuso de las oportunidades disponibles para los profesionales tributarios, se obtiene una situación casi lista de floreciente corrupción.

Sin embargo, éstos profesionales pueden ayudar creando, manteniendo y promoviendo la integridad institucional. Las conexiones entre los profesionales tributarios (contadores, abogados, y consejeros financieros) y los casos de elusión convergen en tres áreas: conexión causal, beneficios y capacidad.

Esto es suficiente para establecer responsabilidades para estos profesionales para que ayuden a identificar casos de elusión. También éstos siguen códigos profesionales que enfatizan su integridad profesional y las responsabilidades frente a los demás. La promoción de la integridad en las instituciones fiscales debería ser considerada en las responsabilidades de éstos profesionales.

Gonzalo Meza, Rafael Eduardo. (2015) Elusión y normas antielusivas a la luz de la Constitución Política de la República. Universidad de Chile. Santiago, Chile.

La doctrina mayoritaria de Chile ha concluido que la elusión es una figura lícita. Para rebatir esto, el autor analiza la elusión bajo los principios constitucionales de: legalidad tributaria, autonomía de la voluntad, seguridad jurídica y libertad para desarrollar actividades económicas. Para ello concluye que es un comportamiento reprochable no sólo desde la moralidad, sino también desde el ordenamiento jurídico. La elusión, para el autor es la manipulación deliberada, por parte del contribuyente, de los actos o negocios jurídicos para ocultar o alterar su verdadera capacidad contributiva, medida de los tributos fiscales y manifestación del principio de igualdad.

En lo que se refiere al derecho a tributar en el menor grado posible, se busca vincularlo con el derecho a desarrollar cualquier actividad económica.

El autor destaca que la legislación tributaria chilena sólo contempla medidas antielusivas especiales, lo que ha llevado a la conclusión que el derecho chileno permite las otras manifestaciones de elusión, pues no las sanciona a través de una norma antielusiva general.

El mecanismo legislativo correctivo goza de una amplia aceptación por la doctrina, tanto nacional como extranjera, debido a que no colisiona con ninguno de los alcances que se le han dado a los principios constitucionales de reserva de ley y seguridad jurídica. Pero en contra, no han sido medios idóneos para oponerse a la elusión tributaria

A este respecto, concluye que el combate contra la elusión fiscal, mediante la imposición de normas antielusivas generales, no puede agotarse en el establecimiento de una norma antielusiva que describa la elusión, sino debe arrancar desde la interpretación, por una parte, de los actos jurídicos privados, y por la otra, de la ley tributaria, pero rigiendo en ambos

procesos el principio según el cual la substancia (la verdadera “naturaleza jurídica del hecho, acto o contrato” y la interpretación teleológica de la ley tributaria) debe primar por sobre las formas (“configuración jurídica”, “forma” o “denominación” de los actos e interpretación literal y privatista de los conceptos privados en las normas tributarias).

El objetivo es hacer que el contribuyente que deliberadamente pretenda eludir un tributo, distorsionando u ocultando su capacidad contributiva en configuraciones jurídicas no gravadas pero con el mismo o similar resultado económico (consideración económica), sabrá que podrá ser objeto de un procedimiento administrativo donde sus actos o negocios serán calificados o recalificados, y tributarán conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sea ésta determinada en sede administrativa o judicial.

Rogel Céspedes, Bárbara. (2008) La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno. Universidad Austral de Chile. Valdivia, Chile.

La autora años antes de la promulgación de la ley antielusiva en Chile señala en su investigación que los mecanismos o criterios para hacer frente a la elusión tributaria (cláusulas generales y especiales) han resultado ser insuficientes, toda vez, que estos sólo han generado mayor dispersión normativa y un sistema tributario complejísimo que genera más espacios de elusión tributaria por lo que el legislador también es responsable de ella. Es por ello que sugiere una correcta redacción de las leyes tributarias lo cual debería contribuir sustancialmente a la eliminación de la complejidad anormal del sistema tributario y la existencia de brechas elusorias.

Bonzon Rafart, Juan (1993). La Elusión Tributaria. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

La elusión tributaria. Según el autor las personas, ya sean física o jurídicas, son libres de instrumentar sus relaciones civiles o comerciales con otras personas, de la manera que consideren conveniente, utilizando inclusive formas no previstas ni tipificadas por la ley. Las leyes tributarias toman muchas veces esos instrumentos y/o relaciones jurídicas que los subyacen, como hechos impositivos generadores de obligaciones impositivas.

a) Antecedentes nacionales

Luego de la revisión en la base de datos se pudo encontrar la siguiente investigación:

Gastañaga León, Walter David.: “La elusión dentro del sistema tributario y la Recaudación como política fiscal en la ciudad del Cusco-2015”

En esta tesis, se hace un estudio de la norma XVI, norma general antielusiva peruana, primero analizando el concepto de elusión, luego las políticas fiscales existentes en el Perú para combatirla en el Perú. Su propósito principal de la tesis más que ahondar sobre su diseño e defectos, va por abordar el tema de las políticas fiscales que se pueden aumentar para darle suficientes medios al Estado para combatir la elusión y favorecer al incremento de la recaudación fiscal en el Perú. El trabajo concluye señalando que estamos ante un grado de incertidumbre jurídica al no tener una norma antielusiva que genera efectos y por qué aún no se emite el reglamento que es el requisito necesario para que pueda estar vigente. Hace referencias que mientras esta norma no esté habilitada existen otros mecanismos como las detracciones, el impuesto a las transacciones financieras, entre otros que pueden ir solucionando el tema de la elusión. Deja en claro, también la necesidad de proveer de herramientas legales a la SUNAT adicionales a las normas antielusivas especiales al ser éstas insuficientes. Finalmente, concluye su trabajo de investigación señalando que son necesarias las políticas fiscales para aumentar la recaudación fiscal en el Perú.

1.2 Descripción del problema

Para llegar a plantear el tema se propone hacer una revisión desde las bases del derecho tributario a fin de poder dilucidar y analizarlo desde su origen para su mejor identificación y comprensión.

Señala Landa (2005)

“La importancia de la recaudación tributaria también se puede apreciar en tanto incide de modo muy importante en la elaboración del presupuesto general de la República. Es así como puede advertirse que los tributos cumplen una determinada función constitucional que, más allá de ser el deber de todas las personas, es una fuente de recursos económicos que permite al Estado cumplir adecuadamente con los deberes estatales de defensa de la persona y la promoción del respeto de su dignidad”. (p.39)

En vista de ello cada Estado establece un sistema tributario, es decir un conjunto de tributos que existen en sus respectivas jurisdicciones y cuyo fin principal es la obtención de ingresos para el cubrimiento de las necesidades de la sociedad en general.

Sin embargo para cumplir sus propósitos deberá tener las siguientes características, tal como lo señala Machado (2014):

- **Suficiencia:** Los recursos recaudados deben ser suficientes para financiar el gasto público y proveer de servicios públicos de calidad manteniendo el equilibrio fiscal.
- **Bajos costos de administración:** Los impuestos deben ser fáciles de administrar para las autoridades tributarias y fáciles de cumplir para el contribuyente en términos burocráticos, gracias a la simpleza del sistema impositivo.

- Eficiencia: No deben generar distorsiones excesivas que interfieran con la actividad productiva.
- Elasticidad: Los impuestos deben adaptarse a las fluctuaciones económicas de modo que actúen como estabilizadores automáticos (que frenen la economía en periodos de auge y que la estimulen en épocas de recesión).
- Equidad: Los impuestos pagados deben tener relación con la capacidad de pago del contribuyente. La equidad horizontal requiere que los contribuyentes con igual capacidad de pago sean tratados tributariamente de la misma manera; la equidad vertical requiere que los contribuyentes con mayor capacidad de pago paguen más impuestos.
- Transparencia: Las normas impositivas deben estar claramente definidas, dejando poco espacio para la discrecionalidad de los funcionarios; la incidencia tributaria debe estar clara de modo que los contribuyentes sepan quiénes pagan los impuestos.

Entonces hasta este punto se debe tener claro lo siguiente; el Estado es el encargado de recaudar y administrar los tributos (respetando las características mencionadas) que serán necesarios para garantizar el desarrollo y satisfacción de las necesidades esenciales para vivir con dignidad pero a la vez el Estado necesita de los ciudadanos para que aporten con sus tributos y se pueda cumplir el proceso.

A esta parte se le denomina “el cumplimiento tributario” y se define como la declaración correcta de la obligación tributaria en el momento apropiado y de acuerdo a las regulaciones tributarias.

Sin embargo, existe la otra cara de la moneda, el incumplimiento tributario, el cual se origina cuando las personas no quieren cumplir con sus obligaciones tributarias, provocando

no sólo una menor recaudación, sino en especial la ruptura del círculo virtuoso de cumplimiento con lo cual obstaculiza la posibilidad de desarrollo de la colectividad por ser un factor generador de desequilibrio fiscal (los gastos del Estado son mayores que sus ingresos) lo que se traducirá en menores bienes y servicios públicos.

En este punto, se debe exponer el siguiente fenómeno conocido como “usuario gratuito” (*free rider*). Torrealba (2010), relata la existencia de una tendencia de los consumidores a intentar consumir el bien gratuitamente, esperando que sean los demás los que paguen por su provisión.

Es por ello que el mercado no puede proveer tales bienes, pues, al razonar todos como usuarios gratuitos, nadie paga lo necesario para financiar el bien público. La paradoja es que las personas desean, en su estructura subjetiva de preferencias, contar con dicho bien para su consumo. Ante este fallo del mercado, el sector público, a través de un sistema de "cobros coactivos", es el que debe atender el problema de provisión de estos bienes públicos. Es esta una de las causas por las cuales en materia tributaria, se permite la coacción con el fin de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Retomando el tema del incumplimiento, se señalan como causas de su existencia: la carencia de una conciencia tributaria, la deficiente estructura del sistema tributario, la falta de expedición administrativa y la posibilidad de dejar de cumplir de manera más o menos impune.

Este a su vez puede ser de dos maneras: a través de la evasión y la elusión. En ambas figuras las personas buscan incumplir o reducir sus obligaciones tributarias ya sea ilegalmente con la evasión o de manera artificiosa con la elusión provocando un desajuste y un perjuicio dentro del ámbito de recaudación de tributos.

Si bien es cierto que en el presente trabajo no se profundizará en la evasión, sí es importante citar un estudio realizado por la Organización Humanitaria Británica (OXFAM,

2016) en la que se analiza la pobreza en el Perú, ésta ha destacado en su último informe en lo que a justicia fiscal se refiere, que la lucha contra la evasión fiscal en el Perú es "fundamental" ya que en 2014 se evadió en Perú el 30 % de este impuesto del impuesto a la renta y como resultado el Estado dejó de ingresar 17.000 millones de soles (4.848 millones de dólares). La investigación incidió en que, en el escenario de desaceleración que vive el país, es necesaria una tributación "más justa y progresiva".

En el caso de la elusión, fenómeno mucho más complejo que es materia de análisis de este trabajo la OXFAM (2016) ha estimado que en el mundo se ha dejado de percibir aproximadamente entre doscientos cuarenta mil millones de dólares y cuatrocientos mil millones anualmente y en el caso del Perú aunque no se ha cuantificado en términos generales, en el año 2013 la SUNAT realizó un estudio aleatorio de 187 transacciones hechas entre empresas nacionales y filiales en el extranjero el 2013, y encontró que en 27 de estas se había eludido tributos por un valor de US\$105 millones (Salazar, 2016, parr.12)

Ante estas conductas de incumplimiento, propone Viale (2014),

Un elemento importante hacia la reducción del incumplimiento tributario es tener un marco legal adecuado y justo. Por supuesto, también será necesaria una capacidad fiscalizadora fuerte para identificar los casos en los que se está actuando fuera de la ley para no pagar. Ambos elementos deben ir juntos: mientras un marco legal adecuado, justo y que reconoce la heterogeneidad del país promueve el cumplimiento voluntario, la capacidad fiscalizadora podrá reducir el incumplimiento.

Lo cierto es que para una mejora en el cumplimiento tributario el Fondo Monetario Internacional recomienda que se requieren reformas de largo plazo, empezando por reforzar la organización y gestión de la administración tributaria, implementando mejores y sólidos sistemas de recaudación, así como optimizando las funciones administrativas centrales (registros, archivos, procedimientos coactivos, recaudación de deudas, auditorías, servicios al contribuyente y procedimientos varios).

La reforma del marco normativo y judicial también será requerida para garantizar que los poderes, los regímenes sancionadores y los procedimientos de resolución de conflictos sean los adecuados.

Asimismo cada vez más, la información y las tecnologías de comunicación juegan un rol fundamental en la gestión de cumplimiento (por ejemplo, a través de la recolección automática de información de terceros, uso de facturas electrónicas para facilitar el monitoreo y verificación de las transacciones, el análisis de los ingresos, entre otros). Obviamente estos arreglos deben ser adecuados a la realidad de cada país. No existe una única solución o molde que sirva a todos los países.

No obstante estas conclusiones, en el caso de la elusión en el Perú, se han hecho intentos fallidos por incorporar una norma anti elusiva de carácter general (GAAR) dentro de nuestra legislación tributaria desde el año 1996 a través de la norma VIII del título preliminar, que tiempo después fue derogada para luego en el 2012 promulgar finalmente la norma XVI.

Parecía que al fin se había logrado introducir una norma que hiciese posible combatir este flagelo a nivel doméstico, incluso el 27 de marzo del 2013, la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso emitió un informe confirmatorio de la constitucionalidad de la norma XVI. No obstante debido a muchas presiones, críticas y opiniones de los diversos sectores empresariales y profesionales interesados en que se deje la norma sin efecto, finalmente en el año 2014 se suspendieron las facultades a la Administración Tributaria para su aplicación con la condición suspensiva de la redacción de un nuevo reglamento que nunca llegó. Se argumentó que cesaría este estado de establecerse un reglamento que brinde seguridad jurídica en su aplicación.

Lastimosamente, la elaboración de este reglamento no aseguraría su permanencia bajo el cumplimiento de algunos principios tributarios constitucionales que podrían ser nuevamente

alegados en su contra. Ante esto, es fundamental recordar que es imposible incorporar todos los elementos que se les exige, pero esto será materia de análisis en los siguientes capítulos.

Entonces, a la fecha en cuanto a la elusión, nuestra legislación tiene una norma anti elusiva cuyo sujeto activo no puede aplicarla por estar suspendida su facultad para dicho fin y que si la norma no fue derogada del todo fue porque el Ministerio de Economía y Finanzas la respaldó.

Durante la etapa de transición de gobierno, específicamente en época de campaña electoral el ahora ex ministro de economía Alfredo Thorne por el partido de Pedro Pablo Kuczynski señaló su intención de eliminarla totalmente. (“¿Qué se ha hecho para combatir la elusión tributaria en el Perú?”,2016)

Mientras tanto el Ministerio de Economía y Finanzas se señalaba que ya habían terminado de elaborar el reglamento pero aún no emitían ninguna comunicación oficial. (Cabanillas, 2016)

Al tener esta situación no existe ninguna posibilidad actual para que el Estado pueda combatir la elusión. Sin una normativa legal vigente las autoridades fiscales no pueden proceder con la investigación, persecución y reclasificación de los hechos defraudados a fin de obtener el pago de los tributos y/o eliminación de ventajas tributarias que corresponderían, con lo que se deja de recaudar millonarias cifras que tanta falta nos hace en nuestra economía.

Es cierto que también hay cláusulas anti elusivas específicas pero estas son un medio insuficiente ya que no se pueden contemplar cada caso particular y continuamente son burladas una y otra vez, por lo que contar con una norma de tipo general es imprescindible y por ello es el objetivo de esta investigación.

Solo remarcar que el hecho que se señale que son insuficientes, no busca restarle importancia ni declararlas sin sentido, por el contrario se consideran necesarias en la lucha conjunta contra la elusión y así lo reafirma la OCDE al incorporarlo dentro del proyecto BEPS.

También introduciremos someramente el análisis de la elusión a nivel internacional a través de tratados internacionales que también están en boga debido a los últimos escándalos como los *Panamá Papers* y de fraudes de grandes magnitudes a nivel de grandes empresas transnacionales que usan esta figura para obtener grandes beneficios tributarios yendo por encima de cada fisco de los países involucrados.

Para nuestro propósito se hará uso de legislación, jurisprudencia y doctrina comparada para analizar el impacto que han tenido las cláusulas anti elusivas en Alemania, Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Italia, Japón, México, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Serbia, Suiza, , Turquía y Unión Europea y así analizar y comparar como han podido mitigar sus observaciones para que éstas sea viables y sobre todo beneficiosas en sus correspondientes jurisdicciones.

A su vez, será necesario recurrir a las recomendaciones realizadas por organismos económicos internacionales como la OCDE , la cual actualmente ha realizado un plan denominado BEPS que tiene como objetivo principal el establecimiento de mecanismos y herramientas para que los gobiernos puedan evaluar y combatir las estrategias de elusión antes mencionadas como también las estructuras empresariales internacionales dirigidas a la reducción de la tributación y a la deslocalización de impuestos hacia territorios de baja o nula tributación. Éstas sin embargo serán normas de tipo específicas o las también denominadas SAARs.

Finalmente, la investigación pretende brindar aportes que argumenten y defiendan su existencia frente a todas las críticas que hoy en día se le plantean para su suspensión o posible

derogación pero propone la incorporación de una nueva fórmula e plantea buenas prácticas internacionales para su proceso de aplicación lo cual le otorgará seguridad jurídica y sobre todo sea una norma eficiente y efectiva tomando como principal referente a las buenas prácticas de las legislaciones internacionales.

1.2.1 Problema principal

¿Es factible y acorde a nuestro ordenamiento legal el diseño de la norma general antielusiva para controlar el planeamiento tributario agresivo?

1.2.2 Problemas específicos

* ¿La norma general antielusiva peruana utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación?

* ¿La falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva puede generar arbitrariedad?

* ¿Qué tan extendido es el uso de las normas generales antielusivas a fin de controlar el planeamiento tributario agresivo?

* ¿Es factible introducir mejoras en la norma peruana a fin de lograr una aplicación adecuada?

1.3 Objetivos

Los objetivos del presente trabajo son:

1.3.1 Objetivo general

Establecer si el diseño de la norma general antielusiva es adecuado.

1.3.2 Objetivos específicos

- Determinar si los términos utilizados en la definición de la norma general antielusiva dificultan su aplicación
- Verificar si la falta de un procedimiento para la aplicación de la norma general antielusiva puede generar arbitrariedad.
- Identificar qué países aplican la norma general antielusiva general para controlar el planeamiento tributario agresivo.
- Proponer mejoras para el diseño de la norma general antielusiva peruana.

1.4 Justificación del problema

La elusión produce distorsiones al provocar una inadecuada asignación de recursos en la economía, reducen los ingresos de los estados y afectan a la progresividad de los sistemas impositivos, es decir la capacidad de tributar según la capacidad contributiva (es decir, los que tienen menos pagan menos y los que más tienen aportan más). La lucha por la protección de nuestros derechos debería ser la principal justificación.

Se provoca un resquebrajamiento de la confianza pública en los sistemas tributarios, y se contribuye a la generación de un círculo vicioso: al afectar negativamente los niveles de confianza en los sistemas impositivos y en el aparato administrativo institucional del Estado,

incrementan la desconexión de los ciudadanos y el gobierno, y así los miembros de la colectividad se tornan menos deseosos de cumplir voluntariamente las leyes tributarias. (Sotelo, 2012, pg.25)

También, es importante señalar que el propósito de este trabajo es fijar la importancia de un punto de equilibrio. Si bien es cierto, es imprescindible velar por los intereses del ciudadano, controlar y sancionar la conducta dolosa de las partes que buscan eludir; la cláusula general anti elusiva debe ser una norma funcional, técnica, sustentada teóricamente y sobre todo realista en sus propósitos y alcances. El Estado debe proteger los intereses de todos, reconciliando razón y emoción.

Asimismo, resguardar el cumplimiento de este equilibrio. Ningún interés particular puede detener al Estado para dirigir con justicia y equidad a la ciudadanía. Recordemos que esta norma no sería necesaria si no existirían personas que con pleno conocimiento y mala intención ayudan a armar las figuras complejas para defraudar al Fisco.

Dirigir el Perú el camino hacia las tendencias actuales. No podemos quedarnos en el desfase. Estos temas ya han sido superados veinte años atrás, como señalé ya se está dando prioridad a las normas de tipo multilateral como los tratados y proyectos de organismos internacionales cuyo objetivo es trasladar la cuestión a evitar la doble imposición internacional o la reducción intencionada e ilegal de la imposición sobre las rentas o patrimonios internacionales, mediante el aprovechamiento del tratamiento fiscal dispar entre las distintas jurisdicciones fiscales y la utilización de esquemas de planificación fiscal, que en muchos casos puede ser calificada como agresiva o abusiva.

Recordar que el Perú no debe olvidar sus compromisos primordiales de carácter internacional. Vale indicar que el Perú es uno de los primeros países con la OCDE en la marcha de un “programa país” desde el 7 de mayo del 2014.

Este programa consiste en establecer exámenes de las políticas, los proyectos de implementación y desarrollo de capacidades, la participación en los comités de la OCDE y la adhesión a los Instrumentos Jurídicos de la OCDE seleccionados. El programa es basado en cinco áreas claves para el Perú: crecimiento económico; gobernanza pública, la lucha contra la corrupción y la transparencia; capital humano y la productividad; y el medio ambiente entre ello está la inserción de la norma para la lucha contra la elusión y en la aplicación del proyecto BEPS como paso a seguir.

¿Por qué es importante para la profesión contable?

La relación del profesional contable con el tema de la norma general antielusión y el planeamiento tributario agresivo está estrechamente vinculado desde la configuración del abuso o esquema elusivo hasta el final del procedimiento e incluso su presencia está en los tres ámbitos de ejecución, es decir como contribuyente, como usuario o tercero interesado de la elusión y como parte de la Administración.

Para empezar a explicar el primer punto, debemos señalar que para que haya elusión alguien tiene que armar el esquema antielusivo, es ahí que puede intervenir en la parte del contribuyente. Junto con los abogados, es necesario que los contadores proporcionen la información financiera que manejan para poder armar todos los esquemas.

Incluso pueden usar mecanismos legales o esquemas financieros para concretar el objetivo. Además como parte de la investigación de la Administración al contribuyente sospechoso de elusión, el profesional contable junto con los abogados serán los que argumentarán la viabilidad del esquema realizado y por medio de su información financiera como estados financieros y demás documentos contables demostrará si realmente la operación en cuestión tenía una finalidad de negocios y sobre todo que la operación tenía una sustancia económica por lo que podrán determinar si el fin fue eludir o no.

Desde la posición del contribuyente, el contador podrá aportar los medios de prueba suficientes para poder salvar de la aplicación de la norma general antielusiva. Incluso, desde antes de armar el esquema podrá aportar la suficiente información a sus empresas señalándoles los riesgos fiscales en que podrían recaer por error o falta de información sobre la materia.

Demás está señalar que la elusión podrá ser superada si es que los profesionales contables ponen en práctica las normas internacionales de contabilidad, los principios generales y las normas internacionales de información financiera, sobre todo son ellos los recogen el principio de sustancia sobre la forma y los que pueden detectar a través de ellos los esquemas realizados por otros profesionales, pudiendo advertir sobre ello a tiempo.

Siguiendo con el procedimiento señalado en la norma, la siguiente fase será el inicio de la investigación. Es ahí donde interviene la Administración a través de sus auditores, los cuales muchos de ellos serán profesionales contables o de no serlo tendrán que recurrir necesariamente a ellos para poder examinar la información proporcionada por los contribuyentes bajo investigación. Asimismo, deberán estar informados de operaciones financieras y su manejo para poder argumentar la existencia de elusión.

Asimismo, como parte de un usuario no interviniente del esquema de investigación, es necesario que todo contador ligado o no a la tributación pueda manejar el tema ya que son parte de los mecanismos establecidos por la OCDE para todo el mundo, organismo que ha creado las BEPS para poder combatir la elusión, parte de estas sugerencias son relacionadas con el ámbito de pericia del contador, tanto en su parte financiera como contable. Incluso, así como estas recomendaciones BEPS hay otras sugerencias de carácter financiero como los BASILEA, y otros mecanismos para evitar los lavado de activos que se han puesto en marcha y todo contador debe estar al tanto de ello.

También, recordar como parte integral de la formación del contador está el tema de ética profesional como en las demás profesiones, pero en su caso el manejo que asuma de la información que está bajo su responsabilidad definirá si recae en elusión.

Finalmente, la intención del trabajo de investigación es que el profesional contable pueda entender la diferencia entre las diversas opciones que tiene según la ley y poder diferenciar entre evasión, elusión o economía de opción.

¿Por qué es importante para la Universidad de Lima?

Para la Universidad de Lima es importante porque a través del trabajo de investigación los alumnos podrán tener a su alcance material de estudio para todas las especialidades interesadas en conocer sobre la elusión que es un tema de plena vigencia. Su redacción simplificada y su técnica multidisciplinaria permiten que puedan ser de fácil entendimiento para todos.

Es asimismo una herramienta simplificada para poder entender términos jurídicos complejos y un resumen selectivo de información internacional, lo que podría servir de material de estudio.

Finalmente, el trabajo de investigación es uno de los primeros en proponer las buenas prácticas de la legislación comparada y en ir más allá de la constitucionalidad de la norma, sino con una propuesta de reformulación de una norma tributaria señalando para ello requisitos indispensables a tomar en cuenta, buenas prácticas en el mundo y ejemplos ilustrativos existentes en otras legislaciones sobre el tema.

¿Por qué es importante para la carrera de Contabilidad?

Para la carrera de contabilidad es importante hablar de la norma general antielusiva. Generalmente, se propicia la discusión en el ámbito legal y son los abogados los que inundan la doctrina del tema. En este caso, será un profesional contable el que asuma el reto y no sólo tome en cuenta los intereses del contribuyente sino una posición neutral que trate de salvaguardar los intereses generales y proponga una fórmula que pueda tomar en cuenta intereses y preocupaciones desde todas las posiciones.

Es una sugerencia de redacción en un momento en que se tiene una norma suspendida por no brindar certeza y garantías, y que incluso se habla de su derogación mientras que en el mundo por el contrario se recomienda su difusión.

¿Por qué es importante para el investigador?

Para el investigador es importante porque encuentra el tema totalmente apasionante, que no se queda en el ámbito teórico sino se refleja en la práctica a través de múltiples figuras. Tiene un uso multidisciplinario lo que exige conocer continuamente materia de otras áreas y teorías.

También considera un tema que a pesar del largo tiempo de discusión se encuentra recién e un proceso de implementación global y recién están empezando a aplicarse lo que será interesante ver los primeros casos de implementación en la legislación comparada para observar los resultados que se obtengan y se aprendan con la práctica.

Asimismo, es importante haber conocido instrumentos nuevos, procedimientos garantistas, mecanismos interesantes y políticas que se están sugiriendo en el trabajo. Aun así ha quedado mucho por seguir desarrollando por lo que se refleja en su complejidad y eso hace que el legislador se motive más.

1.5 Alcances y limitaciones

Luego de haber descrito la problemática, relacionada con el tema, a continuación con fines metodológicos el estudio será delimitado en los siguientes aspectos:

1.5.1 Delimitación espacial

La investigación está enfocada en el tratamiento de una cláusula general anti-elusiva de tipo doméstica en el Perú.

1.5.2 Delimitación temporal

El periodo en el cual se llevó a cabo la investigación comprende en especial desde el año 2012 en que fue elaborada la norma XVI del título preliminar del Código Tributario Peruano, norma general anti-elusiva peruana, hasta Enero del 2018.

Sin embargo, para cuestiones del análisis y de los antecedentes haremos referencia a ciertas teorías y normas de fechas anteriores al rango fijado.

1.5.3 Limitaciones

Para el desarrollo del presente estudio de investigación se encontró sólo un trabajo de investigación nacional el cual servirá de referente en el tema de elusión tributaria, sin embargo la doctrina tributaria y trabajos internacionales han compensado esta limitación.

Asimismo, no existen mediciones ni estadísticas sobre el impacto negativo de la elusión en el Perú, sólo hay aproximaciones pero de forma conjunta a la evasión.

Existen ciertos informes redactados por comisiones del Congreso y exposiciones de motivos que no están puestas a disposición en original, lo que limita su accesibilidad.

Fuera de ello, no se han confrontado limitaciones significativas, lo cual nos permitirá cumplir con el objetivo planteado.

1.6 Definición de variables

1.6.1 Variables dependientes e independientes

Para el desarrollo de esta investigación se analizarán las siguientes variables independientes y dependientes.

Problema: ¿Es factible y acorde a nuestro ordenamiento legal el diseño de la norma general antielusiva para controlar el planeamiento tributario agresivo?

Variables independientes

X: Planeamiento tributario agresivo

X1: Términos jurídicos indeterminados.

X2: Procedimiento de aplicación de la norma.

X3: Norma general antielusiva

X4: Norma general antielusiva

Variables dependientes:

Y: Norma general antielusiva

Y1: Aplicación de la norma

Y2: Arbitrariedad

Y3: Planeamiento tributario agresivo

Y4: Procedimiento de aplicación de la norma

Contrastando las variables tenemos los siguientes indicadores de carácter cualitativo:

Primera relación: X ~ Y

Indicadores:

- 1) Pasa el Test de Legalidad
- 2) Pasa el test de Constitucionalidad
- 3) Porcentaje de expertos que consideran necesaria la norma

Segunda relación: X1~Y1

Indicadores:

- 1) Porcentaje de expertos consultados que identifican cuestionan los términos usados en la norma
- 2) Inventario de términos jurídicos considerados indeterminados

Tercera relación: X2~Y2

Indicadores:

- 1) Existencia de procedimiento

- 2) Porcentaje de expertos consultados que cuestionan el procedimiento de aplicación

Cuarta relación: X3~Y3

Indicadores:

- 1) Inventario de países referentes que tienen normas antielusivas generales
- 2) Porcentaje de uso en países en América del Sur que tienen medidas similares

Quinta relación: X4~Y4

Indicadores:

- 1) Inventario de Deficiencias encontradas
- 2) Alternativas de solución a las deficiencias según la práctica internacional
- 3) % de expertos que consideran la practica a incorporar conveniente

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 Aproximación al concepto de elusión

2.1.1 Cuestiones previas

Antes de iniciar el análisis concreto sobre la elusión, dada su complejidad teórica, será necesario revisar los siguientes conceptos previos y básicos del tema. Para ello recurriremos a la doctrina general del derecho y nociones preliminares de derecho tributario a fin de unificar criterios y forjar conocimientos. Si bien es cierto que serán conceptos legales, propio de la naturaleza del tema, serán explicadas de forma coloquial a fin de que sea de fácil comprensión general tal como se señaló como parte de los objetivos.

2.1.1.1 Planos de aplicación del derecho tributario

El ordenamiento jurídico está compuesto por un conjunto de normas que buscan regular la vida en sociedad y delimitar los parámetros de comportamiento de cada persona. Para ello, se deberán fijar criterios y/o normas que serán empleadas para cada situación concreta.

A su vez, para mantener el orden dentro de la comunidad teniendo en cuenta que cada persona tiene diversos intereses y necesidades, será necesario que estas normas sean impuestas.

A través de estas normas se podrán permitir, obligar o prohibir conductas. Incluso por la importancia de lo que esto significa para la colectividad, las normas serán de tipo coactivo, es decir ante su incumplimiento se impondrán sanciones, lo que permitirá brindar por anticipado criterios de organización de las vidas y relaciones interpersonales de las personas.

Es en este punto, que ingresamos a los planos de aplicación del derecho los cuales se analizarán a continuación.

a) Primer plano.- Consiste en identificar que normas jurídicas resultan aplicables a un determinado caso concreto. Para ello ante una determinada conducta, se debe buscar dentro del ordenamiento jurídico las normas reguladoras pertinentes a su situación.

Este trabajo resulta facilitado por el Derecho, el cual ha sistematizado las normas bajo ciertos parámetros, también denominadas materias, cuya delimitación y agrupación depende de la importancia y reiteración de dicha conducta o comportamiento dentro de la cotidianidad. Este comportamiento o conducta son lo que en derecho se conoce como una **relación jurídica**.

Es así que se seleccionan un conjunto de normas jurídicas referentes a una clase determinada de relación jurídica y éstas constituirán una **institución jurídica**.

Jurídicamente hablando, una institución, contiene en sí misma un ordenamiento jurídico, es un subsistema del ordenamiento jurídico. No puede ser considerada aislada. (“Institución Jurídica, 2010”)

Dentro de cada institución se elaboran conceptos y subconceptos que serán utilizados para la búsqueda de las normas acordes a una determinada situación.

Es entonces, que el aplicador del Derecho deberá verificar que la norma exista, ubicarla y posteriormente aplicarla en la situación planteada, proceso denominado **calificación**.

Con frecuencia la calificación no es problemática: si el legislador ha regulado una determinada situación social típica, creando ad hoc la institución adecuada y definiéndola con los rasgos que esa situación posee en la vida real, el aplicador del Derecho no encontrará graves problemas para acotar el conjunto de normas reguladoras de esa situación.

La tarea se ve facilitada porque, con frecuencia, el mismo nombre jurídico de las instituciones coincide con el nombre que se da a la situación planteada en la vida ordinaria. (“La búsqueda de la norma aplicable, 2011)

- b) Segundo Plano.- Lo anteriormente explicado es lo óptimo, sin embargo no siempre las normas calzan específicamente a la realidad ni resultan de obvia aplicación.

Por lo general, la situación que se plantea puede tener características individuales y/o particularidades que salen de lo de lo tipificado en la norma y cuando estas notas atípicas se presentan, se hace necesaria una tarea de adaptación del tenor de las normas.

Éste, junto con la averiguación del sentido de las normas, es el cometido de la **interpretación**, en términos generales. Para la interpretación también debe tomarse dos aspectos fundamentales:

El primer aspecto es que, generalmente el intérprete será una persona diferente al legislador o hacedor de la norma, por lo que la atribución del significado atribuido a la norma no necesariamente será la voluntad del legislador y,

El segundo es la amplitud del lenguaje de las normas, al que se le puede dar diversos sentidos en base a su sintaxis, semántica y morfología. Jorge del Busto (2015) señala:

Dados los hechos de que, por una parte, no hay legislador perfecto, y por otra parte, que es consustancial a toda lengua la multivocidad de gran parte de sus palabras y la equivocidad de no pocas, existe siempre una tensión entre la voluntad del legislador y la fórmula; ésta última a veces no expresa todo el pensamiento y la decisión del legislador; y otras veces, expresa más de lo que el legislador pensó y quiso. Ambas inadecuaciones pueden resultar perjudiciales o, contrariamente, favorables a *los* llamados a cumplir la norma. (p. 59)

Es entonces la interpretación el segundo plano de aplicación del derecho que busca entender que quiere decir la norma. Inherente a la interpretación se encuentra la subjetividad, la cual aunque intente ser evitada por el intérprete no podrá ser eliminada.

Según Marcial Rubio Correa (2003) en “Interpretación de las Normas Tributarias”, son necesarias dos etapas de análisis dentro de este plano:

- La primera consiste en **determinar las reglas del juego de la interpretación**. La pregunta puede ser formulada así: ¿En base a qué reglas de principio y de contenido voy a procederá hacer la interpretación jurídica?

Sobre esto el autor señala que no existe una predefinición específica de reglas para cada caso, por el contrario dependerá de cada intérprete elegir reflexivamente y enunciar en que reglas se basó para realizar su interpretación incluso de antes de intentar brindar soluciones interpretativas.

