

# **LA CLÁUSULA ANTELUSIVA GENERAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO**

**FERNANDO ZUZUNAGA**

**Diciembre 2018**

# ÍNDICE



1. ASPECTOS CONCEPTUALES
2. ASPECTOS CONSTITUCIONALES
3. COMPATIBILIDAD ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS

# ASPECTOS CONCEPTUALES

# ASPECTOS CONCEPTUALES

1. ¿Existe un concepto universal de CAG? ¿Es el concepto de Planificación Fiscal Agresiva una opción? ¿Qué implicancias tienen los conceptos foráneos para el Perú?
2. ¿Cuáles son las figuras jurídicas que pueden quedar comprendidas en una CAG peruana? ¿Cuál es el contenido de la CAG de la Norma XVI? ¿Desde cuándo rige la CAG, en función de su carácter material o procesal?

# 1. ¿EXISTE UN CONCEPTO UNIVERSAL DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL?

- No existe un concepto legal único ni uno académico universal que defina a la CAG
- Ningún país ha sido exitoso en encontrar la perfecta fórmula para enfrentar en forma efectiva esta característica común a todo Sistema Jurídico
- Aún cuando hay zonas comunes, hacer un análisis comparativo en el mundo es difícil, siendo recomendable hacer un análisis caso por caso

IFA 2018 Seoul Congress - Cahiers de Droit Fiscal International Vol. 103 p.54 y 55

# 1. ¿EXISTE UN CONCEPTO UNIVERSAL DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL?

- Muchas jurisdicciones optan por enfrentarla a través de mecanismos controversiales que buscan encontrar la compatibilidad entre la libertad contractual de los particulares y la intención del legislador o la política fiscal detrás de la provisión legal
- Hay consenso en el hecho de que los contribuyentes pueden hacer sus acuerdos como quieran y que la noción de abusivo o agresivo limita su libertad
- Los límites entre el carácter legítimo e ilegítimo de la planificación fiscal siguen siendo borrosos

IFA 2018 Seul Congress - Cahiers de Droit Fiscal International Vol. 103 p.54 y 55

# ¿ES EL CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA UNA OPCIÓN?

- El no concepto
- Planeamiento Tributario Agresivo o “Agresive Tax Planning”

“Aquella situación que: (i) involucra una posición tributaria favorable al contribuyente, sostenible jurídicamente, pero que es inesperada o no deseada por el legislador ocasionando un uso indebido del sistema tributario en el entendido que se aprovecha al sistema para adquirir resultados que no fueron queridos por el legislador, o que (ii) involucra una posición tributaria favorable al contribuyente y no revelada a la Administración, por cuanto respecto de ella existe incertidumbre –zona gris- sobre si la posición adoptada es conforme a ley

Study into the role of Tax Intermediaries. OCDE, Paris, 2008 – Grupo de Trabajo por Pravin Gordhan

- ¿Es un concepto jurídico o una máxima moral?
- ¿Es parte del “soft law”? Acción 12 BEPS obliga a informar sobre Planeamientos Fiscales Agresivos

# ¿QUÉ IMPLICANCIAS TIENEN LOS CONCEPTOS FORÁNEOS PARA EL PERÚ?

- Implicancias del Soft Law en el Perú
  - » El “softlaw” o “backdoor rules”
  - » “El contenido de la declaración no es de vinculación obligatoria lo que no implica que no tenga ningún efecto jurídico. Las declaraciones representan aquellas metas y objetivos a los que la comunidad internacional se impone. Son lo que en derecho internacional se conoce como soft law, esto es, una guía que sin dejar de tener efecto jurídico, no termina por vincular obligatoriamente a los Estados representando su contenido un Código de Conducta”

Sentencia del Tribunal Constitucional del 09/06/10 - Expediente 0022-2009-PI/TC



# ¿QUÉ IMPLICANCIAS TIENEN LOS CONCEPTOS FORÁNEOS PARA EL PERÚ?

- El derecho peruano forma parte del Sistema Jurídico Romano Germánico, por lo que su derecho está basado en leyes

- El Sistema Romano Germano afecta a la CAG en

Su modo de  
producción

Su contenido

- El origen de la CAG en el Sistema Romano Germánico

# ¿QUÉ IMPLICANCIAS TIENEN LOS CONCEPTOS FORÁNEOS PARA EL PERÚ?

- El origen de la CAG en el Sistema Romano Germánico está en la Alemania de 1919 con la Ordenanza 42



**¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR  
COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL  
ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?**



# ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?



# ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?

- EL CASO DE LA SIMULACIÓN

ABSOLUTA Art.  
190 C.C.

