

GJF

Grupo de
Justicia Fiscal
Perú

¿MÁS ESTRICTOS QUE EL RESTO?:

**BREVE COMPARACIÓN
DE LOS ALCANCES DE LA
CLÁUSULA ANTIELUSIVA
GENERAL EN PERÚ, CHILE,
COLOMBIA Y BRASIL**

I. INTRODUCCIÓN

La elusión fiscal consiste en acciones del contribuyente destinadas a eliminar, reducir o diferir el pago de impuestos utilizando mecanismos o vacíos legales, con la finalidad de lograr una ventaja económica o patrimonial. El concepto engloba un conjunto de prácticas extendidas en todo el mundo, que afectan directamente la base tributaria de los países y restan ingresos al tesoro público, los que podrían ser utilizados eficientemente en acciones en beneficio de la población. De acuerdo a estimaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), entre los años 2005 y 2014, la elusión generó pérdidas de ingresos acumulados de entre US\$ 900 000 y US\$ 2100 000 000 millones¹, siendo el impacto de estas prácticas significativamente superior en los países en desarrollo.

En este escenario, una medida efectiva para contrarrestar las prácticas elusivas en un país son las normas o cláusulas que provean de herramientas a las autoridades tributarias para investigar y sancionar dichas prácticas dentro de los marcos normativos nacionales, instrumentos que denominaremos “cláusulas antielusivas generales” (CAG). Precisamente, la OCDE recomienda a los países aplicarlas por el efecto disuasivo que producen entre los agentes económicos, a la vez que la organización lidera los esfuerzos globales contra los distintos mecanismos de elusión fiscal mediante su plan contra la “Erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios” (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS).

En Perú, a diferencia de otros países de la región, la implementación de una CAG cuenta con un desarrollo muy incipiente. El Decreto Legislativo 1121, en julio del 2012, introdujo la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario peruano. Este decreto brindó a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) las herramientas legales necesarias para investigar y sancionar la elusión tributaria en Perú. Sin embargo, la norma fue fuertemente criticada y resistida por gremios y asociaciones de grandes empresarios, los cuales dilataron su implementación².

Como precedente, en junio del 2014, cediendo a las críticas del sector privado, el Congreso de la República determinó la suspensión del segundo al quinto párrafo de la Norma XVI en el artículo 8 de la Ley 30230. Representantes del sector de los grandes empresarios temían un escenario de potencial abuso de poder o discrecionalidad por parte de la Sunat en la aplicación de esta norma³ y presionaron activamente al Gobierno para su derogación⁴. De acuerdo a la

Una medida efectiva para contrarrestar las prácticas elusivas en un país son las normas o cláusulas que provean de herramientas a las autoridades tributarias para investigar y sancionar dichas prácticas.

1 OECD. (2015). *Measuring and Monitoring BEPS. Action 11 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 168. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>

2 Ver Durand, F. (2017). *Juegos de poder: política tributaria y lobby en el Perú, 2011-2017* (1ª ed.). Lima, Perú: Oxfam.

3 Mendoza. M. (10 de agosto del 2012). Ejecutivo se excedió al legislar sobre elusión tributaria, advierten expertos. *El Comercio*. Recuperado de <https://archivo.elcomercio.pe/economia/peru/ejecutivo-se-excedio-al-legislar-sobre-elusion-tributaria-advierten-expertos-noticia-1453833>
CCL en desacuerdo con «norma de elusión tributaria» propuesta por Sunat. (19 de mayo del 2014). *Gestión*. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/ccl-desacuerdo-norma-elusion-tributaria-propuesta-sunat-60453-noticia/>

4 Salazar. E. (24 de noviembre del 2016). «El ministro Thorne nos pidió no promulgar norma contra la elusión tributaria». *Ojo Público*. Recuperado de <https://ojo-publico.com/333/ministro-thorne-nos-pidio-no-promulgar-norma-contra-la-elusion-tributaria>

Ley 30230, la suspensión estaría vigente hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), estableciera los parámetros de fondo y forma que se encontrarán dentro del ámbito de aplicación de la Norma XVI. Posteriormente, al discutirse el reglamento que guiaría la implementación de la CAG, cuestionaron la aplicación retroactiva de la cláusula y la responsabilidad solidaria que asumirían los directorios de las empresas; además, exigieron la creación de una comisión revisora de los pronunciamientos que emitiera la Sunat⁵.

Fueron necesarios cinco años para que el Poder Ejecutivo determinara las medidas concretas para la aplicación de la CAG. Primero, el Decreto Legislativo 1422, promulgado en setiembre del 2018, introdujo mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la Norma XVI. Este decreto dotó a la administración tributaria de herramientas para su efectiva implementación. Después, el Decreto Supremo 145-2019-EF, en mayo del 2019, aprobó el Reglamento que contiene los parámetros de fondo y forma para su aplicación (en adelante el Reglamento). Pese a su demora, la CAG representó un avance sumamente significativo y colocó al país al nivel de sus pares de la región. Instrumentos normativos como la CAG peruana son comunes en los países de la OCDE, y en América Latina, países como Chile, Colombia y Brasil cuentan con marcos regulatorios para su aplicación⁶. El entonces ministro de Economía y Finanzas, Carlos Oliva, anunció que la norma ayudaría a sumar 0,6 puntos del producto bruto interno (PBI) a la recaudación⁷.

No obstante, al revisar las características de las normas en distintos países, se observa que son parecidas en varios aspectos a la CAG recogida en la Norma XVI del Código Tributario peruano, pero también cuentan con importantes matices; por ejemplo, en el rol de la administración tributaria o en la metodología que se utiliza para identificar dichas prácticas y en el tipo de sanciones. Los países han logrado avances importantes tras su implementación, y se puede observar, en algunos casos, un aumento de los niveles de recaudación. Sin embargo, al igual que en Perú, existió (y sigue existiendo) un sector que se opone a dicha cláusula, esgrimiendo argumentos similares a los expresados. En función de ello, fueron establecidos mecanismos de control y contrapesos que, en ciertos aspectos, limitan la aplicación de la norma o restan poder de acción a las administraciones tributarias.

En este contexto, es necesario identificar en qué aspectos la norma peruana resultó más progresista que la de sus pares o, por el contrario, posee limitaciones. En Perú, se han realizado distintos estudios sobre la viabilidad de la Norma XVI enfocados en el aspecto normativo⁸, pero debido a su desarrollo incipiente, existiría un vacío con relación a estudios comparativos entre la Norma XVI de Perú y otras CAG en países semejantes al nuestro. Teniendo como base esta

Es necesario identificar en qué aspectos la norma peruana resultó más progresista que la de sus pares o, por el contrario, posee limitaciones.