Dentro de los elementos con los cuales conformamos nuestra particular configuración de reglas de juego, o también denominada **posición axiomática de interpretación jurídica**, se encuentran:

- ✓ **las normas**: por su propio mandato, por su relación sistemática y la aplicación de principios generales del Derecho.
- ✓ **los valores**: principios de aplicación a la vida humana como la justicia, la solidaridad, la honestidad y la equidad.
- ✓ **las conductas**: comportamientos de uso generalizado, que gocen de antigüedad y conciencia de obligatoriedad. Son consideradas costumbres jurídicas y se aplican en el Derecho como normas válidas, salvo que éstas sean prohibidas por ley.
- ✓ **las finalidades**: intereses particulares de cada parte para su satisfacción.

Para fijar la **posición axiomática** se hará una mixtura de estos elementos señalados y se les otorgará diferentes pesos ponderados y ya con estas reglas se sustentará el proceso

de interpretación a realizar y a su vez determinará los métodos de interpretación a usar y cómo hacerlo. Ésta posición es importante porque no sólo permite entender la posición contraria, sino argumentar mejor la propia y/o poner énfasis en una disputa en esta etapa que muchas veces es ignorada y puede ser el meollo de la discordia.

- La segunda etapa del plano interpretativo del Derecho consiste en la aplicación de los métodos de interpretación, guiada por las reglas de juego establecidas en la primera etapa.

El uso de los siguientes métodos no son excluyentes y por el contrario lo ideal es que se usen todos o la mayoría de ellos de la manera que luego de la comparación de los resultados interpretativos, se busque un significado consistente. Entre los principales destacan:

- El método literal: Utiliza como variable el lenguaje con el que está construida la norma y para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras.
- El método de la interpretación lógica: Se determina en base al análisis del texto de la norma para hallar la razón de ser de ésta, su sentido y alcance sin limitarse a la gramática del texto. Busca la razón de ser intrínseca para descubrir el espíritu de la misma.
- El método sistemático: Se entiende que la norma viene dentro de un grupo mayor dentro de todo el ordenamiento por ello se interpretará según su comparación con otras normas del mismo rango o según su ubicación dentro del todo jurídico.
- El método histórico: Tiene como variable todos los antecedentes de la norma, posiciones de los legisladores, actas, exposiciones de motivos, proyectos legislativos, normas erogadas y todo el contexto histórico.
- El método sociológico: Su variable es el contenido de las conductas consideradas obligatorias en la sociedad.

- El método teleológico: Tratar de ver cuál es la finalidad máxima de la norma, (finalidades meta jurídicas).

c) Tercer plano.- Existe un tercer supuesto en que el aplicador del Derecho no encuentra una institución concreta adecuada que recoja la regulación de la situación que se plantea.

Pero también con cierta frecuencia el aplicador del derecho no encuentra una institución concreta perfectamente adecuada que recoja la regulación de la situación que se plantea. Así sucede cuando el legislador no se adapta con presteza a las nuevas necesidades sociales o es insensible a las nuevas situaciones.

Cuando eso sucede, el aplicador del Derecho debe buscar soluciones sobre la base de las instituciones jurídicas existentes, procediendo por similitudes y deferencia, y así, a una determinada situación nueva, se le acabarán aplicando las normas que regulen la institución más parecida y compatible con esa nueva situación y así llega al plano de la **integración jurídica**. (“La búsqueda de la norma aplicable: La Calificación”, 2011)

Esta integración se hace por tres procedimientos:

- Aplicación de principios generales del Derecho en caso de defecto o deficiencia de la ley.
- Aplicación de **analogía**. Ante la falta de una norma se aplica las consecuencias de una norma similar al caso no previsto. En términos técnicos esto significa que se busca la aplicación de la consecuencia jurídica de una norma determinada a un hecho distinto de aquel que considera el supuesto de dicha norma, pero que se asemeja sustancialmente al primero.

Debe darse el requisito de la semejanza esencial y de la ratio legis, dentro del tipo de las analogías destacan:

- Analogía legis: Es la analogía en sí. Ante un vacío normativo concreto es rellenado acudiéndose a otra norma concreta y determinada, que da una solución extensible al supuesto carente de regulación.
 - Analogía iuris: Este proceso de inducción y abstracción da como resultado la formulación de principios que deben ser aplicados en defecto de disposición legal o consuetudinaria. (Gerard Garaycot et al., 2007, p. 340)
- El uso del argumento a contrario. Consiste en hacer una doble inversión del mandato de la norma con la finalidad de extraer una nueva norma jurídica del texto de la existente. (Rubio Correa, 2003)

2.1.2 La obligación tributaria y conceptos vinculados

Es momento de centrar el estudio dentro del campo tributario. Para ello se analizará la creación de tributos- que se traduce en la descripción hipotética de los hechos cuyo acaecimiento da nacimiento a las obligaciones tributarias concretas y tal como señala Ataliba (1987) ésta es la más solemne y elevada manifestación de competencia tributaria de que son investidas las personas públicas. Sin ella no podría haber tributación.

*** *Concepto de obligación tributaria***

Ya en el punto anterior se explicó la interacción entre la realidad y el Derecho. Si bien estos tres planos son generales, en la rama tributaria se presentan pero con las siguientes particularidades y términos propios. Entre ellos el término de obligación tributaria y sus componentes.

El código tributario peruano en el artículo primero la define como el vínculo de derecho público que surge entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

*** *Nacimiento de la obligación tributaria***

Sobre su nacimiento, el Código Tributario señala en el artículo segundo que ésta nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

Pérez de Ayala sostiene:

La definición por una ley de ciertos supuestos de hecho a cuya hipotética y posible realización la ley atribuye determinados efectos jurídicos (obligación de pagar el tributo), convirtiéndose así, en una clase de hechos jurídicos (hecho imponible). La realización de ese hecho jurídico, el hecho imponible, es el que origina la obligación de pagar el tributo.”

(Pérez de Ayala, 1968, p.45)

Para estudiar la obligación tributaria, es necesario descomponer los elementos que la configuran a fin de un análisis más exhaustivo.

Estos elementos son:

1) *Hipótesis de incidencia tributaria:*

El tributarista alemán Hensel, al estudiar el poder tributario afirma que su ejercicio presupone una voluntad del Estado de ejercer la tributación y expone el modo de manifestación de esa voluntad:

En un primer momento, el Estado usa de su derecho de imposición usando normas tributarias o mejor estableciendo normativamente las hipótesis cuya concreta realización hace surgir la pretensión tributaria en su favor. Allí está la hipótesis de incidencia (Hensel, 1933, pp.27-28).

Ubicada dentro del primer plano de aplicación del derecho, la hipótesis de incidencia, es el punto inicial para el nacimiento de la obligación tributaria. Tal como señala Hensel, es el punto de partida para que surja la tributación en sí.

Es creación del Estado quien a través de su poder impositivo, recoge situaciones o acciones que suceden en el mundo fáctico, concreto y les da una forma, crea una abstracción señalando características propias, por medio del cual crea en el mundo de las ideas situaciones determinadas las cuales detalla taxativamente a través de una norma.

Es un concepto pre- jurídico analizado en un primer momento por el legislador y luego seleccionado de la realidad al ser un hecho de trascendencia económica que denota una manifestación de riqueza.

Es la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética previa y genérica contenida en la ley, de un hecho. Es un mero concepto abstracto formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. Es mera previsión legal. Pertenece al mundo de los valores jurídicos (Ataliba, 1987, p. 71).

Sin embargo, al abstraerlo el legislador no puede aprehender todas las características del mundo real en sí pero sí puede obtener las más importantes y las que crea más relevantes para poder fijar el tributo y se cumpla el propósito de su instauración, que es el cumplimiento de la función técnica- jurídica que le es asignada.

Ataliba sobre el mismo afirma:

El legislador, al establecerla, puede elegir innumerables hechos y elementos de hecho extraídos del mundo pre-jurídico. Desde la perspectiva pre-jurídica, estos hechos componen un todo complejo, integrado por diversos y variados elementos. Jurídicamente considerados, en cambio,

son una unidad, una única categoría no alterando esta característica suya, la eventual multiplicidad de elementos de hecho que son descritas por ella (Ataliba, 1987, p.66).

Este ente jurídico, perteneciente al mundo de los conceptos, representa el núcleo del tributo. Es por ello que el legislador al abstraer este hecho y darle un status de concepto especial y agregarle un mandato está estableciendo un tributo.

Pero esta construcción legal, tiene varias características esenciales, entre ellas su indivisibilidad y su propiedad idéntica y reflexiva las cuales se detallarán a continuación:

- a) Indivisibilidad: También denominado como carácter unitario. La hipótesis de incidencia es única e indivisible. En un primer momento se señaló que el legislador al momento de crear aprehende diversas características, las cuales pueden ser múltiples sólo para la conformación de una sola hipótesis. Y cuando pasa de la fase de la abstracción, y pasa a ser un concepto legal, éste todo se vuelve una sola unidad incapaz de volver a descomponerse para sólo tomar ciertas cualidades que posee.

Esta indivisibilidad o unidad lógica no se altera por la eventual variación de los elementos de hecho u extensión desde que el conjunto, como un todo unitario se subsuma en la hipótesis de incidencia (Ataliba, 1987, p. 85).

Es por esta razón que no se puede hablar de elementos de la obligación tributaria, de ser así se estaría desnaturalizando su propia esencia. Es un concepto inescindible y único, y si bien es cierto que se habla de aspectos de la obligación tributaria, esto no desvirtúa lo señalado tal como se analizará posteriormente.

- b) Propiedad de exclusividad y reflexividad: La hipótesis de incidencia es la esencia del tributo, por lo tanto es única e irrepetible. Cada hipótesis de incidencia, como núcleo del tributo, sólo es igual a sí mismo por ello que con el nombre se busca equiparar la propiedad matemática de la reflexividad que calza perfectamente con esta característica tan propia.

Cada hipótesis de incidencia forma una obligación tributaria y es por ello que se afirma que tantas obligaciones tributarias habrá como hipótesis de incidencia. Siendo cada una tan única y especial.

Eso también representa que cada hipótesis es diversa de las demás. No pueden existir: “Tan una y única es, (...) no obstante se refiera a actos complejos o actos constituidos por elementos heterogéneos y múltiples” (Ataliba, 1987, p.74)

Cabe precisar que sólo algunos hechos son objeto de conceptos legales, de lo que resulta que sólo un número muy reducido constituye un hecho jurídico relevante y que posteriormente será abstraído para establecerse un tributo.

2) *Hecho imponible*

También denominado hecho gravable, hecho tributario o presupuesto de hecho. Como segunda fase del nacimiento de la obligación tributaria se encuentra el hecho imponible.

Luego que el legislador ha abstraído del mundo real aquel concepto y ha logrado darle la unidad inescindible y única en el plano epistemológico- jurídico, es decir ha creado la hipótesis de incidencia, requiere que en el mundo real se concretice el hecho.

Para ello este evento realizado debe seguir todas las especificaciones detalladas en la hipótesis de incidencia para que pueda conformarse la obligación tributaria y dar origen al pago de un tributo.

Estos eventos ya son concretos, por lo que deben ser empíricos, capaz de observarse y manifestarse. Al ser un evento acontecido en el mundo real debe estar localizado en espacio y tiempo.

Sólo señalar que no se le debería igualar con el hecho abstraído en un primer momento por el legislador, por el contrario este hecho imponible es un hecho jurígeno. Es la

concretización de un evento anteriormente conceptualizado y que se le denominará como tal cuando calce estrictamente con la hipótesis de incidencia que la describa taxativamente.

Para ello Falcao señala: “Es la realización de la previsión legal. Es la materialización del arquetipo legal. Un hecho sólo puede ser reconocido como imponible si se subsume en la hipótesis de incidencia.” (Falcao, 1971)

Ataliba agrega:

La ley (hipótesis de incidencia) describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad. Ocurridos estos hechos *ic et nuncc* con la consistencia prevista en la ley y revistiendo la forma configurada prefigurada idealmente en la imagen legislativa abstracta, se reconoce que de estos hechos nacen obligaciones tributarias concretas. A esos hechos, a cada uno de ellos designamos como hecho imponible” (Ataliba, 1987,p.78).

En el caso de las propiedades que se establecieron para la hipótesis de incidencia, guardan también relación con el hecho imponible.

- a) Indivisibilidad: Al partir de que la hipótesis de incidencia es una sola fórmula una vez reunida por el legislador al crear un artificio conceptual- legal, el hecho imponible también sigue la misma suerte. La unidad lógica nunca se pierde en el hecho imponible.

Esto se entiende que para ser entendido como hecho imponible, esta debe cumplir rigurosamente lo señalado en la hipótesis de incidencia ya incorporada en una norma. Si es que sólo los hechos de la realidad no cumplen la fórmula de la norma, no podría ni siquiera denominársele como hecho imponible y pasará esto a ser un hecho irrelevante para el derecho tributario.

Asimismo, también este hecho imponible puede estar conformado por diversos hechos, acciones, datos pero siempre constituirá un determinado hecho imponible.

b) Propiedad de igualdad o reflexividad: Cada hecho es único. Cuando se reproducen en la realidad se dan en un momento y lugar determinado, con diferentes peculiaridades que los hacen particulares. No comparables con los demás. Cada hecho es tan único que dará nacimiento a una determinada obligación tributaria.

Pero si debería tomarse en cuenta que: “Cada hecho imponible se subsume enteramente a la hipótesis de incidencia que le corresponde, sin embargo una hipótesis de incidencia puede cubrir millones de hechos imponibles, sin quitar la individualidad del hecho imponible.”(Ataliba, 1987,p. 85)

Entonces, el hecho imponible es un hecho jurígeno, ya que no sólo traerá consecuencias jurídicas cuando se concrete, sino porque adicionalmente por sí solo no genera ninguna obligación, lo hace sólo por la ley.

Dino Jarach señala:“...se debe tratar de hechos que reproduzcan, en la realidad, la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas. (Jarach, 1969, p.339)

Cada hecho imponible determina el nacimiento de una obligación tributaria que tendrá la estructura y las características que la hipótesis de incidencia estableciera.

Otro aspecto relevante de fijar es que bajo ningún punto, una obligación tributaria es lo mismo a un acto jurídico. Esto se evidencia de la siguiente manera:

Para que se configure una obligación tributaria, se necesita un concepto legal creado por el legislador al que se le denominará hipótesis de incidencia que junto con un mandato formará una norma tributaria, luego de ello en el mundo fáctico se concretan los hechos rigurosamente a lo señalado en la norma. Esto indica que se configuró el hecho imponible. Entonces una vez que esto calce, lo que se denomina subsunción, nacerá la obligación tributaria. En ningún momento se puede observar que se señale como requisito la existencia de la voluntad de las partes de que se produzca o no el hecho.

Sobre esto señala Sampaio:

La ley ha establecido consecuencias tributarias a la concretización de los hechos descritos en la norma. Es por ello que la voluntad de las partes es irrelevante al momento de determinar los efectos jurídicos. Es decir, no importa la voluntad de las partes para determinar que del acto practicado ha de nacer una consecuencia necesaria. No debe confundirse con la facultad del individuo de decidir practicar ciertos actos del que resulten efectos tributarios que le parecen indeseables, pero la opción está en la práctica del acto y no en el surgimiento del efecto colateral que deriva no del acto en sí, en su configuración jurídico formal, sino de un hecho económico que ella exterioriza (Sampaio, 1968, p. 266).

Finalmente se puede concluir que para derecho tributario, el hecho imponible no es un acto jurídico. Sin duda, la voluntad jurídica es uno de los componentes y requisito imprescindible de las relaciones jurídicas pero de la rama civil y comercial. Como tales, pueden que indirectamente recaigan dentro de la hipótesis de incidencia pero el hecho de que se incluya la voluntad jurídica en ella es irrelevante para el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que su invalidez por falta de voluntad en nada influiría para que se configure la obligación tributaria.

**** Diferencias entre hipótesis de incidencia y hecho imponible***

Luego de haberse explicado las características esenciales de cada una de las partes que configurarán la obligación tributaria, es importante comparar ambos términos a fin de reforzar este capítulo. Para ello se expone el siguiente cuadro comparativo elaborado por (Ataliba, 1987, p. 86):

Figura 2.1
Diferencias entre hipótesis de incidencia y hecho imponible

HIPOTESIS DE INCIDENCIA	HECHO IMPONIBLE
Descripción genérica e hipotética de un hecho.	Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, verificable empíricamente (hic et nunc).
Concepto legal (universo del derecho).	Hecho jurídico (Esfera tangible de los hechos).
Designación de sujeto activo.	Sujeto activo ya determinado.
Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo	Sujeto pasivo ya individualizado
Criterio de fijación del momento de configuración	Acaecimiento día y hora determinados
Eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar.	Modo determinado y objetivo, lugar determinado.
Criterio genérico de mensuramiento (Base imponible)	Medida o dimensión determinada.

Fuente: Ataliba, G. (1987)

3) *Subsunición e implicación*

Por un lado en el plano abstracto y conceptual existe la hipótesis de incidencia que será incluida dentro de una norma tributaria y por otro lado en el plano concreto y empírico se están desarrollando un hecho, el cual será denominado imponible si es que cumple todas las características señaladas dentro de la hipótesis.

Este proceso de calce perfecto, punto de encuentro de ambos planos y perfeccionamiento para el nacimiento de la obligación tributaria es lo que se denomina subsunción: “Es el fenómeno consistente en que un hecho configure rigurosamente la previsión hipotética de la ley. Se dice que un hecho se subsume en la hipótesis legal cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley.” (Ataliba, 1987, p.80)

Este fenómeno es el que dará origen a que el hecho acontecido en la realidad, al calzar en la norma sea denominado imponible, y esté dentro de las consecuencias jurídicas que la norma establecerá, esto será la denominada implicación.

Para reforzar lo anteriormente señalado el Dr. Ruiz de Castilla refiere:

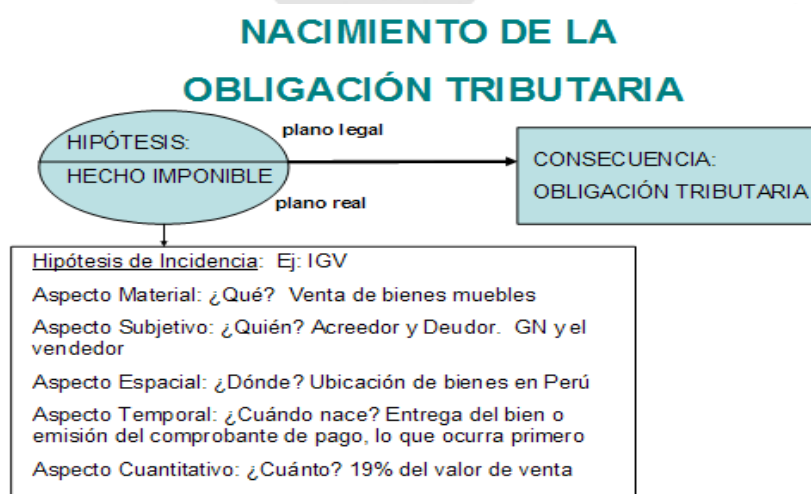
Dentro de la ley se encuentra una norma que tiene una estructura lógica con dos partes: “supuesto”, donde se describe al hecho “X”, que es capaz de generar la obligación tributaria; y “consecuencia”, donde se encuentra la obligación tributaria descrita de modo abstracto y genérico. Si –en el plano fáctico –un determinado hecho “X” cumple con el referido “supuesto”, se produce el fenómeno de la subsunción o sujeción, de tal modo que el hecho “X” pasa a estar comprendido dentro de esta previsión legal. Por otro lado, en el plano jurídico, una vez activada la parte de la norma conocida como “supuesto”, se produce la inmediata conexión con la otra parte de la norma, llamada “consecuencia”, la misma que comienza a desplegar sus efectos, de tal manera que –siempre en el mundo del Derecho– surge una obligación tributaria, ya determinable. Este es el fenómeno de la implicación. Todo este proceso jurídico –que empieza con la subsunción y termina con la implicación– es conocido como el fenómeno de la incidencia. Finalmente, se puede sostener que –si en el plano fáctico ocurre el hecho “X”, entonces en el mundo del Derecho sobreviene el proceso de la incidencia. Luego, retornando al plano fáctico, se advierte que el hecho “X” califica como “hecho imponible” (hecho juridizado para efectos tributarios), de tal modo que en el mundo de la economía ya existe una carga tributaria que recae sobre el contribuyente (autor del hecho “X”) (Ruiz de Castilla Ponce de León, 2013, Foro jurídico, p.141)

****Aspectos de la obligación tributaria***

Cuando se fija la hipótesis de incidencia que luego será plasmada en una norma tributaria que traerá las consecuencias jurídicas sobre el pago de un determinado tributo, se tendrán que especificar detalladamente los siguientes aspectos básicos para su configuración.

- a) Aspecto personal: Consiste en identificar quiénes serán los sujetos involucrados en la obligación tributaria generada. Por eso debemos decir que el aspecto personal es el atributo (..) que determina el sujeto activo de la obligación tributaria respectiva y establece los criterios para la fijación del sujeto pasivo.(Ataliba, 1987, p.96)
- b) Aspecto material: Es la parte objetiva de la obligación tributaria, cual es el objeto de la obligación tributaria. Responde a la pregunta ¿Qué es lo que se está gravando?
- c) Aspecto temporal: Es el momento en que se configura y nace la obligación tributaria.
- d) Aspecto espacial: Es el lugar físico establecido en la norma. Precisa con exactitud la locación de la obligación tributaria.
- e) Aspecto mensurable: La mayoría de autores señalan que los cuatro aspectos anteriores son los indispensables, pero igual todas norma deberá contener el aspecto mensurable en el que se fije el porcentaje y la base imponible , que determinará el monto final que será exigible de acuerdo a la obligación tributaria en que se recaiga.

Figura 2.2
Aspectos de la obligación tributaria



Fuente: SUNAT (2012)

4) *Naturaleza jurídica*

Al hablar de naturaleza jurídica se pueden entender muchas cosas e incluso se tratan como sinónimos de este concepto a la esencia, a la estructura, categoría y/o género. Sin embargo, no hay un concepto pleno y de conformidad unánime dentro de la doctrina a pesar de que siempre se usa el término. Es posible que se dé por sobreentendido lo que es, sin embargo es necesario definir su real significado o partir de un idea más clara a fin de uniformizar criterios ya que este concepto de naturaleza jurídica será de uso constante dentro de las normas anti elusivas y en los planos de interpretación y calificación. Para ello, se considera dentro de esta investigación a la definición del profesor Estévez la más próxima e idónea.

Señala Jose Lois Estévez:

Si ahora preguntamos qué debe entenderse, en general, por «naturaleza jurídica», la réplica fluye sola. No la esencia, que ya viene inherente a la totalidad de la regulación normativa; no el género próximo, que es una mera parte de la esencia. Sí, en cambio, la ratio essendi; el por qué trascendental que aclara, de una vez para siempre, el instituto; las formas puras de valor de donde proviene y a que se reduce. En fin, la naturaleza jurídica persigue un ideal eminentemente científico, que es la intelección genética; es decir, la comprensión de cómo adviene eso que se nos da bajo institución jurídica. Comprensión que se logra demostrando cómo una institución cualquiera no es sino implicación y consecuencia de alguna forma de valor jurídico primitiva (Estevez, s.f, p.178) El subrayado es nuestro.

En sus palabras acertadas, debe entenderse a la naturaleza jurídica como la razón de ser de determinada institución, de dónde surge y así podrá entenderse porque lo regula el Derecho.

2.1.3 Diferencia entre interpretación y calificación

Otros puntos básicos para la comprensión del tema de elusión que posteriormente centró la atención dentro de la doctrina tributaria y que fueron referidos en los diferentes artículos que abordan el tema son: la interpretación de la ley y la calificación de los hechos. Si ya en el primer punto se explicó cada proceso en particular, aquí sólo se reforzará y sobre todo se remarcarán las diferencias entre ambos términos.

Esto sobre todo, porque cuando en un momento dentro de la legislación tributaria en el mundo se empezó a querer legislar para combatir la elusión dentro de los encabezados de la norma se empezaron a utilizar varios conceptos indiscriminadamente y sobre todo el foco de la atención es que si esas normas habilitaban a sus respectivas Administraciones a aplicar estas leyes para los temas de elusión tributaria o para otras figuras similares.

Esto se agravó con el surgimiento del tema de la interpretación económica, que como se verá en el siguiente capítulo generó varias controversias.

a) Interpretación de la ley:

Cuando se hizo referencia al proceso de interpretación, se señalaba que son las normas, las que tienen que ser sometidas a este proceso. El legislador muchas veces quiere incorporar varias ideas que no necesariamente puede verter todo lo que quisiera, incluso la plurilaridad y abundancia de nuestro lenguaje puede prestarse a diferentes entendimientos.

Recuérdese cuando se hablaba dentro de la creación de la hipótesis de incidencia en las normas tributarias que el legislador aprehende algunas características de la realidad pero no puede hacerlo en su totalidad para la creación de un determinado concepto, por lo que busca en ideas captar todo lo que pueda incluir y considere elemental. Sin embargo, no sólo el creador de la norma será el que la aplique.

Es por ello que para cada usuario de la norma u operador de derecho deberá ante alguna duda descubrir el verdadero alcance y real sentido de cada norma, intentar buscar la intención del legislador pero eso sólo lo puede hacer a través de la ley.

Para este proceso, sólo se podrán usar los métodos de interpretación que el derecho tributario admita en cada legislación. En el caso del Perú se admiten según nuestro Código Tributario, inspirado en base al texto del Modelo de Código Tributario para América Latina, específicamente en norma VIII del título preliminar lo siguiente:

NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

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

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

(5) Norma modificada por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.

Esto significa que serán permitidos dentro del proceso de hermenéutica jurídica peruano los métodos tales como el literal, racional, teleológico, histórico, sistemático entre otros que ya se analizaron en la primera parte del trabajo.

Como señala Ruiz de Castilla dentro del proceso de interpretación se encuentran dos aspectos para esta labor intelectual que son indispensables:

- Aspectos Objetivos: Es el contenido propio del dispositivo legal.
- Aspectos Subjetivos: Son aquellos contenidos que el intérprete le asigna al dispositivo legal.

Para el mencionado autor, en el caso de la interpretación de los dispositivos legales que tienen contenido tributario, se debe preferir aquella posición interpretativa que cuente con mayor sustento económico y jurídico. (Robles, Bravo, Villanueva, Ruiz, 2016 p. 100)

En principio, lo que se debe rescatar principalmente en esta parte es que cuando se habla de interpretación sólo son materia de interpretar las normas y en base a métodos jurídicos. Es necesario esta distinción para ingresar al estudio de la denominada interpretación económica que generó distorsión por su nombre y sus alcances dentro de nuestra legislación como parte del proceso de creación de una norma anti elusión en el Perú.

Para concluir sólo recordar lo siguiente. “Asignarle el carácter de norte del intérprete fija también el límite hasta donde llega su tarea. No puede rebasar, nunca, el propósito objetivado de la ley, porque entonces si su labor sustituirá la del legislador” (Tarsitano, 2012, p. 18)

b) Calificación de los hechos:

Dentro del proceso de nacimiento de la obligación tributaria está la fase de calificación de los hechos. Como ya se había señalado, en esta fase se analizan los hechos realizados por los sujetos y se verifican su coincidencia con el supuesto incorporado por el legislador dentro de la hipótesis de incidencia contenida en una norma tributaria, fenómeno denominado subsunción, por el cual un hecho de la realidad pasa al plano conceptual denominándosele hecho imponible. “Se trata de verificar, y en qué medida, si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal al que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico.”(Betti, 1975, p. 102)

Sólo son sujetos de calificación los hechos. Para García Novoa la calificación es:

Un conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del Derecho con el fin de analizar desde el punto de vista jurídico aquellas circunstancias del mundo real que pueden

ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma. (...) Junto con la interpretación, cuyo objeto, como vimos, son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y calificación de hechos constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del derecho objetivo “en permanente interacción con la norma (García Novoa, 2004, p. 234).

Finalmente debe destacarse sobre el acreedor tributario y su administración, quienes serán los que procederán a la verificación de la calificación realizada por cada contribuyente lo siguiente: “La calificación de un hecho imponible es un medio para cumplir con una obligación que le es propia, la obligación de hallar la verdad material.” (Bravo Cucci, 2013, p.71).

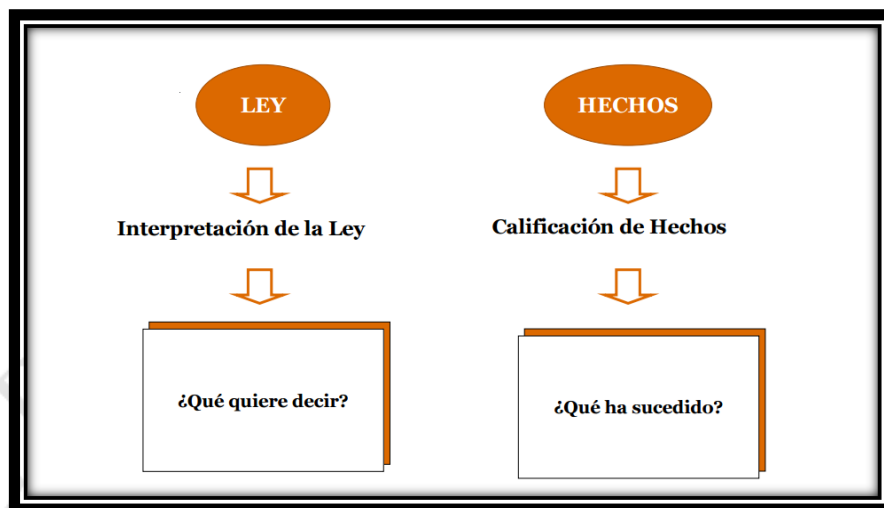
Claro está que esta competencia se ejerce dentro de un procedimiento reglado y a su vez sometido al control jurisdiccional de los órganos de revisión.

c) Cuadro comparativo

Como resumen de todos los conceptos anteriormente explicados, se presenta el cuadro en el cual se busca distinguir la diferencia entre interpretación y calificación, considerando que su ámbito de aplicación es diverso.

Figura 2.3

Cuadro comparativo



Fuente: Chau, Lourdes (2013)

d) Interpretación económica

Para definir la explicación de interpretación económica (César García Novoa, 2008)

La interpretación económica, en la práctica supone entender que las leyes fiscales, aunque graven contratos, hechos o negocios jurídicos, en realidad no quieren gravar eso, lo que quieren gravar son aspectos económicos. Por tanto, que la ley fiscal es un espejismo, que lo importante es esa supuesta voluntad del legislador de gravar hechos económicos (...) Porque las formas jurídicas para los partidarios de la interpretación económica son vestimentas, son cuestiones puramente externas y la voluntad real de la ley es gravar efectos económicos, es gravar mucho más allá de lo que dice la ley.

Es decir, que el legislador es incapaz de expresar su voluntad. Cuando grava un determinado acto o hecho en realidad está queriendo gravar muchísimas más cosas. Se dinamita las exigencias básicas de legalidad y seguridad jurídica.

En su momento se entendió por una serie de razones históricas (cuando surgen en Alemania pero hoy en día no tiene ninguna justificación y es inconstitucional por vulnerar la legalidad y la seguridad jurídica. Hoy se le ha lavado la cara a la interpretación económica, se le ha desnaturalizado, ya no es tal, cuando ahora se habla de ella se habla de la interpretación teleológica o finalista, es decir interpretar según la finalidad de la norma.

Lo fundamental es que la interpretación sea jurídica y entienda que, lo que el legislador ha querido regular en la norma que se interpreta, es el límite máximo de la incidencia de esa norma. Si el legislador quisiera gravar más cosas, las hubiera gravado. Si no las ha gravado es porque no quiso gravarlas. Es lo que hay que presumir. (pp. 33-34)

El criterio de la realidad económica considera que la hipótesis de incidencia diseñada por el legislador tiene una naturaleza económica por lo que se deberá gravar la relación efectivamente creada por el negocio jurídico (intentio facti), siendo irrelevante la forma que hubiesen adoptado las partes (intento iuris), por lo que se infiere que todos los hechos jurídicos que posean el mismo contenido económico deben también encontrarse sujetos a imposición, extendiéndose con ello el supuesto legal.

En esa línea de pensamiento se argumentó que la interpretación no era la de la letra de la ley, “la ley no tiene interpretación” concluyendo que lo que era objeto de interpretación era la realidad y no el texto legal.

El principio de la realidad económica postula que la ley tributaria debe ser aplicada haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas que expresan el hecho imponible. (...). Más este propósito demostró a poco de andar, que el remedio era peor que la enfermedad, porque a partir del criterio económico se desarrollaron distintas técnicas de aplicación, algunas de las cuales se tradujeron en la concreción de inaceptables tipos tributarios abiertos, en tanto que otras conferían al intérprete una amplia discrecionalidad.(Tarsitano,p.19, 2012).

(Tarsitano, 2012) Si bien no puede negarse la pureza conceptual y axiológica de esta teoría, su comprobación práctica llevó a desnaturalizarla y produjo extensiones indebidas. Y es que decir que la teoría de la realidad económica es la que mejor consulta el principio de capacidad contributiva (...) importa asumir una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza. Empero la capacidad contributiva se manifiesta jurídicamente en el hecho imponible a través de la función de actos o negocios jurídicos. Precisamente, tal mediación transforma la realidad económica, en capacidad contributiva, que se reconduce a un hecho de naturaleza estrictamente jurídica, que debe ser analizada en ese campo y no en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma. (p.20)

Lo que no permite la calificación del hecho imponible, es la calificación hecha en base a su realidad económica, pues ello supondría una interpretación económica del hecho imponible, siendo que únicamente es posible interpretar los hechos desde la perspectiva normativa aplicando los métodos de interpretación permitidos por el Derecho. Como citó en Bravo Cucci, 2013 a González García dice con contundencia que no es la realidad económica la que calificamos, sino esa realidad en la medida que ha sido trasladada a la norma jurídica (p.71)

El criterio de la realidad económica incurre en los siguientes errores según Francisco Martínez:

- i) Concibe el negocio jurídico como una declaración o manifestación de voluntad vacía de contenido, pasando por alto que el negocio jurídico tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo.
- ii) No advierte que el derecho es contenido al cual se imprime una forma, puesto que tiene como materia o sustrato relaciones humanas-económicas o de otro tipo- que se convierten en jurídicas, sin perder esa sustancia (Martinez,1973)

2.2 La elusión tributaria

2.2.1 Impacto económico en el Perú y el mundo

La elusión es un mal social. Unos sistemas tributarios inadecuados, así como la evasión y la elusión de impuestos, cuestan a América Latina miles de millones de dólares en ingresos tributarios perdidos, unas cantidades que podrían y deberían invertirse en luchar contra la pobreza y la desigualdad.

El incremento de los ingresos tributarios es clave para la inversión pública en la reducción de algunas de las brechas históricas de la región, como el acceso marcadamente segregado a bienes públicos de calidad en el ámbito de la educación, la salud, el transporte y la infraestructura.

En el mundo, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2015) se calcula que los gobiernos están dejando de recaudar o perdiendo casi un cuarto de trillón de dólares de ingresos tributarios anuales debido a este flagelo en todo el mundo. Según estudios de la OCDE (2015), las pérdidas globales por recaudo del impuesto sobre las sociedades para el año 2013 están entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares al año.