RELATIVA  
Art. 191 C.C.

- Causa simulationis
- Vulneración frontal
- Ausencia de causa del negocio típico = incompatibilidad
- Producción de un hecho imponible que se oculta mediante el acto simulado
- El caso de la simulación en la causa

# ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?

- LA CAUSA

- El Código Civil 1984 incorpora a la causa dentro de los elementos esenciales del Acto Jurídico – Art. 140-3
- Taboada plantea que la “causa” peruana debe entenderse adherida a la escuela neocausalista objetiva en el sentido de función social digna y razonable, debidamente valorada como función justificadora del reconocimiento jurídico del negocio. Además incorpora el aspecto subjetivo necesario para calificar la licitud o no del fin desde un punto de vista neocausalista integral, dejando de lado el clásico

Estamos ante una noción de causa objetiva como función socialmente razonable y digna reconocida jurídicamente en concordancia con el propósito práctico de los sujetos

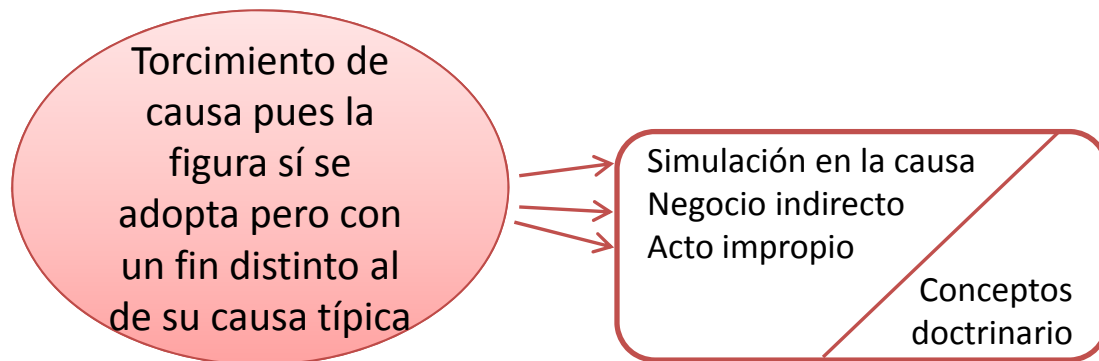
# ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?

- LA ELUSIÓN
- Comportamiento del obligado tributario consistente en (i) en evitar el presupuesto de la obligación tributaria o disminuir la carga fiscal (ii) a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero si los valores o principios del sistema tributario
- La sede dogmática de la cuestión de la figura jurídica anómala se encuentra en la causa
- Habrá figura anómala cuando haya vulneración de la causa y esto ocurre en figuras tales como negocio indirecto, negocio impropio, simulación en la causa y negocio fiduciario

# ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?

Estas son las figuras que están comprendidas en la CAG peruana

– Vulneración indirecta



- Distinción de Planificación Fiscal legítima



# ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?

- La CAG ataca aquellos actos jurídicos donde se ha adoptado una figura jurídica con un fin o propósito distinto al que le es propio, típico o específico a su causa
- Vinculación con el fraude tributario
- Distinción entre el fraude tributario y civil:
  - El derecho tributario opera a partir de que los presupuestos de hecho ocurran, es un derecho imperativo de segundo grado frente a un derecho dispositivo que enarbola la autonomía de la voluntad, así si el privado no realiza una conducta, eso no supone la aplicación de la institución civil del fraude, no se “evita” un resultado contrario al ordenamiento, por el contrario, lo que quiere es gravar los comportamientos realizados en fraude como si fueran tipificadas las leyes eludidas, por lo tanto se parte de que el contribuyente no ha realizado un hecho imponible. Ha realizado un hecho que produce un resultado equivalente a otro que sí está configurado como hecho imponible

# ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?

NORMA XVI – DECRETO LEGISLATIVO 1121  
3ER PÁRRAFO

“Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible (...) mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por Sunat”:

