

El Instituto Peruano de Derecho Tributario:

Con los votos de Julio A. **Fernández** Cartagena, como Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario, de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario que versaron sobre "**La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano**" y del Comité de Resolución II; Fernando **Zuzunaga** del Pino y Jacques **Malherbe**, como Relatores Generales de las XIV Jornadas; Orlando Sergio **Marchesi** Velásquez, como Secretario del Instituto Peruano de Derecho Tributario, de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario y del Comité de Resolución II; Luis **Hernández** Berenguel, como Presidente del Comité de Resolución I; y Tania **Albarracín** Cabrera, Juan Mario **Alva** Matteucci, Luis Alberto **Araoz** Villena, Gisela K. **Arroyo** Langschwager, Percy Enrique **Bardales** Castro, César Walther A. **Belaúnde** Plenge, David Enrique **Bravo** Sheen, María Milagros L. **Bustillos** Pinto, Jesús Eduardo **Camarena** Gutiérrez, Sandy Guadalupe **Capillo** Solis, Rosa Angélica **Chevarría** Sotelo, Liliana Patricia **Ching** Unjan, Carlos Enrique **Chirinos** Sota, Iván **Chu** Del Águila, Renzo **Chumacero** Quispe, Alex Miguel **Córdova** Arce, Dora Beatriz **De la Vega** Rengifo, Christian Roel **Del Carpio** Torres, José Javier **Del Pozo** Borda, Gonzalo Alonso **Escalante** Alpaca, Jesús Antonio **Falla** Cárdenas, Lorena **Gálvez** Santos, César Martín **Gamba** Valega, Llanet **Gáslac** Sánchez, Raúl Antonio **Hidalgo** Vargas Machuca, Adriana **Kihara** Nomura, Rolando Alberto **León** Tenicela, Jorge Alberto **Liendo** Tejada, Gustavo Enrique **López-Ameri** Cáceres, César Alfonso **Luna-Victoria** León, Javier Gregorio **Luque** Bustamante, Mario Angelo **Madau** Martínez, Andrea Fernanda **Madueño** di Laura, César Arturo **Mendoza** Melgar, Carlos Hugo **Moreano** Valdivia, Lorgio Nilton **Moreno** De la Cruz, Mariana Milagros **Moreno** Vera, Miguel Josefo **Mur** Valdivia, Indira **Navarro** Palacios, Luis **Ocón** Soto, Francisco M. **Pantigoso** Velloso da Silveira, Milagros Elisabeth **Pastor** Stumpf, Poul Diógenes **Ponce** Cotera, Rossana Angélica **Rodríguez** Ruiz, Mariapía Mercedes P. **Sáenz** Portugal, Rafael **Serrano** Enciso, Fabio Arturo **Taboada** Pérez, Alfonso Octavio **Tapia** Rojas, Tulio Elio **Tartarini** Tamburini, Patricia Arabela **Valdez** Ladrón de Guevara, Sergio **Vega León** Cabrera, Renée Antonieta **Villagra** Cayamana, Walker **Villanueva** Gutiérrez, Luciana **Yañez** Salgado y Juan Carlos **Zegarra** Vílchez; emitidos entre el 11 y el 22 de abril de 2019, se aprobó, por UNANIMIDAD, el Proyecto de Resolución elaborado por el Comité de Resolución II, con el siguiente texto:

RESOLUCIÓN

El **Instituto Peruano de Derecho Tributario**, al término de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario que versaron sobre **La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano**, teniendo como base:

- a) La Relatoría General elaborada por Fernando **Zuzunaga** del Pino y Jacques **Malherbe**;
- b) Las Ponencias Individuales elaboradas por Mario **Alva** Matteucci, David **Bravo** Sheen, Jesús **Camarena** Gutiérrez, Carlos **Chirinos** Sota, Iván **Chu** del Águila, Renzo **Chumacero** Quispe, Christian **Del Carpio** Torres, José **Del Pozo** Borda, Luis **Durán** Rojo en coautoría con Paul **Nina** Nina, Gonzalo **Escalante** Alpaca, César **Gamba** Valega, Luis **Hernández** Berenguel, Felipe **Iannacone** Silva, Silvia **León** Pinedo, Jorge **Liendo** Tejada, Jorge **Lizárraga** Ibáñez, Fernando

Loayza Jordán, César **Luna Victoria** León, Carlos **Moreano** Valdivia, Lorgio **Moreno** de la Cruz, Miguel **Mur** Valdivia, Francisco **Pantigoso** Velloso Da Silveira, Milagros **Pastor** Stumpf, Eduardo **Pflücker** De los Ríos, Fabio **Taboada** Pérez en coautoría con Octavio **Salazar** Mesías, Renée **Villagra** Cayamana y Walker **Villanueva** Gutiérrez;

- c) Las exposiciones producidas en las Sesiones Científicas realizadas los días 5 y 6 de diciembre de 2018;
- d) El Anteproyecto elaborado por el Comité de Resolución I; y,
- e) Los debates del Comité de Resolución II, constituido por Julio A. **Fernández** Cartagena, como Presidente; Fernando **Zuzunaga** del Pino, como Relator General; Luis **Hernández** Berenguel, como Presidente del Comité de Resolución I; Orlando **Marchesi** Velásquez, como Secretario; Rossana **Rodríguez** Ruiz, Alberto **Araoz** Villena, Miguel **Mur** Valdivia, Alex **Córdova** Arce, César **Gamba** Valega y Luis **Ocón** Soto, como integrantes, producidos durante la sesión celebrada el día miércoles 10 de abril de 2019.