Por su parte, en materia internacional, estudios realizados por la CEPAL y la OXFAM, demostraron que de acuerdo con las estimaciones, las pérdidas de recaudación del impuesto sobre la renta de las empresas van del 27% del ingreso potencial de la tributación de las empresas en el Brasil al 65% en Costa Rica y el Ecuador. La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2014), estima que la evasión y la elusión de los impuestos sobre la renta personal y de las empresas costaron a América Latina más de 190.000 millones de dólares en 2014, es decir, un 4% del PIB regional.

Mientras que en el 2015, la evasión y la elusión fiscal del 2015 en América Latina sumó 340,000 millones de dólares, que equivalen a 6.7% del Producto Interno Bruto (PIB), según la

misma comisión. Incluso se calculó que aproximadamente 150,000 millones de dólares salieron de Latinoamérica en una década, por evasiones, elusiones y traslado de dinero a paraísos fiscales, aseguró Alicia Bárcena, secretaria ejecutiva de la Comisión Económica para América Latina (Latindadd, 2015, p.1).

Otro parámetro importante que puede servirnos de indicador tras el escándalo de los papeles de Panamá, la investigación realizada principalmente por periodistas pertenecientes al Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ por sus siglas en inglés) y el periódico alemán Süddeutsche Zeitung, en la cual se filtró la información de los clientes de una de las oficinas de abogados más reconocidas en servicios offshore (Mossak Fonseca). Los documentos filtrados revelaron información acerca de las relaciones comerciales de más de 214.000 compañías offshore, relacionándolas con más de 200 países.

De acuerdo con las estadísticas publicadas por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, se demuestra que entre las jurisdicciones que estaban involucradas en las operaciones u estructuras tributarias se encuentran las de baja imposición como lo son las Islas Vírgenes Británicas, Panamá, entre otros; y que los países de donde provienen la mayor parte de capitales que se encuentran ocultos en las sociedades offshore son de países como China, Hong Kong, Rusia, Italia, Perú y Colombia, evidenciándose con esto que la elusión es un fenómeno de índole mundial.

En el ámbito colombiano, según indica Semana Económica 2016 en el artículo (“La elusión fiscal: dolor de cabeza de las autoridades tributarias”, 2016) se ha indicado que en la lista de los papeles de Panamá se encuentran alrededor de 1.235 personas jurídicas y naturales y que la DIAN ha detectado que aproximadamente 10.000 millones de dólares aún no han sido declarados por los colombianos. Estadísticas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público han indicado que solo el 35% de las personas referidas han legalizado sus activos y que al parecer el 65% restante son elusores contra los cuales se iniciarán los procesos de fiscalización.

En España por ejemplo, luego el fraude total supone aproximadamente 40.000 millones de euros, es decir entre el 3,5% y 4% sobre el PIB.

Las cifras barajadas por el informe El avance del fraude en España durante la crisis, publicado por el sindicato de técnicos de Hacienda (Gestha) y la Universidad Rovira y Virgili, indican que hay más de 253.000 millones de euros ocultos para la hacienda pública en España, casi siete puntos porcentuales más que en 2008. (“Las cifras del fraude fiscal y su importancia”, 2016)

En el Perú, si bien no se han realizado mediciones sobre su impacto, en el año 2013 la SUNAT, revisó aleatoriamente 187 transacciones hechas entre empresas nacionales y filiales en el extranjero sólo en el 2013 y encontró que en 27 de estas se había eludido por un valor de \$ 105 millones de dólares. (Salazar, 2016, párr. 12)

Según el estudio La Gran Minería: ¿paga los impuestos que debería pagar? - El caso Yanacocha se señala que analizando sólo la mina Yanacocha Se llega a la conclusión que conduce a establecer que solo por el concepto de sobrecostos se estaría produciendo una elusión de mil 186 millones de dólares durante el período 1993- 2013. (Wiener y Polo, 2016)

2.2.2 Concepto de elusión

a) Etimología

Este vocablo es conjugación del verbo que deviene del latín “eludere” cuyo significado es burlar, esquivar, desviar algo por habilidad, evitar con astucia algo. (Etimologías de Chile.net, 2016)

b) Definición

Acción y efecto de eludir. Evitar alguna cosa con habilidad y astucia. Hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio. (The free dictionary by Farlex, 2016).

Al revisar el Diccionario de la Real Academia Española para la consulta del vocablo “elusión” se otorga el siguiente significado: “1. f. Acción y efecto de eludir”

El Diccionario nos deriva al verbo eludir cuyo significado es el siguiente: “(Del lat. eludĕre). 1. tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema. Eludir impuestos. 2. tr. Esquivar el encuentro con alguien o con algo. Eludió su mirada. U. t. c. prnl. 3. tr. No tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente. Eludió su reproche”. Para efectos del presente trabajo se usará el segundo significado. (Alva Matteucci, 2013, párr.7)

c) Su definición en materia tributaria

La noción de elusión suele en el lenguaje cotidiano usarse indistintamente con evasión, evitamiento, entre otros términos, sin embargo en materia tributaria tiene su propia acepción y no puede usarse sin ser debidamente discriminada.

Actualmente la definición que se adopta dentro de la doctrina latinoamericana, es la realizada por el Instituto Latinoamericano de Derecho tributario (ILADT) en las XXIV Jornadas celebradas en las Islas Margaritas en Venezuela en el 2008 en donde se concluyó:

” La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario (Tarsitano, 2012, p.17).

La elusión persigue la obtención de un resultado que la ley quiso gravar, resultado al que llega el contribuyente con figuras alternativas empleados en abuso a la ley tributaria. Se revela en la artificialidad del camino que se sigue para alcanzarlo y por la falta de correspondencia con la causa típica del acto jurídico (es decir la función económica que el derecho objetivo le otorga a cada contrato).

Similar concepto se puede encontrar en el trabajo realizado por Christian Anguita para su trabajo de Investigación denominado VII Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Anti abuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea. En el trabajo, el autor menciona los siguientes conceptos relevantes:

Al referirse a la elusión fiscal, la OCDE sostiene que es un término difícil de definir, pero que se utiliza generalmente para describir la disposición de los asuntos de un contribuyente que tiene por objeto reducir su obligación tributaria y que, si bien el acuerdo podría ser estrictamente legal, suele estar en contradicción con la intención de la ley que pretende seguir.

La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla”. Para Palao Taboada, la elusión fiscal consiste en evitar la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria de gravamen utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración jurídica que no se corresponde con la finalidad perseguida por ésta. (2017, pp. 59- 60)

Como se puede advertir existen múltiples definiciones sobre la elusión pero todas coinciden en lo siguiente: es una maniobra lícita en la cual los contribuyentes amparados en una norma de otra rama jurídica, utiliza un esquema que guarda todas las formalidades pero sólo con el objeto de burlar la imposición tributaria que realmente le correspondería. En este caso, no es que se tome una opción ofrecida por la ley sino por el contrario se usa adrede un artificio para burlar al Estado todo con el fin de obtener una ventaja fiscal.

La elusión toma entonces un camino alternativo a la ley, incorporando estructuras diversas, complejas sólo con el fin de no incurrir en la hipótesis de incidencia. Es por ello que se señala que en la elusión no viola estrictamente la ley pero sí su espíritu.

Para poder entender la elusión, habrá que ver más allá de su estructura y ver el trasfondo tanto la parte objetiva de haber obtenido una ventaja tributaria y a su vez que haya habido una intención de eludir. Es decir, burlo a la Ley porque tengo el propósito de hacerlo desde el diseño del esquema.

Esto quiere decir, que si yo incurro en un esquema en el que obtenga la ventaja económica pero no fue hecha con la intención de burlar la Ley sino por equivocación no estaría propiamente eludiendo.

También se debe señalar que para poder entender la elusión será necesario recurrir a un estudio de las ramas del derecho y sobre todo en la parte civil a la teoría de la causa jurídica en la que se podrá ver la causa o razón de un acto jurídico que está presente en cualquier esquema por más complejo que éste sea.

En las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario con fecha octubre de 2008 en la isla Margarita de Venezuela, al referirse al tema “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, se llegó a determinar cómo conclusión lo siguiente:

PRIMERA. La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

SEGUNDA. La elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas”

Finalmente apreciamos que la elusión constituye en sí un mecanismo de tipo irregular cuyo propósito es utilizar la deficiencia de la norma para poder rebajar la carga impositiva. (ILADT, 2013)

2.2.3 Clasificación y distinción frente a otras figuras: elusión, evasión y economía de opción

Se había señalado que la elusión tiene figuras jurídicas muy similares y que si bien se ha logrado identificar conceptualmente aún en la práctica se torna complicado su distinción y aplicación.

2.2.3.1 Evasión

a) Etimología:

Sobre la evasión se señala (Mario Alva Mateucci, 2013):

Al revisar el Diccionario de la Real Academia Española para la consulta del vocablo “evasión” se otorga el siguiente significado: “(Del lat. *evasiō*, -ōnis).

1. f. Refugio para evadir una dificultad. 2. f. Acción y efecto de evadir o evadirse”

El diccionario nos remite al verbo evadir, el cual tiene el siguiente significado: “(Del lat. *evadēre*).1. tr. Evitar un daño o peligro. U. t. c. prnl. 2. tr. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. U. t. c. prnl. 3. tr. Sacar ilegalmente de un país dinero

o cualquier tipo de bienes. 4. prnl. fugarse (escaparse). 5. prnl. Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud” (parr. 25,26)

b) Definición en materia tributaria:

La evasión por otro lado es una figura ilegal. Es un delito tributario, en el que directamente el contribuyente evita el pago del tributo habiendo incurrido en la hipótesis de incidencia.

Pues bien, estaremos frente a una conducta evasiva, según hemos visto hasta ahora, cuando verificado el hecho imponible por el sujeto pasivo, éste no entera la tasa o alícuota que le corresponde según la base imponible, o incurre en alguna de las infracciones precedentemente señaladas (falta de declaración, ocultamiento, manipulación de la base imponible, etc. (Meza, 2015, p.62)

Sobre la evasión también se puede señalar la clasificación hecha por Rubén Ramos en su artículo La Elusión Tributaria y la Economía de Opción. Para el autor se pueden distinguir dos formas de evasión.

- a) No dolosa.- En el caso que los contribuyentes incurren en el ilícito sin la intención de delinquir. Simplemente recaen en la tipificación de la evasión pero por error, falta de información, o alguna razón que adolezca de dolo o intención de hacerlo con antelación. Por su inocuidad, solo le corresponde como sanción las señaladas en el ámbito administrativo.
- b) Dolosa.- Por otro lado, figura la evasión dolosa, lleva su nombre por el propósito ilegal y descarado de incurrir en falta contra la ley tributaria. En esta caso si incurre en delitos de tipo penal según el autor, quien abre esta clasificación en dos categorías más:
 - Evasión dolosa pura: Llámese así a todos los supuestos en que se incurra deliberadamente contra la ley. La actuación del contribuyente en palabras del mismo autor es:

- * directa
- * desfachatada
- * no simulada

En éste supuesto, estamos ante la defraudación tributaria, cuyos supuestos y casos están en una lista taxativa dentro del Código Tributario, en el que tipifican las conductas que serán considerados delitos tributarios. Sobre esto también señalar que se inicia un procedimiento en paralelo de responsabilidad ilícita al profesional contable por su falta de ética en su proceder que puede acarrear su inhabilitación, sanciones pecuniarias e incluso penas privativas de libertad de ser el caso.

- Evasión dolosa simulada: Es aquella deliberada. Que sí existió pero se pretende evitar, ocultar total o parcialmente, se busca ocultar o disfrazar una determinada acción o la realidad. También se puede decir que presenta una realidad jurídica distinta de lo que verdaderamente se presenta.

En este punto, nuevamente el autor abre la clasificación e incorpora dos términos más. Se considera la clasificación acertada para fines didácticos para poder diferenciar las características singulares y diferencias con otras figuras afines.

- a) Evasión simulada absoluta: En este caso ninguna acción se concretó. En la realidad no se realizó ningún hecho, por lo tanto no hay hecho generador. Lo que muestra el sujeto evasor es una falsedad que nunca se llevó a cabo en la vida real. Esta figura que se advierte aquí es la simulación absoluta.
- b) Evasión simulada relativa: En este caso si se llevó a cabo algún hecho generador pero no es lo que se declara ante la Administración. No existe identidad ante los hechos que se presentan y lo que en verdad se dió. Aquí se aplica la calificación económica que antes estaba en la Norma VIII y actualmente en la norma XVI del título preliminar del Código Tributario que entró en vigencia el 19/ 7/2012 con el DL. 1121. Aquí estamos ante el concepto jurídico denominado simulación relativa.

Para cerrar la elusión se debe citar textualmente el siguiente párrafo:

(..) la evasión se caracteriza por el nacimiento perfecto de una obligación tributaria, y por su incumplimiento por parte del contribuyente. Este incumplimiento puede ser total o parcial, y puede concretarse mediante la ocultación de información a las autoridades fiscales, sea respecto de la existencia del hecho gravado mismo, sea respecto del monto de la base imponible: lo distintivo es la disminución del tributo que se debe legal y legítimamente al Estado, obtener un ahorro impositivo contradiciendo abierta y flagrantemente una disposición legal que, tras verificarse los supuestos de hecho, se desacata por los contribuyentes (Meza, Rafael, 2015, p.54).

2.2.3.2 Economía de opción

La ley tributaria así como impone tributos también da facilidades y establece para los contribuyentes regímenes especiales, exoneraciones y hasta exenciones. En el caso que establezcan por intención del propio legislador dar preferencias y un tratamiento especial que resulte con una menor imposición en el pago de tributos u la obtención de otras ventajas tributarias pero vertidas en la misma ley , se estará dentro de la figura denominada economía de opción.

Ante esto Rafael Meza señala:

De entre estas alternativas que el propio legislador establece, el contribuyente es libre de elegir la que más convenga a sus intereses, más teniendo en cuenta que nadie está obligado a más de lo que la propia ley exige. Ningún individuo se encuentra obligado a contribuir de la manera que le sea más onerosa, sino a contribuir en la medida que se cumplan los requisitos que dan nacimiento a la obligación tributaria. (Meza, 2015, p. 59)

Algo muy importante destaca Jesús Ramos a continuación donde enlista las características de la economía de opción:

Una estructura contractual genera un ahorro tributario y no estamos ante un resultado atípico respecto de los actos realizados o existen motivos económicos válidos y acreditables para llevarla a cabo, entonces podemos decir que no estamos ante un supuesto de elusión, sino ante una economía de opción.

- **El resultado es típico**

En efecto, en el primer caso, estaremos ante figuras cuyo resultado es precisamente el que la norma dispone obtener y que no han sido forzados a producirse desde un acto con una función económica y social distinta en el ordenamiento.

También se configuraría una economía de opción, por ejemplo, cuando una empresa adquiere un activo mediante un contrato de arrendamiento financiero, en lugar de un contrato de préstamo o de compraventa. Asimismo, es una forma de economía de opción el hecho que el ordenamiento, a pesar de permitir que las empresas se financien vía capital o deuda, privilegie esta última al permitir que los intereses sean deducibles como gastos, mientras que los dividendos no, por lo que la deuda tiene un escudo tributario que genera un ahorro a la empresa, a diferencia de la financiación por capital.

Como vemos, en todos estos casos, si bien existe un ahorro tributario, el resultado obtenido por la configuración jurídica del contribuyente no es en ninguna forma artificioso o impropio respecto de los actos llevados a cabo, sino que se obtienen porque el ordenamiento lo quiere así, por lo que le son propios.

Dicho de otro modo, la función económica y social del arrendamiento financiero y de la constitución de una empresa en la selva contiene, en su seno, la ventaja fiscal misma, pues el ordenamiento lo ha previsto así. Por ello, ninguno de estas operaciones podría considerarse como elusiva, en tanto importan el ejercicio de una opción por parte del contribuyente, entre

varias que, implícita o explícitamente, ofrece el ordenamiento, siendo derecho del mismo poder elegir la menos gravosa. (Ramos, 2004 pp. A4- A5)

- **Existen motivos económicos válidos**

De otra parte, tampoco constituye un supuesto de elusión tributaria aquella operación en la cual, de la utilización o celebración de los actos supuestamente impropios o artificiosos, resulten efectos negociales distintos a los que se hubiesen obtenido con el presunto acto propio o usual.

Dicho de otro modo, que si además de la ventaja fiscal y el resultado negocial que hubiese podido obtenerse con la realización del supuesto acto propio, se acreditase el haberse obtenido un efecto económico o jurídico adicional y distinto, que no se hubiese podido obtener con la sola realización del acto propio, entonces no estaremos ante un supuesto de elusión.

Así bien, en dicha situación no podría hablarse ya de actos propios e impropios, sino simplemente de actos distintos, mientras que tampoco podríamos referirnos a una ventaja fiscal, sino a un tratamiento tributario especial o diferenciado.

En suma, si fuese posible acreditar la existencia de efectos económicos, financieros, corporativos o jurídicos adicionales a los que se hubiesen obtenido con el denominado acto “propio”, se habrá desconfigurado el supuesto de elusión, calificando la figura como una economía de opción. (Ramos, 2004 pp. A4- A5)

Para cerrar este concepto debe hacerse hincapié en que en todo momento se trata de una operación lícita, es una opción válida, legal, que va a permitir que los contribuyentes pueden acceder a una opción preferente siempre que cumplan con los requisitos que la ley señale para poder acceder a ella.

Una de las características básicas como se señaló es que se podrá obtener un beneficio económico tributario, Es por esta característica, que el Estado generalmente dicta estas leyes para promover cierta actividad económica o cierta área geográfica para que pueda destacarse o para poder incentivos a los pobladores de aquella área.

También debe señalarse la siguiente (como se citó en Christian Anguita, 2017)

Así las cosas, la economía de opción representa el derecho de los ciudadanos para organizar sus vidas, sus actividades personales, profesionales y empresariales y la administración de sus patrimonios de la forma que consideren más razonable y conveniente, incluyendo entre los argumentos la dimensión tributaria. En efecto, en la economía de opción las personas no tienen por objetivo librarse de una obligación de la que los contribuyentes sean deudores, sino a que esta obligación no nazca o sea menos gravosa. (p. 14)

Finalmente, se debe rescatar unas instrucciones que recomienda Bravo Cucci para un acertado planeamiento tributario. Entre estos ítems destaca (como se citó en Alva, 2013):

1. Una operación aún no realizada.
2. Un riguroso análisis de las normas tributarias que aplican sobre la operación.
3. La identificación de los escenarios posibles, y el impacto tributario en cada uno de ellos.
4. Un análisis financiero de la implementación de cada escenario.
5. Un análisis de factibilidad (tiempos, trámites, posibilidad).
6. La elección de la alternativa más económica y eficiente” (párr. 15)

2.3 Especies

2.3.1 Fraude a la ley

El fraude a ley es una especie de elusión. Lo que caracteriza al fraude a la ley es la existencia de dos leyes o dos normas,

- La primera, es una norma que se dejó de usar pero que era la que le correspondía según el hecho realizado y es la que le hubiera determinado el impuesto a pagar. También se le denomina la norma defraudada, cubierta o eludida. Es la que posee la mayor carga fiscal o la que contiene mayores obligaciones tributarias.
- La segunda, es aquella norma que tiene una carga fiscal baja o nula. Es la que servirá para evitar, diferir o aliviar el pago del impuesto. A esta norma se le denomina como norma de cobertura.

Ante esta figura Christian Anguita, 2017 en su estudio señala:

Como conclusión a todo lo que llevamos dicho puede afirmarse que la institución del fraude de ley tributaria, no es otra cosa que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble aspecto, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables que los interesados tratan de conseguir al realizar determinados negocios jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común) (p. 24).

Algunos puntos que se deben rescatar en la explicación de esta figura es que se le acusa de introducir a través de ella el método de integración jurídica que en temas

tributarios y sobre todo en nuestra legislación se encuentra prohibido. Ante esto, cita Luis Ocón al profesor Ramón Falcón y Tella,

Dicha figura consiste en la realización de un hecho no tipificado como hecho imponible en ley tributaria impositiva alguna, cuyo resultado es equivalente al de un hecho imponible tipificado y evitado conscientemente. En ese sentido, el fraude a la ley tributaria se trataría de un instrumento empleado por la Administración Tributaria para exigir el tributo por analogía, dado que el hecho realizado no es un hecho imponible tipificado, sino uno equivalente

Este punto es muy importante, por ser una de las principales críticas en las normas antielusivas hechas para contrarrestar los efectos de esta figura. Sobre este punto, sólo precisar que lo señalado por el profesor Falcón no es acertado, toda vez que en la elusión sí existe una norma que recoge la hipótesis de incidencia incurrido por el contribuyente sino que este la burla y toma otro camino legal sólo con el fin de eludir. Por lo que no se está integrando sino haciendo una recalificación a la operación realizada por el contribuyente.

También señalar que en el caso de fraude a la ley, los contribuyentes recurren a las otras ramas del derecho para violentar contra el derecho tributario y sus normas, por lo que debe verse más allá de la esfera tributaria para poder accionar contra ellas.

2.3.2 Simulación

* Etimología y concepto

Al consultar el término simulación en el Diccionario de la Real Academia Española se indica que el mismo proviene “del latín *simulatio*, -ōnis. Presenta dos significados: 1. f. Acción de simular. 2. f. Der. Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato”

Es el segundo significado el que se utilizará en materia tributaria para verificar que las operaciones que se intentan presentar no existen.

En la simulación se aprecia que la misma va casi de la mano con el engaño, lo cual trata de ocultar la verdadera voluntad de los simuladores. Aquí se busca privilegiar la forma y a través de la misma se busca que los terceros ajenos y hasta la propia Administración Tributaria, crea, observe o considere que tal contratación corresponde a un contenido (que en realidad no tendrá eficacia). (Alva, 2013, parr. 71-73)

* Significado jurídico y elementos:

La simulación es una figura jurídica en la cual la forma del contrato no guarda relación con la real causa del contrato. Para ello, debe existir un acuerdo entre las partes para manifestar algo diverso a la realidad. Según señala (Garaycott et al. 2003) la simulación es un acuerdo por el cual las partes emiten una declaración de voluntad no coincidente con la causa jurídica del negocio. (p.343)

Se pueden distinguir dos elementos para su configuración:

- a) La necesidad de tener un acuerdo previo de las partes intervinientes en el contrato para realizar un contrato diverso a la realidad. Incluso se puede encontrar un contrato interno entre las partes con el verdadero fin, pero acuerdan que habrá un contrato diferente, el cuál será público ante los demás. En este caso el acuerdo nunca puede ser unilateral porque en ese caso ya se estaría en otra figura jurídica. Tiene que haber un consentimiento de todas las partes.
- b) La intención o el fin de engañar. Las partes desde un inicio conocen la real intención del contrato. Son conscientes que se pretende engañar a los demás y que en verdad no desean los derechos y obligaciones contenidos en este contrato. Y eso implica también que las consecuencias jurídicas de este contrato falso o distorsionado nunca serán efectivas.

Clasificación:

Existen dos tipos de simulación que a su vez también están recogidos en nuestro ordenamiento tributario.

- a) **Simulación absoluta:** Es aquella situación en la que no existe nada en la realidad detrás de la forma jurídica que se le dio. Es un contrato de contenido vacío, un artificio que no condice con la realidad. Se busca crear una situación aparente que no vincule a las partes. Generalmente está ligado con la evasión y delitos tributarios penales al estar relacionado con un engaño.
- b) **Simulación relativa:** Es aquella figura en la que si existen hechos detrás de la forma pero están distorsionados o sólo se han dado de forma parcial de lo que se declaró. En este caso en la realidad si hubo un acto pero por acuerdo de las partes este es diverso de la causa típica del contrato que se presenta. Por lo que este negocio sí tendrá efectos jurídicos pero diversos al verdadero. La simulación relativa tributaria está contemplada también en la Norma XVI del título preliminar del código tributario, en el último párrafo y aún está vigente.

2.3.3 Diferencias entre simulación y fraude a la ley

Para detallar las diferencias Garaycott et al. (2003) señala:

(...) En la simulación hay siempre un negocio aparente para vincularse. Sin embargo, en el fraude a la ley, la voluntad de las partes es una sola orientada a vulnerar lo dispuesto por otra norma (norma defraudada). Es decir aquí no existe una disyuntiva entre la voluntad interna y la declarada, como sí ocurre en los supuestos de simulación. En consecuencia, en los supuestos de fraude de ley, la voluntad real de las partes es justamente el fraude mismo, sólo que éste es expuesto con la apariencia de legalidad.

2.3.4 Abuso del derecho

En la figura del abuso del derecho existe un titular de un derecho quien usa la norma que ampara su derecho pero de una forma desproporcionada, abusiva, que no sigue la finalidad que el legislador quiso para esa norma, por lo que su actuar se vuelve antijurídico.

Partiendo de esta posición señala Ramírez (2014)

En la mayoría de países herederos de la tradición romana, las reglas para evitar la elusión fiscal tienen orígenes en el abuso del derecho. De acuerdo con esta teoría, cuando el ejercicio de las libertades de configuración negocial derive en el abuso del derecho del contribuyente, en demérito del derecho de la administración a recaudar el tributo, nos encontraremos ante una elusión ilícita. (p.34)

En el abuso del derecho, existe un uso desmedido del titular del derecho y con este actuar genera un daño a terceros. Esto no surte efecto en el caso de los derechos absolutos. Sobre este perjuicio a terceros Ramírez (2014) enfatiza:

De esta manera, se considera que el ejercicio de un derecho es abusivo cuando se descarrila del sendero propio de su finalidad económica o social, así como cuando se ejercita con el propósito de perjudicar a un tercero, sin obtener ningún beneficio. (p.34)

Debe ligarse en este punto el principio en el que se señala “donde termina el derecho de uno, empieza el derecho del otro”. En aras de esto, el abuso del derecho es antijurídico, y sobre todo en el caso del derecho tributario también es una figura que debe combatirse mediante las normas generales antielusivas.

2.4 La lucha contra la elusión en el derecho tributario

2.4.1 Las cláusulas de carácter general (GAARs)

Las cláusulas generales antielusión tienen el acrónimo GAAR por su nombre en inglés general antiavoidance rules. Son uno de los mecanismos usados por los ordenamientos para combatir la elusión por las particularidades que poseen. No obstante de su reconocimiento como un instrumento esencial también es objeto de críticas y debates por sus principales características que posee y se enunciarán a continuación.

2.4.1.1 Concepto

Las cláusulas generales son normas habilitadas por el ordenamiento para combatir la elusión, ya que mediante ella se permite desconocer y recalificar el esquema realizado por las partes a fin de que puedan tributar en base a lo que realmente hubiera correspondido si se hubiera realizado el esquema de la norma eludida.

Para definir la elusión, García Novoa (2008)

Las cláusulas de carácter general como hemos apuntado, constituyen previsiones legislativas, las cuales tiene en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema. (p.123)

Para ilustrar la definición de cláusula general EY abogados (2015) señala:

Las clausulas generales son de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número *indefinido* de casos, son aquéllas que se basan en principios tributarios

generales de la correspondiente legislación doméstica con el objeto de evitar la elusión fiscal. Estas cláusulas GAARs otorgan a las Administraciones tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia y cuyo único (principal, o uno de los principales) propósito es generar el derecho al citado beneficio fiscal. (p.18)

Este tipo de normas generales son de amplia cobertura para que de esa forma pueda tener un ámbito de aplicación mayor a una norma específica o limitada. Lo que es considerado a la vez como un defecto al considerarlo una meta hecho imponible, sin embargo no puede ser de otra manera porque es la única forma de poder abarcar los diferentes tipos de esquemas que se crean a diario.

Tal como se señaló el principal objetivo de esta norma es poder abarcar la mayor posibilidad de casos sujetos a elusión y desentrañar la verdadera sustancia económica de las operaciones. Esto es desconocer la forma utilizada por las partes y recalificar la operación según la discreción del auditor tributario a la forma como realmente le hubiera correspondido y que demuestre el verdadero fin de la operación.

El objeto de tales cláusulas es asegurar que la ventaja fiscal sólo se aplique a los beneficiarios previstos por la legislación tributaria en tales casos, y permitir que las Administraciones tributarias denieguen la aplicación de la misma en caso de negocios artificiosos.

2.4.1.2 Características y ventajas

- ✓ Combaten la elusión,

- ✓ Su ámbito de aplicación es amplio

- ✓ Es una norma que por el solo hecho de estar en el ordenamiento genera entre los contribuyentes desistimiento de incurrir en conductas elusivas.
- ✓ Genera más recaudación, ya que generalmente los importes eludidos son muy altos, lo que guarda congruencia con su complejidad.
- ✓ Genera más igualdad y disminuye la proliferación de esquemas elusivos.
- ✓ Hay una norma que habilita a la Administración tributaria ya que si no existiese, en las cortes no podrían pronunciarse sobre el tema al no tener esta norma idónea para los casos de elusión.
- ✓ Incremento de la carga tributaria para los que no eluden, lo cual incide en el detrimento de la moral tributaria.
- ✓ La reducción de la percepción que otros no pagan impuestos incide en la disminución del interés por eludir.

* Ventajas expuestas en los ordenamientos legales en el mundo a favor de la GAAR:

- a) Unión Europea: A juicio de la Comisión, el legislador no puede capturar todas las estructuras de planificación fiscal en constante evolución, y una GAAR podría (por lo menos parcialmente) llenar esta brecha sin interferir con el alcance de las reglas específicas contra el abuso del sistema. (..) En lugar de ello, deriva su existencia de la necesidad de llenar las lagunas que permitan desarrollar una planificación legal agresiva y que los legisladores no previeron en el momento de legislar. (Mitroyanni, 2016)
- b) India: (..) teniendo en cuenta la agresiva planificación tributaria con el uso de estructuras sofisticadas, es necesario establecer disposiciones legales para codificar la doctrina de sustancia sobre la forma donde la real intención de las partes, el efecto de las transacciones y la finalidad de un acuerdo se tienen en cuenta para determinar las consecuencias fiscales,

con independencia de la estructura jurídica que se ha superpuesto para camuflar la verdadera intención y propósito.(Kapadia, 2016)

- c) México: La propuesta subraya que los contribuyentes tienen la libertad de organizar sus propias transacciones comerciales de la forma que más le convenga. Sin embargo, estos acuerdos no pueden ser motivados por la intención de reducir su carga tributaria. Una razón comercial debe presentarse. (Fuentes y Ruiz, 2016)

2.4.1.3 Problemática

Las GAARs son instrumentos generales de combate de elusión, sin embargo su principal característica de amplitud es también su principal crítica. Se le acusa de que al tener un rango de aplicación amplia, es generadora de diversos hechos imposables en una sola norma. Es decir impone tributos dejando de lado lo establecido con el principio de legalidad y reserva de ley, que consiste en que por ley debe establecerse todos los aspectos del tributo.

Para ahondar señala García Novoa (2008):

Por otro lado, y también es una crítica muy generalizada y de mayor calado, se suele decir que las cláusulas generales, por definición, tienen un presupuesto que tiende a ser excesivamente amplio. Cuando se habla de fraude a la ley, cuando se habla de abuso de derecho, de abuso de las formas, de inoponibilidad, de ausencia de propósitos comerciales, ese presupuesto es por definición amplio, ambiguo y abre un campo, o una capacidad o posibilidad a la Administración de aplicar estas cláusulas con cierta discrecionalidad, lo que puede derivar en una merma de la seguridad jurídica del contribuyente, dado que no tiene un criterio claro a priori para saber cuándo hay fraude a la ley o cuándo hay abuso de derecho. (p.331)

En los ordenamientos de tipo civilista, las GAARS tienen acusaciones de inconstitucionalidad, por infringir principios fundamentales señalados en el principal cuerpo normativo y en el caso de las normas tributarias contempla los requisitos

indispensables de las normas tributarias, los que se consideran que son vulnerados por esta norma general antielusiva.

En tercer lugar, por esta misma característica, la norma general aplicada por un auditor tributario ser el encargado de decidir en qué casos se encuentra ante un caso de elusión y en qué casos no. Lo que ya sale de su facultad de discreción pasando a la arbitrariedad. Y esto también produce que del universo total de los contribuyentes sujetos a la investigación por un mismo caso o similar, tendrán decisiones diferentes dependiendo del auditor tributario a cargo de la investigación.

También se señala de parte de la Administración el uso abusivo de esta norma general, a la que recurrirán por cada caso en que se haya obtenido una ventaja tributaria. Existe un riesgo de que no se respetarán la objetividad de las pruebas señaladas en las normas, y por lo tanto los esquemas de economía de opción podrían no ser respetadas.

La norma general antielusiva será aplicada según múltiples criterios, lo que provoca incerteza e incertidumbre para los contribuyentes al no saber en qué sentido la Administración determinará los casos finalmente, lo que les impide cuantificar sus ganancias finales luego de realizar una transacción.

Como parte fundamental de toda GAAR está su redacción la que aumenta su incertidumbre y sobre todo complejidad. Para ello, dependerá de cada ordenamiento redactar su GAAR de una forma simple y con términos sencillos para hacerla más entendible y fácil de entender y aplicar.

Otro argumento es que el ordenamiento recurre a este tipo de normas recurrentemente en vez de mejorar su técnica legislativa y redactar mejores políticas y normas específicas antielusivas por lo que descuida las leyes tributarias y cuando haya

incerteza ante una norma finalmente se podrá recurrir a una GAAR como último recurso que finalmente podrá ser a favor de la Administración.

Otra crítica es con respecto a la incorporación de la analogía a través de esta norma. Si bien es cierto, la analogía está expresamente prohibida por ley, a través de esta norma se estaría incorporando como un medio para combatir la elusión, ya que lo que se intenta buscar aplicar esta ley para un caso no previsto.

2.4.1.4 Tipos de normas generales antielusivas

En la presente investigación se realizó la siguiente clasificación en base a toda la doctrina y las legislaciones tributarias a las que se recurrió. Las clases de normas generales antielusivas son:

- ✚ GAARs codificadas, plasmada en la ley o estatutaria. También denominada codificada o incorporada en una Ley. Presente en los países de corte civilista.
- ✚ GAAR judicial: Son las decisiones realizadas por las cortes judiciales. Son los jueces y sus resoluciones vinculatorias quienes resuelven los casos de elusión a través de doctrinas.
- ✚ * GAA(B)r o normas antiabuso: Por sus siglas son conocidas como general anti abuse rules. Funcionan como las GAARS pero tienen un rango de aplicación muy limitado y de carácter residual. Estas normas sólo pueden ser invocadas como último recurso luego de aplicar todo lo que hay en el ordenamiento contra la elusión y encima su ámbito de aplicación es reducido. Sin embargo, se les considera como las jóvenes GAARS, ya que la tendencia es que los ordenamientos optan por incorporarlas para luego convertirla en GAAR.

- ✚ QUASI GAARS: Se le dio esta categoría a las normas que no son antielusivas propiamente pero han codificado principios de sustancia sobre forma en sus legislaciones u otros principios similares que le permiten ir contra la elusión. Tiene un rango determinado, porque la ley no lo habilita a desconocer y recalificar los esquemas elusivos.

2.4.2 Las cláusulas de carácter específicas (SAARs)

2.4.2.1 Concepto

Las normas generales antielusivas de carácter específico son aquellas normas de ámbito de aplicación ad hoc, hechas para determinadas situaciones o hechos particulares determinados por la ley.