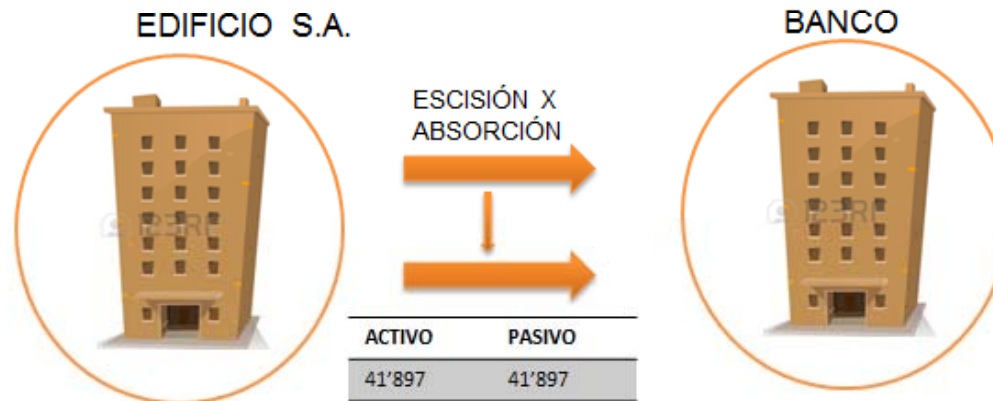
JUICIO DE PROPIEDAD CAUSALISTA	a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiales o impropios para la consecución del resultado obtenido	El carácter artificial o impropio evidencia la afectación a la causa jurídica, tuerce la causa realizando un acto con un propósito principal distinto al de la causa típica
JUICIO DE RELEVANCIA JURÍDICO ECONÓMICA	b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o ventaja tributaria, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios	Implica hacer un análisis del tipo “business purpose” desarrollado por la jurisprudencia norteamericana, siendo que la norma busca encontrar un elemento diferenciador del tributario que haya llevado al contribuyente a realizar la figura anómala par así aceptar la “rareza” jurídica, desvirtuando el carácter elusorio

Por tanto es una anti fraude que combate de modo objetivo el abuso de las formas, haciendo que las figuras jurídicas se sometan al test de propiedad causalista y al de relevancia jurídico económica, exámenes que de no aprobarse configurarían la elusión

La Sunat aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios

# ¿CUÁLES SON LAS FIGURAS QUE PUEDEN QUEDAR COMPRENDIDAS EN UNA CAG PERUANA? ¿CUÁL ES EL CONTENIDO DE LA CAG DE LA NORMA XVI?

## 1. CASO BANCO RTF 10923-8-2011



- Patrimonio 0
- No hay reducción patrimonial vinculado con el bloque
- No hay emisión de acciones por los accionistas
- No hay traspaso de un patrimonio como unidad nueva económica que vaya a explotarse. Es decir no hay continuidad en la explotación

Tribunal Fiscal aplica Norma VIII pero hace un juicio que responde a la Norma XVI porque aquí no hay un ocultamiento. El asunto está en determinar si la operación responde a la causatípica y si su efecto es sólo obtener la ventaja tributaria. La operación es real

- ## 2. CASACIÓN 16804-2014-LIMA (4/10/18): Exoneración del IGV a venta de libros: Autor y distribuidores del mismo grupo económico. Para Sunat: Es una estrategia para encubrir un servicio de impresión sobre la base del contrato instrumental de “edición”

# ¿DESDE CUÁNDO RIGE EN FUNCIÓN DE SU CARÁCTER MATERIAL O PROCESAL?

<b>MATERIAL</b> Impacta el nacimiento de la obligación tributaria	<b>PROCESAL</b> Incide en la determinación de la obligación tributaria
<ul style="list-style-type: none"><li>• Esquiva el nacimiento de la obligación tributaria</li><li>• Evitan la ocurrencia del hecho imponible</li><li>• Son figuras reales con violación indirecta del sistema</li><li>• Ensancha el hecho imponible</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• El hecho imponible ocurrió al realizarse la figura anómala</li><li>• El hecho imponible se oculta</li><li>• El hecho imponible se esconde</li></ul>

# ¿DESDE CUÁNDO RIGE EN FUNCIÓN DE SU CARÁCTER MATERIAL O PROCESAL?

Posición 1:

- Antes del 19/07/2012

Posición 2:

- Desde el 19/07/2012

Posición 3:

- Desde la entrada en vigencia del Reglamento

# ¿DESDE CUÁNDO RIGE EN FUNCIÓN DE SU CARÁCTER MATERIAL O PROCESAL?

## GESTIÓN

MÉRCOLES 5 DE DICIEMBRE DEL 2018

### CAMBIOS EN DECRETO LEGISLATIVO

## Congreso y Ejecutivo retroceden en decreto contra la elusión tributaria

Comisión de Constitución del Congreso, con el visto bueno del MEF, dejó en suspenso el inicio de la fiscalización, por parte de la Sunat, contra la elusión tributaria de las empresas.