5 Salazar, E. (3 de marzo del 2019). Confiep presionó al MEF para boicotear norma que combate elusión fiscal. *Ojo Público*. Recuperado de <https://ojo-publico.com/1094/la-confiep-presiono-al-mef-para-boicotear-norma-que-combate-elusion-fiscal>

6 Sotelo, E. J. (septiembre del 2012). Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria. *Análisis Tributario*, XXV(296), 23-28.

7 Jaramillo, J. L. y Ríos, W. (1 de abril del 2019). «Norma antielusiva ayudará a sumar 0.6 puntos del PBI a la recaudación», entrevista. *El Peruano*. Recuperado de <http://www.elperuano.pe/noticia-norma-antielusiva-ayudara-a-sumar-06-puntos-del-pbi-a-recaudacion-77157.aspx>

8 Ver Zuzunaga, F. y Malherbe, J. (2018). La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, tercera época (65), 15-118.

Considerando que Perú tiene como uno de sus objetivos ingresar a la OCDE, es importante analizar y comparar las normas y sus efectos en países vecinos que forman parte de este organismo.

premisas, el objetivo de este informe es ofrecer una comparación de la norma antielusiva peruana con las características y aplicación de normas homólogas en Chile, Colombia y Brasil: países que han atravesado recientemente procesos de reforma tributaria, con distintos niveles de éxito.

Considerando que Perú tiene como uno de sus objetivos ingresar a la OCDE, es importante analizar y comparar las normas y sus efectos en países vecinos que forman parte de este organismo. En este informe, ofrecemos una evaluación de los parámetros de fondo (relacionados con la caracterización de las prácticas elusivas) y de forma (vinculados a los aspectos procedimentales, como la implementación de un comité revisor, retroactividad y responsabilidad solidaria de los miembros del directorio) de las normas de cada país. Se acompañará el análisis con una muestra probable del impacto económico de la aplicación de la CAG en la recaudación tributaria.

El texto está organizado de la siguiente manera. En la primera sección, se presenta el marco teórico que sustenta la aplicación de la CAG. Luego, se explica el desarrollo de dicha norma en Perú, Chile, Colombia y Brasil. En cada apartado, se revisa brevemente el proceso de aprobación de la norma y sus características, y se correlacionan sus principales efectos económicos. Finalmente, se comparan los principales aspectos de las CAG entre los cuatro países. El texto se cierra con conclusiones y recomendaciones.

II. LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL (CAG) EN PERÚ

2.1 CAG: fundamentos teóricos y alcances

Las CAG tienen como objetivo descubrir conductas de los contribuyentes que buscan eludir el pago de tributos⁹. Son mecanismos legales que permiten a las autoridades tributarias combatir prácticas elusivas sin la necesidad de estar tipificadas de manera limitada por la ley¹⁰. Dentro de ella, se entiende generalmente como elusión tributaria a la acción del contribuyente para evitar la aplicación de una norma tributaria haciendo uso de distintas maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o vacíos normativos para lograr una ventaja económica o patrimonial¹¹. De manera precisa, la elusión comprende

9 Zuzunaga. F. (febrero del 2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución Peruana? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, tercera época (53), 23-65. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf

10 Shiguiyama. V. (abril del 2018). *1. Gastos tributarios 2. Elusión tributaria*. Presentación ante el Congreso de la República. Recuperado de http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2017/Comision_de_Economia/files/sunat-_gt_ocde.pdf

11 Saavedra. R. (s. f.). *Elusión, economía de opción, evasión, negocios simulados y planeamiento tributario*. Presentación en Scribd. Recuperado de <https://es.scribd.com/document/229601466/Elusion-Economia-de-Opcion-Evasion-Negocios-Simulados-y-Planeamiento-Tributario-Ruben-Saaved>

los actos, las conductas, los esquemas o las estructuras que carecen de sustancia económica y buscan primordialmente el ahorro o ventaja tributaria. La elusión se distingue de la evasión: esta última refiere a la conducta ilícita del contribuyente, la que consiste en un acto o en una omisión cuya consecuencia es la disminución del pago de una obligación tributaria, lo que genera un perjuicio sobre el patrimonio estatal¹². Es decir, es un delito tributario en el que directamente el contribuyente evita el pago del tributo habiendo incurrido en la hipótesis de incidencia que se puede diferenciar entre dolosa¹³ y no dolosa¹⁴.

La elusión y la evasión combinadas ocasionan pérdidas de millones de dólares en ingresos que podrían ser utilizados para contribuir al bienestar de la sociedad mediante políticas públicas. En un estudio realizado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) en el 2015, se señala que la evasión y la elusión fiscales en América Latina sumaron US\$ 340 000 millones, que equivalen a 6,7% del PBI de la región. Para el caso de Perú, según el Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023, estas prácticas ascienden a 7,1% del PBI, lo que equivale a S/ 52 000 millones, una de las tasas más elevadas del continente¹⁵. En el año 2013, la Sunat revisó aleatoriamente 187 transacciones hechas entre empresas nacionales y filiales en el extranjero, y halló elusiones fiscales en 27 de estas por un importe de US\$ 105 millones¹⁶.

Las CAG permiten desconocer y recalificar el esquema realizado por las partes con la finalidad de que tributen sobre la base de lo que realmente hubiera correspondido si no se hubiera implementado el esquema de elusión.

En ese sentido, las CAG son normas que habilitan a las autoridades tributarias a combatir las prácticas elusivas. Estas otorgan a las autoridades tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia económica y cuyo principal propósito es generar un beneficio fiscal. Las CAG permiten desconocer y recalificar el esquema realizado por las partes con la finalidad de que tributen sobre la base de lo que realmente hubiera correspondido si no se hubiera implementado el esquema de elusión.

Dada la naturaleza de la elusión fiscal, la principal característica de las CAG es la amplitud de su ámbito de aplicación. Según señala la consultora EY abogados (2015)¹⁷, las cláusulas antielusivas son generalmente “de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos”; de esta forma, logran abarcar distintos escenarios de elusión fiscal. La amplitud de las CAG permite perseguir la elusión en diferentes actividades económicas sin necesidad de generar normativas adicionales y específicas. En consecuencia, una norma de este tipo, usualmente, genera mayor recaudación para el tesoro público, dado que los importes eludidos son frecuentemente significativos; en ese sentido, permite cubrir los vacíos normativos que podrían existir frente a cláusulas antielusivas específicas¹⁸.