Se señala lo siguiente con respecto a las normas específicas (Anguita cita a Picone, 2017):

Las normas antiabuso especiales o preventivas, también llamadas normas de corrección o de prevención, no son normas propiamente antielusivas, son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva, las cuales anticipándose, sirven para cerrar los espacios de elusión¹¹¹. En palabras de Pistone, las cláusulas especiales presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo (p.61)

2.4.2.2 Ventajas y críticas

a) Ventajas

- ✚ Las normas específicas suelen ser más adecuadas para tratar casos específicos de elusión debido a que su redacción es concreta, detallada, e incluye criterios técnicos y especializados al momento de referirse al caso de elusión que pretende combatir.
- ✚ La Administración puede aplicarla de forma más simple, ya que ante un cierto determinado de elusión debe recurrir a la norma específica y actuar en base a lo que señala la norma sin necesidad de entrar en criterios amplios y complicados como en la norma general.
- ✚ Se encuentran contenidos en diversos cuerpos normativos que regulan diversos tributos por lo que no tienen el problema de los cuestionamientos de constitucionalidad y arbitrariedad.
- ✚ Tiene mayor flexibilidad en el control y también para su adaptación a nuevos esquemas.

b) Críticas

Su principal crítica es que cualquier ordenamiento no puede estar lleno de normas específicas lo que termina llenando de muchas normas de diversos tipos y de diferentes versiones, lo que convierte el sistema tributario en confuso.

El legislador no puede advertir todos los posibles casos de elusión por lo que esta técnica es insuficiente para poder abarcar todos los supuestos de elusión.

Asimismo, es una norma fácilmente burlada, propio de ser tan específica. Mientras más detallada es, los contribuyentes empiezan a armar esquemas para no recaer en los supuestos incorporados en las normas. Algunos autores lo conocen como el juego del gato y el ratón, que

no tendrá una salida final. Incluso, en las legislaciones se pueden encontrar normas específicas de múltiples versiones que se actualizan continuamente. Sin embargo, las normas no son tan fáciles de poder adaptarse a estos esquemas huidizos lo que al final deja una brecha de esquemas que no pueden ser combatidos, dando espacio a la elusión.

Sobre esto señala (García Novoa, 2013)

Es decir, si el ordenamiento cierra una vía de elusión mediante una cláusula especial, el contribuyente nuevamente agudiza su ingenio para realizar un hecho distinto que no está previsto en ninguna cláusula especial y que no podríamos atacar. Es verdad, podríamos decir que el legislador, acto seguido, podría volver a crear una cláusula especial sobre ese supuesto que ha ideado el contribuyente, pero estaríamos convirtiendo la legislación tributaria en una especie de juego del ratón y el gato: el contribuyente inventando negocios y el legislador regulando cláusulas especiales. Eso generaría inestabilidad en el ordenamiento. (p.331)

Ofrece menor seguridad en su aplicación por ser los contribuyentes los que tienen la carga de la prueba, es decir son los contribuyentes los que demuestran y argumentan que no están bajo el supuesto de elusión. Generalmente esta carga de prueba están establecidas por ficciones y presunciones que dan por ciertos comportamientos y hechos, lo que no le permite a los contribuyentes demostrar lo contrario, y esto claramente pueden colisionar con la seguridad jurídica por no permitir prueba en contrario.

2.4.3 Cuadro comparativo de ambas cláusulas

Figura 2.4
Comparación entre cláusula específica y cláusula general



Fuente: Chau, Lourdes (2013)

2.5 Otras formas de combatir la elusión

a) Principios y doctrinas propuestas

- Sham transaction doctrine
- The economic substance doctrine
- The business purpose doctrine
- The doctrine of substance over form
- The step transaction doctrine

Sobre las siguientes doctrinas (Ramírez, 2016)

* **Doctrina de Westminster.**- Uno de ellos, denominado el caso de Duke of Westminster, ha sido catalogado como el punto de partida de este tipo de jurisprudencia de los tribunales del Reino Unido, pues a partir de éste los jueces optaron por investigar la sustancia económica de la transacción, restándole importancia al formalismo legal. El caso mencionado reafirmó el principio por el cual la administración no debería, cuando las partes de una transacción ejecuten una serie de actos legales para obtener un resultado, cuestionar la operación por considerar que otra serie de actos hubieran podido ser implementados, si ello implica ineficacia desde el punto de vista estrictamente fiscal. (p.98)

* **Doctrina Ramsay.**- La cual requiere para su aplicación la existencia una serie de operaciones preestablecidas escalonadas, que no tengan otro fin comercial o mercantil distinto a evitar la causación del tributo, de manera que, se hace una comparación entre el resultado comercial final obtenido con las transacciones y el negocio típico que de acuerdo con la legislación debió aplicarse, para proceder a aplicar el hecho generador que coincida con los resultados comerciales obtenidos luego de las operaciones.

Aquí, no encontramos una norma general contra la elusión. El punto de inicio de los precedentes mencionados y de su desarrollo posterior, fue el caso Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, de 1935. “En éste juicio se sentó el principio-precedente según el cual, si bien se reconoce el derecho fundamental de los contribuyentes a la economía de tributos, ello no obsta a que, para calificar una operación de legítima, debe ésta basarse en un «motivo negocial» y no sólo en la simple intención de reducir la carga tributaria. Se trata entonces de un control sobre la «causa» del negocio jurídico.” (pp. 93-94)

Sumado a lo anterior, el principio de la substance over form, permite al fisco (y al juez) prescindir de la “forma legal” de la operación, en la investigación del legítimo *business purpose*.

- **Doctrina de la sustancia económica y el propósito de negocios:**

En esta teoría el autor señala (Ramírez, 2016):

Establece que ciertos beneficios fiscales no serán permitidos y se desconocerán, si la transacción no tiene sustancia económica o carece de un propósito u objetivo comercial

Bajo la doctrina mencionada, una transacción tendrá sustancia económica sólo si (i) la transacción modifica de manera significativa la posición económica del contribuyente y si (ii) el contribuyente tiene un motivo sustancial para hacer parte de la transacción.

Como se ve, la sustancia económica (economic substance) y el propósito de negocios (business purpose) son dos instituciones complementarias, con diferentes alcances. El primero (sustancia económica) evalúa la relevancia de la operación desde la perspectiva de su significación financiera para las partes, restando validez a aquellas operaciones en que no se produjo una modificación económica relevante.

Así, la consecuencia fiscal favorable será negada si el beneficio financiero derivado de la transacción resulta insignificante si se compara con el beneficio fiscal. El segundo (propósito de negocios) indaga por la razón comercial de las partes para incurrir en la operación, de manera que, más allá de su relevancia económica, la operación debe tener una causa comercial que la justifique.

En efecto, la doctrina de la sustancia sobre la forma supone la existencia de una operación formal, escogida por las partes en función de su beneficio tributario, que de haber sido utilizada la forma que es connatural con su sustancia, habría arrojado un mayor impuesto a cargo, o un menor beneficio tributario. De esta construcción conceptual escapan casos en que la forma sí se corresponde con lo deseado por el contribuyente, pero carece de sustancia económica, distinta de obtener un beneficio tributario.

Esta teoría ha sido denominada como “economic substance”, y permite el desconocimiento de una operación cuando carece de significancia económica distinta de la obtención de un beneficio fiscal. Consideramos que, en la práctica, esta teoría permite atacar casos de fraude a la ley que no implican simulación.

Otra aproximación de la teoría norteamericana a la doctrina de sustancia sobre forma, es el denominado *anticipated non-enforcement of rights and obligations*. De acuerdo con esta teoría, el pacto o el indicio de no ejercicio de derechos u obligaciones contractualmente consagrados, constituye un elemento razonable para considerar que una operación económica carece de sustancia de negocios. (p.94)

- **Step transaction:**

El mismo autor se pronuncia sobre esta doctrina (Ramírez,2016)

Otra de las doctrinas acogidas para enfrentar la elusión, es la “step transaction”, en virtud de la cual, la autoridad o el juez deben considerar como una sola operación – a efectos de determinar su calificación tributaria -, al conjunto de operaciones que, individualmente consideradas, no arrojarían efecto fiscal, o este sería menor al de las operaciones vista en conjunto. Al respecto, la Corte Suprema de los Estados Unidos ha indicado que “Un determinado resultado al final de un camino recto, no debe resultar diferente cuando ha sido alcanzado por un camino desviado (p.95)

- b) **Analogía**

Para fines didácticos se expresa esta medida alternativa de confrontación de la elusión aunque en nuestro ordenamiento peruano la utilización de la analogía en temas tributarios está prohibida.

Sobre el tema de la analogía como medida antielusiva se señala (como se citó en Ocón, 2014):

Refiriéndose a la analogía como medida antielusiva para contrarrestar el fraude a la ley, Mónica Siota señala que algunos autores la conciben como un método interpretativo y otros la conciben como una forma de integrar el derecho. La aplicación de la analogía parte de considerar que en el fraude a la ley se realiza un hecho no tipificado cuyo resultado es equivalente al de un hecho imponible que sí lo está, por lo que la Administración Tributaria colmaría una laguna de la ley recurriendo a la analogía, en vista que el hecho imponible no tipificado produce resultados equivalentes al que sí lo está y cuya realización se ha evitado conscientemente. (parr.17)

Varios autores sin embargo señalan que ante la elusión a diferencia de la analogía no hay una vacío legal toda vez que en la primera, si existe una norma que ha recogido la hipótesis de incidencia, sólo que ésta ha sido eludida a través de una norma de cobertura.

Pero más determinante aún es la opinión de César García Novoa al respecto (como se cita en Ocón, 2014)

García Novoa considera que los partidarios del recurso a la analogía para combatir la elusión tienen que llevar a cabo una labor de “lavado de cara” del instituto para enervar los reproches respecto a la aplicación de la analogía, reproches fundados en la inseguridad que genera. García Novoa afirma el argumento de que el recurso a la analogía es necesario para combatir la elusión es un argumento que no tiene más justificación que la afirmación de que la analogía es legítima porque existe la elusión. Resulta inadmisibles que la voluntad del legislador puede llegar a expresarse de forma incompleta en la ley tributaria, de manera que exigencias de capacidad económica, igualdad o justicia tributaria pueden imponer el uso de la analogía para completarla. Esto implicaría colocar a la Administración Tributaria en la posición del legislador, rompiendo con ello las reglas de tipicidad y de seguridad jurídica.

c) Ficciones

Se denomina **ficción jurídica** al procedimiento de la técnica jurídica mediante el cual, por ley, se toma por verdadero algo que no existe o que podría existir, pero se desconoce, para fundamentar en él un derecho, que deja de ser ficción para conformar una realidad jurídica. (Wikipedia, 2011, parr.1)

d) Presunciones legales

Las presunciones legales son aquellas afirmaciones hechas que se dan por verdaderas y son plasmadas en leyes.

(Hernández, 2009) en su investigación señala:

Como quiera que en toda presunción legal se toma como punto de partida un hecho conocido, y por lo tanto, debidamente probado, para extraer como consecuencia, por imperio de la ley, un hecho desconocido, la persona en cuyo favor se ha establecido la presunción queda dispensada de probar el hecho desconocido.(p.33)

El objetivo de las presunciones legales en un proceso antielusivo radica en probar determinados hechos a favor de la Administración y de esta forma ésta, mediante sus facultades pueda exigirlos sin tener que probarlos.

2.6 Las normas generales anti elusión

2.6.1 Antecedentes en la legislación internacional

Las cláusulas antileusión existen desde hace muchos años, aproximadamente más de cien años. Se podría decir que la primera norma antielusión fue la de Nueva Zelanda del año 1878 y ésta fue modificada en el año 1891,

Por otro lado en el año 1919, Alemania fue una de las pioneras en crear una ley antielusión y fue en estas fechas que dieron las siguientes normas sobre la materia.

Entre ellas destacan:

* Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano de 1919, con ésta norma se creó la interpretación económica, ésta norma señalaba que se debía considerar como un método de interpretación a aquella económica, en la cual se analizaba el objeto, el fin económico de la transacción.

* Ley de Adaptación Impositiva Alemana 1934. *Stewaranpassungsgegetz*: En esta norma se dispone lo siguiente: Las leyes fiscales deben interpretarse según las concepciones generales del nacional socialismo; para ello debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y el significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales. Lo mismo rige para juzgar los hechos.

* El Reichfinanzhof de 1937 (Tribunal financiero del Reich): En una sentencia se sienta precedente señalando lo siguiente:

“Para el derecho tributario no es siempre decisiva la forma jurídica elegida por los interesados, sino en determinados casos la real situación económica del hecho, como se presenta desde el punto de vista de la concepción nacionalsocialista del mundo, teniendo en cuenta la opinión y la importancia de la colectividad.”(Sánchez, 2007, parr.3)

*Reforma de la Ordenanza de 1977.

Se suprime la ordenanza, sin embargo dentro del ordenamiento alemán continúan usando el método de interpretación económica desde una nueva versión del método, asimismo la norma faculta a la Administración a desconocer los actos simulados y a gravar los disimulados.

Posteriormente pasó por Italia con la escuela de Pavia donde recibió otros aportes donde destaca Vannoni, Jarach y Benvenuto Grizioti, quien la incluye en el método de interpretación funcional.

Por Francia el movimiento surge con Luis Trotabas y también por otros países de Europa hasta que llega a Latinoamérica con el argentino Dino Jarach quien estableció la teoría general del derecho tributario substantivo en su texto “El Hecho Imponible”.

De esta forma, Argentina fue la primera nación que acogió el principio de la interpretación económica y la incorporó en su legislación, fue la primera norma latinoamericana antielusiva, la ley argentina 11863. Y fue incorporada en el Código Fiscal de Buenos Aires de 1948.

Siguiendo estos antecedentes, luego se incluyó en el Proyecto de Código Fiscal de Uruguay en 1959 aunque de manera escueta, aplicándose sólo cuando así correspondiera a la naturaleza de los hechos gravados.

En 1967, el Modelo de Código Tributario para América Latina lo acoge en los siguientes términos: A raíz de su incorporación en el Modelo, otras legislaciones tributarias lo recogieron indistintamente; en algunos casos parcialmente, como en Bolivia, que solamente tomó en cuenta el segundo párrafo, y en otros completamente, como es el caso de Costa Rica, que lo reprodujo textualmente. Ecuador, por su parte, reguló de manera diferente el problema del primer párrafo, estableciendo que las disposiciones de otras ramas se aplicarían únicamente como normas supletorias. Paraguay y Uruguay incluyeron en las disposiciones de aplicación general, en 1992, los dos primeros párrafos, y recientemente hizo lo mismo el Perú con el Decreto Legislativo 816, modificado por la Ley 26663. (Calderón, 2003,pg.63)

Es importante hacer un pequeño repaso de lo anterior ya que representan los pilares y fundamentos de la doctrina que hasta hoy argumentan nuestra posición.

2.6.2 La implementación en el Perú de una GAAR

2.6.2.1 Código tributario de 1966

El primer antecedente fue de carácter jurisprudencial, la RTF N° 4157 del 12 de diciembre del 1968.

2.6.2.2 Código Tributario de 1996 (Título Preliminar: norma VIII)

La norma VIII del título Preliminar del Código Tributario (versión original D.L. 816) de fecha 21 de Abril de 1996. Éste fue el primer intento de una norma anti elusiva.

Norma VIII (seis meses después) Ley 26663. Con esta norma se mutila la anterior quitándole los párrafos donde se habilitaba el combate al fraude a la ley. Con lo que la norma queda sólo limitada a señalar los métodos de interpretación y permite a la Administración estrictamente para lidiar y sancionar los supuestos de simulación, sea ésta de tipo absoluta o relativa. Resalta la exposición de motivos quienes argumentaron que se eliminó el carácter anti elusivo por violar principios constitucionales tales como el de la seguridad jurídica, legalidad y de reserva de ley.

Producto de esta modificatoria, se emiten diversas resoluciones posteriores que marcan posiciones que reafirman lo señalado en la exposición de motivos como la RTF 06686 del 8 de setiembre del 2004 y otras que aún sin la norma tratan de marcar pautas para poder combatir el fraude a la ley, ejemplo RTF 0590-2-2003 (el caso del oro).

2.6.2.3 Código tributario de 2012 .Norma XVI del título Preliminar del Código Tributario (D.L. 1121) de fecha 19 de Julio del 2012.

Este fue el segundo intento para ya contar con una norma expresamente anti elusiva. (A estas alturas ya internacionalmente se daba por superado los conflictos y al menos en la mayoría ya habían incorporado una en sus respectivas legislaciones.

Si bien es cierto, aún existían corrientes que señalaban que habían que pasar por ciertos filtros para evitar el abuso de poder de parte de la Administración y la violación de derechos constitucionales de los contribuyentes, no podía desconocerse su necesidad en su lucha contra el abuso de parte de los particulares contra el fisco, por ello previas medidas garantistas y fijación de tests apoyaban su existencia.

Artículo 8 de la ley 30230 del 13 de Julio del 2014.

Se declara la suspensión de la norma XVI hasta que se elabore un reglamento donde se establezcan los parámetros de fondo y forma. Lastimosamente, esto será de tipo definitivo ya que bajo los argumentos de que es inconstitucional, el sector empresarial y estudios de abogados han ejercido un lobby que han influido negativamente en el gobierno para que su vigencia no proceda.

2.6.2.4 Resumen marco normativo actual

*** La norma VIII del título preliminar del Código Tributario (versión original D.L. 816) de fecha 21 de Abril de 1996.**

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

*** Norma VIII (seis meses después) Ley 26663 después de su modificación y su respectiva exposición de motivos. Norma VIII mutilada:**

“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 Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - 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 de los señalados en la ley.

*** Exposición de motivos de la ley 26663:**

Se cuestiona la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imposables situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir al hecho imponible. Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la norma VIII, ser interpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde del poder de la SUNAT.

*** Norma XVI del título preliminar del Código Tributario (D.L. 1121) de fecha 19 de Julio del 2012.**

“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 caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso. En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”

*** Artículo 8 de la ley 30230 del 13 de Julio del 2014.**

Suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF y norma modificatoria Suspéndase la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, suspéndase la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario.

2.6.2.5 Las normas antielusión en la jurisprudencia nacional

La jurisprudencia nacional a lo largo de estas décadas realizó por su parte, los primeros intentos por hacer frente a la elusión y la simulación, incluso antes de contar con una norma de calificación económica o una general antielusiva.

En las siguientes resoluciones que se presentan a continuación, las cuáles se consideran relevantes para el estudio del tema, se expondrán la posición que sostuvo fue acorde a con la posición del legislador y la administración tributaria. Haciendo hincapié que el tema ha sido sujeto a debate desde su aplicación.

Asimismo, se presentarán en una forma cronológica para poder relacionarlas con el ordenamiento vigente, la posición de la doctrina e incluso si hubo concordancia en los pronunciamientos de fechas similares dentro del mismo tribunal toda vez que no siempre se falló en el mismo sentido.

A este punto, es necesario remarcar que el Tribunal Fiscal emitió sus opiniones basándose en el criterio de calificación o realidad económica, otras veces utilizó los métodos generales de interpretación admitidos en el derecho para determinar la naturaleza jurídica y en otra oportunidad recurrió a la norma VIII del título preliminar del Código Tributario para reforzar su posición.

1960 – 1996

La doctrina se encuentra bajo el influjo de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 y la norma argentina de 1947 regulada por la ley 11863.

Resolución del Tribunal Fiscal 1195 del 22 de abril de 1965

En este caso se estableció que no había existido una compraventa de patente sino la operación consistió en un aporte de capital, por lo que se procede a desconocer la amortización registrada a la fecha. Se pudo verificar en aquel entonces por medio de la documentación y de las obligaciones pactadas que la operación era un aporte de capital. Se llegó a esa conclusión, luego de que se probara que el supuesto vendedor obtuvo como contraprestación acciones emitidas por la sociedad adquirente de la patente.

En esta resolución se demuestra que el tribunal fiscal determinó la verdadera naturaleza del contrato jurídico amparándose en el criterio de la calificación económica del hecho imponible.

1966: El primer Código Tributario peruano es aprobado por el D.S. N° 263, el 12 de Agosto de 1966. En éste no se contempló norma relacionada a la “interpretación del hecho generador”.

1967: Se publica el modelo de Código tributario para América Latina elaborado por el Programa de Tributación OEA/ BID en 1967.

Resolución del Tribunal Fiscal 4157 del 12 de diciembre de 1968

El Tribunal fiscal y la Administración recurren a la norma VIII para justificar la recalificación. El tribunal estableció que un contrato de arrendamiento de equipos y otro de cesión de personal calificaban en los hechos como un único convenio de prestación de servicios.

Resolución del Tribunal Fiscal 4315 de 1969

El contribuyente adquiría pollos reproductores marca “Hy Line” de una empresa no domiciliada, abonando un precio unitario al contado, y cuotas mensuales adicionales para ser destinadas a cubrir gastos de laboratorio e investigación, que según alegaba, formaban parte del precio de venta. De la revisión del contrato, el Tribunal Fiscal resolvió que las cuotas mensuales calificaban como una retribución por el derecho a usar la marca por lo que eran regalías pagadas a un no domiciliado, sujeto a retenciones.

1992 y 1993: Se promulga el segundo Código Tributario por decreto ley N° 25859 y el tercer código respectivamente por el Decreto Legislativo N° 773. No hubo mayor cambio al contenido del primero.

Abril de 1996: El cuarto Código Tributario aprobado por el decreto legislativo N° 816 fue publicado el 21 de abril de 1996 y se incorpora la norma VIII completa.

Setiembre de 1996: Surge la modificación de la norma dispuesta por la Ley 26663 en Setiembre de dicho año. Se mutila el segundo párrafo de la norma VIII.

Resolución del Tribunal Fiscal 383- 3-1999

En este caso hay posiciones diversas entre la Administración y el Tribunal Fiscal, puesto que la Administración realiza un reparo al contribuyente señalándola como consignataria y no como comisionista tal como alegaba. Sustentaba su posición por la ausencia de una comisión prefijada sobre el precio de venta. Sin embargo, el Tribunal de lo actuado verifica que sí habría una comisión mercantil y que si bien en algún documento figuraba la expresión de consignatario, esto se desvirtuaba por la verdadera naturaleza de las operaciones, que el Tribunal levanta el reparo efectuado por la SUNAT.

Resolución del Tribunal Fiscal 327- 2-2000

En este caso la Administración señala que tras una falsa figura de contrato de arrendamiento con opción de compra se encontraba un contrato de compraventa al crédito. En este caso, el tribunal analiza la naturaleza económica de la operación y la conducta de las partes, por lo que resuelve en posición concordante con la administración lo que generó que la operación fuese gravada con IGV. Se puede verificar, que el Tribunal es de la postura que la Administración debe tener facultades para analizar económicamente las operaciones de manera que se pueda aplicar las normas de forma independiente a las formalidades usadas por las partes. Ello significa que la Administración no podría gravar hechos usando la norma VIII, que no se encuentren debidamente tipificados.

Resolución del Tribunal Fiscal 622-2-2000

En este caso el contribuyente declaró realizar ventas de pavos vivos con un servicio adicional de desviceración, por lo que se consideraba como una operación no gravada con IGV. Sin embargo, por las pruebas se demostró que en realidad la operación era una de venta de pavos muertos, por lo que debería pagar el impuesto.

El tribunal en este caso aplicó la norma VIII que establece que se determinará la verdadera naturaleza del hecho imponible. En este caso, tanto el tribunal y la administración utilizan términos que confunden al contribuyente al pretender aplicar la norma VIII a supuestos de simulación y de fraude a la ley, cuando claramente era un caso de simulación relativa.

Resolución del Tribunal Fiscal 09043-1-2001

La administración tributaria bajo el amparo de la norma VIII desconoce el traspaso de una línea de negocios a favor de una empresa que gozaba de beneficios de un convenio de estabilidad tributaria con el Estado bajo el argumento que el objetivo de dicha operación fue favorecer a línea de negocios traspasada.

Sin embargo, de opinión contraria fue el tribunal, el cual señaló que no veía impedimento legal para que una empresa suscriptora de un convenio de estabilidad no pueda adquirir nuevas líneas de negocio. Por lo que, consideró que la norma VIII, no era aplicable, ya que sólo correspondía verificar si éstos beneficios serían aplicables a la nueva línea de negocio adquirida.

Resolución del Tribunal Fiscal 5637- 4-2002

En esta resolución el tribunal determina la verdadera naturaleza de un convenio de transferencia de cartera bajo la modalidad de cesión de créditos. Quedó desvirtuado por las mismas cláusulas del convenio que establecía que el riesgo de incobrabilidad era de cargo del cedente, contraviniendo la transferencia de riesgo inherente a una transferencia de propiedad.

Resolución del Tribunal Fiscal 07448-2-2003

Esta resolución también demostró no sólo posiciones contradictorias entre el tribunal y la Administración, sino el uso excesivo que se le daba a la norma VIII, para excusar cualquier intervención. En este caso se pretendió atribuirle responsabilidad solidaria a un funcionario por actos con posterioridad a su renuncia. El tribunal fiscal, revocó la resolución de la administración.

Resolución del Tribunal Fiscal 00590-2-2003

El Tribunal Fiscal aplicó la norma VIII a adquisiciones de oro considerada como no real, pues el recurrente había alegado haber adquirido grandes cantidades de oro de alto grado de pureza y, sin embargo, no se había acreditado en el expediente que sus proveedores de oro, o los proveedores de éstos, que extraían oro de manera artesanal, lo hubiera sometido a un proceso de refinamiento, por lo que habrían transferido oro de origen aluvial y no de alta pureza. El tribunal bajo el criterio de razonabilidad, advirtió que no había identidad entre lo consignado y lo transferido.

La Administración tributaria en este caso desconoció el negocio jurídico y amparándose en la norma VIII, la cual considera que incorpora el criterio de la realidad económica como calificación del hecho imponible que busca descubrir la real operación y

la cual también permite el traslado de la carga de la prueba sobre la realidad del contribuyente.

Resolución del Tribunal Fiscal 04784- 5-2003

En este caso la contribuyente quería declarar como contratos de arrendamiento financiero con opción de compra a las operaciones de compraventa con reserva de propiedad que efectuaba, cuestión que fue observada en la resolución emitida por el Tribunal Fiscal. En ella señala que se ha utilizado una figura (arrendamiento con opción de compra) a efectos de obtener un tratamiento tributario más favorable.

Resolución del Tribunal Fiscal 05233- 4-2003 (Caso Joy Way)

En este caso la Administración imputaba al contribuyente las rentas obtenidas por los trusts Tristar y Espuma constituidas en el exterior, en calidad de rentas de fuente extranjera por considerarlas que la constitución del trust no da lugar al surgimiento de una persona jurídica.

El tribunal fiscal coincidió con la Administración y resolvió que al no haberse producido transferencia de los fondos al patrimonio del trustee, estos continuaron siendo de propiedad del contribuyente, en calidad de constituyente y como beneficiario de los trusts, por lo que estas rentas deben ser imputadas al contribuyente.

Resolución del Tribunal Fiscal 00344-2-2004

En este caso la Administración y el Tribunal tienen posiciones adversas. Por un lado, la SUNAT señalaba que la contribuyente había suscrito contratos con empresas

vinculadas con el objeto de recibir servicios de áreas especializadas sólo con el fin de encubrir pago de dietas a los directores.

El Tribunal señaló: “El presupuesto para la aplicación de la norma VIII del TP del Código Tributario es la utilización de una forma jurídica aparente, distinta a la realmente querida, con el único objeto de disminuir o evitar la incidencia impositiva; sin embargo en el presente caso, la empresa no ha disimulado el hecho de fondo mediante la distorsión de una forma jurídica”.

Resolución del Tribunal Fiscal 06686- 4-2004

En este caso la administración cuestionó la escisión de un bloque patrimonial, considerándola no real porque si bien en la forma se hizo un traspaso del escidente a la escindida, ésta última mantuvo el control, la administración y la dirección del negocio, por lo que la SUNAT lo consideraba un uso indebido de la escisión

El tribunal falló contradictoriamente a la posición de la Administración y de la siguiente manera: “Que de lo expuesto se concluye que 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 de 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.”

Resolución del Tribunal Fiscal 07114- 1-2004

Esta resolución destaca por condensar el verdadero límite que la jurisprudencia ha fijado a la norma VIII cuando señala: “..Que resulta errado aplicar en determinada forma las normas tributarias con la única justificación de que el contribuyente ha disminuido su carga imponible tributaria (...), toda vez que no puede ser aceptado desde un punto de vista estrictamente jurídico, que los contribuyentes están obligados, en el momento de realizar sus operaciones económica a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria.”

Resolución del Tribunal Fiscal 01115- 1-2005

En este caso se desconoce un contrato de arrendamiento financiero recaracterizándolo como uno de compraventa. El tribunal se respalda en la aplicación del segundo párrafo de la norma VIII y concluye que es uno de compraventa basándose en la razonabilidad de los plazos y la disparidad entre el gasto y la renta.

2012: Se emite la nueva norma XVI del Título preliminar del Código tributario-Norma Antielusiva

Resolución del Tribunal Fiscal 16458-9-2013

El tribunal confirma lo alegado por la Administración respecto a un reparo por no utilización de medios de pago ya que el contribuyente no cumplió con acreditar durante la etapa de fiscalización que las facturas fueron canceladas utilizando medios de pago y la efectiva compensación de las obligaciones alegadas. Se consideró en aplicación de la Norma VIII que determinadas facturas corresponden a una sola operación y que por lo tanto debía acreditarse la utilización de medios de pago, toda vez que la Administración se ha limitado a indicar que se trata de un mismo bien y que los comprobantes de pago son

correlativos y de la misma fecha, sin haber adjuntado mayor documentación que sustente tal afirmación, ni tampoco acreditado que se trate de una misma obligación entre la recurrente y el proveedor.

2014: Se suspenden las facultades de aplicación por parte de la SUNAT de la Norma XVI hasta fijar parámetros de forma y fondo.

Resolución del Tribunal Fiscal 04234-5-2017

El caso consistió en una transferencia de acciones peruanas por parte de vendedor no domiciliado, a través de la Bolsa de Valores de Lima – caso en que la SUNAT, aplicando la Norma XVI, desconoció la aplicación de la tasa de 5% a la ganancia de capital por considerar que la operación en bolsa fue “simulada”

La SUNAT, luego de analizar la operación en la parte correspondiente al segundo tramo, sobre la base de los distintos actos convenidos y por la forma en que éstos fueron ejecutados por las partes, y aplicando lo previsto por el primer y último párrafo de la Norma XVI (Norma Antielusiva General) del Título Preliminar del Código Tributario, concluyó que la transferencia de la propiedad del 49% de las acciones se produjo el 28-3-2012, con ocasión del ejercicio de la opción de compra, y no como sostenía el comprador, 26-6-2012, cuando se efectuó la operación cruzada en bolsa.

Luego de analizar el caso, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo. A ese fin, dicho tribunal coincidió con la SUNAT en que existió una simulación en lo concerniente a la oportunidad y mercado utilizado para la transferencia de las acciones.

2.6.3 Radiografía de la actual norma general anti-elusiva (Norma XVI)

La actual norma peruana como toda norma general antielusiva tiene muchas desventajas, y adicionalmente tiene las siguientes críticas que han sido analizadas a través de expertos quienes expresan lo siguiente entre los puntos a resaltar.

El primer punto, es sobre su colisión con el principio de legalidad y de reserva de ley, por ello tiene críticas de anticonstitucionalidad de la norma.

Ante esto (Luque, 2012)sostiene:

Además de mostrar sesgos inconstitucionales, en nuestra opinión la introducción de la figura del fraude a la ley es ilegal, en tanto no se condice con la Ley que otorgó las facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria - Ley No. 29884, toda vez que dicha norma, en su artículo 2º, si bien facultó al Ejecutivo a “modificar” el Código Tributario a fin de combatir conductas elusivas, agregó la frase: “preservando la seguridad jurídica”, esto es, se le facultó a introducir normas que cambien el sentido de las disposiciones vigentes o que incluyan nuevas regulaciones “pero” en la medida que éstas no generen incertidumbre jurídica, situaciones de indefensión o de inconstitucionalidad, lo que a todas luces sucede con la introducción del fraude a la ley, más aún si se deja a total discrecionalidad del fisco el determinar cuándo estamos ante un acto “artificial”, “impropio”, o que generen o no “ventajas similares” a las que se hubieran obtenido con actos “usuales o propios”.(p.2)

El segundo punto importante de críticas es el haber usado términos jurídicos indeterminados y sujetos a diversas interpretaciones. En este caso, tampoco se fijó criterio alguno para poder saber en qué forma de deberán entender estos conceptos. Existen múltiples conceptos tales como artificial, impropio, ventaja tributaria, usual y propio que no tienen una definición única, además la elección de estos términos tampoco es la más idónea. Esto genera un riesgo de arbitrariedad.

Sobre los términos, una de las críticas más severas es respecto a su gran influencia o adopción casi completa de la norma española. Por lo que no se previno que al momento de incorporarla en el ordenamiento peruano no se advirtió que en España utilizan el término hecho imponible para referirse a lo que en Perú se conoce como hipótesis de incidencia. Por lo que según señala (Bravo Cucci, 2013).

Así en clave del derecho español, evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible, es evitar la incidencia de la norma jurídica, lo que encuadra con una herramienta de lucha contra el fraude a la ley. (p.78)

El cuarto punto, es no haber definido el procedimiento ni su ámbito de aplicación, es decir desde cuando sería aplicable la norma y respecto a que actos se deberá aplicar, si será aplicable a los actos celebrados con anterioridad o únicamente a los celebrados desde su vigencia y las consecuencias actuales de actos celebrados con anterioridad.

2.7 Nuevos mecanismos contra la elusión fiscal y el plan BEPS de la OCDE

Actualmente, se están buscando nuevas formas para reforzar y continuar con la lucha contra la elusión fiscal en el ámbito tributario en todo el mundo. Un primer paso dentro del ámbito tributario es tratar de promover la inclusión dentro de cada ámbito interno de los países de una norma general antielusiva o al menos de la práctica de doctrinas judiciales que persigan el mismo fin. Si bien es cierto, hay mucha incertidumbre y conflictos internos por contar con una, también es cierto que la tendencia es que cada país cuente con una norma jurídica –de preferencia de rango legal– que contemple de manera expresa el combate a la elusión fiscal, con el fin de dotar a la doctrina de los órganos jurisdiccionales de mejores parámetros para sus decisiones.

En el campo internacional, también se difunden mayores instrumentos para combatir el uso abusivo de los convenios de doble imposición. Sobre este caso, se presentan

dos escenarios: el primero, es utilizar mecanismo de elusión para aprovecharse de dichos tratados y el segundo, es que el mismo tratado sea utilizado para eludir las normas de derecho tributario.

Ante ello, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) interviene a nivel mundial proponiendo un nuevo plan de acción para luchar contra el fenómeno de erosión de la recaudación tributaria y el traslado de beneficios también denominado plan BEPS y el cual se considera oportuno exponer en este trabajo y señalar el impacto dentro del derecho tributario internacional y sobre todo su incorporación en el Perú.

La OCDE a través de las 15 acciones que propone y que serán ligeramente enlistados líneas abajo, busca afrontar ambos escenarios de elusión con sus respectivas medidas propias de solución pero que deberán ser coordinados.

Para el primer escenario, las medidas propuestas son las cláusulas materia de esta investigación, pero la OCDE resalta la prioridad de las cláusulas generales antielusión frente a las específicas aunque también reconoce que para ello deberá considerar que dichas normas sean razonables, fijen su alcance y sean acordes al tipo de exigencias que demanda el ordenamiento de cada país .

Sobre el segundo escenario se buscan implementar mecanismos que salvaguarden las disposiciones del convenio de doble imposición, entre ellos cláusulas de limitación de beneficios o por algún tipo de cláusula más amplia basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones. Sobre este escenario no se hará mayor referencia por estar fuera de la materia de investigación fijado.