JAVIER PERALTE  
jperalte@gestion.com.pe

En junio de este año, el Congreso de la República otorgó facultades legislativas al Poder Ejecutivo para que legisle en un conjunto de temas, entre ellos, la lucha contra la evasión y la elusión tributaria.

Para cumplir con esa última obligación, el Gobierno publicó el Decreto Legislativo 1422, en el cual se precisaban tres aspectos claves: el inicio de la fiscalización de la elusión tributaria por parte de la Sunat sobre las empresas, la responsabilidad que tendrían los directores y representantes legales por la ratificación de acuerdos de esta práctica y la presunción de dolo hacia quienes se les considere responsables.

El responsable de la elaboración de esa norma fue el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). Pero el sector privado la cuestionó y la comisión consultiva. Incluso, la presidenta de la República, Mercedes Aráoz, también afirmó que el ministro se "suscitó" con estas medidas e incluso acusó al ministro Carlos Olaya en la disposición de modificar en esos temas (Gestión 16.11.18).

Mercedes Aráoz estaba en lo cierto. Ayer en la Comisión de Constitución del Congreso, el grupo de trabajo que revisa los decretos legislativos publicados por el Gobierno, recomendó modificar el decreto en mención para sus-

**"La vicepresidenta de la República, Mercedes Aráoz, ya había anunciado que el MEF retrocedería en las normas referidas a la elusión tributaria".**

**"El MEF planteó hacer expresa que la fiscalización no será retroactiva. El Congreso acogió el pedido y el ministerio se allanó a las modificaciones".**

pendar la fiscalización de la elusión tributaria y eliminar la responsabilidad de los directores. El MEF retrocedió y estuvo de acuerdo.

**Detalles del debate**  
Tal como lo adelantó Gestión en su edición de ayer, en la Comisión de Constitución del Congreso se puso en debate la recomendación del grupo de trabajo que revisa los decretos legislativos para aprobar dos cambios.

La propuesta fue que se mantenga la suspensión de la fiscalización de la elusión tributaria hasta que el MEF establezca parámetros de forma y fondo, sobre lo que se debe considerar como hecho artificial y/o impropio, tal como se estableció en la Ley 30230 publicada en el 2014. La otra sugerencia del grupo presidido por el congresista Miguel Torres, fue eliminar la responsabilidad de los



Debate para modificar la norma de elusión tributaria durante una sesión.

directores en los casos de elusión tributaria.

Por el congresista de Perunus por el Cambio (Pc), Gilver Viciosa, el que planteó la posición del MEF ante la comisión y dijo que el ministerio se allanaba a estas modificaciones, siempre y cuando se acepte una nueva modificación de la suspensión, para dejar de manera expresa que no habrá retroactividad en la fiscalización.

#### Aprobación

La recomendación del MEF fue acogida por el congresista Torres al igual que la realizada por la congresista Ursula Latorra, para eliminar la presunción de dolo (ver recuadro). La presidencia de la comisión, Rosa Bartra, puso al voto las modificaciones y se aprobó por mayoría.

### ELIMINAN EL DOLO PARA REPRESENTANTES LEGALES

## Prevalecerá la presunción de inocencia cuando haya indicios de elusión tributaria

Una de las medidas más cuestionadas por los empresarios y especialistas tributarios fue que en el Decreto Legislativo 1422 se incluyera la presunción de dolo de los representantes legales, cuando la Sunat detecte indicios de elusión tributaria.