12 Bascuñán. S. (s. f.). *Elementos fundamentales de la tributación en las empresas*. Presentación en SlidePlayer. Recuperado de <https://slideplayer.es/slide/34116/>

13 Se vincula con el propósito ilegal de incurrir en falta contra la ley tributaria.

14 Esto se produce cuando los contribuyentes incurren en el ilícito sin la intención de delinquir.

15 Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023, p. 74. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2020_2023.pdf

16 Salazar. E. (26 de enero del 2016). Fujimori y Acuña sin propuestas para combatir elusión tributaria. *Ojo Público*. Recuperado de <https://ojo-publico.com/150/solo-seis-candidatos-tienen-propuestas-contra-la-elusion-tributaria>

17 EY Abogados. (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 18.

18 Gamarra-Acevedo, C. R. (2018). *Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación*. Universidad de Lima. <https://doi.org/10.26439/ulima.tesis/6271>

Una cláusula antielusiva desincentiva conductas elusivas por parte de los contribuyentes, ya que introduce un marco jurídico que fiscaliza y sanciona dichas acciones¹⁹. Sin embargo, la amplitud de una CAG es también una de sus principales limitaciones. Esta característica podría generar diversos hechos imponibles en una sola norma, dejando de lado el principio de legalidad y reserva de ley²⁰. Asimismo, desde el punto de vista de sus detractores, se le considera una norma arbitraria y subjetiva, puesto que para distintos contribuyentes investigados por un mismo caso o similar se pueden tener decisiones diferentes dependiendo de la opinión del auditor tributario. Desde los sectores con posturas críticas con relación a la implementación de una CAG, estos son argumentos recurrentes, como veremos en la siguiente sección.

2.2 Los antecedentes de la Norma XVI en Perú

El primer intento por insertar una CAG en el marco tributario peruano puede hallarse en el texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Legislativo 816, en abril de 1996. Este texto contenía tres supuestos: los dos primeros se relacionaban con el mecanismo de la interpretación de las normas tributarias y el tercero mencionaba la calificación de los hechos económicos por parte de la Sunat para poder analizar la verdadera naturaleza del hecho imponible. Ello habilitaba a la administración tributaria a perseguir maniobras evasivas. Sin embargo, la reforma tributaria fue diluida pocos meses después de su aprobación debido a presiones empresariales y de expertos tributarios²¹. Mediante la Ley 26663, publicada en septiembre del mismo año, se realizaron modificaciones a la Norma VIII: se derogó la parte final de su segundo párrafo, que eliminó la interpretación económica, lo que implicó el no otorgamiento a la Sunat de la fuerza legal necesaria para desconocer las formas jurídicas de los actos realizados por los contribuyentes²².

Este desarrollo normativo fue retomado recién década y media más tarde. Producto de la reforma tributaria del año 2012, mediante el Decreto Legislativo 1121, fue aprobada la Norma XVI²³, que incorporó en el Código Tributario las reglas formales para establecer la figura de la elusión, la calificación de los hechos y, por último, la simulación. El objetivo del Decreto Legislativo 1121

19 Duran, L. y Nina, P. (2018). Relación entre las normas peruanas sobre precios de transferencia y la Cláusula Antielusiva General. *Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario. XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, tercera época (65), 311-340.

20 Sobre el particular, el Tribunal Constitucional Peruano ha señalado, a través de la Resolución 00042-2004-AI, que «En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley». A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración —entre otros— de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation"; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

21 Durand, F. (2017). *Op. cit.*, p. 25

22 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, 61-102.

23 La Norma XVI surgió de un trabajo especializado de asesores del MEF, que contó con el apoyo técnico del Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

era otorgar a la Sunat la facultad de revisar las operaciones que se encontraran dentro del supuesto de elusión tributaria; es decir, la norma facultó a la Sunat para perseguir este delito, una responsabilidad que no tenía antes, ya que se centraba únicamente en sancionar la evasión tributaria. Por lo tanto, si la Sunat podía demostrar que una empresa había realizado actos para disminuir la deuda tributaria o los saldos o créditos a favor, la Norma XVI daba a la entidad los elementos legales para exigir la devolución de los recursos que no fueron pagados oportunamente.

En específico, la Norma XVI consideró la determinación de las prácticas elusivas en función de la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- a) 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.

Varios expertos sostenían que la cláusula antielusiva era constitucional, contaba con los elementos y términos típicos de una cláusula antielusiva en el mundo, y mediante esta norma, la Sunat estaría facultada para combatir estas prácticas.

Desde el momento de su aprobación, la Norma XVI fue objeto de discusión entre expertos en la materia y partes interesadas. Las voces a favor señalaban principalmente que la norma lograría disuadir a las empresas de emplear mecanismos de elusión tributaria. Estas prácticas debían ser perseguidas en función de su impacto negativo sobre la base tributaria. A su vez, la norma era necesaria para compatibilizar el marco normativo tributario peruano con el de los países de la OCDE²⁴. Asimismo, varios expertos sostenían que la cláusula antielusiva era constitucional, contaba con los elementos y términos típicos de una cláusula antielusiva en el mundo, y mediante esta norma, la Sunat estaría facultada para combatir estas prácticas²⁵.

No obstante, opiniones opuestas cercanas a los principales gremios y grupos económicos del país nombraban los efectos negativos que la norma podía causar por su arbitrariedad, discrecionalidad y falta de claridad en las acciones de la Sunat y su efecto económico. En primer lugar, las críticas sostenían que la extensión de la Norma XVI en los supuestos a sancionar acarrearía el riesgo de generar inseguridad jurídica²⁶. Cuestionaban el sentido con el cual la Sunat interpretaría la elusión fiscal: potencialmente, en un sentido amplio, abarcando en general cualquier planeamiento tributario, sin tomar en cuenta el principio de economía de opción.

En este contexto, frente a una insistente campaña que contó con la intervención de gremios, *lobbies* y especialistas opositores a la CAG²⁷, mediante la Ley 30230, artículo 8, el Congreso suspendió la Norma XVI hasta que el Poder

24 Duran, L. (27 de diciembre del 2014). La lucha contra la elusión tributaria: O sobre los vaivenes de la vigencia de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *IUS 360* (blog). Recuperado de [https://ius360.com/publico/tributario/la-lucha-contra-la-elusion-tributaria-o-sobre-los-vaivenes-de-la-vigencia-de-la-norma-xvi-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario/Sotelo, E. J. \(septiembre del 2012\). Op. cit](https://ius360.com/publico/tributario/la-lucha-contra-la-elusion-tributaria-o-sobre-los-vaivenes-de-la-vigencia-de-la-norma-xvi-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario/Sotelo, E. J. (septiembre del 2012). Op. cit)

25 Cláusula antielusiva tributaria es constitucional, dicen. (13 de agosto del 2012). *RPP Noticias*. Recuperado de <https://rpp.pe/economia/economia/clausula-antielusiva-tributaria-es-constitucional-dicen-noticia-511454>

