

CUARTO PANEL DE PONENTES: ASPECTOS SANCIONATORIOS DE LA CAG

**CARLOS MOREANO
LUIS HERNÁNDEZ
GONZALO ESCALANTE**

1. Pregunta para Carlos Moreano

- ¿Los principios de legalidad y tipicidad y la circunstancia de que no existe propiamente una vulneración del ordenamiento tributario o el incumplimiento de algún deber formal o sustancial impiden considerar como infracción sancionable administrativamente a los actos, hechos o situaciones que caen dentro de la Cláusula Antielusiva General?

La Cláusula Antielusiva General y la sancionabilidad de los actos elusivos

CARLOS MOREANO

Las infracciones administrativas tributarias

La infracción es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias (art. 164° CT).

El Código Tributario establece infracciones:

- Sobre la base del incumplimiento de deberes formales: artículos 59°, 87° y 88° CT
- Que no se refieren al incumplimiento del pago de tributo de cuenta propia

Las infracciones administrativas tributarias

Sentencia TC Exp 2192-2004-AA/TC – Principio de Tipicidad

Las prohibiciones que definen sanciones penales o administrativas deben estar *“redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita a cualquier ciudadano de formación básica, comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo, bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal”* (Lex Certa).

Num. 4, Art. 246° TUO – LPAG. Tipicidad *“(…) a través de la tipificación de infracciones no se puede imponer a los administrados el cumplimiento de obligaciones que no están previstas previamente en una norma legal (...)”*

Principio de tipicidad:

Relevante para disuadir conductas: las infracciones y sanciones deben ser previsibles para que los administrados internalicen sus consecuencias y coadyuvar con ello a ese carácter disuasivo.

La Cláusula Antielusiva General

La aplicación de la CAG sólo es de competencia de la SUNAT: a) test de propiedad; y, b) test de relevancia jurídico económica

La CAG afecta la configuración del tributo: La SUNAT aplicará la norma de gravamen (eludida) al acto elusivo como si hubiera estado comprendido en la hipótesis de incidencia.

La CAG es una norma de excepción - no corresponde a las potestades ordinarias de aplicación del tributo (base cierta)

Las infracciones administrativas tributarias

Numeral 1 del artículo 178° CT

“No incluir en las declaraciones ingresos (...) o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria (...)”

El administrado verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo (Arts. 1°, 59°, 60° y 88° CT).

No existe deber formal alguno que se refiera en forma explícita a la CAG

Ordenamiento tributario: tipicidad, reserva de ley y seguridad jurídica

Las infracciones administrativas tributarias

- Numeral 9 – Art 178° CT

“Determinar una menor deuda tributaria o un mayor o inexistente saldo o crédito a favor, pérdida tributaria o crédito por tributos, u obtener una devolución indebida o en exceso al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar. En caso el infractor, al determinar su obligación tributaria, hubiese incurrido además en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178, la sanción aplicable por dicha infracción también se regulará por lo dispuesto en este”

- **Sentencia - Expediente N° 0010-2002-AI/TC:** Prohíbe el uso de cláusulas generales e indeterminadas en la tipificación de las prohibiciones
- **Sentencia del TC Español N° 120/2005**, de 10 de mayo de 2005: Declaró inconstitucional una sanción penal dictada por fraude a la ley tributaria dado que infringía, entre otros, los principios constitucionales de legalidad y tipicidad.
- **Los requisitos – CAG:** Subjetivo / Determinación objetiva (art 165° CT)

Gracias

2. Pregunta para Luis Hernández

- ¿Por qué la infracción incorporada como numeral 9 del artículo 178º del Código Tributario por el artículo 4º del Decreto Legislativo No. 1422, así como las sanciones previstas en las Tablas de Sanciones Nos. I, II y III, introducidas por el mencionado decreto legislativo, deben regir a partir de la entrada en vigencia del decreto supremo que, conforme a lo previsto en el artículo 8º de la Ley No. 30230, establezca los parámetros de fondo y de forma que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la Norma XVI?

3. Pregunta para Gonzalo Escalante

- Según el planteamiento contenido en su ponencia individual, la elusión es una contravención de las normas al realizar el contribuyente una sucesión de actos jurídicos carentes de sustancia económica. Como lógica consecuencia de lo anterior y como las infracciones se determinan en forma objetiva, la Administración Tributaria no tendría impedimento para considerar como infracción sancionable a los actos, hechos o situaciones que caen dentro del supuesto de la Cláusula Antielusiva General, aun cuando dichos actos, hechos o situaciones no estén comprendidos expresamente en una norma con rango de ley que los considere infracciones sancionables. ¿Puede desarrollar este planteamiento?

La aplicación de sanciones tributarias respecto de actos calificados como elusivos

La aplicación de multas como consecuencia de la
aplicación de la CAG

GONZALO ESCALANTE

Determinación de la deuda tributaria

- Clases de determinación
 - ❖ Directa
 - ❖ De oficio
- Naturaleza de la Declaración Jurada determinativa

Determinación de la deuda tributaria – Aplicación de la CAG

- Facultad de determinación
 - ❖ Procedimiento CAG

Informe del Comité Revisor



Resolución de Determinación

- Resolución de Determinación - CAG:
 - ❖ Descripción del acto, situación o relación económica que sustenta la aplicación de la CAG: Impropios o artificiosos.
 - ❖ Detalle de la norma que se considera aplicable.
 - ❖ Razones que sustentan la aplicación de la CAG:
 - ✓ ¿El informe del Comité Revisor cuantifica la obligación tributaria?
 - ✓ ¿Remisión al Informe del Comité Revisor?

Infracciones - CAG

- Multas aplicables a las Infracciones por aplicación de la CAG

- ❖ Num. 1 – Art. 178 del CT:

"1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares."

- ❖ Num. 9 – Art. 178 del CT:

"9. Determinar una menor deuda tributaria o un mayor o inexistente saldo o crédito a favor, pérdida tributaria o crédito por tributos, u obtener una devolución indebida o en exceso al incurrir en el tercer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar. En caso el infractor, al determinar su obligación tributaria, hubiese incurrido además en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178, la sanción aplicable por dicha infracción también se regulará por lo dispuesto en este numeral."

- D

Sanciones - CAG

- Facultad Sancionadora de la Administración Tributaria
- Infracciones previstas en aplicación de la CAG
 - ❖ Num. 1 – Art. 178 del CT: 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o el 15% de la pérdida indebidamente declarada o el 100% del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución.
 - ✓ Nota 21: El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. Se toman en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

Sanciones CAG

- Infracciones previstas en aplicación de la CAG
 - ❖ Num. 9 – Art. 178 del CT: 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o el 15% de la pérdida tributaria indebida, o el 100% del monto devuelto indebidamente o en exceso.
 - ✓ Nota 23: El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Problemas en la aplicación de la Norma

- ¿Aplicación conjunta de las infracciones previstas en los numerales 1 y 9 del Art. 178 – CT?
- ¿En qué escenario se aplicaría únicamente alguna de las infracciones?

Conclusiones

- En mérito a la facultad de determinación, la Administración Tributaria podrá establecer la carga impositiva que resulte aplicable a un supuesto de hecho generador de obligaciones tributarias.
- La aplicación de la CAG por parte de la Administración Tributaria, posibilita la emisión de resoluciones de determinación por parte de esta entidad, cuando se identifique la realización de prácticas elusivas que tuvieron como único fin la reducción de la carga impositiva aplicable a un determinado supuesto gravado.
- Al momento de aplicar una sanción la Administración Tributaria realizará una calificación objetiva sobre la presencia fáctica o no de los hechos que configuran la conducta infractora.