Uno de los que pronunció en contra de esta norma fue el presidente de la Comisión de Expertos de la ONU, Armando Lara, quien consideró que debía eliminarse esta presunción de dolo,



Sunat. Deberá demostrar el dolo.

porque era una medida que no existía en otros países y la consideró como una norma "sumamente agresiva" (Gestión 16.11.18). Ayer, durante el debate en la Comisión de Presu-

#### OTROSÍ DICO

Aplicación en las manos del MEF

Norma. Para Miguel Torres, congresista de Fuerza Popular, el inicio de la aplicación de la norma antielusiva está en las manos del MEF, ya que desde hace cuatro años tiene la obligación de publicar un decreto supremo con el que precariza las condiciones de hechos artificiales o impropios, y hasta el momento no lo ha hecho. "Hay que pedirle al Ejecutivo que se ponga las pilas, que no pase otros cuatro años más, y espero que lo publique la próxima semana", precisó.

puesto, la congresista Ursula Latorra fue la que pidió al grupo de trabajo que revisa los decretos legislativos, se incluya la eliminación de la presunción de dolo del decreto legislativo, hecho que fue aceptado y que tampoco tuvo objeción por parte de la bancada oficialista. Al respecto, el congresista Miguel Torres explicó que hay determinados supuestos en que la norma tributaria puede presumir el dolo, pero son muy limitados porque vulnera el principio constitucional de la presunción de inocencia.

"No se puede presumir que las personas están actuando a la mala. Lo que se les ha dicho es que eso del dolo tiene que demostrarlo la administración tributaria", dijo.

# ASPECTOS CONSTITUCIONALES

# ASPECTOS CONSTITUCIONALES

1. ¿Necesitamos una CAG o basta la Constitución para combatir la elusión?
2. ¿Se ha logrado una adecuada ponderación de principios constitucionales con la regulación de la CAG? ¿Qué tipo de procedimiento garantista deberíamos tener? ¿A quien corresponde probar la elusión?



# ¿NECESITAMOS UNA CAG O BASTA LA CONSTITUCIÓN PARA COMBATIR LA ELUSIÓN?

- Siendo de corte material sería necesaria su regulación
- Bajo una interpretación Neoconstitucionalista y una postura a favor de su corte procesal, no sería necesaria su regulación
- ¿El Fisco, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial viene realizando exámenes antifraude?

# ¿SE HA LOGRADO UNA ADECUADA PONDERACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES CON LA REGULACIÓN DE LA CAG?

- SE HABRÍA LOGRADO

- Abuso del derecho (fraude)
- Deber de contribuir (equidad)



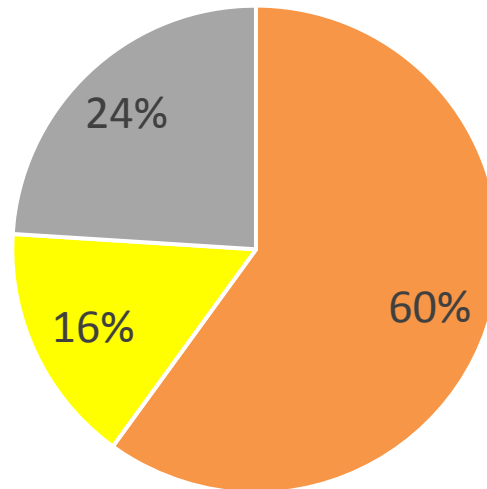
- Reserva de ley
- Seguridad jurídica

# ¿QUÉ TIPO DE PROCEDIMIENTO GARANTISTA DEBERÍAMOS TENER?

- La CAG exige un sistema garantista al generar un conflicto entre cuidar la seguridad jurídica (ligada con el respeto a las formas) y evitar el abuso del derecho procurando la igualdad de contribuyentes, de modo tal que operaciones de una misma naturaleza se traten de igual modo
- Alternativas
  - Consulta vinculante (ruling)
  - Catálogo de esquema tributario
  - Procedimiento especial mediante la Intervención de órgano colegiado
  - Proceso especial mediante la intervención del Poder Judicial

# ¿A QUIEN CORRESPONDE PROBAR LA ELUSIÓN?

Países participantes en el "IFA 2018 Seul Congress" sobre la Cláusula Antielusiva General