26 Mendoza, M. (10 de agosto del 2012). *Op. cit*

27 Durand, F. (2017). *Op cit*, pp. 24-37; Salazar, E. (24 de enero del 2016). Iberico 'congeló' norma para combatir elusión tributaria y paraísos fiscales. *Ojo Público*. Recuperado de <https://ojo-publico.com/147/iberico-congelo-norma-para-combatir-elusion-tributaria-y-paraisos-fiscales>

Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el MEF, estableciera los parámetros de fondo y forma que se encontraran dentro del ámbito de aplicación. De esta manera, durante los siguientes cuatro años de gobierno del expresidente Ollanta Humala, no se concretó la aprobación del Reglamento pese a la exigencia de la OCDE de incorporar una cláusula antielusiva. Al asumir el poder Pedro Pablo Kuczynski, el ministro de Economía y Finanzas, Alfredo Thorne, mencionó en setiembre del 2016 que el Gobierno derogaría la Norma XVI²⁸. Es decir, no solo se dejó de trabajar en el Reglamento y su aprobación; por el contrario, en el gobierno de turno se tuvo la consigna de evitar la aplicación de la Norma XVI. Durante el gobierno de Pedro Pablo Kuczynski, ninguno de los siguientes ministros de Economía (Zavala, Cooper y Tuesta) aprobó el Reglamento.

2.3 Desenlace: aprobación de parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma XVI

El gobierno del presidente Martín Vizcarra, con Carlos Oliva como ministro de Economía, dio un nuevo impulso a la CAG. La reactivación se inició formalmente con la publicación del Decreto Legislativo 1422, en septiembre del 2018, que establecía la responsabilidad solidaria de representantes legales y directores en casos de planificación tributaria elusiva. Seguidamente, el 5 de mayo del 2019, a través del Decreto Supremo 145-2019-EF, fueron aprobados los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, el cual contiene doce artículos y ocho disposiciones complementarias. Sin embargo, al igual que en el año 2014, la campaña en contra del Reglamento de la norma durante este periodo cuestionó sus principales elementos y apuntó hacia su desactivación.

Es importante revisar los parámetros en atención a las críticas formuladas contra la CAG. En primer lugar, desde los gremios empresariales, se observó la expresión abierta de la norma en torno a la definición de la elusión fiscal. Según declaraciones de Roque Benavides, expresidente de la Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas (Confiep), una norma genérica podía llevar a abusos: “Hay una diferencia entre tener dinero en paraísos fiscales o hacer un arrendamiento financiero para adquirir un vehículo[.] ¿Hacer eso es elusión? claro que no”²⁹. Con estos argumentos, los críticos de la norma pedían precisar los supuestos de elusión para evitar pronunciamientos arbitrarios por parte de la Sunat, sugiriendo la creación de una comisión revisora independiente de los actos imputados.

28 Salazar, E. (25 de agosto del 2016). Ministro de Economía derogará la principal norma para combatir la elusión tributaria. *Ojo Público*. Recuperado de <https://ojo-publico.com/292/gestion-de-ppk-sepulta-norma-contra-la-elusion-tributaria>

29 Salazar, E. (10 de marzo del 2019). Norma XVI: Roque Benavides dice que la Confiep opina en beneficio del Perú. *Ojo Público*. Recuperado de <https://ojo-publico.com/1106/Norma-XVI-Roque-Benavides-dice-que-la-Confiep-opina-en-beneficio-del-Peru>

En segundo lugar, fue materia de críticas la responsabilidad solidaria que asumirían los directorios de las empresas en caso de encontrarse y sancionarse prácticas elusivas, dispuesta por el Decreto Legislativo 1422. Se aducía que el citado decreto era inconstitucional al establecer disposiciones que contradecían el principio de presunción de inocencia³⁰. Según el estudio Muñiz, este apartado del Reglamento de la Norma XVI era cuestionable debido a que, en la práctica, los directores no participan de los planes tributarios de sus empresas ni son necesariamente especialistas³¹. Ello llevaba a considerar que la norma es agresiva con los directores con relación a la planificación tributaria, además de no estar debidamente regulada en este apartado.

Las críticas también apuntaban a la desconexión existente entre lo que busca regular la Norma XVI y la conducta empresarial, que se asocia con la falta de institucionalidad existente en el país. Se señalaba que la Norma XVI no era la solución a los problemas relativos a la tributación de nuestro país, vinculados a la elusión tributaria. La CAG es una herramienta adicional que fortalecerá el rol

de la Sunat para detectar y sancionar, y a la vez, disminuirá el interés de los empresarios en aplicar dichas prácticas. Pero en un contexto económico de altos niveles de informalidad, la aplicación de una CAG podría acentuar este problema³².

Las críticas también apuntaban a la desconexión existente entre lo que busca regular la Norma XVI y la conducta empresarial, que se asocia con la falta de institucionalidad existente en el país.

Representantes del sector privado abogaban por la modificación de los elementos principales de la norma. Posterior a la publicación del Decreto Legislativo 1422, la Confiep y la Asociación de Bancos del Perú (Asbanc) enviaron cartas al MEF en las que indicaban sus observaciones sobre la reforma tributaria y la Norma XVI, insistían en sus

pedidos y solicitaban reuniones³³. En dichas comunicaciones, se observa la disconformidad del sector empresarial con la aplicación de la Norma XVI debido a los perjuicios que podría provocar y a la generación de desincentivos por parte de la inversión privada en el país.

En el Reglamento, no obstante, se precisaron los parámetros de fondo en discusión. Con relación a la amplitud de la norma, que podía derivar en situaciones de uso discrecional del auditor, se precisaron las facultades de la Sunat, así como las definiciones de conceptos procedimentales, tales como ahorro o ventaja tributaria y economía de opción. En el artículo 6, fueron mencionadas las situaciones enunciativas en las que se podría considerar

30 García Toma, V. (21 de febrero del 2019). Decreto Legislativo 1422 es inconstitucional. *El Comercio*. Recuperado de <https://elcomercio.pe/economia/opinion/decreto-legislativo-1422-inconstitucional-victor-garcia-toma-noticia-609820-noticia/>

31 Estudio Muñiz. (30 de octubre del 2018). Efectos de la responsabilidad solidaria al aplicarse una norma antielusiva. Recuperado de <https://estudiomuniz.pe/efectos-de-la-responsabilidad-solidaria-sobre-directores-al-aplicarse-una-norma-antielusiva/>

32 Chu del Águila, I. (2018). Sobre la necesidad de que el Perú cuente con una CAG en su derecho positivo. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, tercera época (65), 211-238.

33 Salazar, E. (3 de marzo del 2019). *Op. cit.*

la aplicación de la CAG: se señalan hasta siete situaciones³⁴. Asimismo, en el artículo 7, se mencionan las consideraciones para el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas que podrían ser evaluadas como prácticas elusivas potenciales. Fueron establecidas ocho consideraciones. Sin embargo, como se indica en la quinta disposición final, estas situaciones y consideraciones tienen un carácter referencial y, por ende, no deben servir para construir interpretaciones restrictivas o limitativas de las facultades de la Sunat.