Las quince acciones BEPS son las siguientes:

Acción 1: Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital

Acción 2: Neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos

Acción 3: Reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros

Acción 5: Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad

Acción 6: Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI)

Acción 7: Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente

Acciones 8 a 10: Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor

Acción 11: Establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión

Acción 12: Requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

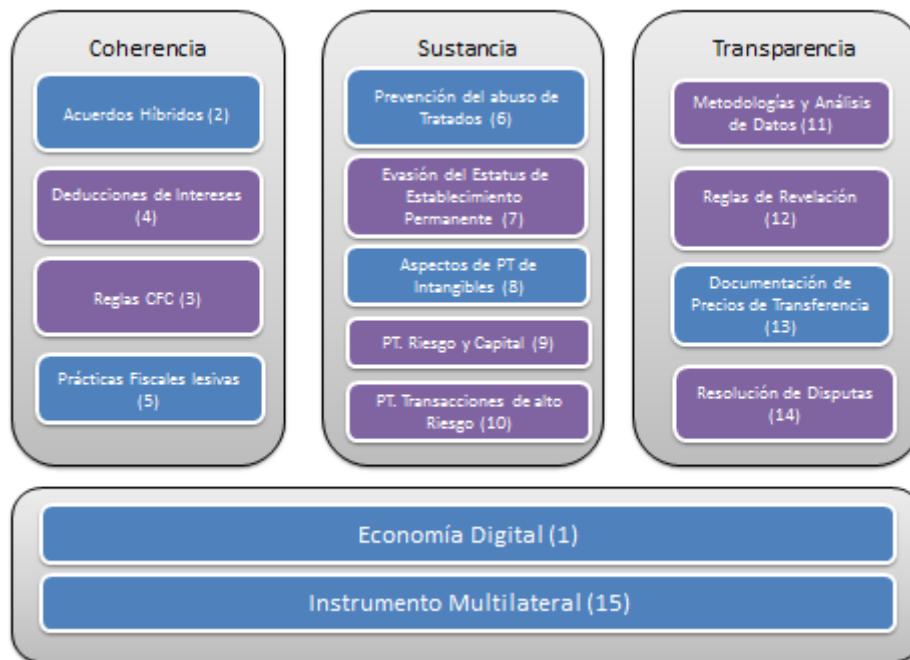
Acción 13: Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos)

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

Figura 2.5

Clasificación de las acciones BEPS



Fuente: Instituto Chileno de Derecho Tributario (2016)

Respecto al avance en la legislación local sobre las acciones sugeridas por la OCDE en relación al proyecto BEPS, se puede decir que éste es progresivo poniéndole mayor énfasis a ciertas acciones frente a otras.

Por lo pronto el Perú se ha comprometido a cumplir con cuatro de las quince acciones del Proyecto BEPS y que la OCDE viene revisando los avances de dicho compromiso.

La primera es la “acción 5” para combatir los regímenes tributarios perniciosos. Perú fue sometido a evaluación en julio del año pasado por los regímenes de las **Zonas Especiales de Desarrollo** de Ilo, Matarani y Paita y por el Régimen de Zofratacna. Luego

de la revisión se determinó que no se tenía que efectuar ninguna modificación a la legislación.

Las otras dos acciones son la “6” y la “14” relacionadas con evitar el abuso de los Convenios de Doble Imposición (CDI) y hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias surgidas en la aplicación de un CDI. El Perú se ha incorporado al nuevo modelo de CDI los estándares mínimos previstos en estas acciones y ya se viene utilizando en la negociación de nuevos CDI.

La cuarta acción es la “13”, referida a la nueva documentación sobre precios de transferencia es la que ha tenido mayor avance.

Al respecto, se estableció la obligación para los contribuyentes de presentar los reportes “local, en inglés local file”, “maestro, en inglés Master File” y “país por país, en inglés Country-by-Country Report (“C-b-C Report”). Este último debe ser complementado por las casas matrices de las grandes transnacionales con el detalle de sus políticas de precios de transferencias.

Sobre la acción 13 se publicó el Decreto Supremo N° 333-2017 el cual modifica el reglamento de la ley del impuesto a la renta y que señala en su encabezado:

“Que a través del Decreto Legislativo N° 1312 se modificó el inciso g) del artículo 32°-A de la referida ley, con el fin de adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en lo relativo a las declaraciones juradas y otras obligaciones formales de precios de transferencia..”

En complemento con este objetivo, también se publicó el Decreto Legislativo N° 1315 mediante la cual se modifica el Código Tributario para guardar coordinación con la

norma anterior y que facilite el cumplimiento de la implementación de la acción 13. En esta norma resaltan los cambios sobre la competencia de la SUNAT, facultades de fiscalización, requisitos de las resoluciones de determinación y de multa, derechos y obligaciones tanto de los administrados como de los miembros del poder judicial, entre otros del libro segundo. Una parte importante son las modificaciones sobre la asistencia administrativa mutua en materia tributaria y el intercambio de información, así como las tablas de infracciones y sanciones.

Estas son las cuatro acciones que el Perú se ha comprometido con su cumplimiento. Aún la administración tributaria no ha hecho referencia sobre las demás acciones BEPS.

2.8 Hipótesis

A continuación se presentarán las hipótesis y variables del presente trabajo de investigación.

2.8.1 Hipótesis general y específicas

General

La norma no es adecuada para controlar el PTA

Específicas

- La norma general antielusiva sí utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación.

- La falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva sí genera arbitrariedad.
- El uso de las normas generales antielusivas a fin de controlar el planeamiento tributario agresivo es extendido en el mundo.
- Es factible introducir mejoras en el diseño de la norma general antielusiva para lograr una aplicación adecuada.



CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Población y muestra

El presente trabajo es un trabajo de investigación documental por lo que no se tomarán muestras. La información será recopilada de bases públicas y obtenida a partir de meta- buscadores y será clasificada e interpretada en atención a los objetivos del trabajo.

Las fuentes de información principalmente incluyen: doctrina, jurisprudencia, legislación comparada. Igualmente se va a recoger información sobre modelos y opiniones emitidas por organismos internacionales tales como el OCDE y otras organizaciones privadas que agrupan especialistas en materia tributaria, igualmente se recopilaran y analizar entrevistas a expertos locales e internacionales sobre el tema.

3.2 Tipo de investigación

En esta parte del trabajo se ha incorporado la clasificación del trabajo en base a sus características.

Incluye también la recopilación de exposiciones, diapositivas de congresos, coloquios, entrevistas a expertos de diferente especialidad pero afines en temas tributarios en el mundo, material audiovisual, material de clases en universidades privadas y públicas nacionales y del extranjero. Puede señalarse, que estamos ante una “investigación y recopilación relevante de información significativa, todo con el fin de portar la información relevante sobre el tema de investigación y extraer aportaciones, tal como se señala como parte de los objetivos.

Por su tratamiento del tema:

Es una investigación sobre temas teóricos.

El desarrollo del tema según lo explicado analiza un tema teórico, motivo por el cual no habrá ningún tipo de experimentación. Su objetivo y propósito son en base a conceptos jurídicos y contables por lo que no habrá ningún tipo de estudio empírico. Limitándose sólo a más planteamientos y resultados teóricos, es decir su fuente es la teoría, es decir, un conjunto de principios, datos, reglas, principios y conocimientos que se aplican sobre un determinado tema.

Es una investigación de tipo multidisciplinaria:

En este caso estamos dentro del área del derecho pero haremos una revisión y recurriremos a sus diferentes ramas, no obstante que nuestro tema es básicamente tributario. Entre ellos podemos distinguir a la contabilidad, a la administración y auditoría. Asimismo, se debe precisar que una de las razones del trabajo es que pueda ser de uso para los diversos profesionales en la materia, es por ello que es necesario poder comprender a su vez sus respectivas áreas de estudio y poder encontrar los temas en común y preocupaciones sobre la elusión.

3.3 Técnicas

- Análisis documental, como instrumento de investigación, que se centrará en la recopilación y clasificación de datos operativos, técnicas, normas y bibliografía.
- Análisis de la información. A fin de captar, evaluar, seleccionar y sintetizar los mensajes subyacentes en el contenido de los documentos-

3.4 Forma de tratamiento de datos

En este caso al ser la investigación propuesta una de tipo doctrinal no se recurrirá a ningún tipo de programa computacional para el manejo de datos ni de carácter cualitativo ni cuantitativo.

Sólo se aplicarán las siguientes técnicas de procesamiento de datos:

- a) Ordenamiento y clasificación
- b) Registro manual
- c) Proceso computarizado con Excel de ser el caso

3.5 Presentación de resultados

El análisis de la información de documentos, Normas Legales, revistas; está orientada a aprobar la hipótesis.

Durante el proceso de análisis se descompondrán los elementos que forman parte de la estructura del problema, la descomposición se realizará en función de los indicadores de cada variable, cuyos valores son susceptibles a ser aumentadas.

El análisis se realizará siguiendo las siguientes pautas:

Se considerará a la hipótesis como punto de referencia para el análisis e interpretación de resultados.

Se orientará el análisis y la interpretación de datos en una estructurada cruzamiento de datos que estarán orientados al logro de los objetivos generales y específicos de la investigación

Se tendrán presentes los lineamientos del marco teórico y conceptual de referencia, los análisis e interpretación de datos se realizarán, con enfoques, esquemas y conceptos empleados en el planteamiento del problema y en la formulación de la hipótesis con la finalidad de identificar las concordancias o discrepancias entre las teorías existentes, los conceptos desarrollados por el investigador y los resultados extraídos de la realidad.

Se separarán los datos de acuerdo a las técnicas utilizadas para su obtención, luego se realizará la síntesis de los resultados que permitirá explicar el fenómeno de la investigación.

Sin embargo, en nuestra presentación de resultados al ser nuestra investigación de tipo doctrinal, sólo se presentarán tablas e índices realizadas de otras investigaciones similares, más no realizadas directamente. En el caso de la recopilación de la opinión de expertos sobre el tema de investigación, ésta fue realizada a través de las propias expresiones de los expertos en conferencias, simposios o artículos doctrinales que los mismos han participado con anterioridad al presente trabajo. Dicha información fue abstraída y reunida en los criterios fijados para el análisis de la norma, así como las buenas prácticas que los autores propusieron, logrando la elaboración de las tablas expuestas en resultados.

Similar técnica se realizó con la propuesta de las buenas prácticas propuestas, las cuales fueron seleccionadas y aprehendidas de trabajos previos de investigación sobre el tema de antielusión realizados por Ernst & Young España y Estados Unidos, así como de comentarios de expertos con respecto al tratamiento legal que apliquen en sus respectivos países (se analizaron y compararon no menos de 50 países), modelos de normas propuestas

por organismos internacionales como el CIAT y el IFBD, así como la opinión de expertos nacionales e internacionales expuestos en sus trabajos doctrinales, exposiciones, tesis de grado y finalmente blogs especializados, normas y jurisprudencia tributaria.



CAPÍTULO IV: RESULTADOS

4.1 Contratación de hipótesis

Hipótesis general: La norma no es adecuada para controlar el planeamiento tributario agresivo.

Para contrastar la hipótesis general, se ha tomado en consideración previa los resultados de las hipótesis específicas para darle consistencia a ésta.

Como resultado de la confrontación de las hipótesis específicas, cuyo desarrollo se verá a continuación, se pudo determinar:

- La norma general antielusiva sí utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación.
- La falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva sí genera arbitrariedad.
- El uso de las normas generales antielusivas a fin de controlar el planeamiento tributario agresivo es extendido en el mundo.
- Sí, es factible introducir mejoras en el diseño de la norma general antielusiva para lograr una aplicación adecuada.

Partiendo de ello, se incorpora el presente cuadro.

Tabla 4.1

Problemas frecuentes en las normas generales

Problemas Frecuentes en las Normas Generales				
Debilidades o Amenazas	GAAR estatutaria	GAA(B)r o Normas	GAAR judiciales	Quasi GAAR
1. Genera incertidumbre e inseguridad	X	X	X	X
2. Presenta problemas de inconstitucionalidad	X	X		X
3. Colisiona con el principio de legalidad	X	X		
4. Posee una redacción sujeta a varias interpretaciones	X	X		
5. Recibe críticas de Injusticia como resultado de aplicación selectiva y arbitraria.	X	X		X
6. Acusación de empleo abusivo de la regla anti abuso	X	X		
7. Crea hechos imponibles.	X	X		
8. Emplea la analogía o la integración	X			
9. No se puede cuantificar garantías o tasa de retorno de las empresas	X	X		X
10. La administración debe probar cuestiones de negocios que posiblemente desconozca	X	X		
11. Aplicación de sanciones (por no corresponder la sanción o por no sancionar)	X			
12. Posee un rango angosto de cobertura, por lo que su campo de acción es limitado.		X		
13. No atribuye ninguna potestad especial para perseguir el fraude.			X	X
14. No crean normas objetivas para los contribuyentes.			X	X
15. Aplicable en los sistemas common law.			X	
16. Las normas no están codificadas			X	
17. Las decisiones finales son asumidas por la Corte, lo que la incertidumbre se traslada a ellas.			X	

Fuente: Elaboración propia

Explicación del cuadro:

El propósito de este relevamiento de información era identificar las principales debilidades y amenazas de cada una de las categorías a fin de poder tomarlas en cuenta para la incorporación de mejoras en la reformulación de la norma general antielusiva en el Perú y ver a través de sus experiencias los principales problemas que les aqueja.

Dentro de las cosas relevantes que se pudo extraer en esta oportunidad fueron los siguientes:

- Todos los países que tengan cualquier forma de norma antielusiva general tienen debilidades y amenazas.

- Sin embargo, consideran que estas debilidades frente a no contar con una norma es peor porque el Estado pierde la potestad para desenmascarar estos esquemas.
- Las GAARS estatutarias a pesar de ser las más difundidas son las que poseen más debilidades pero también su campo de aplicación es más amplio lo que le permiten un campo más grande de acción.
- Al final todas las normas tienden a aproximarse más a una norma estatutaria.

Resultado encontrado:

El propósito de la introducción de este cuadro y los resultados obtenidos son los siguientes.

La norma general antielusiva peruana es una GAAR de tipo estatutario, por lo que presenta de por sí severas críticas y cuestionamientos sobre su función y aplicación como todas las normas de la misma naturaleza. Incluso, algunas legislaciones han preferido esperar o someter a debates intensos su incorporación.

La norma peruana no es ajena a esos cuestionamientos pero dependerá de la redacción, procedimientos, garantías y la incorporación de requisitos mínimos que puedan mitigar sus debilidades y riesgos haciéndola adecuada para beneficiar a todas las partes intervinientes del proceso incluyendo al Estado y a toda la población según el círculo virtuoso.

Sin embargo, tras el análisis de nuestra norma, ésta no realizó la acción señalada según lo indican las opiniones de expertos y los cuadros comparativos que se realizaron.

Indicador 1: Test de legalidad

Tabla 4.2

Test de legalidad

Opinión de Expertos sobre la Norma Peruana Antielusión							
	Experto 1	Experto 2	Experto 3	Experto 4	Experto 5	Experto 6	Experto 7
	Alberto Tarsitano	Ma Eugenia Caller	Alex Córdova	Juan Zegarra	Fernando Zuzunaga	Eduardo Sotelo	César García Novoa
5. ¿Considera que la norma XVI colisiona con el principio de legalidad?	No	Sí	Sí	No aplicable	Sí	No	No

Fuente: Elaboración Propia

Resultado obtenido:

Nuevamente, la mayoría de los expertos mostraron que la norma peruana colisiona con el principio de legalidad, por el hecho de que es creador de hechos impositivos y según lo que establece la Constitución del Perú, sólo se pueden configurar hechos impositivos por medio de la Ley.

Inndicador 2: Test de constitucionalidad

Tabla 4.3

Prueba de constitucionalidad

Opinión de Expertos sobre la Norma Peruana Antielusión							
	Experto 1	Experto 2	Experto 3	Experto 4	Experto 5	Experto 6	Experto 7
	Alberto Tarsitano	Ma Eugenia Caller	Alex Córdova	Juan Zegarra	Fernando Zuzunaga	Eduardo Sotelo	César García Novoa
4. ¿Considera que la norma XVI es anticonstitucional?	No	Sí	No aplicable	No aplicable	No	No	No

Fuente: Elaboración propia

Resultado obtenido:

El resultado de esta prueba es bastante peculiar y en parte viene ligada al indicador posterior. Resaltan estos detalles:

Los expertos señalan que la norma no es anticonstitucional a pesar de haberse establecido con el primer test que violaba el principio de legalidad. Esto parece contradictorio pero no lo es en el sentido que señalan que si bien el principio de reserva de ley y de legalidad están incorporadas en la Constitución y por lo tanto su contravención la vuelve anticonstitucional, también hay otros derechos establecidos en el mismo cuerpo legislativo que podrían sopesar más ante un balance para determinar su constitucionalidad.

Estos principios que inclinarían la balanza para hacerla constitucional son la justicia y el derecho de solidaridad. Este tema también es tema de debate, ya que no lo consideran propiamente derechos del mismo rango y en todo caso su aplicación sería forzada tomando como base el concepto de la capacidad contributiva. Sin embargo, es un tema exclusivamente legal que no se ampliará para efectos de esta investigación. Para finalizar, sólo enfatiza que esta comparación se le llama ponderación de derechos y los expertos señalan que ésta finalmente sería a beneficio de la Administración de someterlo ante un proceso de inconstitucionalidad.

Sólo para concluir con este indicador, se debe señalar tal como se vuelve a corroborar con los demás indicadores a continuación, que los expertos consideran que la norma puede ser constitucional siempre y cuando se le incorporen parámetros de forma y fondo que demuestren que podrán asegurarse de la arbitrariedad del Administrador.

Indicador 3: Opinión de los expertos

Tabla 4.4
Demostración del indicador 3

Opinión de Expertos sobre la Norma Peruana Anti-elusión							
	Experto 1 Alberto Tarsitano	Experto 2 Ma Eugenia Caller	Experto 3 Alex Córdova	Experto 4 Juan Zegarra	Experto 5 Fernando Zuzunaga	Experto 6 Eduardo Sotelo	Experto 7 César García Novoa
1. ¿Está de acuerdo con una norma general anti-elusiva?	No	No	Sí	No aplicable	Sí	Sí	No
2. ¿Está de acuerdo con la norma XVI vigente?	Sí	No	No	No	No	Sí	No aplicable

Fuente: Elaboración propia

Se considera apropiado en este análisis el presente cuadro de la opinión de los expertos, ya que en él se puede advertir que los expertos tienen una opinión dividida de la incorporación de una norma general estatutaria en el ordenamiento a pesar de las debilidades presentadas en el cuadro anterior. Esto quiero señalar, que no obstante las desventajas que puedan tener, aún consideran que sí son apropiadas para combatir la elusión tal como se mencionó líneas arriba. En este caso los expertos peruanos no descartaron totalmente la idea de tenerla en nuestro ordenamiento.

Sin embargo, los expertos cuando manifestaron su opinión sobre la norma XVI señalaron su rechazo mayoritario. Y esto debido a las falencias que con las hipótesis específicas se analizaran a detalle. Por lo que no consideran que la norma tal como está sea apropiada y por lo tanto combata la elusión de forma general en el Perú.

Demás está en repetir que los expertos señalan que la norma requiere mejoras sustanciales y con ello ésta podría ser viable en nuestro ordenamiento.

Hipótesis específica 1: La norma general antielusiva utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación.

Indicador 1: Porcentaje de expertos consultados

Para contrastar la primera hipótesis específica se recurrirá en primer lugar al extracto de la tabla de expertos.

Tabla 4.5

Opinión de los expertos consultados sobre la redacción de la norma

Opinión de Expertos sobre la Norma Peruana Antielusión							
	Experto 1 Alberto Tarsitano	Experto 2 Ma Eugenia Caller	Experto 3 Alex Córdova	Experto 4 Juan Zegarra	Experto 5 Fernando Zuzunaga	Experto 6 Eduardo Sotelo	Experto 7 César García Novoa
11. ¿Está de acuerdo con la redacción y empleo de términos jurídicos de la norma XVI?	Sí	No	No	No	No	Sí	No aplicable
12. ¿Debe cambiarse la redacción de la norma con una más simplificada y adecuada a la realidad peruana?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No aplicable
13. ¿La considera polisémica?	No	Sí	No aplicable	No aplicable	Sí	No	No aplicable
14. ¿La considera compleja?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No aplicable
15. ¿Encuentra los términos de artificialidad e impropiedad adecuados?	Sí	No	No	No	No	Sí	Sí
16. ¿ Es clara la norma cuando señala el término ventaja económica?	No	No	No aplicable	No	No	Sí	No aplicable
17. ¿ La norma XVI es genérica?	Sí	Sí	Sí	No aplicable	Sí	No	Sí
18. ¿ Considera que se ha dejado en claro los requisitos que exige la norma para tipificar la elusión en la norma XVI?	Sí	No	No	No	No	Sí	No aplicable
19. ¿ Considera que las consecuencias jurídicas están bien determinadas?	Sí	No	No	No	No	Sí	Sí

Fuente: Elaboración propia

Primer Resultado obtenido:

En el extracto presentado se han seleccionado las preguntas propuestas a los expertos sobre la redacción de la norma general antielusiva peruana vigente, Norma XVI del título preliminar del Código Tributario.

En base a las respuestas brindadas se pueden obtener los siguientes resultados:

La mayoría de los expertos señalan que no están de acuerdo en la redacción y empleo de los términos jurídicos en la norma antielusiva. Lo que equivale al 71% de los expertos.

Adicionalmente, sobre el punto anterior se debe señalar que los que mostraron su acuerdo son el experto 1, quien tiene una norma similar aprobada y vigente en su país de origen, Argentina y el experto 6, propulsor de la redacción de la norma XVI, en el Perú.

Existe una posición similar a la anterior sobre realizar un cambio en la redacción de la norma con una más simplificada y adecuada a la realidad peruana. Del desarrollo de las entrevistas, los expertos que indicaron en la pregunta anterior que no estaban de acuerdo con la norma fueron los mismos que directamente o indirectamente infirieron que la norma debería ser cambiada.

Sobre la pregunta acerca de la polisemia de la norma, es decir si ésta puede tener tantos significados como intérpretes, los expertos respondieron en la misma línea anterior, es decir demostraron mantener la misma marcada posición que tenían desde el inicio. Sólo que en este caso, sólo se realizó la pregunta al segundo experto de forma directa y a los expertos 3 y 4 no se les hizo la pregunta respecto a ese aspecto, por lo que no se puede inferir una posición definitiva sobre la interrogante.

Sobre la complejidad de la norma, las respuestas fueron orientadas en la misma línea. Es decir, el 57% de los expertos la consideran compleja. En el desarrollo de la entrevista la señalan de abstracta, confusa entre otros términos.

En cuanto a los términos utilizados en la norma tales como artificialidad e impropiedad, los autores en la misma proporción anterior mostraron su disconformidad con los esos términos al no tener un concepto jurídico definido y sobre todo no existe un criterio definido sobre el tema. Asimismo, señalan que incluso siendo abogados los términos empleados requerirán de la ayuda de un especialista en derecho civil y para los demás usuarios no abogados será totalmente confuso dar una acepción definitiva.

Sobre el término ventaja económica, los expertos señalaron en su mayoría que el término no era concreto. Sólo precisar que el experto 1, señaló que esa la incerteza en los conceptos siempre se darían en cualquier legislación que quisieran incorporar una cláusula general antielusiva y no exclusivamente en la peruana. A algunos expertos como parte de sus afirmaciones no se pronunciaron sobre el tema por lo que se consideró no aplicable.

Sobre la generalidad de la norma la mayoría de expertos con excepción del experto 6, señalaron que la norma XVI era totalmente genérico, incluso uno de ellos la denominó creadora de hechos imponibles en su exposición. Sólo resaltar que el experto 1 y 7, no hicieron una referencia directa a la norma XVI pero se considera su respuesta afirmativa por señalar a la generalidad como característica general de este tipo de norma.

Sobre las dos últimas preguntas expuestas en el cuadro, solo se extraerá el siguiente resultado por no referirse directamente a los conceptos y términos utilizados en la norma, objeto de la hipótesis específica 1. Sin embargo, se encuentra pertinente mencionarlo a fin de terminar de completar la hipótesis. Esto es, que de la redacción de la norma tampoco se deja en claro sobre cómo deben aplicarse los requisitos, si éstos deben darse de forma conjunta o excluyente. En la norma no se especifica. Asimismo, tampoco deja claro las consecuencias jurídicas que acarreará a los contribuyentes.

En segundo lugar, se presenta el siguiente extracto del cuadro denominado buenas prácticas que brindará otro enfoque para evaluar nuestra hipótesis y la reforzará.

Tabla 4.6

Buenas prácticas

Buenas Prácticas					
	NORMA XVI	FMI	CIAT	EY	IBFD
• Recoge el concepto sobre abuso o elusión.	<i>No</i>	<i>Sí</i>	<i>No</i>	<i>Sí</i>	<i>Sí</i>
• Incorpora una norma de simple redacción evitando utilizar conceptos ambivalentes y con términos complejos.	<i>No</i>	<i>Sí</i>	<i>No</i>	<i>Sí</i>	<i>Sí</i>
• Aclara legislativamente el núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en las normas antiabuso.	<i>No</i>	<i>Sí</i>	<i>No</i>	<i>Sí</i>	<i>Sí</i>

Fuente: Elaboración propia

Sólo señalar previamente que en el presente cuadro, se enlistaron sugerencias de requisitos mínimos que deberían contener una norma general antielusiva. La selección de estas sugerencias fue inspirada en las buenas prácticas existentes en la legislación comparada recogidas en el transcurso de la investigación. Luego de ser enlistadas se realizó un análisis comparativo de la norma peruana, modelos de normas y trabajos de investigación sobre el tema para poder determinar si éstas incluían en su redacción o recomendación estas buenas prácticas o no.

De este extracto de cuadro se pueden determinar los siguientes resultados en virtud a la hipótesis específica 1:

La norma general antielusiva peruana no recoge ninguna buena práctica concerniente a la redacción de la norma.

La norma peruana tiene una redacción similar a la CIAT por lo que en ambos casos tienen las mismas carencias.

Sobre las buenas prácticas que la norma XVI no sigue se destacaron las siguientes:

- Ofrecer un concepto de elusión o abuso
- Incorporar una norma de simple redacción
- Aclarar el núcleo de los conceptos jurídicos

Indicador 2: Inventario de términos jurídicos indeterminados

En cuanto a los términos presentes en la norma XVI que son materia de crítica por ser indeterminados por parte de los expertos, en la doctrina y en artículos periodísticos se destacan:

- Propiedad
- Impropiiedad
- Artificialidad
- Ventaja tributaria
- Atipicidad
- Motivo económico válido
- Usual

Hipótesis específica 2: La falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva sí genera arbitrariedad.

Indicador 1: Porcentaje de expertos consultados

Para contrastar la segunda hipótesis específica se recurrirá en primer lugar al extracto de la tabla de expertos.

Tabla 4.7
Opinión de expertos sobre la seguridad jurídica

Opinión de Expertos sobre la Norma Peruana Antielusión							
	Experto 1 Alberto Tarsitano	Experto 2 Ma Eugenia Caller	Experto 3 Alex Córdova	Experto 4 Juan Zegarra	Experto 5 Fernando Zuzunaga	Experto 6 Eduardo Sotelo	Experto 7 César García Novoa
6. ¿La norma genera inseguridad en los contribuyentes y demás usuarios de la Norma?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No
7. ¿La norma XVI tiene un procedimiento garantista?	Sí	No	No	No	No	Sí	No aplicable

Fuente: Elaboración propia

Resultado obtenido:

A través de este cuadro, se demuestran las opiniones de los expertos en relación con la hipótesis que fueron las siguientes:

Los expertos, en su mayoría señalan que la norma XVI genera inseguridad en los contribuyentes y demás usuarios de la norma, los únicos que no opinaron de la misma manera fue el experto 6, como propulsor de la norma y los expertos internacionales quienes señalan que la norma pueda generar inseguridad pero que ésta a su vez podría ser superada en la práctica.

También expusieron sobre si la norma XVI tenía un procedimiento garantista. El 57% de los expertos señalaron que no se había establecido un procedimiento garantista. La posición relevante fue la del experto1, quien por el contrario opinaba que el procedimiento no era abierto y que se estaban tomando todas las garantías. Incluso realiza una comparación con la norma argentina a la cual considera de ser menos garantista que la peruana.

Indicador 2: Fijar si existe o no un procedimiento

En segundo lugar, se presenta el siguiente extracto del cuadro denominado buenas prácticas que brindará otro enfoque para evaluar nuestra hipótesis y la reforzará.

Tabla 4.8

Sobre las buenas prácticas

Buenas Prácticas					
	NORMA XVI	FMI	CIAT	EY	IBFD
<ul style="list-style-type: none"> Fija el procedimiento para la determinación de la elusión. Desde el inicio hasta el fin. 	No	Sí	No	Sí	Sí

Fuente: Elaboración propia

La data obtenida de este extracto muestra que la norma peruana no fija el procedimiento de determinación de la elusión mientras las otras sí la incluyen dentro de sus recomendaciones.

Resultado identificado:

Para la realización del presente cuadro se realizó la búsqueda de la legislación tributaria de los países integrantes de los grupos G7 y G20, países que actualmente son los más poderosos en términos económicos y políticos. También son considerados del primer mundo y denominados desarrollados por sus altas expectativas, ingresos económicos, condiciones de vida, poder político e influencia mundial. Asimismo son recaudadores de grandes impuestos debido a que las grandes corporaciones transnacionales deben tributar en su lugar de constitución en su mayoría.

Es por ello que se realizó un estudio comparativo de cada legislación antielusiva y se trató de ubicar si habían considerado incluir en ella una norma general anti elusión o también conocida como anti abuso. Dentro de los países en cuestión cada uno tenía diversos sistemas normativos, algunos pertenecían al sistema romano- germánico y otros al sistema anglosajón denominado Common Law.

A través de este levantamiento de datos se quiso demostrar que tan difundida es la norma elusiva general y el impacto en sus respectivos países. Así como considerar las razones de su incorporación. Este levantamiento se relacionó con una de la hipótesis específicas establecidos en el trabajo en el que se señalaba que la incorporación de una norma general antielusiva era de carácter difundido.

Del levantamiento final se pudo advertir que la hipótesis quedaba comprobada toda vez que en caso la totalidad de países que conforman el G7 y el G20 si contienen una norma general antielusiva.

Cabe destacar sobre este cuadro tres cuestiones interesantes a tomar en cuenta:

Aún los países que poseen el sistema Common Law, es decir de carácter jurisprudencial o que son las Cortes las que resuelven los casos, se han incluido una norma codificada en su legislación.

Países como Japón y Corea del Sur, se encuentran en proyecto para incorporar una norma general en su ordenamiento, sin embargo están tratando de evaluar y discutir su conveniencia y propiedad de acuerdo a sus normas y principios de Derecho. Sin embargo tienen una norma de sustancia sobre forma que busca combatir la elusión de alguna manera.

México es el único país del G20 que se ha mostrado en contra de incorporar la norma antielusiva en su legislación. Sin embargo, poseen normas anti elusivas específicas.

Indicador 2: Porcentaje de difusión en los países de América del Sur

En el cuadro presentado también se incluye en la última columna los países de América del Sur. Se revisó cada una de sus legislaciones para conocer si en su caso, incorporaron la norma general antielusiva, según lo ha recomendado la OCDE y sus últimas recomendaciones BEPS. De lo que se pudo advertir destaca lo siguiente:

De los 13 países que conforman América del Sur, sólo 4 países han incluido una GAAR en su legislación, lo que equivale sólo el 30% de los países de ésta área.

Existen 5 países adicionalmente que tienen una GAAR en proceso o sujeto a debate o suspendida hasta que se reglamente como es el caso de Perú y Brasil. Sin embargo, esto no será posible hasta que se satisfaga las críticas que pesan sobre ellas como se verán en otros cuadros a detalle.

Dentro de estos 5 países mencionados, también hay principios recogidos en normas que no necesariamente son normas antielusión pero están dando sus primeras aproximaciones para contar con una.

Existen países de los cuales no se pudo obtener información suficiente.

Sin embargo, respecto a América del Sur podría decirse que sí existe una difusión de la GAAR y es por ello que se han tomado en cuenta para su incorporación o al menos se encuentra en proceso de mejora o debate, pero la idea y el concepto no ha sido ignorado.

A pesar de las diversas críticas que se han hecho en contra en los países de América del Sur no han sido descartadas por completo.

Para reforzar la hipótesis específica 3 se incorpora el siguiente cuadro y sus resultados.

Tabla 4.10

Tipos de normas generales antielusivas incorporadas

Normas Generales Antielusión : Modelos existentes			
Agrupación de Países	G7	G20	América del Sur
Tipos de GAAR			
GAAR estatutaria	<ul style="list-style-type: none"> * Alemania * Canadá * Italia * Reino Unido 	<ul style="list-style-type: none"> * Alemania * Canadá * Italia * Reino Unido * Arabia Saudita * Australia * Unión europea * Sudáfrica * India * China * Turquía * Indonesia * Argentina 	<ul style="list-style-type: none"> * Argentina * Brasil * Chile * Colombia * Uruguay * Perú
GAAR judicial		*Rusia	
GAA(b)R - Norma General Antiabuso	*Francia	* Francia	
Quasi GAAR	<ul style="list-style-type: none"> *Estados Unidos *Japón 	<ul style="list-style-type: none"> * Estados Unidos *Japón * Corea del Sur 	<ul style="list-style-type: none"> * Bolivia *Ecuador *Paraguay * Venezuela

Fuente: Elaboración propia

Resultado identificado:

Luego de identificar los países que han decidido incorporar una norma general antielusión, se procedió a precisar y categorizar el tipo de norma general seleccionada.

La clasificación fue realizada en base a algunas características que puntualmente se comentarán a continuación:

- GAAR estatutaria: También denominada codificada o incorporada en una Ley. Presente en los países de corte civilista.
- GAAR judicial: Son las decisiones realizadas por las cortes judiciales. Son los jueces y sus resoluciones vinculatorias quienes resuelven los casos de elusión a través de doctrinas.
- GAA(B)r o normas antiabuso: Funcionan como las GAARS pero tienen un rango de aplicación muy limitado y de carácter residual.
- QUASI GAARS: Se le dio esta categoría a las normas que no son antielusivas propiamente pero han codificado principios de sustancia sobre forma en sus legislaciones u otros principios similares que le permiten ir contra la elusión. Tiene un rango determinado, porque la ley no lo habilita a desconocer y recalificar los esquemas elusivos.

Asimismo, se señala que este levantamiento de información estuvo relacionado con la hipótesis sobre la difusión de las normas y adicionalmente a la hipótesis de que la norma puede ser mejorada, ya que se analizó dentro de los principales modelos sus características y debilidades a fin de tomarlas en cuenta para la última hipótesis presentada.

Los resultados reflejaron:

La mayoría de los países han preferido incorporar una GAAR codificada en sus ordenamientos incluso aun cuando su sistema legislativo es del Common Law. Lo que refleja sus ventajas frente a los demás tipos.

Sólo Francia, país integrante de los grupos bajo estudio cuenta con una norma antiabuso.

Los demás países cuentan con quasi gaars o algún intento o acercamiento por la elusión, pero sin embargo todas cuentan al menos con normas antielusivas específicas.



Hipótesis específica 4: Sí, es factible introducir mejoras en el diseño de la norma general antielusiva para lograr una aplicación adecuada.

Indicador 1: Inventario de deficiencias encontradas

Para confrontar la hipótesis 4 se utilizará el extracto del cuadro denominado “Buenas Prácticas”.