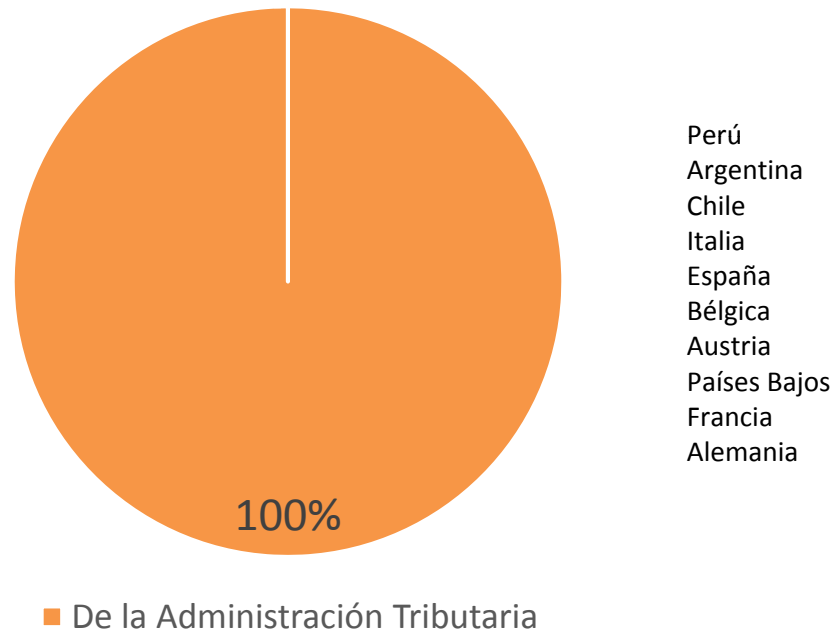
■ De la Administración Tributaria ■ Del contribuyente ■ De la Administración Tributaria y el contribuyente

Fuente: International Fiscal Association 2018 Seoul Congress. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 103.

Nota: Se ha considerado la información de las ponencias presentadas en el "IFA 2018 Seul Congress" en las que se respondió la pregunta sobre a quién correspondía la carga de prueba.

# ¿A QUIEN CORRESPONDE PROBAR LA ELUSIÓN?

Países con sistema jurídico romano germánico participantes en el  
“IFA 2018 Seoul Congress”



Fuente: International Fiscal Association 2018 Seoul Congress. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 103.

Nota: Se ha considerado la información de las ponencias presentadas en el “IFA 2018 Seoul Congress” en las que se respondió la pregunta sobre a quién correspondía la carga de prueba.

# COMPATIBILIDAD ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS

# COMPATIBILIDAD ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS

LA RELACIÓN ENTRE LA  
CAG Y LA CAE ES UNA

DE EXCLUSIÓN

DE SUBSIDIARIDAD

MIXTA



# COMPATIBILIDAD ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS

- CAE

Tienen un presupuesto rígido, detallado y taxativo. Suelen adquirir formas de ficción o “hechos imponibles” complementarios y presunciones



# COMPATIBILIDAD ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS

## • FICCIÓN

- Ordenamiento jurídico sustancial
- Se parte de un hecho no cierto o no necesariamente cierto ⇒ consecuencia VERDAD JURÍDICA

	consecuencia
Inexistente	⇒ Existe
Real	⇒ Inexistente
Real	⇒ Diferente
Idéntico a algo	⇒ Desigual

## • PRESUNCIÓN

- Ordenamiento jurídico procesal
- Libera al órgano de la carga de la prueba
- Partiendo de un hecho cierto se le atribuye (en base a la experiencia) ⇒ HECHO PRESUMIDO

# COMPATIBILIDAD ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL Y LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS

## RELACIÓN DE EXCLUSIÓN

- Si se considera que ambas corresponden a una categoría jurídica aplicaría el aforismo “norma especial prima sobre general”

## RELACIÓN DE SUBSIDIARIDAD

- En caso se concluya que no forman parte de una misma categoría jurídica, siendo dos esferas distintas, la CAG siempre podría aplicarse subsidiariamente

## RELACIÓN MIXTA

- En caso la CAG se enfrente a una ficción jurídica (verdad jurídica material) no cabría la aplicación de la referida CAG, siendo una relación de exclusión
- En caso la CAG se enfrente a una presunción (que es herramienta procesal), sí cabe la aplicación de la CAG siendo una relación de subsidiaridad

# LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL EN EL ORDENAMIENTO PERUANO

**GESTIÓN** JUEVES 19 DE ABRIL DEL 2018

**inat todo esta listo para iniciar la lucha contra elusión tributaria**

**Sunat sospecha de operaciones y actos de evasión en 10,000 contribuyentes**

**El combate a la elusión tributaria se iniciará el 2018 para megacasos**

**Sunat tiene todo listo para iniciar comb a la elusión tribu**

**Agenda tributaria (según Cooper)**

Concepto	2017	2018
Impuesto general	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000
Impuesto a la renta	2,000,000	2,000,000