En el Reglamento también se hizo lo propio con los parámetros de forma. En el artículo 11, se estipulan las competencias que tiene el Comité Revisor de la Sunat respecto a la aplicación de la Norma XVI del Código Tributario. Además, en el artículo 12, se establecen las reglas para la actuación del Comité Revisor durante el procedimiento que debe realizar este órgano administrativo para emitir su opinión sobre la existencia de elementos suficientes para aplicar la norma antielusiva general. Asimismo, en la segunda disposición complementaria final, se señala que la Sunat difundirá las características generales de los casos en los que se estableció la existencia de elementos suficientes para la aplicación de la norma antielusiva general.

Aparte, vinculada a la responsabilidad solidaria de los directores, en la séptima disposición complementaria final, se menciona cuándo una situación sería considerada responsabilidad solidaria y cuándo, frente a un manifiesto de disconformidad ante una posible acción de elusión, dejaría de asumir una responsabilidad solidaria. No sería considerado responsable solidario el director que, habiendo participado en el acuerdo o habiendo tomado conocimiento de este, haya manifestado su disconformidad en el momento del acuerdo o cuando lo conoció.

La Sunat concluyó que la CAG sería aplicable a los actos, hechos y situaciones producidas desde su entrada en vigencia.

Finalmente, fue motivo de discusión si la CAG se aplicaría retroactivamente. Dado el tiempo en que la cláusula se encontraba suspendida, se puso en debate si esta contemplaría los actos ocurridos desde su aprobación en julio del 2012 o desde la publicación del Reglamento. Sobre este caso, la Sunat concluyó que la CAG sería aplicable a los actos, hechos y situaciones producidas desde su entrada en vigencia³⁵. Es decir, la norma fue habilitada para perseguir los actos ocurridos desde ese año en adelante.

34 Artículo 6.- Situaciones enunciativas en las que se podría considerar la aplicación de la norma anti-elusiva general

El agente fiscalizador puede evaluar la aplicación de la norma anti-elusiva general cuando identifique que en el procedimiento de fiscalización definitiva se presenta(n) alguna(s) de las situaciones tales como las mencionadas en la siguiente lista enunciativa; las que se analizan conforme con lo dispuesto por el artículo 7.

- a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
- b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.
- c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.
- d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.
- e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.
- f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.
- g) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

35 Informe 116-2019-SUNAT/7T0000.

En conclusión, se observa que los artículos 6 y 7 tienen como objetivo señalar las situaciones para la aplicación de la norma antielusiva general; por lo tanto, la crítica de abuso de poder que recibió dicha norma perdió fuerza, dado que la Sunat tendría como marco normativo dichos artículos para aplicar o no la Norma XVI. Asimismo, los artículos 11 y 12 reflejan las competencias y actuación del Comité Revisor de la Sunat para la investigación, análisis y posible sanción frente a acciones que podrían ser consideradas como de elusión. Adicionalmente, con respecto a la responsabilidad solidaria, el Reglamento detalla las situaciones cuando ello se aplica y aquellas en las que no se podrá aplicar al directorio.

Es posible indicar que con la aprobación del Decreto Supremo 145-2019-EF y la vigencia del Decreto Legislativo 1121 se logró dotar a la Sunat de una herramienta adicional para contrarrestar las prácticas elusivas en Perú. Pero para conocer si esta norma ha impuesto condiciones sobre los empresarios que ponen en riesgo la seguridad jurídica de las inversiones, como indican los principales gremios del país, es necesario comparar los estándares nacionales con países pares en la región, tal como se presenta a continuación.

III. APLICACIÓN DE LA CAG EN AMÉRICA LATINA

Podemos identificar que existe una persistente volatilidad económica, constante y alta desigualdad de la distribución de ingresos, y reveses en la reducción de la pobreza e indigencia.

Para evaluar el alcance de las CAG en los países de América Latina, es preciso empezar por tener presentes algunos indicadores económicos y tributarios. Según la CEPAL³⁶, una de las principales características de la región es su inestabilidad económica. Esta situación se ve reflejada en la volatilidad del crecimiento anual del PBI, el cual fue de 2,9% en promedio entre los años 1990 y 2016. Este indicador mostró picos en el año 2000 y en el periodo 2004-2008, con valores de 4,1% y 5,2% respectivamente; mientras, en 1999, se registró el valor más bajo de crecimiento: 0,3%. En el 2015, el balance fiscal mostraba déficit en la región, siendo en promedio 3,0%. En Brasil, el déficit alcanzaba 9%; en Chile, 2,2%; en Colombia, 3,0%; y en Perú, 2,9%. Del mismo modo, la deuda pública bruta del 2015 fue 35,9% para la región: específicamente, en Brasil fue 66,5%; en Chile, 17,5%; en Colombia, 43,9%; y en Perú, 19,5%.

Los indicadores sociales de América Latina muestran signos de deterioro. La región presenta un alto índice de desigualdad aproximado de 0,5 según el coeficiente de Gini. Los indicadores de pobreza y la indigencia, que se habían reducido entre los años 1990 y 2014, de 48,4% a 28,3% y de 22,6% a 11,8%, sufrieron un incremento en el 2015: a 29,2% y 12,4% respectivamente. Entonces, podemos identificar que existe una persistente volatilidad económica, constante y alta desigualdad de la distribución de ingresos, y reveses en la reducción de la pobreza e indigencia.

En este escenario, el sistema tributario de los países de la región está caracterizado por una alta participación de los impuestos indirectos en

36 Arenas, A. (2016). *Sostenibilidad fiscal y reformas tributarias en América Latina*. Santiago, Chile: CEPAL.

El ingreso tributario es la principal fuente de financiamiento como instrumento de sostenibilidad fiscal en la región.

contraposición a los directos. Esta realidad contrasta con los países que conforman la OCDE, donde predominan los impuestos patrimoniales (por ejemplo, impuesto a la renta) sobre los impuestos al consumo (por ejemplo, impuesto general a las ventas) en la composición de la tributación total. Aunque los países de la región han tratado de aumentar los ingresos públicos mediante las modificaciones realizadas al cobro de los impuestos indirectos entre 1990 y 1998 —que generaron un aumento significativo de 62,1% a 68,4%—, la reforma de los impuestos directos de 1998 al 2014 —con el mismo efecto: de 28,6% a 36,2%—, además del incremento promedio del 5% de los ingresos públicos entre el 2000-2015, estos avances resultan ser insuficientes.