²Tabla 4.11
La norma XVI y las buenas prácticas

	NORMA XVI
• Recoge el concepto sobre abuso o elusión.	No
• Incorpora una norma de simple redacción evitando utilizar conceptos ambivalentes y con términos complejos.	No
• Aclara legislativamente el núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en las normas antiabuso.	No
• Fija como se configura la elusión, es decir si será necesario que se cumplan todos los requisitos de ley o sólo basta uno de ellos para que sea la norma aplicable.	No
• Recoge las transacciones u operaciones que cumpliendo con una interpretación técnica de la normativa tributaria generan una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.	No
• Define qué constituye una planificación o negocio artificioso.	No
• Crea un test de sustancia o motivo económico válido para filtrar aquellas planificaciones o transacciones reales.	No
• Define la carga de la prueba. Se sugiere compartida para equilibrar la incertidumbre.	No
• Crea un mecanismo para recalificar el negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia y naturaleza.	No
• Incorpora los medios necesarios para calibrar la incertidumbre propia de la generalidad de la norma anti elusiva. Se plantea la incorporación de un Comité consultivo así como la implementación de un área exclusiva administrativa dentro de la Administración que vea exclusivamente el tema de elusión.	No
• Fija el procedimiento para la determinación de la elusión. Desde el inicio hasta el fin.	No
• Señala las pruebas requeridas y los plazos oportunos para su presentación, así como los medios de defensa que podrían admitirse.	No
• Crea un mecanismo que asegure que el contribuyente únicamente pagará la deuda tributaria.	No
• Establece un monto mínimo para su aplicación	No
• Permite el “policy transfer” en el que podamos recurrir a otras políticas aplicadas en el extranjero contra la elusión.	No
• Fija plazos y fechas concretas de su aplicación .	No
• Sugiere incorporar acuerdos de cooperación horizontal con los contribuyentes que cumplan ciertos requisitos establecidos por ley.	No
• Evalúa si pueden ser incorporadas resoluciones anticipadas desde el inicio pueden ser viables a largo plazo.	No
• Analiza el régimen de las DOTAS para poner en práctica algunos de los mecanismos en nuestra legislación adaptándola a nuestra realidad.	No

Fuente: Elaboración propia

² DOTAS: Disclosure of tax avoidance Schemes/ Revelación de esquemas antielusión

Resultado obtenido:

El extracto fue seleccionado por el hecho que se realiza la confrontación de la norma general antielusiva peruana con los requisitos mínimos sugeridos en el trabajo para la reformulación de una norma antielusiva adecuada y poseedora de garantías. Estas garantías fueron seleccionadas dentro de las buenas prácticas internacionales.

Dentro de los resultados obtenidos se puede observar que la norma peruana no cumple con los requisitos enlistados, por lo tanto no cumple con las buenas prácticas internacionales.

Para reforzar el indicador 1, también se presentan del cuadro de opinión de expertos los problemas que en su mayoría o en porcentaje medio reconocieron como tales.

Inventario de deficiencias de la norma señalado por los expertos:

1. La norma XVI colisiona con el principio de legalidad.
2. La norma genera inseguridad en los contribuyentes y demás usuarios de la Norma.
3. La norma XVI no tiene un procedimiento garantista.
4. La norma no resguarda la justicia y capacidad contributiva
- 5 La redacción y empleo de términos jurídicos de la norma XVI es inadecuado.
6. La redacción de la norma debe cambiarse con una más simplificada y adecuada a la realidad peruana.
7. La norma es considerada polisémica, esto quiere decir con muchos significados.
8. .La norma es considerada compleja.
9. Los término de artificialidad e impropiedad no son adecuados.
10. La norma no es clara cuando señala el término ventaja económica.

11. La norma XVI es genérica.

12 No se ha dejado en claro los requisitos que exige la norma para tipificar la elusión en la norma XVI.



Indicador 2: Alternativas de solución a las deficiencias según la práctica internacional

Tabla 4.12

Buenas prácticas

Buenas Prácticas					
	NORMA XVI	FMI	CIAT	EY	OCDE
• Recoge el concepto sobre abuso o elusión.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Incorpora una norma de simple redacción evitando utilizar conceptos ambivalentes y con términos complejos.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Aclara legislativamente el núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en las normas antiabuso.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Fija como se configura la elusión, es decir si será necesario que se cumplan todos los requisitos de ley o sólo basta uno de ellos para que sea la norma aplicable.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Recoge las transacciones u operaciones que cumpliendo con una interpretación técnica de la normativa tributaria generen una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.	No	No	No	Sí	Sí
• Define qué constituye una planificación o negocio artificioso.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Crea un test de sustancia o motivo económico válido para filtrar aquellas planificaciones o transacciones reales.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Define la carga de la prueba. Se sugiere compartida para equilibrar la incertidumbre.	No		No	Sí	Sí
• Crea un mecanismo para recalificar el negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia y naturaleza.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Incorpora los medios necesarios para calibrar la incertidumbre propia de la generalidad de la norma anti elusiva. Se plantea la incorporación de un Comité consultivo así como la implementación de un área exclusiva administrativa dentro de la Administración que vea exclusivamente el tema de elusión.	No	No	No	Sí	Sí
• Fija el procedimiento para la determinación de la elusión. Desde el inicio hasta el fin.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Señala las pruebas requeridas y los plazos oportunos para su presentación, así como los medios de defensa que podrían admitirse.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Crea un mecanismo que asegure que el contribuyente únicamente pagará la deuda tributaria.	No	No	No	Sí	Sí
• Establece un monto mínimo para su aplicación	No	Sí	No	Sí	Sí
• Permite el "policy transfer" en el que podamos recurrir a otras políticas aplicadas en el extranjero contra la elusión.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Fija plazos y fechas concretas de su aplicación .	No	Sí	No	Sí	Sí
• Sugiere incorporar acuerdos de cooperación horizontal con los contribuyentes que cumplan ciertos requisitos establecidos por ley.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Evalúa si puede ser incorporadas resoluciones anticipadas desde el inicio pueden ser viables a largo plazo.	No	Sí	No	Sí	Sí
• Analiza el régimen de las DOTAS para poner en práctica algunos de los mecanismos en nuestra legislación adaptándola a nuestra realidad.	No	Sí	No	Sí	Sí

Fuente: Elaboración propia

Para la elaboración del presente cuadro se evaluaron las siguientes normas:

La norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario del Perú: Es la norma general antielusiva peruana vigente pero que al carecer de un reglamento las facultades de la Administración para aplicarla están suspendidas.

Norma CIAT: “Modelo de Código Tributario del CIAT – Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana”, Mayo del 2015. Es la norma propuesta por el Centro interamericano de administraciones tributarias en su modelo de Código Tributario, como parte del modelo se encuentra una norma general antielusiva en su título preliminar que fue sujeto a evaluación.

Norma FMI: “Introducing a General Anti-Avoidance Rule” Christophe Waerzeggers I Cory Hillier. Tax Law IMF Technical Note. Es la norma presentada por un investigador del Fondo Monetario Internacional que esboza una propuesta de GAAR modelo tomando en cuenta algunas buenas prácticas.

Investigación EY España:” Cláusula General Antiabuso Tributaria en España- Propuestas para una Mayor Seguridad Jurídica”, junio 2015. Es una investigación realizada por Ernst& Young sobre la cláusula general antielusiva española pero para ello se hizo un estudio de legislación comparada para obtener buenas prácticas.

Investigación EY Estados Unidos: “GAAR Rising- Mapping Tax Enforcement’s evolution”. Febrero 2013. Este estudio es presentado en inglés. En él se realizan un análisis de las normas antielusión, señalan buenas prácticas y asimismo expone el ordenamiento tributario antielusión en diferentes países.

Investigación IBFD:” A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World- IBFD” 2016. Es un documento donde expertos de muchos países hacen un estudio y detallan la experiencia de contar con normativa antielusión haciendo énfasis en las generales.

Entonces estamos ante las primeras tres que son normas y dos investigaciones que recogen legislación extranjera detallada.

A fin de contrastar esta hipótesis se procedió a hacer un relevamiento de los problemas identificados en la aplicación de la GAAR en los diversos países que la han introducido, los resultados se muestran a continuación:

- La norma peruana adolece de buenas prácticas.
- La norma antielusiva peruana tiene problemas de constitucionalidad, redacción, procedimientos claros y otros procedimientos garantistas a diferencia de la norma sugerida por el FMI y no sigue las recomendaciones sugeridas en los trabajos de investigación presentados sobre el tema.
- La redacción de la norma peruana es similar a la del CIAT por lo que no se considera en esta investigación como una norma antielusiva general modelo adecuada.
- Existen buenas prácticas de diversos tipos que podrían ser incluidos.
- Entre las normas modelos citadas aquella presentada por la CIAT es menos garantista y adecuada que la del documento del FMI.

Indicador 3: Porcentaje de expertos que consideran la práctica a incorporar conveniente.

Tabla 4.13

Inclusión de buenas prácticas

Opinión de Expertos sobre la Norma Peruana Antielusión							
	Experto 1 Alberto Tarsitano	Experto 2 Ma Eugenia Caller	Experto 3 Alex Córdova	Experto 4 Juan Zegarra	Experto 5 Fernando Zuzunaga	Experto 6 Eduardo Sotelo	Experto 7 César García Novoa
29.¿ Debería publicarse de forma permanente los casos resueltos por la norma?	No aplicable	Sí	No aplicable	No aplicable	Sí	No	No aplicable
22.¿ Está de acuerdo con incorporar un panel de expertos como medida garantista?	No aplicable	Sí	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable
23.¿Está de acuerdo con las resoluciones anticipadas?	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	Sí	No	No aplicable
30.¿ Podría implementarse programas de cumplimiento cooperativo entre la Adm. Y los contribuyentes?	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable

Fuente: Elaboración propia

Para poder centrarse en la hipótesis, se ha seleccionado del cuadro de opinión de expertos, buenas prácticas sugeridas para su posible incorporación en la norma peruana. Lastimosamente, en las opiniones que se recogieron no hubo una referencia directa a los requisitos específicos, sólo en algunos casos lo que nos limita a usar este indicador al 100%.

Ante ello, se pueden presentar los siguientes resultados:

- Sobre la existencia de publicaciones periódicas, de las exposiciones que se recogieron dos expertos se encontraron a favor de su incorporación para poder dotarle de mayor seguridad jurídica.
- Sólo el experto 2 se refirió sobre considerar un comité consultivo o un panel para el procedimiento y estuvo de acuerdo.
- Sobre la resoluciones anticipadas se pronunciaron dos expertos, el experto 5 quien siempre tuvo la posición de que la norma no era garantista estaba de acuerdo con incorporar esta buena práctica, por el contrario el experto 6 señaló su negativa, argumentando que era una

práctica internacional que remotamente podría funcionar en nuestra realidad y que en todo caso implicaría una revolución.

- Ninguno hizo referencia en sus opiniones sobre la incorporación de prácticas de cooperación horizontal entre los contribuyentes y la Administración.
- Sin embargo, a pesar de que el indicador no fue del todo efectivo, debe señalarse luego de conocer sus opiniones marcadas y sus intervenciones en diversos medios sobre el tema, su intención de dotar a la norma peruana de un mejor método y procedimientos que la hagan más efectiva y que resguarden sus derechos. Por lo que la mayoría de expertos incluso proponían insertar cambios nuevos.

4.2 Apuntes adicionales en base a los resultados obtenidos

1. En base a la investigación realizada se esboza una norma antielusiva general en el Anexo N° 4, construida a partir de las buenas prácticas internacionales y tomando en cuenta la fórmula propuesta para una norma general adecuada. Sin embargo, ésta aún no ha sido verificada en sus alcances técnicos ni en cuanto a sus requisitos legales de ninguna legislación, por lo que podría considerarse una norma sui generis. Con mayor razón no debe entenderse como adaptada a la realidad peruana ya que tendría que realizarse las verificaciones y pruebas pertinentes. Sin embargo, se podría considerar como punto de partida para trazar los primeros lineamientos de una norma general antielusiva peruana.
2. Si bien se ha determinado que la norma XVI no es adecuada, se incluye el anexo N° 7, propuesto del Dr. Ruiz de Castilla, quien ha elaborado un procedimiento para la aplicación de la norma XVI a falta de un reglamento que fije parámetros de forma y fondo. Sin embargo se incluye ya que el procedimiento podría resultar una fuente idónea para la preparación de un nuevo reglamento y guía de aplicación.

3. Los resultados obtenidos van a ser fructíferos en la medida que exista la divulgación y difusión de estudios sobre la elusión tributaria entre los diferentes profesionales ligados al tema tales como contadores, abogados, economistas y administradores a fin de poder orientar, prevenir o aplicar correctamente desde sus empresas en calidad de contribuyentes, o su dominio y destreza como parte del equipo de la Administración Tributaria. Asimismo, en ambos casos deben establecerse políticas de actualización permanente en cuanto a doctrina y manejo de nuevos instrumentos y acciones tales como los BEPS.



CAPÍTULO V: DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Discusión

A partir de los hallazgos encontrados, se acepta la hipótesis general que señala que la norma general antielusiva peruana vigente no es adecuada para contrarrestar el planeamiento tributario agresivo en el Perú. Para poder profundizar más sobre el tema se procede a realizar la confrontación con las investigaciones señaladas como antecedentes de investigación en el primer capítulo de este trabajo. Debe señalarse previamente que dentro de los antecedentes nacionales presentados sólo se han referido al mismo tema de investigación pero desde otro ángulo, por lo que se confrontarán los resultados tomando en cuenta sólo los aspectos relacionados a determinadas hipótesis en que estos hayan hecho incidencia con nuestros postulados. Para iniciar su comparación se procede a determinar detalladamente los resultados encontrados en función con las hipótesis específicas y para concluir con la general, la cual englobará y robustecerá las demás afirmaciones.

En la primera hipótesis específica se concluyó que la norma general antielusiva sí utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación. Estos resultados guardan relación con, la afirmación de Walter Gastañaga – “La elusión dentro del sistema tributario y la recaudación como política fiscal en la ciudad del Cusco-2015” cuando señala como argumento en el capítulo de discusiones de su investigación que actualmente la norma XVI, que es la norma general antielusiva peruana es cuestionada por infringir el principio de seguridad jurídica, al utilizar terminología (artificiosos o impropios) que genera confusión e inseguridad con respecto a los alcances conceptuales que tendrían al momento de ser utilizadas por parte de la administración tributaria, por lo que plantea que se reglamente de manera urgente antes de ser aplicada.

Ello es acorde con lo que se ha encontrado, según nuestra hipótesis y verificada por el relevamiento de información de este trabajo, sin embargo no se puede contrastar con el estudio del investigador Gastañaga ya que sólo realiza la afirmación pero no hace un análisis detallado para verificar como llegó a esta conclusión por lo que deja entrever que considera esta afirmación como cierta desde el inicio de la investigación.

Asimismo, manifiesta el autor sobre este punto que será necesario por tanto, determinar la conceptualización que se tuvo del contenido elusivo al momento de la creación de la norma, ya que puede afectar derechos de los contribuyentes cuando se haga una interpretación errónea del dispositivo legal contraria a la que se tuvo al momento de su creación, en ese entender, la administración tributaria en la reglamentación deberá determinar la verdadera naturaleza de la elusión que será aplicable al momento de evaluar los actos de los contribuyentes.

En este estudio no se encuentran estos resultados, sobre los términos jurídicos realizados ni sobre la redacción, estructura o ahonda sobre los problemas y críticas de inconstitucionalidad o incerteza, sólo se refiere a estos de forma descriptiva pero sin analizar más el tema y deja fuera de su ámbito de estudio probar la afirmación.

En cuanto a la segunda hipótesis, que afirma que la falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva sí genera arbitrariedad, encontramos en la misma investigación que concuerda con la afirmación y hace mención en la parte de sus conclusiones cuando señala como parte de su desarrollo en el que analiza sobre la existencia de políticas tributarias, afirma que no están direccionadas a combatir la elusión tributaria, existiendo solo normas antielusivas específicas que si bien es cierto estas regulan casos específicos, tenemos en la actualidad una norma general que requiere de una adecuada reglamentación para su aplicación, y poder observar los actos de los contribuyentes que tengan una naturaleza elusiva.

Por lo que da a entender indirectamente que al no haber una reglamentación en la que fije un procedimiento claro y establecido esto genera incerteza, lo que de alguna forma confirma la segunda hipótesis. En este caso, llega a la misma afirmación pero partiendo desde

el estudio de sus encuestas sobre las políticas fiscales pero no de forma directa y señala en su tercera conclusión que mientras no se le proporcione a la Administración las herramientas legales correspondientes la actuación de ésta no se realizará en óptimas condiciones.

Respecto a la tercera hipótesis, el uso de las normas generales antielusivas a fin de controlar el planeamiento tributario agresivo es extendido en el mundo. En los antecedentes nacionales no se pudo encontrar ninguna referencia o estudio directo, sólo se limitó a realizar una enunciación de algunos países y sus experiencias con la norma pero no hubo un análisis más profuso sobre el tema. En el caso de los antecedentes internacionales, en donde se encuentran investigaciones de Italia, Chile y Colombia, igualmente concordaron que dentro de su legislación han incorporado normas antielusivas con sus respectivos problemas y en el desarrollo también exponían sobre la implementación de este tipo de normas en diversos países de los cuales habían tomado referencias y que les habían sido fuente de inspiración para su aplicación en sus respectivos países.

Sobre la cuarta hipótesis donde se afirmó que sí, es factible introducir mejoras en el diseño de la norma general antielusiva para lograr una aplicación adecuada. Sobre ello, no se pudo encontrar algún trabajo de investigación del presente marco teórico que se refiriera a eso porque básicamente sus propósitos eran analizar su respectiva norma y tratar de detectar las falencias y debilidades que tenían. Sin embargo, para validar esto encontramos concordancia y sobre todo se tomó como referencia los aportes brindados por los trabajos de investigación detallados en la tabla 4.12 Buenas prácticas, los cuales señalan que sí es posible mejorar cualquier cláusula antielusiva incluyendo la nuestra con las buenas prácticas que puedan ser incluidas siempre que estas puedan ser adaptadas a nuestro sistema legislativo.

Finalmente, la hipótesis general que señala que la norma no es adecuada para controlar el planeamiento tributario agresivo, de lo determinado líneas arriba y tomando como refuerzo lo señalado en la investigación nacional de Gastañago – La elusión dentro del sistema tributario y la recaudación como política fiscal en la ciudad del Cusco - 2015, quien señala que la doctrina tributaria peruana cuestiona la ambigüedad de los términos al no tener claro los

alcances jurídicos, aduciendo así una afectación a la seguridad jurídica, estableciendo que se determine su contenido jurídico antes de realizar su aplicación y que también las políticas fiscales actuales para hacer frente a la elusión no son suficientes en el Perú con lo que de alguna manera confirma nuestra hipótesis general.

5.2 Conclusiones

Respecto a las conclusiones, como en el punto anterior se harán en base a las hipótesis establecidas y confirmadas:

5.2.1 Conclusión general

Se concluye que el diseño de la norma general antielusiva no es adecuado para confrontar el planeamiento tributario agresivo. La norma carece de la mayoría de criterios planteados para su revisión por lo que se concluye que la norma formulada como tal no podrá ser aplicada por la Administración de manera efectiva, lo que producirá al no ser reformulada su posible derogación o una suspensión por mucho tiempo. Si por alguna razón, ésta fuera puesta en vigencia, tendría serios cuestionamientos posteriores de incerteza y de arbitrariedad por las falencias que contiene. Asimismo, la norma no tiene buenas prácticas dentro de su contenido que no pueden brindarle un soporte que podría contrarrestar sus debilidades y tampoco tienen mecanismos adicionales donde se regulen con mayor detenimiento tales como un reglamento y una guía de aplicación.

Asimismo se concluye que sí se logró el objetivo de forma objetiva sobre su inadecuación. Sin embargo, en el desarrollo queda pendiente su relación con las normas antielusivas específicas, así como su tratamiento con respecto a los convenios de doble imposición que tenga el Estado peruano.

5.2.2 Conclusiones específicas

5.2.2.1 Primera conclusión específica

La norma utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación. Se concluye que los conceptos utilizados a pesar de existir cláusulas semejantes en Argentina y España, no son los más adecuados, ya que en todos los ordenamientos donde se ha aplicado la misma estructura de redacción poseen severas críticas. Los términos utilizados tampoco muestran al menos en la doctrina o en algún medio criterio uniforme en su aplicación dejando una interpretación abierta de la norma.

También se puede afirmar que los términos utilizados inapropiadamente dan lugar a roces con la constitucionalidad de la norma al colisionar con el principio de legalidad y reserva de ley.

Se pudo cumplir el objetivo de estudiar la redacción de la norma.

5.2.2.2 Segunda conclusión específica

La falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva sí genera arbitrariedad. La norma no señala en su misma redacción como debe operar la norma ni tampoco tiene un reglamento donde pueda exponer cuando es que recaes en la hipótesis de incidencia en la norma, no es claro en señalar si debes superar todos los “tests” que incluye o basta sólo uno, así como tampoco como operará, como inicia, la carga de la prueba, tiempos, que operaciones estarán sujetas a su aplicación. Esto produce arbitrariedad al momento de su aplicación. Se pudo cumplir con el objetivo de verificar si esta falta de procedimiento generaba arbitrariedad

5.2.2.3 Tercera conclusión específica

Se concluye que las normas generales antielusivas tienen amplia difusión en el mundo. Tras la revisión documental de la mayoría de países de diferentes continentes y diversos sistemas jurídicos se puede afirmar que la incorporación de una norma general antielusiva está muy difundida. Incluso, se puede afirmar que existe la tendencia incluso en países de corte no civilista en incorporar una cláusula codificada que le otorgue amplias facultades para poder combatir la elusión. Por lo que ya sea de forma estatutaria, antiabuso, de corte judicial o quasi GAAR las legislaciones tienen las normas generales antielusivas muy en cuenta y cada vez están empezando a considerarlas para sí, teniendo pleno conocimiento de sus desventajas pero consideran esto un precio a la lucha contra la elusión.

También se concluye que la difusión se debe a las nuevas tendencias internacionales quienes se han visto frente a los esquemas cada vez más complejos por lo que se considera que debería existir su inclusión a nivel global. Esto señala la OCDE a través de sus recomendaciones y va acorde con las políticas BEPS.

Se pudo cumplir el objetivo de examinar la difusión de las normas estudiando directamente cada una de ellas.

5.2.2.4 Cuarta conclusión específica

Se concluye que sí se pueden introducir mejoras en la norma antielusiva peruana para lograr una aplicación adecuada. Para ellos se concluye que existen buenas prácticas internacionales que pueden mitigar la incertidumbre de las cláusulas antielusivas al estar todas observadas por su propia naturaleza. Se concluye también que la norma peruana no contiene buenas prácticas en su diseño por lo que requiere de ellas para ayudarle en su viabilidad.

Se pudo cumplir el objetivo de proponer mejoras para el diseño de la norma antielusiva peruana, señalándose para ellos requisitos mínimos para su reformulación y así como la sugerencia de buenas prácticas existentes en el mundo, de esta forma poder abrir el espectro del cual pueden elegir al momento de su reformulación y aplicación.

Asimismo, se incluye como parte de los anexos, la construcción de una norma general antielusiva tomando en cuenta la fórmula propuesta y aprehendiendo de cada país alguna buena práctica acorde con ésta

Sin embargo queda pendiente probar si dicha elaboración sugerida reúne todos los requisitos de acuerdo a lo señalado en la Constitución, si es técnica y sobre todo si será adecuada para la realidad peruana. Finalmente, quedaría pendiente la creación de una guía de aplicación, la cual se considera un complemento indispensable para cualquier norma ya que permitirá uniformizar criterios entre todas las partes intervinientes en el proceso antielusión.

5.3 Recomendaciones

5.3.1 Recomendación general

Se sugiere la reformulación de la actual norma antielusiva peruana para que pueda ser adecuada. Para ello, debería incorporar las buenas prácticas propuestas y los requisitos mínimos señalados a la cual se le ha considerado como una fórmula. Pero sobre todo, debería ser una norma propia, con inspiración de diversas legislaciones pero una hecha a la medida, original que si bien es cierto no será perfecta pero al menos no parecerá adaptada a la fuerza.

5.3.2 Recomendación específica 1

Se recomienda mejorar la redacción de la norma, utilizando una nueva construcción propia y no necesariamente inspirada íntegramente en un determinado país, por el contrario que sea una norma original, que sea adecuada a nuestra realidad nacional y que observe los requisitos legales del Perú. Asimismo, se sugiere la utilización de términos más claros y de simple redacción. Finalmente, que en la redacción de la norma se aclaren los conceptos y pruebas utilizadas ya sea en el reglamento y con mayor profundidad en una guía de aplicación.

De lo anterior, se sugiere incorporar una guía de aplicación que sea de uso público, quizás un poco más detallado y técnico para los directamente relacionados a su aplicación pero todos los usuarios deberían tener una guía de aplicación que pueda explicar el procedimiento. En la que se incorporen plazos, ámbito de aplicación, carga de la prueba, tipos de pruebas, instancias del procedimiento, casos prácticos que ya se hayan presentado y otros similares.

5.3.3 Recomendación específica 2

En base a la conclusión específica 2 en que queda evidenciada la arbitrariedad de la norma actual, se sugiere que al momento de reformular la cláusula general antielusiva se tomen en cuenta medidas de garantías para los contribuyentes. Esto se logra a través de establecer términos simples, detallados, brindando ejemplos en la lista de aplicación, fijando un monto mínimo, y sobre todo capacitando a los encargados de la Administración tributaria continuamente sobre los esquemas elusivos a nivel internacional.

También como una parte de las buenas prácticas, se sugiere de forma permanente ir informando respecto a los casos resueltos mediante boletines, directivas, páginas web para que sea de dominio público y se pueda tomar conocimiento de su existencia e ir creando como una jurisprudencia no vinculante pero que guarde cierto criterio de uniformidad y pueda servir como un precedente ante las instancias quienes deben demostrar cierta coordinación.

5.3.4 Recomendación específica 3

En cuanto a la conclusión específica 3 respecto a la difusión de la incorporación de una norma general antielusiva en las legislaciones, la nuestra se encuentra en proceso. Si bien es cierto existe una norma, ésta no puede ser de aplicación ya que la facultad de la Administración Tributaria de aplicarla están suspendidas. Y como se señaló desde un inicio, su redacción no permitirá que se puedan mermar sus deficiencias en cuanto a la seguridad jurídica por lo que se sugiere reformular la norma más garantista para seguir en línea con la referida conclusión.

Finalmente, queda pendiente y se recomienda abarcar la investigación acerca de las acciones BEPS y el compromiso adquirido por el Perú, el cual por el momento sólo ha asumido cuatro compromisos cuya legislación está recientemente adoptada por lo que se necesita ampliar los conocimientos para su correcto uso y aplicación. Sin embargo, también han quedado pendiente otras acciones sugeridas por la OCDE.

En línea con esto, debe tomarse en cuenta el segundo escenario que menciona la OCDE y que se explicó en la presente investigación en cuanto a usar el tratado como instrumento de elusión. Sobre este tema, en el trabajo no se ha incluido información alguna pero es necesaria su ampliación a detalle en el ámbito tributario internacional.

5.3.5 Recomendación específica 4

El propósito de este trabajo era dar nuevos alcances y propuestas para la reelaboración de una norma general antielusiva peruana y por ello se exponen las buenas prácticas existentes en los diversos países estudiados.

Se sugiere su incorporación de estas nuevas políticas tales como cooperación horizontal, resoluciones anticipadas, comités o paneles consultivos, notas protectoras u otros mecanismos

adicionales que existen en la legislación comparada que refuercen la seguridad y fiabilidad en la aplicación de la norma general antielusiva.



REFERENCIAS

- Aguilar, L. C. (2003) La Interpretación De Las Normas Tributarias En Función a la Realidad de los Hechos Económicos. *Quipukamayoc*, 20(35), 62-74.
- Alva, M. (s.f). La Norma XVI Del Título Preliminar Del Código Tributario: La Cláusula Antielusiva General. Recuperado de:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/10/02/la-norma-xvi-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario-la-clausula-elusiva-general/>
- Anguita, Ch. (2017). Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia de Española y europea. [versión pdf]. Recuperado de: https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf
- Arévalo, R. L., Castañeda, E. S., y del Pino, F. Z. (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. *IUS ET VERITAS*, 22(45), 396-419.
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: ARA
- Arancibia, M. (2006). *Auditoría Tributaria*. Lima. Instituto de Investigación El Pacífico.
- Asobancaria. (13 de Junio del 2016). La Elusión fiscal: El Dolor de Cabeza de las Autoridades Tributarias. Semana Económica 2016. Recuperado de:
<https://cdn2.hubspot.net/hubfs/1756764/Asobancaria%20Eventos/Asobancaria%20-%20Semanas-Economicas/SemanaEconomica-1046.pdf>
- Bernal, C. (2000). Metodología de la Investigación. Bogotá: Editorial Prentice Hall.
- Betti, E. (1975). *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*. Madrid: EDERSA. pp. 102-103.
- Bravo, J. (2005). Elusión, El fraude a la Ley Tributaria y El segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Recuperado de:
http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev44_JBC.pdf
- Bravo, J. (2011). Planeamiento tributario y la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Lima, Instituto Pacífico.
- Bravo, J. (2013). Algunos Comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del código Tributario. Recuperado de
:http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev53_JBC.pdf
- Bravo, M. (2016). Principios. [Figura]. p.9 Recuperado de :
contalocura.blogspot.pe/2017/08/concepto-y-nacimiento-de-la-obligacion.html

- Caller, M.E. (2013). Modificaciones al Código Tributario (Norma XVI). Comité de Asuntos Tributarios. Cuaderno de trabajo del 12° Symposium de Tributación minero energética (pp.). Lima: Sociedad nacional de Minería, petróleo y energía.
- Casas, J. (2010). Interpretación de las Leyes Tributarias. Lecciones de Derecho inspirados en un Maestro. Liber amicorum en homenaje a don Eusebio González García. Tomo I. Vol.1, pp. 300,321-323,346.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2016). Tributación para un crecimiento inclusivo. Recuperado del Repositorio digital de CEPAL: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/39949-tributacion-un-crecimiento-inclusivo>
- Concepto y Nacimiento de la Obligación Tributaria. (2017). [Figura] Recuperado de : contalocura.blogspot.pe/2017/08/concepto-y-nacimiento-de-la-obligacion.html
- Chavez, Ackermann y Ferreyra García. (2003). Tratado de Auditoría Tributaria. Lima. Editorial San Marcos.
- Chau, L. (2013). Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario- Cláusula Antielusiva. [Figura] Presentación en Power Point. PWC. Recuperado de: <http://www.procapitales.org/eventos/webmailing1807/Expositora1.pdf>
- Del Busto, J. (29 de Diciembre de 1995). Interpretación de la Norma en el Derecho Tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol.29.
- Delgado , C. (2012). Reorganización de Sociedades y cláusulas antielusivas específicas. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/Delgado_18-09-2012.pdf
- El paquete tributario de PPK. (27 de junio de 2016). *Diario Poder*. Recuperado de: <https://poder.pe/2016/06/27/01178-el-paquete-tributario-de-ppk-en-la-mira-analisis/>
- Expansión / Datos Macro.com. (s.f.). Las cifras del fraude fiscal y su importancia. Recuperado de: <https://www.datosmacro.com/analisis/actualidad/20160505/fraude-impuestos>
- Escuela de Investigación y Negocios. (2004). Código Tributario. Lima: Pacífico Editores.
- Estévez, J.L (1956) Sobre el concepto de Naturaleza Jurídica. Anuario de Filosofía de Derecho. N°4. P.p. 160, 165,167,174.
- Estudio Caballero Bustamante (2004). Manual Tributario 2007. Lima. Editorial Los Andes SA.
- Estudio Caballero Bustamante (2004). Tratado Empresarial en materia Tributaria. Lima. Editado por Distribuidora de Publicaciones N.C. Perú S.A.
- Ernst & Young. Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica. (2015). Recuperado de: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/C1%3%A1usula-General-Antiabuso-Tributaria-en-Espa%3%B1a-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%3ADDica.pdf>

- Ernst & Young. GAAR Rising. Mapping tax enforcement's evolution. (2013). Recuperado de:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf)
- Flores , P. (2000). *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Lima. Ediciones Justo Valenzuela V. EIRL.
- García, J. (2000). *El Delito Tributario*. Lima: Editorial San Marcos.
- Gálvez, José (2007). *Fiscalización Tributaria*. Lima: Imprenta Editorial El Buho EIRL.
- Gálvez , G. A., Reyes K. (2013). Tributación y Desarrollo. *Revista IPIDET*. pp. 8 -23, 67
- García Novoa C. (2005). *Un nuevo instrumento para la lucha contra la Elusión Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- García Novoa, C. (2006). Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (44), p. 74.
- Gutiérrez, W. V. (s.f.). Las Normas Antielusivas Específicas de la Ley Interna y su Aplicación a nivel del Tratado. *Derecho & Sociedad*, (43), 435-447.
- Novoa, C. G. (2008). Cláusula general anti-elusiva y la norma VIII peruana. *THEMIS: Revista de Derecho*, (55), 327-338.
- Hernández, S. (2001). *Metodología de la Investigación*. México: Editorial Mc Graw.
- Hernández, L. (s.f.). Las presunciones legales en el sistema tributario peruano. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev09_LHB.pdf
- Hernández, R. (2004). Economía y Sociedad: Evasión Tributaria e informalidad en el Perú: Una Aproximación a partir del Enfoque de discrepancias en el futuro. Lima.
- Herrera, V. E. (2009). *Los vacíos legales del impuesto a la renta en el Perú 2008, como se "legaliza" la evasión tributaria*. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Escuela de Post Grado-Maestría.
- International Bureau of Fiscal Documentation. (2016). General Anti-Avoidance Rules (GAARs): A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?
- Johansson, Å., Skeie, Ø. B. y Sorbe, S. (2017). *Anti-avoidance rules against international tax planning*
- Johnson, G. y Scholes K. (1999). *Dirección Estratégica*. Madrid: Prentice May International Ltd.
- Landa, C. (1994). El conflicto de competencia en la Constitución del Perú de 1993. *Revista Del Foro*, (1).

- López, A. (2017). *El Impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales. "Cláusula General Antiabuso Tributaria"*.
- Luque, J. (Agosto del 2012). Algunos apuntes sobre la nueva norma XVI. Recuperado del sitio de KPMG: <http://studylib.es/doc/5041133/algunos-apuntes-sobre-la-nueva-norma-xvi-por>
- Machado, R. (2014). *Diagnóstico sobre el Estado del marco fiscal y la estructura productiva en el Perú*. Recuperado de: <https://oxf.am/29fD936>
- Nagato, T. A (2017). General Anti-Avoidance Rule (GAAR) and the Rule of Law in Japan. Recuperado de: http://www.mof.go.jp/english/pri/publication/pp_review/fy2017/ppr2017_013b.pdf
- Fujimori y Acuña sin propuestas para combatir elusión tributaria. (26 de enero del 2016). Ojo Público. Recuperado de: <http://ojo-publico.com/150/solo-seis-candidatos-tienen-propuestas-contrala-elusion-tributario>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes. Recuperado del sitio oficial de la OCDE: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- Organization for Economic Co-operation and Development. (s.f.). Myths and Facts about BEPS. Recuperado del sitio oficial de la OECD.: <http://www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps.pdf>
- Oxford Committee for Famine Relief. (2016). Agenda contra la desigualdad: cinco temas críticos para cerrar las brechas. (2) Recuperado de: https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/agenda_contra_la_desigualdad_peru.pdf
- Institución Jurídica. (21 de Mayo del 2010). [mensaje de un blog] Recuperado de: <http://paulimupe.blogspot.es/1274400567/institucion-juridica/>
- Prats, F. I. C. (2004). Comentario al Artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria. *Revista Hacienda Canaria*, 7-35.
- Price Waterhouse Coopers. (2016). Italy: The New Cooperative Compliance Programme to prevent tax disputes. Tax Insights forma tax controversy and dispute resolution. Recuperado de: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-TCDR-Italy-Cooperative%20Compliance%20Programme.pdf>
- ¿Qué se ha hecho para combatir la elusión tributaria en el Perú? (4 de abril de 2016). *Diario Poder*. Recuperado de: <https://poder.pe>
- Ramírez, H. (2016). *La aplicabilidad de la cláusula general anti-abuso en materia tributaria*. Bogotá: Universidad del Rosario.