ACORDÓ, POR UNANIMIDAD, FORMULAR LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

CONCLUSIONES:

1. La elusión es un comportamiento consistente en evitar el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria, a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero sí los valores y principios del sistema tributario.
2. La planificación fiscal legítima es una conducta permitida, esperada y hasta obligada según la cual todos podemos realizar nuestros negocios desde una perspectiva tributariamente eficiente, utilizando estructuras jurídicas que guarden coincidencia entre su forma y la causa que le es inherente.
3. No es discutible la legitimidad de la planificación fiscal entendida como el uso de las libertades económicas y de la autonomía de la voluntad con fines tributarios, pues ella está arraigada en un Estado Constitucional de Derecho. Se afirma que la planificación fiscal termina donde empieza la elusión, por lo que el reto de la Cláusula Antielusiva General (CAG) consiste en no atentar contra la primera sin dejar de combatir la segunda.
4. Nuestro ordenamiento jurídico tributario, integrante de la familia Romano Germánica, está basado en las leyes y reglamentos, por lo que no admite ni podría admitir cualquier concepto de “planeamiento fiscal agresivo” o similar de la OCDE.
5. La sede dogmática de la cuestión de la simulación, del negocio indirecto, del acto impropio y del negocio fiduciario, reside en la causa. El elemento común que subyace en ellos es la disociación o discordancia entre la figura jurídica utilizada y la causa inherente a ella. En algunos casos esa discordancia es frontal como en la simulación absoluta o relativa en donde hay una ausencia de causa en el negocio que se dice realizar -ante la existencia de un acuerdo simulatorio-

mientras que en otros, donde se desenvuelve la elusión, estamos ante una afectación de la causa que tuerce su esencia ya que la figura jurídica sí se adopta, pero persigue un fin distinto al de su causa (esencia), siendo que el acto es real, pero está afectado, pues el propósito de su ejecución es esquivar otro negocio que, siendo más apropiado para el fin perseguido, se evita estrictamente por cuestiones tributarias.

6. Se debe descartar que la elusión comprenda actos en simulación absoluta y relativa, pues ellos tienen como característica esencial la falsedad, al implicar hechos que se ocultan o disfrazan aparentando una realidad que no es tal. Por tanto, en esos casos se ha producido un hecho imponible -que es disimulado y no evitado-, el mismo que pretende ser ocultado con un negocio que no existe (simulación absoluta) o con un negocio aparente o que cubre a otro (simulación relativa), tipos legales regulados en los artículos 190 y 191 de nuestro Código Civil. Para estos supuestos, el legislador ha otorgado facultades distintas a la CAG, establecidas en el primer y último párrafos de la Norma XVI.
7. Los conceptos civiles que se aplican en una CAG están referidos al negocio impropio, negocio indirecto y vulneración de la causa, todos ellos negocios reales, en donde hay una afectación de la causa.
8. El fraude de ley civil busca incumplir una norma imperativa (defraudada) obteniéndose el "resultado prohibido" mediante una figura jurídica amparada en otra norma (de cobertura); concepto que difiere del denominado fraude de ley tributario ya que éste forma parte de un derecho imperativo de segundo grado, lo que implica que, si no se realiza la conducta tipificada como hecho imponible, la obligación tributaria no se genera y, en consecuencia, no hay comportamiento prohibido burlado. Por ello, se requiere una norma antifraude que capture aquellos supuestos que se esquivaron.
9. La CAG peruana establece que habrá elusión, si en forma concurrente se incumple el test de propiedad causalista y el de relevancia jurídica económica –o de elemento diferenciador–. El test de propiedad causalista implica evaluar si los actos involucrados revisten carácter "artificioso o impropio", esto es las figuras jurídicas que vulneren la causa a través de un acto impropio, indirecto o con vulneración en la causa. El segundo test, es el juicio de relevancia de los efectos jurídicos económicos y persigue juzgar si de la utilización de los actos ("*impropios o artificiosos*") no resultan efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o la ventaja tributaria.
10. La CAG combate figuras "evitadas" y no "ocultadas" siendo imprescindible la existencia de una norma habilitante que establezca qué se considera figura anómala o equivalente, situación ante la cual la Administración aplicará las consecuencias que hubiesen correspondido al acto usual o propio. Concluido que estemos ante una figura equivalente o anómala por no haberse aprobado los "tests", se le aplicaría a dicha conducta, iguales consecuencias tributarias que las que corresponden a la figura usual o propia, quedando así gravada la figura equivalente o anómala. De esta manera ocurre una afectación del hecho imponible (y por tanto del derecho material), al quedar gravados tanto los hechos acontecidos en la realidad que responden exactamente a la hipótesis de incidencia, como aquellos hechos equivalentes que no han aprobado los aludidos "tests", con lo cual para nosotros la CAG es una norma material y no procesal.