Los ingresos públicos en el 2017 para América Latina³⁷ representaron 22,8% del PBI, una cifra por debajo del promedio de los países de la OCDE, que alcanzó 34,2%. En Brasil, fue 32,3%; en Chile, 20,2%; en Colombia, 18,8%; y en Perú, 15,3%. En particular, se pudo observar que los ingresos tributarios representaban más del 80,0% de los ingresos públicos en el 2015, con un mayor crecimiento promedio en comparación con otras fuentes (4,8% frente a 4,2% respectivamente). Se desprende, por lo tanto, que el ingreso tributario es la principal fuente de financiamiento como instrumento de sostenibilidad fiscal en la región. No obstante, según la CEPAL, existe un problema más que se traduce en la decisión de no tributar lo correspondiente a cada agente económico, y a pesar de la complejidad para estimar los montos exactos no tributados, esboza que este problema alcanza aproximadamente el 6,0% del PBI de la región: 65,0% de impuestos directos y 35,0% de impuestos indirectos.

En suma, en un entorno de inestabilidad económica y de marcada desigualdad, en el que los ingresos tributarios desempeñan un rol determinante, pero la recaudación no satisface los objetivos de las políticas públicas, con constante déficit en el balance fiscal y con reformas positivas pero no significativas, los países han considerado necesario revertir esta situación a través de un aumento de la carga tributaria, de una modificación de la estructura tributaria y de una reducción de la elusión tributaria. Particularmente, en América Latina, tres países han incorporado a su sistema tributario una CAG como mecanismo para aumentar la recaudación fiscal, introduciendo distintos elementos y alcances que los distinguen: Brasil, Chile y Colombia. En este apartado, se revisarán las características de cada una a la luz de los principales puntos críticos de la norma peruana.

3.1 Situación en Brasil

Brasil introdujo una CAG desde enero del 2001. Por medio de la Ley Complementaria 104/2001, se añadió el siguiente párrafo único al artículo 116 del Código Tributario Nacional brasileño: “La autoridad administrativa podrá desestimar actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de simular la producción del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos

37 OECD. (2019). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe-2019.pdf>

constitutivos de la obligación tributaria, observando los procedimientos que se establezcan mediante ley ordinaria³⁸.

No obstante, a la fecha, existe una controversia respecto a la eficacia de la CAG, toda vez que su aplicación ha sido condicionada a procedimientos establecidos por ley ordinaria, los cuales todavía no se han normado³⁹. Asimismo, la CAG tampoco hace referencia a la responsabilidad civil de los representantes legales o directores de las entidades que cometen prácticas elusivas, correspondiendo, en estos casos, la aplicación de normas generales del Código Tributario brasileño⁴⁰.

Ahora bien, como señala Sampaio (2016)⁴¹, el principal objetivo de la norma brasileña fue reclasificar el hecho imponible del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria. Por ello, la norma es aplicable cuando el hecho ha ocurrido y se ha comprobado la existencia de una intención por ocultarlo.

Con relación a la caracterización de las prácticas antielusivas, la CAG está dispuesta en sentido amplio. Sin embargo, como señala Deloitte⁴², aunque la administración tributaria puede identificar un posible acto de elusión, el contribuyente tiene la posibilidad de apelar la acusación negando que el hecho efectivamente sucedió y demostrar así que no hubo falta alguna. Para ello, en el sistema brasileiro, el contribuyente debe identificar al destinatario de la transacción, probar que cuenta con la capacidad operativa para llevar a cabo la transacción en cuestión y presentar la documentación correspondiente que pruebe que efectivamente ocurrió el pago y recepción de los bienes, derechos o servicios.

Esta facultad con la que cuenta la administración tributaria en Brasil está sujeta a la decisión de los tribunales administrativos, por lo que no puede tomar decisiones sin un requerimiento previo. Es decir, cualquier decisión debe estar revisada y aprobada por el aparato judicial. Esta limitación ha ocasionado que muchos presuntos actos elusivos no puedan estar sujetos a la tributación correspondiente, ya que no son considerados como una falta por parte de los tribunales. La falta de una normatividad correspondiente bloquea la actuación de la administración tributaria; pero, como indica Sampaio⁴³, sirvió como precedente para que los tribunales administrativos empleen los conceptos

38 Ramírez, H. (2014). *La aplicabilidad de la cláusula general antiabuso en materia tributaria (del análisis teórico a la aplicación práctica)* (tesis de maestría). Universidad Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario, Bogotá, Colombia.

39 De las fuentes identificadas, se desprende que a pesar de que se ha introducido una CAG en Brasil, su eficacia y aplicación por parte de la autoridad tributaria brasileña se encuentra limitada a la publicación de normas que regulan los procedimientos correspondientes para ello. Fuentes: Deloitte. (20 de septiembre del 2017). Doing Business in Brazil. Recuperado de <https://bit.ly/3d7K3So>. López, H. (5 de noviembre del 2019). Brazil: Corporate Tax Comparative Guide. Recuperado de <https://bit.ly/3c2n1w4>. Alves, M. y Viana, A. (6 de junio del 2019). Tax Controversy 2019. Brazil. Chambers & Partners.

40 Villanueva, W. (20 de marzo del 2019). *Responsabilidad de los representantes legales* (presentación como miembro del Estudio Philipi, Pietrocarrisoza, FerreroDU & Uria). Recuperado de <https://bit.ly/2KPCAv4>

41 Sampaio, E. (2016). Consideraciones sobre las normas antielusivas en el ordenamiento jurídico brasileño. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, (41), 120-140.

42 Deloitte. (marzo del 2017). General Anti-Avoidance Rules (GAAR). India and International Experience. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/in/en/pages/tax/articles/gaar-india-and-international-experience.html>.

43 Sampaio, E. (2016). *Op. cit.*, 139.

El caso brasileño muestra que este tipo de actos de elusión fiscal emplea vacíos legales, legislación imperfecta, defectos en el diseño institucional, entre otros mecanismos complejos.

elusivos del derecho civil, como la simulación o el abuso de la forma sobre la materia, para no tomar en cuenta actos o negocios del contribuyente cuyo único fin es reducir la carga tributaria al momento de la recaudación⁴⁴.

Un caso emblemático reciente de combate contra la elusión fiscal en Brasil es el proceso contra la empresa brasileña Odebrecht S.A. Las investigaciones develaron la creación de una “unidad de pagos estructurados” dentro de la empresa para canalizar los fondos destinados a maniobras ilegales empleando sociedades y agentes en los que la supervisión financiera y corporativa es débil, además de estructuras legales y financieras que permiten las maniobras corruptas. Para descubrir y sancionar estos hechos, el Ministerio Público Federal (MPF) empleó las reformas legales y solicitó el apoyo de entidades internacionales para que, a través del uso de los mecanismos para combatir la elusión, se intervinieran los paraísos fiscales. El 21 de enero del 2017, la empresa acordó firmar una declaración de culpabilidad con la justicia norteamericana. Odebrecht S. A. aceptó haber destinado millones de dólares en sobornos para obtener la licitación de obras públicas y recibió una multa de US\$ 3500 millones.