Ramos A,J. (2014). La elusión fiscal y la economía de opción: A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Informativo Caballero Bustamante. (788) pp. A1-A6

Revista Actualidad empresarial. (2004). *Informativo Tributario quincenal*. Ciudad: Instituto de Investigación el Pacífico.

Revista Actualidad empresarial. (2004). *Manual del sistema de tributación sectorial*. Ciudad: Instituto de Investigación el Pacífico.

Robles, M. C. P., Bravo, C. J., Villanueva, G. W. y Ruiz, C. P. L. F. J. (2016). *Código tributario: Doctrina y comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.

Rubio, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: Ara

Rubiolo, R. (21 de junio del 2010). La realidad económica frente a las normas que pretenden ignorarla. Nuevo Joomia.

Ruiz de Castilla, F. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. *Foro Jurídico*, (12), 141.

Salazar, E. (26 de enero del 2016). Fujimori y Acuña sin propuestas para combatir la elusión tributaria. *Ojo Público*. Recuperado de: <http://ojo-publico.com>

Sotelo, E. (2012). Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria. *Análisis Tributario*, (296), 25.

Tafur, Raúl. (1995). *La Tesis Universitaria*. Lima: Editorial Mantaro.

Tarsitano A. (s.f.). Evasión Tributaria/Administración fiscal/Derecho Fiscal Perú. La Norma general antiabuso ¿el fin de la elusión? Las experiencias argentina y peruana. *Análisis Tributario*, 25(291), 17 – 23.

Garaycott, G., Natteri, R., Pinto, J. C. Ramírez-Gastón Seminario, A., Solar Álvarez, G. y Vicente Valcárcel, V. (2003). Norma VIII. ¿Principio de legalidad o fraude a la ley?. *Ius et Veritas*, (27), 336-362.

Tejerizo, J. M. (2000). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: McGraw-Hill.

La búsqueda de la norma aplicable: La Calificación. (s.f). [mensaje en un blog]. Recuperado de: <http://teoria-del-derecho.blogspot.pe/2011/07/la-busqueda-de-la-norma-aplicable-la.html>

La interpretación de las normas jurídicas. (s.f). [mensaje en un blog]. Recuperado de: <http://teoria-del-derecho.blogspot.pe/2011/07/la-interpretacion-de-las-normas.html>

Torres, V. (s.f.). La Evasión Tributaria: Marco Conceptual de sus causas y medición. *Revista Alternativa Financiera*, (7), 45-58.

- Viale, C. (2013). *Evasión y elusión tributaria en el Perú*. Recuperado de: http://www.academia.edu/18378318/EVASION_Y_ELUSION_TRIBUTARIA_EN_EL_PERU
- Waerzeggers, C., y Hillier, C. (2016). Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR): Ensuring that a GAAR Achieves its Purpose.
- Wiener, R., y Torres, J. (2014). *La Gran Minería: ¿paga los impuestos que debería pagar?: el caso Yanacocha*. Lima: Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos (LATINDADD). Recuperado de: <http://www.latindadd.org/wp-content/uploads/2014/10/ElcasoYanacocha.pdf>.
- Yáñez, F. (2016). Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. *Revista de Estudios Tributarios*, (11), 233-250. Recuperado de: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40726/42286>
- Younes, R. Y. S., y de Quiñones, L. C. (2010). *Modelo de Código tributario para América Latina: tendencias actuales de tributación*. Universidad del Rosario.
- Zuzunaga, F. (2012). *Modificaciones Tributarias. Código Tributario. Segunda Parte*. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/Zuzunaga_21-08-2012.pdf
- Zuzunaga, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución Peruana?. *Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT*. N° 53. Febrero 2013. Recuperado de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf

BIBLIOGRAFÍA

- Alink, M. y Van Kommer, V. (2011). *Manual de Administración Tributaria* (CIAT, IBFD, Amsterdam)
- Arévalo, R. L., Castañeda, E. S., y del Pino, F. Z. (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. *Ius et Veritas*, 22(45), 396-419.
- Arias, M. A. (1979). *Fraude de ley y economía de opción. Estudios de Derecho Tributario*, Vol. I. Madrid: IEF.
- Betti, E. (1975). *Interpretación de la ley de los actos jurídicos*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Bravo, J. (2005). La elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev44_JBC.pdf
- Cahn-Speye R W, P. (Octubre de 2005). La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev44_PCSW.pdf
- Calderón, J.M. y Ruiz, V. (2010). La codificación de la “doctrina de la sustancia económica en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”, *Revista Quincena Fiscal: revista de actualidad fiscal*, (15-16).
- Calvo, J. (2007). Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la ley general tributaria? *Crónica Tributaria*, (123/2007), 11-39.
- Canh-Speyer, P. (2004). XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. “La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras”.
- Carreras, O. y Miguel, S. (2013). La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal. *Revista Documentos*, (17).
- Casado, G. (2000). Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal”, *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, número 16.
- Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria: Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria: Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria. (2001). Madrid: Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda.

- De Broe, L. (2008). *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, ed. IBFD,
- De Castro, F. (1991). *Derecho Civil de España*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Delgado, A. (2004). El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva ley general tributaria, *Monografías Carta Tributaria*, 11.
- Delgado, A. (2004). *Las normas generales antielusión en la LGT/2003*. Madrid: Editorial Aranzadi.
- De Pomar, M. (s.f.). La Primacía de la Realidad en el Derecho Tributario Peruano: A propósito de la Norma VIII del Código Tributario. *Foro Jurídico*, (10), 225-233.
- Del Valle, E. (2010). Factores de la Evasión fiscal. *Revista Científica de Ciencias Económicas*, 146-157.
- Devereaux M., Freedman J. and Vella J., (2012). Tax Avoidance, CBT Report, Paper 1, Oxford University Centre for Business Taxation,
- Díez-Picazo. (1974). *El Abuso del Derecho y el Fraude a la Ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones*”, Documentación jurídica.
- Durán- Sindreaux- Buxadé. (2007). *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios*. Pamplona: Aranzadi.
- Durán , L. A. (2014). La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del estado constitucional. Lima: Facultad de Derecho. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Echaiz, D. S. (2014). La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual Normatividad y Propuestas para una futura reforma. *Derecho & Sociedades*, 151-167
- Evans de la Cuadra, E. y Evans Espiñeira, E. (1997). *Los tributos ante la Constitución*. Santiago de Chile: editorial Jurídica de Chile.
- Ey Abogados (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Gamba, C. (2011). Derechos y Garantías de los Contribuyentes: el caso peruano. En M. Zabaleta Alvares, *Derecho tributario peruano y español: Un análisis comparado de los problemas comunes* (pp. 283-322). Lima: Universidad de San Martín de Porres.
- García, J. (2005). La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Recuperado de: <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES>

- García, C. (2004). Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003 en las reformas fiscales en Europa. Madrid: IEF.
- García, C. (2004): *La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria* Madrid: Marcial Pons.
- García, C. (2005). Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español. *Revista de Derecho Themis*, 159-169.
- García, C. (2003). La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*, (8), 9.
- García, F. A. (2002). *Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario*, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*. Madrid: IEF.
- Giuliani, C. (1987). *Derecho Financiero*
- Godoy, S. (2005). *Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Gomez, J. C., y Moran, D. (2013). Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas. Recuperado de: <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2013/12391.pdf>
- González García. (1983). Evasión, elusión y fraude fiscales, en *Ponencia Nacional española sobre el tema, congreso de la IFA, Venecia*, p.92,. “Planificación fiscal indebida”, Pollyana Vilar Mayer
- González, Á. C. (s.f.). La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Derecho & Sociedad*, (20), 204-211.
- Hensel, A. (1933). *Derecho Tributario* (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid: Marcial Pons.
- Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario*, Traduzione Di Dino Jarach, Milan, 4ª ed., Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Iannacone, F. (2011). Derecho tributario y fuentes: perspectiva peruana. En M. Zabaleta Alvarez, *Derecho tributario peruano y español* (pp. 45-96). Lima: Universidad de San Martín de Porres.
- Isla, M. (2008). La elusión fiscal y los medios para evitarla. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/RELATORIA_GENERAL_ILADT2008_TEM_A-1.pdf
- Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

- Lalanne, G. A. (2005). Economía de opción y el fraude de ley en el derecho tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario, 103-141. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev44_GAL.pdf
- Lampreave, P. y Miguel Arias S. (2013), “Las medidas para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal en los Estados Unidos y los países emergentes (con especial incidencia en las doctrinas aplicadas por los Tribunales)” *Revista Documentos*, (17).
- Larraz, J. (1952). Metodología aplicativa del Derecho Tributario. *Revista de Derecho Privado*.
- López, R. T. (s.f.). La Interpretación de las Normas Tributarias a La Luz de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Derecho & Sociedad*, (24), 106-115.
- Liu Arévalo, R. C. (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de normas tributarias y simulación. *Ius et Veritas*, 396-419.
- Mares-Ruiz, C. (2013). La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario.
- Navas, R. (1991). Interpretación y calificación en Derecho Tributario, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, homenaje a Sáinz de Bujanda*. Vol. I. Madrid: IEF.
- Marín, G. (2013). ¿Es lícita la planificación fiscal? Madrid: Thomson Reuters.
- Massone, P. (s.f.). Principios de Derecho Tributario, Tomo I, 3ª. ed. Madrid: Thomson Reuters.
- Modelo De Código Tributario (2015). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*
- Moreno, D. E., y Moreno, S. E. (2014). La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual normatividad y Propuestas para una Futura Reforma. *Derecho & Sociedad*, (43), 151-167.
- Naciones Unidas. (2011). Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
- Ocho, M. (enero- junio de 2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista iberoamericana para la investigación y el desarrollo educativo*. Recuperado de <http://www.ride.org.mx/index.php/RIDE>
- Ortega, R. (2013). Algunos aspectos controvertidos en torno a la elusión tributaria. Informativo Caballero Bustamante, a1-a4.
- Pires A. M. (s.f). Material de clases del Programa de Evaluación del Riesgo Tributario CENDECO – UNIMET. Presentación en Power Point Recuperado de: <http://www.ideprocop.com/cursos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%2>

0Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20%5BModo%20de%20compatibilidad%5D.pdf

- Ramos , J. (2014). La elusión tributaria y la economía de opción. A propósito de la suspensión de la facultad de la SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Informativo Caballero Bustamante, A2.
- Sevillano, S. (2014). Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sotelo, E., y Liu, R. (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación.
- Tarsitano, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Ius et Veritas*, 24(49), 40-49.
- Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee* (1997). Londres: Institute for Fiscal Studies
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons.
- Varios Autores (2002). Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario. Madrid: Ministerio de Hacienda de España.
- Vicuña, M. C. (s.f.). Fraude a la Ley Tributaria. Entrevista a Percy Castle. *Derecho & Sociedad*, (27), 23-26.
- Wahn, W. R. (s. f.). Elusión tributaria y normas antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto. Recuperado:
http://www.cetuchile.cl/images/docs/elusion_tributaria_y_normas_antielu.pdf
- Zabaleta, M. (2011). Normas antielusión en materia tributaria. En Derecho tributario peruano y español: Un análisis comparado de problemas comunes (pp. 127-235). Lima: Universidad de San Martín de Porres.
- Zuzunaga, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la constitución peruana?. *THEMIS*, 23-65.



ANEXOS

ANEXO 1: Siglas y Abreviaturas

BEPS	Base Erosion and profit shifting / La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
BM	Banco Mundial
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT	Centro Interamericano de Administración Tributaria
CT	Código Tributario Peruano
GAAR	General Anti Avoidance Rule / Cláusula General Antielusión
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
IMF	Fondo Monetario Internacional
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OXFAM	Comité de Oxford de Ayuda contra el Hambre
PBI	Producto Bruto Interno
PTA	Planeamiento Tributario Agresivo
SAAR	Specific Anti Avoidance Rule / Cláusula Específica Anti Elusión
SARS	South African Revenue Service / Administración Tributaria Sudafricana
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
TP	Título Preliminar del Código Tributario

ANEXO 2: Matriz de consistencia

Título: ANÁLISIS DE LA INSERCIÓN Y PUESTA EN EFECTO DE UNA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL PERÚ - PROPUESTA DE NORMA Y METODOLOGÍA									
Autor: Carmen Rosa Camarín Acevedo									
Asesor: Richard Freddy Llaque Sánchez									
Ambito de Estudio: Perú									
Problema	Objetivos	Hipótesis	Variables dependientes	Variables independientes	Técnica	Indicadores	Instrumento	Metodología	
¿Es factible y acorde a nuestro ordenamiento legal el diseño de la norma general antielusiva para controlar el planeamiento tributario agresivo?	Objetivo General Establecer si el diseño de la norma general antielusiva es adecuado.	Hipótesis General La norma no es adecuada para controlar el PTA	Norma general antielusiva	Planeamiento tributario agresivo	Análisis documental - Aplicación de Test de Legalidad, Aplicación del Test de Constitucionalidad	1) Pasa el Test de Legalidad 2) Pasa el test de Constitucionalidad 3) % de expertos que consideran necesaria la norma	1) Test de Legalidad 2) Test de Constitucionalidad 3) Recolección documental de Entrevistas a expertos	Recolección documental	
Problemas Específicos	Objetivos Específicos	Hipótesis Específicas							
¿La norma general antielusiva peruana utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación?	Determinar si los términos utilizados en la definición de la norma general antielusiva dificultan su aplicación.	La norma general antielusiva si utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación.	Aplicación de la norma	Términos jurídicos independientes	* Análisis documental * Análisis de contenido	1) % de expertos consultados que identifican cuestionan los términos usados en la norma 2) Inventario de términos jurídicos considerados indeterminados	1) Recolección documental de entrevistas a expertos 2) Comparación de terminos peruanos con la terminología utilizada en otros países que ha sido cuestionada	Recolección documental	
La falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva, puede generar arbitrariedad?	Verificar si la falta de un procedimiento para la aplicación de la norma general antielusiva puede generar arbitrariedad	La falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva si genera arbitrariedad.	Arbitrariedad	Procedimiento de aplicación de la norma.	* Análisis documental * Análisis de contenido	1) Existencia de procedimiento (implícito / explícito) 2) % de expertos consultados que cuestionan el procedimiento de aplicación (implícito y/o implícito)	1) Recolección documental de entrevistas a expertos, 2) Comparación de terminos peruanos con la terminología utilizada en otros países que ha sido cuestionada	Recolección documental	
¿Que tan extendido es el uso de las normas generales antielusivas a fin de controlar el planeamiento tributario agresivo?	Identificar que países aplican la norma general antielusiva general para controlar el planeamiento tributario agresivo?	El uso de las normas generales antielusivas a fin de controlar el planeamiento tributario agresivo es extendido en el mundo.	Planeamiento tributario agresivo	Norma general antielusiva	* Análisis documental * Análisis de contenido	1) Inventario de países referentes que tienen normas antielusivas generales 2) % uso en países latinoamericanos que tienen medidas similares	Recolección documental	Recolección documental	
¿Es factible introducir mejoras en la norma a fin de lograr una aplicación adecuada?	Proponer mejoras para el diseño de la normas generales antielusivas peruanas.	Si es factible introducir mejoras en el diseño de la norma general antielusiva para lograr una aplicación adecuada?	Procedimiento de aplicación de la norma	Norma general antielusiva	* Análisis documental * Análisis de contenido	1) Inventario de deficiencias encontradas 2) Alternativas de solución a las deficiencias según la practica internacional 3) % de expertos que consideran la practica a incorporar conveniente	1) Recolección documental de deficiencias y buenas practicas 2) Recolección documental de expertos	Recolección documental	

ANEXO 3: Propuestas de mejora para la redacción de una norma antielusiva en el Perú

Elementos indispensables sugeridos

Para la redacción de esta sección se tomó como base referencial los trabajos de investigación realizados por Ernst & Young España Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica, documento en español y Ernst & Young Estados USA: GAAR Rising – Mapping tax enforcement, documento en inglés.

- Recoger el concepto sobre abuso o elusión.
- Incorporar factores de referencia que deben tenerse en cuenta al evaluar si existe un acuerdo de elusión fiscal.
- Incorporar una norma de simple redacción evitando utilizar conceptos ambivalentes y con términos complejos.
- Aclarar legislativamente el núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en las normas antiabuso.
- Fijar como se configura la elusión, es decir si será necesario que se cumplan todos los requisitos de ley o sólo basta uno de ellos para que sea la norma aplicable.
- Recoger las transacciones u operaciones que cumpliendo con una interpretación técnica de la normativa tributaria generan una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.
- Definir qué constituye una planificación o negocio artificioso.

- Crear un test de sustancia o motivo económico válido para filtrar aquellas planificaciones o transacciones reales.
- Definir la carga de la prueba. Se sugiere compartida para equilibrar la incertidumbre.
- Crear un mecanismo para recalificar el negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia y naturaleza.
- Incorporar los medios necesarios para calibrar la incertidumbre propia de la generalidad de la norma anti elusiva. Se plantea la incorporación de un Comité consultivo así como la implementación de un área exclusiva administrativa dentro de la Administración que vea exclusivamente el tema de elusión.
- Fijar el procedimiento para la determinación de la elusión. Desde el inicio hasta el fin.
- Señalar las pruebas requeridas y los plazos oportunos para su presentación, así como los medios de defensa que podrían admitirse.
- Crear un mecanismo que asegure que el contribuyente únicamente pagará la deuda tributaria.
- Establecer un monto mínimo para su aplicación
- Señalar plazos y fechas concretas de su aplicación.
- Se sugiere incorporar acuerdos de cooperación horizontal con los contribuyentes que cumplan ciertos requisitos establecidos por ley.
- Evaluar si puede ser incorporadas resoluciones anticipadas desde el inicio pueden ser viables a largo plazo.

- Analizar el régimen de las DOTAS (disclosure of tax avoidance schemes o revelación de esquemas antielusivos)para poner en práctica algunos de los mecanismos en nuestra legislación adaptándola a nuestra realidad.
- Mejorar la calidad tributaria.
- Debe contener un reglamento.
- Establecimiento de sanciones.

Propuesta de aspectos que no debe contener la una nueva norma

- No mezclar las diversas figuras relacionadas con la norma tales como elusión, economía de opción y simulación. Es por ello, que cada figura debe identificarse con su respectiva norma a fin de saber bajo que norma será tratada y sobre todo que consecuencias jurídicas les corresponderá. En todo caso se propone una norma integradora.
- El legislador no debe confundir interpretación con calificación. Debe quedar completamente determinada la figura.
- La norma no debe contener conceptos jurídicos indeterminados. Esto amplía el margen de lo que permite que se tomen decisiones en base a cada caso concreto.
- No debe permitirse que los conceptos que están incorporados en las cláusulas tengan una interpretación variada e inconsistente debiendo señalarse los rasgos definatorios.
- No debe quedar a discreción de la Administración las consecuencias jurídicas de la aplicación de la norma antielusión dejando a los contribuyentes sin una orientación mínima de hacia dónde está orientada la norma.

- No incorporar al poder judicial desde el inicio del proceso. Éste debe resolverse en el ámbito administrativo y sólo llegar al proceso judicial como última instancia luego de agotar las instancias correspondientes.

Requisitos y buenas prácticas sugeridas de la legislación comparada

Primer requisito

- Recoger el concepto sobre abuso o elusión y aclarar legislativamente el núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en las normas antiabuso.

1° Buena práctica propuesta

- Definir en la norma con términos simples el concepto de elusión y abuso.

Una cuestión fundamental relativa a las cláusulas GAARs es determinar qué tipo de operaciones deben ser consideradas como abusivas. Cada país tiene su propia definición de “operación abusiva”.

a) Operación o esquema:

En el documento del FMI se define "esquema" de la siguiente manera: es ampliamente definido para incluir cualquier curso de acción, acuerdo, arreglo, entendimiento, promesa, plan, propuesta, empresa, ya sea expresa o implícita y ejecutable o no . También es posible que:

- La totalidad de una transacción o negociación puede ser identificada como "esquema" relevante;
- Que sólo un componente de la transacción (o combinación de componentes) pueden identificarse como el esquema A menudo es importante que la autoridad demuestre

suficiente flexibilidad en cuanto a la forma en que sea identificado y definido el “esquema”. Esto se debe a que, si el “todo” del acuerdo consiste en una serie de transacciones o etapas, la autoridad tributaria pueda tener la posibilidad de seleccionar algunos aspectos de ese “todo” o conjunto de acuerdos del cual se seleccione un aspecto en particular o en sí mismo tenga sentido de un "esquema" motivado por consideraciones fiscales.

India: Toda o parte de una transacción, planificación, contrato o acuerdo.

b) **Abuso:**

Austria: Significa el diseño específico del marco jurídico que tiene por objeto la no aplicación de una norma o la aplicación de una regla más favorable en lugar de la que sería aplicable en función de la situación económica. Si se aplican medidas inusuales o artificiales de modo que la redacción de una norma ya no abarque esta situación -aunque esa situación debe ser cubierta según la finalidad de la norma- puede clasificarse como abuso.

India: considera que tal “operación” es “abusiva” cuando su único objeto es la obtención de una ventaja fiscal y:

- carece de la buena fe del comerciante,
- crea derechos y obligaciones que normalmente no se generarían entre partes vinculadas,
- resulta una incorrecta aplicación del DTC, directa o indirectamente,

Segundo requisito:

- Incorporar factores de referencia que deben tenerse en cuenta al evaluar si existe un acuerdo de elusión fiscal.

2ª Buena práctica propuesta:

- Algunas normas generales incorporan indicios o factores de referencia de los escenarios en que se pueden aplicar una GAAR.

China: Hay seis factores de referencia que deberá tenerse en cuenta al evaluar si existe un acuerdo de elusión fiscal.

- 1) La forma y el contenido del acuerdo.
- 2) El tiempo de conclusión y el período de ejecución del acuerdo.
- 3) El método de implementación de la disposición.
- 4) La relación entre cada paso o parte de la disposición.
- 5) Los cambios en el desempeño financiero de cada parte involucrada en el acuerdo.
- 6) Las consecuencias fiscales del acuerdo.

Australia: Un análisis objetivo de ocho puntos permite determinar si el objeto principal de la operación es la obtención de una ventaja fiscal:

- Manera en que se ha llevado a cabo la operación.
- Forma y sustancia de la misma.
- Calendario de la operación.
- Resultado de la operación.
- Cambio en la posición financiera del contribuyente consecuencia de la operación.
- Cambio de la posición financiera de cualquier persona física/jurídica vinculada con el contribuyente como consecuencia de la operación.
- Cualquier otra implicación para el contribuyente o partes vinculadas.
- Naturaleza de la vinculación.

Tercer requisito

- Definir qué constituye una planificación o negocio artificioso.

3ª Buena práctica propuesta

* Incorporar dentro de la norma el concepto de elusión así como ciertos indicadores que puedan hacer presumir que se tratan de acuerdos que tienen como único fin eludir. Incluso se sugiere incorporar dentro de la guía de aplicación una lista de esquemas que ya se consideren negocios artificiosos.

Sudáfrica

En virtud de la sección 80 de la Ley, un acuerdo de elusión con el único o principal propósito de obtener un beneficio fiscal, es un acuerdo inadmisiblesi:

- a) Ha creado derechos u obligaciones que normalmente no se crearían entre las personas que tienen relaciones de igualdad.
- b) Resultaría directa o indirectamente en el uso indebido o abusos de las disposiciones de esta Ley.

Unión Europea: Se enumeran una serie de arreglos artificiales que deben ayudar a las autoridades a argumentar su caso. Se enumeran los siguientes esquemas:

- La caracterización jurídica en la que las etapas individuales de las que consta son incompatibles con el contenido jurídico del acuerdo en su conjunto.
- El arreglo o serie de arreglos se lleva a cabo de una manera que normalmente no se emplearía en una conducta comercial razonable.
- La disposición incluye elementos que tienen el efecto de compensarse o anularse entre sí.
- Las transacciones son de carácter circular.
- El acuerdo o serie de arreglos da lugar a un beneficio tributario significativo pero esto no se refleja en los riesgos comerciales asumidos por el contribuyente.

Cuarto requisito

- Aclarar legislativamente el núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en las normas antiabuso.

4ª Buena práctica propuesta

- Será necesario aclarar en la ley de los siguientes conceptos básicos en una norma antielusiva y después ampliando la definición dentro del reglamento y guía de implementación. Los términos que se proponen como indispensables de incorporar son:

a) “Ventaja fiscal”

Mientras una parte de los autores consideran que el concepto “ventaja fiscal” debe limitarse a la efectiva reducción de la cuota íntegra a pagar, la realidad es que tal ventaja puede ponerse de manifiesto de muy diversas formas. Así, muchos países han optado por incorporar en sus legislaciones un concepto amplio de “ventaja fiscal”.

Con carácter general, la definición de “ventaja fiscal” de los diferentes países incluye uno o varios de los siguientes elementos:

- Deducción, crédito fiscal o devolución de la cuota tributaria.
- Reducción, elusión o diferimiento de la ganancia.
- Reducción, diferimiento, o incremento de la devolución en virtud de convenio para evitar la doble imposición.
- Reducción de la base imponible en el ejercicio o en anteriores.

Cómo cada país identifica y cuantifica la “ventaja fiscal”

En el documento de FMI se sugiere lo siguiente: Un beneficio fiscal puede tener diferentes formas, tales como una deducción, alivio, reembolso, crédito, compensación o reembolso, así como una reducción en un impuesto, importe de los ingresos o de una base imponible, incluidos aumento en una pérdida fiscal.

En la GAAR que proponen "Beneficio fiscal" significa:

- a) una reducción en la responsabilidad en el pago del impuesto, incluyendo deducción, crédito, compensación o rebaja;
- b) un aplazamiento de una obligación de pago de impuestos;
- c) cualquier otra ventaja derivada de un retraso en pago de impuestos; o

d) cualquier cosa que cause:

(i) una cantidad de ingresos brutos que se tornan ingresos exentos o no sujetos a impuestos; o

(ii) un monto que de otro modo estaría sujeto a impuesto ya no sea gravado.

Australia: Se analiza si es posible que exista otra figura jurídica a través de la cual el contribuyente hubiera obtenido el mismo resultado comercial, pero sin obtener tal “ventaja fiscal” (“the counter factual”).

b) Sustancia o motivo económico válido

En su mayoría, las jurisdicciones analizan la existencia de sustancia en la operación o transacción, con independencia de la “ventaja fiscal” obtenida por el contribuyente (los denominados “test de sustancia”).

Estados Unidos: La doctrina del motivo económico válido establece que, en principio, la operación se considera que carece de sustancia salvo que el contribuyente demuestre que:

- La operación cambia sustancialmente la posición económica del contribuyente.
- El contribuyente tiene motivos económicos válidos para llevar a cabo la operación.

Quinto requisito

- Crear un test de sustancia o motivo económico válido para filtrar aquellas planificaciones o transacciones reales.

5ª Buena práctica propuesta

- Incluir ejemplos de razones comerciales válidas, indicios o pruebas para identificar si existen motivos económicos válidos.

Italia: Los siguientes son ejemplos de razones económicas válidas para las transacciones que potencialmente implican elusión fiscal:

- Existe una razón comercial válida para una fusión que tiene como fin el fortalecimiento de la capacidad de producción de dos partes, lo que resulta en ahorro de costos y producción o sinergia financiera entre varias empresas. No existe una razón comercial válida para una fusión entre dos sociedades en liquidación, aplicada con el fin de compensar pérdidas de una empresa con la ganancia de la otra.
- Una escisión tiene una razón comercial válida si implica, por ejemplo, una empresa que se dedica a dos actividades distintas y tiene el propósito de separar las estructuras de producción con la continuación de la actividad empresarial.(..)

Sexto requisito

- Crear un test objetivo para identificar que el propósito del contribuyente fue eludir.

6ª Buena práctica propuesta

El FMI señala que cualquier GAAR opera en un mundo donde las leyes fiscales influyen en la forma de casi todas las transacciones comerciales o de negociación.

Sólo porque podría concluirse, en el base de los hechos objetivos, que un contribuyente tenía ventajas fiscales en la elección de una estructura particular no significa que la GAAR deba aplicarse necesariamente al esquema. La cuestión no debería ser si el contribuyente usó un medio menos impositivo para lograr sus objetivos comerciales. Por el contrario, debería ser razonable concluir que su objetivo dominante era obtener el beneficio fiscal identificado. Esto significa que incluso sí podría concluirse que todos los aspectos del esquema fueron motivados por temas tributarios, pero la razón predominante del contribuyente, objetivamente argumentado, fue de ámbito comercial, entonces el “test” de propósito no será satisfecho con respecto al beneficio obtenido. Esto se debe a que el propósito de una GAAR consiste en combatir únicamente formas de planificación tributaria.

Por último, para que el régimen sea capturado por el GAAR, debe demostrarse que la competencia única o dominante del contribuyente el objetivo era obtener el beneficio fiscal identificado.

De acuerdo con la muestra de la GAAR, el requisito del propósito debe encontrarse teniendo en cuenta la sustancia del esquema. Esto podría implicar un examen las siguientes cuestiones a fin de tomar una decisión en relación con la sustancia del así como el hallazgo del propósito:

- La manera en que se llevó a cabo el esquema;
- Si cualquier artificialidad o artilugio es evidente en relación con dicho esquema;
- Si hay una divergencia entre la forma y sustancia del esquema; y
- El resultado conseguido por el esquema (por ejemplo, ingreso o aumento en las deducciones) en comparación con el resultado bajo una contrafactual.

Australia.-

La GAAR existente en Australia también adopta un “test de propósito único o dominante”. La norma existente que exige un “único o dominante” propósito (de evitar el impuesto australiano) se consideraba insuficiente para hacer frente a la elusión de impuestos multinacionales. Esto se debe a que un “test de propósito único o dominante” sería difícil de satisfacer cuando la multinacional relevante actúa en un negocio global donde Australia es sólo un mercado en medio de una oferta global y la estructura de negocio se implementa para reducir el impuesto fiscal mundial. Por lo tanto, la nueva ley también se aplica cuando un esquema se lleve a cabo para varios propósitos principales, siempre y cuando una de ellos tenga la finalidad de elusión fiscal (puede incluir un propósito de evitar el impuesto australiano, que cuando se combina con otro propósito de reducir un pasivo al impuesto en virtud de una ley extranjera, equivale al propósito principal o a uno de los propósitos principales del esquema relevante).

Séptimo requisito

- Definir la carga de la prueba. Se sugiere compartida para equilibrar la incertidumbre.

7ª Buena práctica propuesta

- En la aplicación de las cláusulas antielusivas es necesario que se determine sobre quién pesa la carga de la prueba de demostrar la existencia o no de sustancia en la operación llevada a cabo.

República Checa

La carga de la prueba en los procedimientos generales recae sobre el contribuyente. El Tribunal Supremo Administrativo ha dictado que los procedimientos tributarios en la República Checa se basan en la regla que si el contribuyente tiene la obligación de autoevaluación, también tiene la obligación de probar esa información.

Octavo requisito

- Fijar el procedimiento para la determinación de la elusión. Desde el inicio hasta el fin.

8ª Buena práctica propuesta

- En general, puede afirmarse que en la mayor parte de las jurisdicciones el proceso de aplicación de una cláusula GAAR se realiza de oficio, es decir, es la propia Administración tributaria quien notifica al contribuyente que la operación de referencia queda dentro del alcance de una cláusula general antielusión.

India:

El Reglamento establece el mecanismo de referencia de los casos para la aplicación de la GAAR. Antes de hacer referencia al Comisionado, el oficial evaluador debe emitir un aviso por escrito al contribuyente:

El escrito debe contener lo siguiente:

Detalles de la disposición

Los beneficios fiscales del acuerdo

La base y razón para considerar que el propósito principal del arreglo identificado es obtener un beneficio fiscal.

Las bases y las razones por las cuales el acuerdo satisface la condición para considerar este arreglo como un acuerdo de elusión

La lista de documentos y pruebas invocados con respecto a la formulación de los motivos y razones según lo mencionado.

El oficial evaluador debe comunicar al Comisionado. Si después de considerar la referencia recibida o la respuesta del contribuyente en respuesta a la notificación emitida, el Comisionado declarará si las razones para aplicar la GAAR son aplicables o no.(..)

Noveno requisito

- Incorporar los medios necesarios para calibrar la incertidumbre propia de la generalidad de la norma anti elusiva. Se plantea la incorporación de un comité consultivo así como la implementación de un área exclusiva administrativa dentro de la Administración que vea exclusivamente el tema de elusión.

9ª Buena práctica propuesta

- En algunas jurisdicciones se han constituido comisiones consultivas con la intención de supervisar o dar asesoramiento en relación con la aplicación de las cláusulas GAARs.

Polonia:

El Consejo estará compuesto por cuatro jueces jubilados en el área de tributación, seis fiscales independientes del sector académico, un asesor fiscal y un miembro designado por el Ombudsman. Todos los miembros aunque no estén relacionados con la Administración Tributaria serán nombrados por el Primer Ministro por un período de 4 años.

Décimo requisito

- Se sugiere incorporar acuerdos de cooperación horizontal con los contribuyentes que cumplan ciertos requisitos establecidos por ley.

Décima buena práctica propuesta

La idea era establecer acuerdos y relaciones de confianza entre la Administración y el contribuyente obteniendo una relación de mutualismo.

El informe de Ernst & Young España recomienda establecer una “relación intensificada” (enhanced relationship) con los contribuyentes, basada en la confianza recíproca, comenzando por grandes corporaciones y los asesores fiscales. Por parte del contribuyente dicha relación exigiría “manifestación” (disclosure) y “transparencia”

- a) La manera de formalizar el régimen, mediante normas legales o por acuerdos con los contribuyentes.
- b) El hecho de que esté abierto a todos los contribuyentes o restringido a grandes corporaciones.
- c) La forma de acceso, mediante solicitud o invitación.
- d) Las condiciones de participación: algunos países excluyen la participación de contribuyentes de alto riesgo, que es probable que mantengan una posición fiscal no revelada y conflictiva.
- e) Finalmente, si la manifestación de datos fiscales (disclosure) es o no obligatoria.

A continuación se presentan casos en la legislación comparada de los programas de cumplimiento cooperativo.

Canadá, Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda y Australia. Señala el estudio de Ernst & Young España:

“Un informe titulado “Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure”, en el que se hace referencia a distintas técnicas de comunicación de información a la AT: declaración previa obligatoria de construcciones elusivas (tax shelter or tax avoidance schemes), obligaciones adicionales de información, cuestionarios dirigidos a determinados grupos de contribuyentes, programas de cumplimiento cooperativo, consultas o “rulings” y reducción de sanciones a cambio de comunicación voluntaria. Claramente, como puede deducirse del anexo, se está generalizando una exigencia de mayor transparencia respecto de operaciones cuya aceptación por la administración no es segura”.