11. La CAG pone de manifiesto el conflicto de los principios constitucionales que la fundamentan, que son el abuso del derecho (y su vinculación con el fraude), así como el deber de contribuir (como expresión de la equidad), frente a los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica.
12. El régimen sancionatorio vigente de infracciones vinculadas con la CAG no cumple con los principios de tipicidad, antijuricidad y proporcionalidad previstos en la Constitución, con el agravante de no permitir gradualidad alguna.

La elusión determinada por aplicación de la CAG no constituye delito tributario.

13. Las normas sustantivas de precios de transferencia constituyen normas de valoración y por tanto no califican como Cláusulas Antielusivas Específicas (CAEs). Las disposiciones del artículo 32 A de la LIR disponen que la aplicación de las normas de precios lleva a fijar “valores”.
14. El legislador peruano ha reconocido expresamente que la CAG de la Norma XVI está formulada actualmente de manera imprecisa y genera inseguridad jurídica, por lo que a través del artículo 8 de la Ley N° 30230 ha establecido que no puede aplicarse sino a partir de la entrada en vigencia del decreto supremo que establezca los parámetros de forma y de fondo que eliminen tal imprecisión y garanticen seguridad jurídica.

RECOMENDACIONES:

1. El conflicto al que se refiere la Conclusión 11, no debe llevar a la inconstitucionalidad de la CAG, armonizándolo a través de cláusulas que tengan las siguientes características: (i) precisando, en la medida de lo posible la hipótesis que habilita la aplicación de la CAG; (ii) estableciendo que la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria, tanto para determinar los casos de elusión como para atribuir responsabilidad solidaria a terceros en base a la aplicación de la CAG; y, (iii) adoptando un eficiente procedimiento garantista.
2. La Administración debe tener la carga de probar que la operación llevada a cabo por el contribuyente no se ajusta a su causa, para lo cual deberá demostrar dicho desajuste (test de propiedad causalista) y, adicionalmente sustentar que no se produce un efecto diferenciador, distinto de la ventaja tributaria, entre lo ejecutado por el contribuyente y el negocio o acto considerado propio.
3. El procedimiento garantista para una CAG debe ser uno que lleve a cabo un comité revisor ajeno a la Administración y que sea de corte contradictorio. Los puntos controvertidos deben ser: (a) si el contribuyente utilizó formas artificiosas o impropias (prueba de propiedad); y, (b) si tales formas sólo fueron escogidas con un propósito de ahorro o ventaja fiscales (prueba de relevancia económica). Tal procedimiento podría ser utilizado tanto para la CAG como para combatir la simulación.

Además, deben implementarse medidas alternativas como la consulta vinculante previa para casos de la CAG y la implementación de una guía como la existente en Chile.

4. El régimen sancionatorio de las infracciones vinculadas con la CAG debe cumplir los principios de tipicidad y antijuricidad y demás principios constitucionales. Para tipificar las referidas infracciones, se requiere que tanto la infracción como la sanción cumplan con los principios constitucionales de la materia, pues la ausencia de tipicidad trae como consecuencia que estemos ante una situación que no constituye infracción sancionable.
5. La CAG peruana sólo deberá aplicarse respecto de actos, hechos o situaciones que se produzcan una vez que entre en vigencia el decreto supremo que, conforme a lo previsto en el Artículo 8 de la Ley N° 30230, establezca los parámetros de fondo y de forma que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la Norma XVI.
6. Para determinar la compatibilidad de la CAG peruana con los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) que no cuentan con CAG, hay que tomar en cuenta tanto la disposición nacional como las reglas del CDI, así como el objeto y el propósito de sus disposiciones. En los casos en que el CDI comprenda una CAG -de tipo PPT-, prima la aplicación de esta última.
7. La CAG y las normas de precios de transferencia pueden interactuar de manera conjunta, de modo tal que, en primer lugar, deberá realizarse la aplicación de la CAG a fin de recalificar el acto, para luego, una vez recalificado, éste sea sometido a las normas de precios de transferencia.

Lima, 22 de abril de 2019

Julio A. Fernández Cartagena
Presidente

Fernando Zuzunaga del Pino
Relator General

Jacques Malherbe
Relator General

Luis Hernández Berenguel
Presidente del Comité de Resolución I

Orlando Marchesi Velásquez
Secretario

Notas:

- (1) Los asociados inscritos en las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, fueron 163.
- (2) Los asociados que votaron por la aprobación del Proyecto de Resolución fueron 60.
- (3) La Resolución se aprobó por UNANIMIDAD, con el 100% de los votos emitidos.