El caso brasileño muestra que este tipo de actos de elusión fiscal emplea vacíos legales, legislación imperfecta, defectos en el diseño institucional, entre otros mecanismos complejos. Con relación a Odebrecht S.A., desempeñó un rol importante la autoridad judicial al emplear la norma antielusiva para desmontar el modo de funcionar de la empresa constructora⁴⁵.

3.2 Situación en Chile

En setiembre del 2014, por medio de la Ley Núm. 20.780, se incorporó al sistema tributario chileno la cláusula antielusiva general como parte de la ambiciosa reforma fiscal emprendida por Michelle Bachelet, la cual buscaba aumentar la recaudación en US\$ 8200 millones. Según Navarro (2016)⁴⁶, la norma persigue la real tributación de las operaciones efectuadas por los contribuyentes, en las cuales, a través del abuso de las formas jurídicas o mediante simulación, se evite, disminuya o postergue la obligación tributaria imponible. Posteriormente, en febrero del 2016, se publicó la Ley Núm. 20.899, que buscaba precisar la regulación de ciertas disposiciones complementarias a la CAG por medio de la modificación de los artículos 26 bis y 100 bis.

La norma reafirma el carácter progresivo del tributo, prevalece el principio de capacidad contributiva y rechaza las ventajas tributarias obtenidas por los contribuyentes a través de mecanismos de ocultamiento; es decir, deben aportar de manera similar aquellos que cuenten con la misma capacidad

44 Gleria, A. y Almeida Pinto, M. (marzo del 2020). The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 8, Brazil. *The Law Reviews*. Recuperado de <https://bit.ly/2KVlr3>

45 De Michelle, R. (6 de enero del 2017). Odebrecht y Braskem: tres lecciones de un caso emblemático de corrupción. *Gobernarte - BID*. Recuperado de <https://blogs.iadb.org/administracion-publica/es/odebrecht-y-braskem-tres-lecciones-de-un-caso-emblematico-de-corrupcion/>

46 Navarro, M. (2016). Análisis crítico de la nueva Norma General Antielusión chilena. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. (19), 5.

económica y tributar más aquellos que obtengan mayores ingresos. La norma logra este objetivo mediante la omisión de los mecanismos empleados con la finalidad de reducir su base tributaria, neutralizando las prácticas más agresivas y nocivas. Sin embargo, según Yañez (2016)⁴⁷, se indica que debe primar el reconocimiento de la buena fe y de sus efectos en materia de interpretación de la ley.

Con relación a la determinación de la elusión fiscal, como indica Navarro (2016), la norma chilena considera dentro del concepto las modalidades de abuso de las formas jurídicas y la simulación, y se distingue así de la evasión⁴⁸. El Código Tributario chileno deja en manos del director del Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile la facultad de interpretar la normativa tributaria. Sin embargo, pese a que en un primer momento se tomó como referencia el modelo español, en el que se faculta a la administración tributaria la potestad de declarar la existencia de elusión fiscal, durante el debate parlamentario, se modificó la propuesta de tal forma, que se contempló para ello la intervención judicial⁴⁹.

En Chile, es el juez quien en definitiva declara que se está ante un caso de elusión.

Según la CAG chilena, para hacer uso de la facultad de sancionar las maniobras elusivas, el SII debe solicitar mediante un requerimiento a los tribunales de justicia que declare la existencia de abuso de las formas jurídicas o de simulación de las operaciones realizadas. En suma, en Chile, es el juez quien en definitiva declara que se está ante un caso de elusión; ello, debido a la inexistencia de un marco jurisprudencial aplicable hasta ese momento, pero, sobre todo, a la presión de los actores involucrados, quienes incluso tildaron la norma como parte de una “rabiosa reforma estalinista”⁵⁰ y modificaron la norma de manera tal, que los cambios propuestos por el Ejecutivo en el proyecto original⁵¹ perdieron su sentido.

La CAG chilena será aplicable bajo las siguientes condiciones⁵²: 1) ante la ausencia de un pronunciamiento expreso del SII que acepte la planificación tributaria de una empresa; 2) ante la ausencia de una norma especial antielusión para el caso específico a tratar; y 3) cuando la diferencia entre el impuesto determinable que se debe pagar supere la cuantía mínima equivalente a doscientas cincuenta unidades tributarias mensuales (UTM) a la fecha de presentación del requerimiento.

La publicación de esta norma fue destacada por los expertos como un avance significativo. De acuerdo a Navarro (2019, p. 6), los términos de evasión tributaria ilícita y elusión, y al ser la elusión no necesariamente antijurídica, puesto que la planificación tributaria en la medida más conveniente es

47 Yañez, F. (2016). Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. *Revista de Estudios Tributarios*, (11), 233-50.

48 Navarro, M. (2016). *Op. cit.*, 11.

49 Navarro, M. (2016). *Op. cit.*, 12.

50 García, J. (9 de abril del 2014). Opinión: una reforma tributaria estalinista. *Elmostrador*. Recuperado de <https://www.elmostrador.cl/mercados/destacados-mercado/2014/04/09/opinion-impuestos-verdes-y-reforma-tributaria-elementos-para-el-debate/>

51 PwC. (5 de septiembre del 2019). PwC: «Norma Antielusión fue tan parchada en la Cámara que perdieron sentido los cambios». Recuperado de <https://www.pwc.com/cl/es/prensa/prensa/2019/PwC-Norma-Antielusion-fue-tan-parchada-en-la-Camara-que-perdieron-sentido-los-cambios.html>

52 Navarro, M. (2016). *Op. cit.*, 18.

una facultad contemplada por la ley, la Corte Suprema chilena solía fallar a favor del contribuyente en casos emblemáticos⁵³. En cambio, con la CAG, se puede imponer una multa de hasta el cien por ciento de los impuestos que se ocultaron al responsable jurídico o natural de este hecho —con tope máximo de cien unidades tributarias anuales—, de modo que se sanciona efectivamente al asesor de la planificación elusiva.

Con la finalidad de velar por el correcto procedimiento, los contribuyentes pueden solicitar instrucciones sobre el procedimiento fiscalizador de manera que posean certeza jurídica sobre los mecanismos que se van a emplear; además, las instrucciones son vistas por el tribunal de justicia como eje determinante para asegurar la legalidad del ente recaudador y se establece un plazo máximo para resolver la consulta formulada por el contribuyente⁵⁴. Adicionalmente, se incentiva la creación de una comisión revisora (comité de antielusión) para que revise en segunda instancia las decisiones tomadas previamente respecto a la existencia de elusión⁵⁵. Del mismo modo, si bien la norma surge en el 2014 y se le aplican cambios en el 2016, dado que entró en vigencia el 30 de septiembre del 2015, se decidió instaurar esta fecha como indicador de retroactividad⁵⁶. Es decir, toda actividad económica realizada o concluida con anterioridad a dicha fecha, pero cuyos efectos continúan produciéndose posteriormente, está sujeta a la aplicabilidad de la CAG.