Italia.- En el 2016 PWC emitió “Italy: The new cooperative compliance programme to prevent tax disputes” comentó los nuevos lineamientos emitidos por la Administración tributaria italiana en la que fija las condiciones y procedimientos a aplicar para el programa de cumplimiento cooperativo. El manual contiene disposiciones sobre los requisitos obligatorios básicos mínimos en el marco de control tributario que se deben cumplir para acceder al régimen. A través de este programa, la administración tributaria italiana proveerá a los grandes contribuyentes empresariales, un valioso instrumento para la prevención de controversias en materia tributaria.

Objetivo del régimen

Sistema de control interno y gestión del riesgo.

Su finalidad es promover nuevas formas de comunicación y mejorar la cooperación entre la administración y los contribuyentes, así como resolver y prevenir controversias tributarias. El programa pretende:

a) Garantizar a los grandes contribuyentes menos evaluaciones tributarias invasivas, controversias tributarias y tratamiento con penalidades y sanciones.

b) Por otro lado, la Administración tiene la oportunidad de observar de cerca el núcleo del negocio del contribuyente y de tal forma concentrarse en las auditorías o actividades de evaluación de los contribuyentes menos colaboradores.

Requisitos mínimos para acceder al programa:

Los contribuyentes que deseen acceder al programa deberán cumplir las siguientes condiciones y obligaciones:

-La implementación de estrategias efectivas de control tributario para la detección, medida, administración y control del riesgo tributario. Ejemplo: el riesgo de incumplir o quebrantar las normas tributarias o los principios del derecho tributario.

-Mantener con la administración una aproximación transparente y de cooperación, manteniéndola a ésta informada sobre los riesgos tributarios y de cualquier operación que pueda significar un planeamiento tributario agresivo.

-Responder a los requerimientos de la Administración oportunamente.

-Promover una cultura corporativa basada en honestidad, justicia y cumplimiento tributario.

Adicionalmente, para su efectividad, las estrategias de control deben dar evidencia de los roles específicos, responsabilidades, riesgos relacionados, que existen en todos los niveles de la empresa.

Condiciones para ser admitido

El programa está diseñado para grandes contribuyentes y específicamente para:

a) Entidades residentes o no residentes con una facturación o con ingresos operativos por encima de los 10 billones de euros.

b) Entidades residentes o no residentes con facturación o ingresos operativos de mínimo 1 billón de euros que hayan aplicado al programa piloto en base a la invitación pública hecha con anterioridad.

c) Entidades ejecutando la opinión de la Administración como respuesta a la consulta anticipada en las nuevas inversiones, sin importar el monto de la facturación e ingresos.

Para verificar el cumplimiento de los requisitos se debe tomar como referencia o el monto mayor de los ingresos según estados financieros o según la facturación realizada que consta en las declaraciones de IGV, dentro de los tres años previos a la aplicación.

En cuanto a los no residentes, deberán ser establecimientos permanentes en Italia y serán evaluadas discrecionalmente en base a los tres últimos balances o estado de ganancias y pérdidas o las tres últimas declaraciones de IGV.

Procedimientos

Se debe presentar un formulario con la siguiente información:

- Descripción del núcleo del negocio
- Estrategia tributaria
- Ilustrar el marco de control tributario aplicado y detalles sobre su implementación.
- Mapa de los procedimientos del negocio
- Mapa de los riesgos tributarios relacionados a su rubro y sistemas de control.
- La administración evaluará en forma discrecional e integral por cada caso particular según el rubro.

Consecuencias tributarias

Una vez admitidos los contribuyentes pueden acceder a un debate anticipado con la administración antes de presentar sus declaraciones y con ello evitar una auditoría. Asimismo, se puede acceder a una resolución emitida en tiempo veloz, en el que la Administración considerará la aplicación de cada disposición a los casos concretos incluyendo sus riesgos tributarios.

Además hay reducción hasta el 50% de las sanciones o en todo caso imponiendo sanciones por el monto mínimo establecido. Asimismo la recaudación de las sanciones será suspendida hasta que el procedimiento de evaluación sea establecida.

En caso de sospecha de comisión de delito, la Administración si es que se le solicita, informará al fiscal sobre la existencia de un marco normativo de control tributario así como de la administración y manejo de los roles y responsabilidades según el marco.

Onceavo requisito

- Gestión del Riesgo Fiscal

11ª Buena práctica propuesta

- Sobre este requisito , el estudio de Ernst & Young sugiere lo siguiente:

Ya se había hablado de la incerteza que se provoca en las empresas por la falta de indeterminación. En consecuencia, desde la perspectiva empresarial, se ha creado el modelo denominado “life cycle” para que interactúen todos estos elementos.

La adopción de este modelo tiene especial relevancia con la creciente implantación por las legislaciones domésticas de las cláusulas GAARs y su difícil compatibilidad con la seguridad jurídica. De esta forma, los departamentos fiscales de empresas multinacionales pueden tener en cuenta todos los factores y riesgos que afectan a una determinada operación, y así gestionar el riesgo que puede conllevar la aplicación de una cláusula GAAR por parte de las autoridades fiscales de una determinada jurisdicción. Asimismo, dentro de las funciones de cada departamento asigna funciones tales como de monitoreo y actualización de las normas antielusión en general; el planeamiento de no sólo una sino de varias acciones posibles para una determinada operación ; también toma en cuenta la documentación como pieza clave de prueba que sobre todo demuestre la intención válida y en especial que era la forma más viable para desarrollar su línea de negocio; la obtención de consultas previas o alguna de emisión de posición sobre la transacción y la implementación de reportes de nueva información y regímenes de divulgación de información de las empresas contribuyentes.

El estudio de Ernst & Young en inglés, propone dentro de este rubro ciertas preguntas que podrían plantearse los directivos y gerentes de las empresas para mitigar el riesgo.

Tales como:

- ¿La transacción o estructura tiene un motivo comercial válido?
- ¿La transacción o estructura es única y compleja?

- ¿Representa para la empresa un beneficio fiscal material?
- ¿Puede la transacción o estructura ser ejecutada de una diferente manera, sin que se pueda atraer una potencial aplicación de una GAAR?
- ¿Se ha obtenido alguna opinión de que la estructura o transacción no superará una prueba de una GAAR?
- ¿La transacción o estructura podrá ser defendible ante la opinión pública?
- ¿Cuál es el perfil de riesgo tributario de la empresa de forma global y local?
- ¿Qué tan cómoda se siente la empresa de llevar a cabo un litigio de determinada transacción o estructura con el fin de defenderla?

Doceavo requisito

- Mejorar la calidad tributaria.

12ª Buena práctica propuesta

- La investigación realizada por EY ha distinguido lo siguiente:

Otra de las tendencias de fiscalidad internacional que posee relevancia en este contexto consiste en el desarrollo de la “calidad tributaria” de los sistemas fiscales; tal concepto hace referencia a la necesidad de que las autoridades fiscales contribuyan a mejorar los niveles de cumplimiento tributario (voluntario) por la vía de mejorar el “entorno aplicativo” por parte de los contribuyentes y los intermediarios fiscales, lo cual se puede lograr a través de un conjunto de mecanismos de muy diferente corte:

- a) mejorar la técnica legislativa
- b) mejorar los mecanismos de información y asistencia a los contribuyentes;
- c) elaborar y difundir memorias legislativas que expliquen los objetivos perseguidos a través de las diferentes normas, especialmente cuando articulan modificaciones regulatorias relevantes;

- d) articular una política legislativa basada en la estabilidad normativa (no retroactividad como regla general, y claras normas de derecho transitorio);
- e) mejora de los niveles de participación de los interesados y afectados en las fases iniciales de la elaboración de una nueva normativa;
- f) elaboración y publicación contemporánea de criterios administrativos sobre el alcance y aplicación de cláusulas de gran alcance, como GAARs o SAARs.

Señala dicha investigación : “debe insistirse en la importancia que poseen estos mecanismos que mejoran los niveles de calidad tributaria (y la seguridad jurídica), considerando como un buen número de países avanzados (EE.UU., Reino Unido, Países Bajos, Alemania, Bélgica, Francia, etc.) los utilizan intensivamente cuando establecen GAARS o SAARS precisamente para, a través de la elaboración contemporánea de una guía interpretativa/aplicativa (objetivos perseguidos, operaciones cubiertas, operaciones excluidas, ejemplos de operaciones artificiosas y criterios empleados, etc.), fijar con mayor claridad y objetividad el ámbito de aplicación de este tipo de cláusulas, limitando así su indeterminación natural (y subjetividad aplicativa)..”

Décimo tercer requisito

- Evaluar si puede ser incorporadas resoluciones anticipadas desde el inicio pueden ser viables a largo plazo.

13ª Buena práctica propuesta

Otra fórmula que han empleado algunos países es un mecanismo específico de “clearance” que permite a un contribuyente obtener una respuesta vinculante de la Administración sobre si una determinada operación queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de una cláusula antiabuso.

Rulings, Como parte de las garantías que buscan los contribuyentes es obtener certeza de que la operación de planeamiento no sea determinado a discreción de las

administraciones tributarias como una figura de elusión con posterioridad a su realización. Lo que implicaría no sólo inseguridad sino que no se puedan determinar la rentabilidad de determinados negocios lo que haría inviable el objeto de toda empresa. Es por ello, que recurrir con anticipación ante la Administración para realizar una consulta previa sería óptimo. A estas resoluciones anticipadas se les denomina rulings.

Décimo cuarto requisito:

- Analizar el régimen de las DOTAS o también denominado divulgación de información en español, para poner en práctica algunos de los mecanismos en nuestra legislación adaptándola a nuestra realidad.

14° Buena práctica propuesta

Se sugiere implantar un adecuado sistema de revelación de información de parte de los contribuyentes.

Ernst & Young España señala:

Estos sistemas actualmente en el derecho comparado se pueden reducir a dos fundamentales:

- El que establece la obligación de comunicar a la Administración una operación o esquema cuando se ofrece en el mercado de asesoramiento fiscal.
- El que impone el deber de informar a la Administración acerca de determinadas posturas arriesgadas adoptadas sea en la propia declaración tributaria sea en estados contables. En este tipo de declaración se ponen en relación los aspectos fiscales y los contables de los riesgos fiscales.

En primer lugar, la finalidad de estos regímenes es fundamentalmente de que la Administración conozca en un estadio temprano los esquemas que los asesores fiscales importantes se proponen emplear en su actividad profesional. Este conocimiento permite a la AT una mejor asignación de recursos y una gestión eficaz de riesgos. Esto no implicará una calificación previa de las operaciones

Debe quedar claro que el propósito de estos regímenes no es proporcionar seguridad a los contribuyentes, salvo en un sentido negativo: la seguridad que se consigue renunciando a hacer uso de las operaciones sospechosas; no eliminando el riesgo derivado de su empleo.

*** Décimo quinto requisito**

Señalar el ámbito de aplicación temporal de la norma.

15° Buena práctica sugerida

Incorporar dentro del Reglamento el ámbito de aplicación de la norma.

Chile:

- a) No procede aplicar la norma general antielusión: — Si se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Ello ocurre cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha y sus efectos se han producido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. — Si se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, pero sus efectos se continúan produciendo al 30 de septiembre de 2015, sin modificación de sus características o elementos que determinan las consecuencias jurídicas para la legislación tributaria.
- b) Se aplica la norma general antielusión, si se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, pero sus efectos se continúan produciendo con posterioridad a ésta, cuando a contar de la fecha antes indicada haya habido una modificación de sus características o elementos que determinan las consecuencias jurídicas para la legislación tributaria. En este supuesto, la norma general antielusión se aplicará respecto de los efectos posteriores al 30 de septiembre de 2015.

*** Décimo sexto requisito**

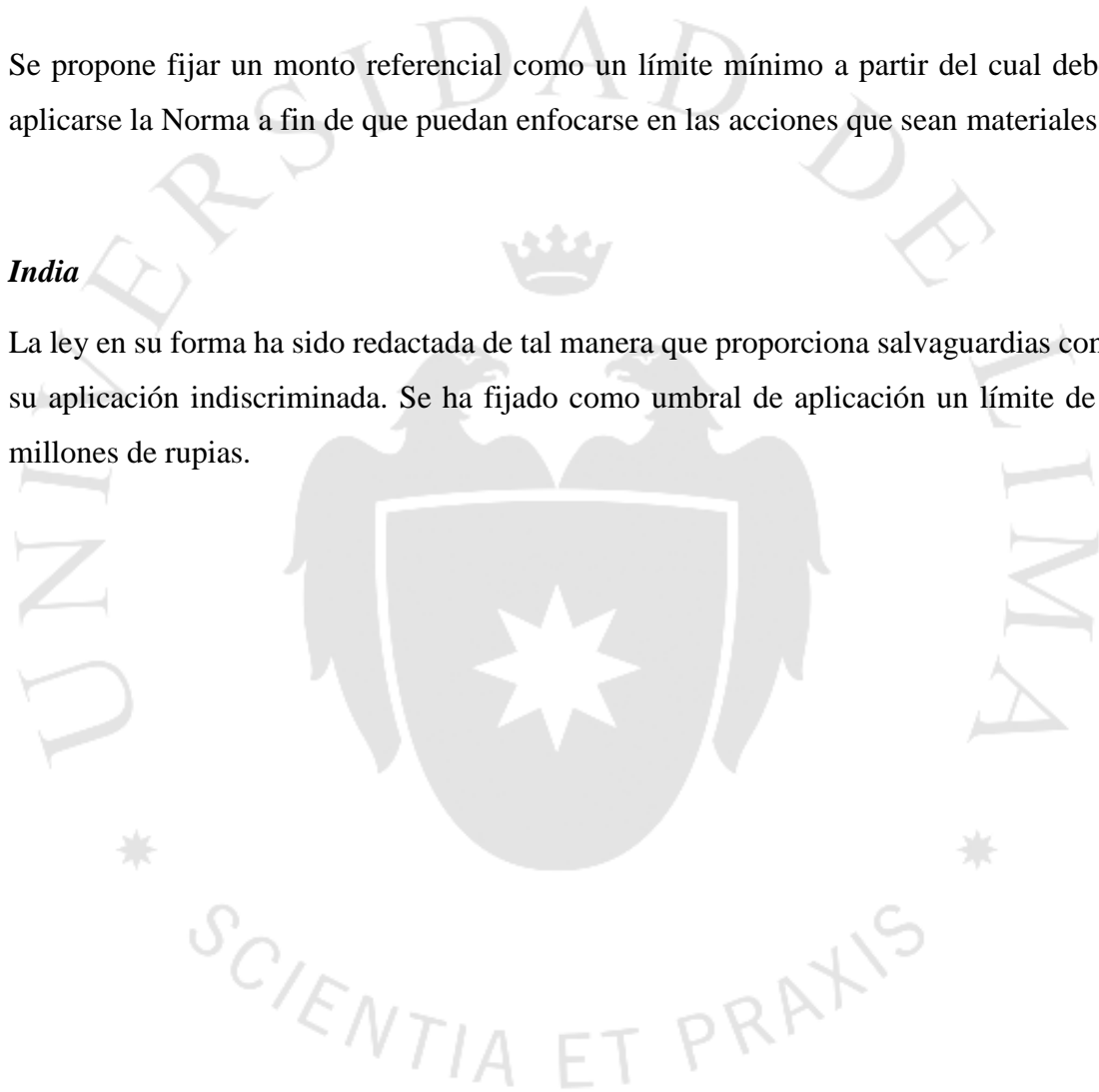
Establecer un monto referencial para la aplicación de la norma.

*** 16ª Buena práctica propuesta**

Se propone fijar un monto referencial como un límite mínimo a partir del cual deberá aplicarse la Norma a fin de que puedan enfocarse en las acciones que sean materiales.

India

La ley en su forma ha sido redactada de tal manera que proporciona salvaguardias contra su aplicación indiscriminada. Se ha fijado como umbral de aplicación un límite de 30 millones de rupias.



ANEXO 4: Modelo de cláusula general *sui generis*

Norma XVI. Elusión de normas tributarias

La administración tributaria (SUNAT) queda facultada a la aplicación esta ley, a aquel esquema o construcciones jurídicas carente de objeto comercial válido significativo que se hayan llevado a cabo con el sólo o principal propósito de obtener beneficios fiscales y cuyo verdadero fin es evitar total o parcialmente el nacimiento de un hecho imponible. Para ello no vulnera la norma jurídica en forma directa, pero sí los principios y valores de nuestro sistema tributario.

Para ello deberá precisarse los siguientes términos:

Esquema.-Acuerdo, transacción, operación, acuerdo contrato, plan o entendimiento ya sea ejecutable o no, incluyendo todos los pasos y las transacciones por las cuales se llevó a cabo.

El término esquema abarca todos los pasos en él o partes de él.

Beneficio fiscal.- Reducción, evitación, reembolso o aplazamiento de cualquier cargo o tasación actual o potencial del impuesto.

También se considera beneficio, la reducción de la base imponible de la deuda tributaria, la obtención de saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos. Se entienden como créditos por tributos al saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e impuesto de promoción municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de promoción municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

También se considera beneficio cuando el impuesto extranjero es compensado, el aumento de deducciones, reducción de retención de impuestos o aumento de créditos fiscales.

Como **consecuencias jurídicas** de la aplicación de esta norma se encuentran:

1. El beneficio fiscal será ignorado o eliminado.
2. Las operaciones quedan privadas de cualquier efecto en el ámbito tributario
3. Reintegrar los resultados fiscales legítimos y hacer los ajustes actuales apropiados.
4. La autoridad administrativa podrá recalificar los actos de manera que refleje su sustancia económica.
5. La autoridad administrativa estará facultada a exigir la deuda tributaria, disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos
6. La administración también exigirá la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.
7. Determinará la responsabilidad tributaria del esquema luego de la recategorización.

Salvaguardia:

Será aplicable la presente disposición a aquellos contribuyentes con un capital superior a XX mil soles e ingresos anuales medios de más de XXX mil soles durante el período de investigación.

Asimismo la GAAR no será aplicada retroactivamente, sino a partir del año de evaluación.

Se tomarán como factores de referencia al momento de la evaluación:

- La forma y el contenido del acuerdo
- El tiempo de conclusión y el período de ejecución del contrato
- El método de implementación del esquema
- La relación entre cada paso o parte del esquema o construcción jurídica
- Los cambios en el desempeño financiero de cada parte involucrada en el acuerdo
- Las consecuencias fiscales del acuerdo

La carga de la prueba será compartida.

También se enumeran los siguientes esquemas o serie de arreglos que ayuden a argumentar su caso en lugar de limitar su alcance de discreción.

- La caracterización jurídica de las etapas individuales de las que consta un acuerdo es incompatible con el contenido jurídico del acuerdo en su conjunto.
- El esquema o serie de arreglos se lleva a cabo de una manera que normalmente no se emplearía en lo que se espera sea una conducta comercial razonable.
- El esquema o serie de arreglos incluyen elementos que tienen el efecto de compensarse o anularse entre sí.
- Las transacciones concluidas son de carácter circular.
- El esquema o serie de arreglos de lugar a un beneficio tributario material pero esto no se refleja en los riesgos comerciales asumidos por el contribuyente o sus flujos de efectivo.



ANEXO 5: Cuadro de opinión de expertos

Cuadro : Opinión de expertos

Opinión de Expertos sobre la Norma Peruana Antielusión							
	Experto 1 Alberto Tarsitano	Experto 2 Ma Eugenia Caller	Experto 3 Alex Córdova	Experto 4 Juan Zegarra	Experto 5 Fernando Zuzunaga	Experto 6 Eduardo Sotelo	Experto 7 César García Novoa
1. ¿Está de acuerdo con una norma general antielusiva?	No	No	Sí	No aplicable	Sí	Sí	No
2. ¿Está de acuerdo con la norma XVI vigente?	Sí	No	No	No	No	Sí	No aplicable
3. ¿Está de acuerdo con la suspensión de los efectos de la norma?	No	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No	No aplicable
4. ¿Considera que la norma XVI es anticonstitucional?	No	Sí	No aplicable	No aplicable	No	No	No
5. ¿Considera que la norma XVI colisiona con el principio de legalidad?	No	Sí	Sí	No aplicable	Sí	No	No
6. ¿La norma genera inseguridad en los contribuyentes y demás usuarios de la Norma?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No
7. ¿La norma XVI tiene un procedimiento garantista?	Sí	No	No	No	No	Sí	No aplicable
8. ¿Considera que la norma resguarda la justicia y capacidad contributiva?	Sí	No	No	No aplicable	No	Sí	No aplicable
9. ¿Si la norma fuera sujeta a revisión constitucional, considera que será declarada constitucional según la ponderación de derechos?	Sí	Sí	No aplicable	No aplicable	Sí	Sí	No aplicable
10. ¿De no ser así, la norma será viable si se toman medidas garantistas?	Sí	Sí	No	No	Sí	Sí	Sí
11. ¿Está de acuerdo con la redacción y empleo de términos jurídicos de la norma XVI?	Sí	No	No	No	No	Sí	No aplicable
12. ¿Debe cambiarse la redacción de la norma con una más simplificada y adecuada a la realidad peruana?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No aplicable
13. ¿La considera polisémica?	No	Sí	No aplicable	No aplicable	Sí	No	No aplicable
14. ¿La considera compleja?	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No aplicable
15. ¿Encuentra los términos de artificialidad e impropiedad adecuados?	Sí	No	No	No	No	Sí	Sí
16. ¿Es clara la norma cuando señala el término ventaja económica?	No	No	No aplicable	No	No	Sí	No aplicable
17. ¿La norma XVI es genérica?	No	Sí	Sí	No aplicable	Sí	No	Sí
18. ¿Considera que se ha dejado en claro los requisitos que exige la norma para tipificar la elusión en la norma XVI?	Sí	No	No	No	No	Sí	No aplicable
19. ¿Considera que las consecuencias jurídicas están bien determinadas?	Sí	No	No	No	No	Sí	Sí
20. ¿Considera que con la norma XVI se está incorporando la analogía?	No	No aplicable	No	Sí	No aplicable	No	No
21. ¿Deberían haber sanciones en la norma XVI?	No aplicable	No aplicable	No	No aplicable	No	No aplicable	No aplicable
22. ¿Está de acuerdo con incorporar un panel de expertos como medida garantista?	No aplicable	Sí	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable
23. ¿Está de acuerdo con las resoluciones anticipadas?	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	Sí	No	No aplicable
24. ¿Debería la norma aplicarse retroactivamente?	No aplicable	No	No	No	No	X	No
25. ¿Considera que la Administración Tributaria está capacitada para aplicar la norma XVI?	Sí	No aplicable	No	No	No	No	Sí
26. ¿Debe haber un reglamento?	No	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	X	No
27. De estar de acuerdo con una norma general y específicas, cuál sería la relación entre ellas?		No aplicable	No aplicable	No aplicable	Sí	Sí	Sí
a) Complementaria						X	
b) Subsidiaria					X	X	
c) Excluyente	X						X
28. ¿Considera que se podría combatir la elusión, sólo con normas específicas u otros métodos alternativos?	Sí	Sí	No aplicable	No aplicable	Sí	No	Sí
29. ¿Debería publicarse de forma permanente los casos resueltos por la norma?	No aplicable	Sí	No aplicable	No aplicable	Sí	No	No aplicable
30. ¿Podría implementarse programas de cumplimiento cooperativo entre la Adm. Y los contribuyentes?	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable

En este cuadro se hizo un análisis exhaustivo de la norma peruana tratando de descomponerla en mínimas partes y observar las opiniones que de ella tienen los expertos en el tema de la antielusión. Se obtuvieron las posiciones de los expertos de las siguientes presentaciones en simposios, exposiciones o entrevistas de dominio público tales como:

- Modificaciones al Código Tributario (Norma XVI) . Cuadernos de trabajo del Doceavo Simposium de tributación mineroenergética. Comité de Asuntos Tributarios. Sociedad Nacional de Minería , Petróleo y Energía.

Expositora:

-María Eugenia Caller

Panelistas:

-Alex Córdova

-Juan Carlos Zegarra

- Mesa redonda con Rocío Liu Arévalo, Eduardo Sotelo. Castañeda y Fernando Zuzunaga del Pino. IUS ET VERITAS 45. 398. Revista IUS ET VERITAS, N° 45
- Entrevistas al Dr. Tarsitano del 30 de Octubre del 2014. Ius Et Veritas. Entrevista a Alberto Tarsitano sobre la figura de la cláusula general antielusiva en el Perú. Recuperado de : <http://ius360.com/publico/tributario/entrevista-alberto-tarsitano-sobre-la-figura-de-la-clausula-antielusiva-general-en-el-peru/>
- Entrevista al Dr. García Novoa. Cláusula General Antielusiva y la Norma VIII peruana La presente entrevista fue realizada por Giorgio Massari, ex-miembro de la Comisión de Contenido de THEMIS, y por Oscar Súmar, ex-Director de la Comisión de Contenido de THEMIS. Entrevista facilitada por el doctor Andrés Valle Billinghamurst y en base a las preguntas realizadas por Eduardo Sotelo. Themis 55- Revista de Derecho.

Dentro de los expertos seleccionados se encuentran abogados peruanos uno argentino y otro español quienes también compartes sus experiencias con sus normas domésticas.

A través de este cuadro final se tratan de terminar de cubrir todos los objetivos trazados en el estudio y de corroborar las hipótesis tomando en cuenta el conocimiento expertiz de los entrevistados.

A su vez, se recogieron las entrevistas y exposiciones sobre el tema hechas con anterioridad de diversos expertos, cada uno con posiciones fijas sobre sus opciones y quienes en las entrevistas compartieron sus opiniones de forma detallada y resolvieron las preguntas establecidas en el cuadro.

A través del cuadro también se pudo observar de aquellas falencias y necesidades urgentes de la norma, la cual se le sugiere una reformulación total y la incorporación de una guía de implementación.

Perfil de los expertos:

Experto 1: Alberto Tarsitano

Socio fundador de Bulit Goñi & Tarsitano, Abogados y Consultores, un estudio dedicado a brindar un servicio integral en las materias tributaria y penal.

Ex Director del Departamento de Impuestos y socio fundador del Estudio Jurídico Cárdenas, Di Cío, Romero & Tarsitano.

Profesor en temas tributarios de la Universidad de Buenos Aires y de la Universidad Católica Argentina, y fundador de la Maestría en Derecho Tributario de la UCA, que actualmente dirige.

Experto 2: María Eugenia Caller

Es socia encargada del área de Litigios y Procedimientos administrativo-tributarios de Ernst & Young. Es abogada por la Universidad de Lima con estudios de maestría en Tributación y Política Fiscal en la Escuela de Postgrado de la Universidad de Lima, con experiencia en tributación y gestión de instancias administrativas, encargada de la resolución de controversias tributarias.

Fue presidenta del Tribunal Fiscal por más de seis años, vocal del Tribunal Fiscal por tres años y gerente jurídico de la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes Nacionales durante tres años.

Asimismo, es asociada activa del Instituto Peruano de Derecho Tributario y miembro del Consejo Directivo de la Asociación Fiscal Internacional – IFA Perú.

Experto 3: Alex Córdova

Socio de Estudio Rodrigo, Elías & Medrano, Abogados S.C.R.L.

Ha sido presidente del capítulo peruano de International Fiscal Association y actualmente es miembro del directorio del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Experto 4: Juan Carlos Zegarra

Socio de Zuzunaga & Assereto Abogados S.C.R.L.

Experto 5: Fernando Zuzunaga

Socio especializado en asuntos tributarios y corporativos.

Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT (2013-2015).

Presidente del Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería
Petróleo y Energía - SNMPE (2013-2017).

Miembro del Directorio de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía -
SNMPE (2013-2014).

Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT (2011-2013).

Experto 6: Eduardo Sotelo

Abogado de la Pontificia Católica del Perú. Director de la Maestría en Derecho
Tributario. Maestrías en Políticas Públicas y Administración Pública. Máster en
Derecho en la Universidad de Chicago. Profesor de Política Fiscal, Código tributario,
Legislación Tributaria, Derecho Tributario Sustantivo, Derecho Constitucional
Tributario, Imposición a la Renta en Pregrado y Posgrado en la Universidad Pontificia
Católica del Perú.

Experto 7: César García Novoa

Catedrático de Derecho financiero y tributario en la Universidad Santiago de Compostela
(España). Abogado.

ANEXO 6: Modelos de normas generales antielusión

Norma propuesta a través del departamento legal del Fondo Monetario Internacional

A continuación se muestra un ejemplo de GAAR. Es importante señalar que esta GAAR muestra es de carácter general y en la forma de una disposición legal simplificada. Es importante destacar que no tiene en cuenta las circunstancias individuales de algún sistema de impuestos. La forma definitiva de cualquier GAAR que sea adoptada por un país determinado debería tener en cuenta la tradición y el sistema jurídicos específicos - incluidas las limitaciones constitucionales-, así como los aspectos políticos y administrativos estructura y políticas fiscales del país en cuestión.

Planes de elusión fiscal

(1) Esta sección se aplica cuando la Autoridad Tributaria esté convencida de que:

- a) se haya celebrado o ejecutado un esquema;
- b) una persona haya obtenido un beneficio fiscal en relación con el esquema; y
- c) teniendo en cuenta el contenido del esquema, se concluiría que una persona o una de las personas que el régimen o la ejecución del régimen lo hicieran con el único o principal objetivo de permitir que la al inciso b) para obtener un beneficio fiscal.

(2) A pesar de cualquier cosa en esta Ley, cuando esta sección se aplica, la Autoridad Tributaria puede determinar la persona que haya obtenido el beneficio fiscal como si el régimen no se hubiese celebrado o ejecutado, ni como si en lugar de celebrar o llevar a

cabo el régimen habría sido celebrado o llevado a cabo, y hacer ajustes compensatorios a la obligación tributaria de cualquier otra persona afectada por el régimen.

(3) Si se realiza una determinación o ajuste en virtud de esta sección, la Administración Tributaria debe emitir una evaluación dando efecto a la determinación o ajuste.

(4) Una evaluación bajo el párrafo (3) debe ser hecha dentro de los 5 años a partir del último día del año fiscal que la determinación o ajuste esté relacionada.

(5) En esta sección: "Esquema" incluye cualquier curso de acción, acuerdo, acuerdo, entendimiento, promesa, plan, propuesta o expresa o implícita y si es o no ejecutable;

"Beneficio fiscal" significa:

- (a) una reducción en un pasivo para pagar el impuesto, incluso a cuenta de una deducción, crédito, compensación o rebaja;
- (b) un aplazamiento de una obligación de pago de impuestos;
- c) cualquier otra ventaja derivada de un retraso en el pago del impuesto; o
- * (d) cualquier cosa que cause:
 - (i) una cantidad de ingresos brutos para ser ingresos exentos o no sujetos a impuestos; o
 - (ii) una cantidad que de otro modo estaría sujeta a impuestos para no ser gravada.

Segundo modelo presentado por el Centro de Administraciones Tributarias

EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT Y LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT Y LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO

Es importante la labor desarrollada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en particular en lo que respecta al Modelo de Código Tributario, en el cual en su versión del año 2015 se incorpora una Cláusula antielusiva general

En efecto, en su artículo 11 se contiene Cláusula Antielusiva General:

“Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario”

ANEXO 7: Guía de aplicación propuesto por el Dr. Ruiz de Castilla

Actualmente está vigente la norma XVI pero aún carece de reglamento, pero aun así se incorpora un procedimiento o una guía de aplicación que sugiere el profesor Ruiz de Castilla en sus comentarios a la Norma XVI del Título Preliminar del libro Código Tributario: doctrina y comentarios *Cuarta edición*. Editorial Pacífico 2016.

Este procedimiento señalado por el profesor Ruiz de Castilla parte de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario según la redacción actual de la norma.

Se propone su lectura y revisión a fin de tomar en consideración aspectos relevantes en la elaboración de un reglamento que fije los parámetros de forma y fondo que permita el cese de las facultades de la Administración para su aplicación.

Se incorpora textualmente la propuesta del Dr. Ruiz de Castilla a continuación:

“En primer lugar debemos encontrarnos en pleno procedimiento de fiscalización por parte de la Administración tributaria.

En segundo lugar, la Administración Tributaria pasa a la calificación económica del hecho real. Sobre el particular, es de consideración el primer párrafo de la norma xvi, según el cual para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la SUNAT debe tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En tercer lugar la Administración Tributaria tiene que probar la existencia del hecho real.

En cuarto lugar, la Administración tributaria tiene que afirmar de modo expreso y probar los dos requisitos que conforman la figura de la simulación: realización de actos artificiosos y utilización de estos para lograr el mismo resultado que si el contribuyente hubiera optado por una alternativa transparente.

En quinto lugar, la Administración Tributaria habrá de proceder con el desconocimiento de los actos artificiosos, es decir, que a efectos tributarios no se va a tomar en cuenta los contratos y demás documentos que el contribuyente ha utilizado para montar los actos artificiosos.

En sexto lugar, la Administración tributaria verifica la subsunción, es decir, si el hecho real (ya calificado o identificado) se encuentra comprendido en alguna de las hipótesis de incidencia previstas en la norma legal tributaria. Sobre éste último punto, la parte final del tercer párrafo de la norma XVI señala que “la SUNAT aplicará la norma que le hubiera correspondido a los actos usuales o propios [...]”.

En séptimo lugar, la Administración tributaria debe afirmar que – en virtud de la subsunción- el hecho real analizado, deviene en hecho imponible”, de tal modo que – en la fecha de su realización- ya se ha producido el inmediato nacimiento de la obligación tributaria.

En octavo lugar, la Administración tributaria tiene que emitir y notificar la respectiva Resolución de Determinación para que el contribuyente cumpla con el pago del tributo. Si el deudor no realiza la prestación dineraria a su cargo, la Administración Tributaria queda facultada para iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, tal como se encuentra establecido en la parte inicial del segundo párrafo de la norma xvi cuando señala que en los casos que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias la Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria.

Asimismo, en la segunda parte de la norma la cual aún se mantiene vigente, hace referencia a la simulación y su procedimiento sería el siguiente.

En primer lugar debemos encontrarnos en pleno procedimiento de fiscalización por parte de la Administración Tributaria. En segundo lugar la Administración Tributaria, pasa a la calificación económica, prevista en los términos del primer párrafo de la Norma XVI cuando dispone que – 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 tercer lugar, la Administración Tributaria tiene que probar la existencia del hecho real. En cuarto lugar, la Administración Tributaria debe afirmar y probar la existencia de un hecho aparente. En quinto lugar, la Administración Tributaria tiene que proceder con el desconocimiento del hecho aparente, es decir, que – a efectos tributarios- no va a tomar en cuenta los contratos y demás documentos que el contribuyente ha utilizado para montar el hecho aparente. En sexto lugar, la Administración Tributaria pasa a verificar la subsunción, es decir si el hecho real se encuentra comprendido en alguna de las hipótesis de incidencia previstas en la norma legal tributaria. En séptimo lugar, la Administración Tributaria tiene que afirmar que en virtud del fenómeno de la subsunción- el hecho real deviene en “hecho imponible”, de tal modo que – en la fecha de su realización- ya se ha producido el inmediato nacimiento de la obligación tributaria. Sobre el particular, el último párrafo de la norma XVI señala que – en caso de actos simulados- calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados. En octavo lugar, la Administración Tributaria tiene que emitir y notificar la respectiva resolución de determinación para que el contribuyente cumpla con el pago del tributo. Si el deudor no realiza la prestación dineraria a su cargo, la Administración Tributaria queda facultada para iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.