Como caso emblemático en este país, en el año 2011, Philips Chile debía deshacerse de sus principales activos. La compañía, asesorada por abogados, planificó tributariamente la venta mediante la división y creación de una nueva sociedad: Inmobiliaria Philips Chilena Ltda. El principal objetivo de la creación de esta nueva sociedad era reducir la cantidad de dinero que debía tributar al evitar el pago del impuesto de primera categoría y ahorrar 550 millones de pesos (CL\$, en lo sucesivo). Pero, con la entrada en vigencia de la CAG, el SII fiscalizó este hecho e impugnó la declaración de impuestos de la nueva empresa en el 2012, lo que desencadenó un reclamo tributario por un pago de CL\$ 2000 millones y la imposición de una querrela criminal para el directorio por el delito de evasión. Se puso fin de manera condicional al procedimiento y se obtuvo como resultado el pago de CL\$ 1400 millones a favor del fisco⁵⁷.

53 Navarro, M. (2019). La evolución en la jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal. *Revista de Estudios Tributarios*, (20), 169-191.

54 Nótese que, como parte de las acciones preventivas para asegurar el cumplimiento tributario, en el 2019, el SII publicó un catálogo con sesenta esquemas tributarios para orientar a los contribuyentes respecto a las estructuras y planificaciones que podrían ser materia de fiscalización. No obstante, la autoridad tributaria chilena precisa que dichos casos no necesariamente constituyen esquemas elusivos, sino que analizará caso por caso las razones económicas y jurídicas entregadas por los contribuyentes.

55 A la fecha de elaboración de este informe, la conformación y competencias del comité antielusión eran materia de discusión en Chile.

56 Navarro, M. (2016). *Op. cit.*, 7.

57 Se cerró juicio Philips: Suspensión condicional y pago de más de mil millones de pesos a favor del SII. (21 de agosto del 2018). *Revista Capital*. Recuperado de <https://www.capital.cl/se-cerro-juicio-philips-suspension-condicional-y-pago-de-mas-de-mil-millones-de-pesos-en-favor-del-sii/>.

3.3 Situación en Colombia

El 26 de diciembre del 2012 fue promulgado el texto definitivo de la cláusula antielusiva en Colombia, mediante la Ley 1607, Capítulo VI, denominado “Normas antievasión”. El capítulo reforma el Estatuto Tributario y regula lo relacionado con la cláusula general antiabuso, define el concepto de abuso en materia tributaria, establece eventos constitutivos de abuso y dispone facultades administrativas en caso de verificar tales eventos. Sobre el abuso, en materia tributaria, la norma lo define, en el artículo 122, como se señala a continuación:

el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales [...].

Como indica Ramírez (2014)⁵⁸, dentro de la norma, la alteración ocurre con el propósito de obtener un provecho tributario en términos de eliminación, reducción o diferimiento del tributo, incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias. No obstante, la norma contiene una excepción cuando el provecho tributario sea el resultado de un propósito legítimo y razonable de negocios. Fueron incluidas también normas específicas sobre las fusiones y escisiones empresariales, las cuales establecen requisitos para la no gravabilidad de la operación; y normas de precios de transferencia; paraísos fiscales y restricciones a la amortización del crédito mercantil generado en la compra de acciones o cuotas.

Entre otras precisiones, como fue mencionado, se entiende como provecho tributario la obtención de ventajas impositivas tras eliminar, reducir o diferir el impuesto para incrementar el saldo a favor o pérdidas fiscales. Mientras, la figura jurídica de lo artificioso yace en el contenido del negocio, ya que es indicativo de una capacidad económica, la cual sería artificiosa si es distinta de la que refleja la forma exteriorizada ante los demás. En cuanto al propósito legítimo y razonable del negocio, este solo configura una negación indefinida; por ende, la administración solo podría afirmar la ausencia del propósito comercial para trasladar la carga de la prueba al administrado, quien tiene que probar que la operación contaba con un propósito comercial o de negocios legítimo y principal frente a la mera obtención del beneficio tributario.

Siguiendo el análisis de Ramírez (2014)⁵⁹, la CAG colombiana dota a la administración de facultades puntuales y conceptos jurídicos establecidos a nivel legal para ejercer con mayor propiedad su función de fiscalización en el marco del principio de legalidad de la función pública, en el cual recaen

58 Ramírez, H. (2014). *Op. cit.*, p. 114.

59 Ramírez, H. (2014). *Op. cit.*, p. 141.

las decisiones fundadas en el nuevo régimen. La norma dispone que solo las personas jurídicas o personas naturales con patrimonio superior a 192 000 unidades de valor tributario (UVT) podrán ser sujetos a la aplicación de esta cláusula.

Aparte, la cláusula colombiana reconoce una lista acotada de supuestos de elusión. La CAG podrá ser activada siempre y cuando la administración fiscal demuestre plenamente tres de cinco de los supuestos enunciados en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario (artículo 123 de la Ley 1607)⁶⁰. En ese caso, la administración conminará al contribuyente para que ejerza su derecho de defensa y controvierta la ocurrencia de los hechos, o pruebe que la operación cuestionada se realizó bajo precios de transferencia u obedeció a un propósito de negocios que fue la causa principal del acto. Se entiende, entonces, que habrá abuso cuando existan manifestaciones positivas de una conducta, pues se requiere en su formación de una o varias acciones.

Finalmente, la CAG determinó que la decisión acerca de la existencia de abuso deberá ser adoptada por un cuerpo colegiado del cual forme parte el director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el director de Gestión de Fiscalización, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el superintendente de la superintendencia a la que corresponda la inspección, vigilancia y control de la entidad, y el titular de la Procuraduría General de la Nación. La intervención del cuerpo colegiado concluye cuando el contribuyente brinda su declaratoria. En la etapa siguiente, únicamente participa la DIAN, ya que la ley le concede como administración tributaria la posibilidad de recategorizar la operación, liquidar el impuesto a cargo con intereses y sanciones, desconocer actos o contratos, o incluso levantar el velo corporativo de entidades usadas para efectos de defraudar a la administración.

Tras la implementación de la CAG en Colombia, se abrieron círculos de discusión. Una primera cuestión que se puso en debate fue sobre la finalidad de una norma de esta tipología. Para González (1997), el espíritu que inspira la finalidad de las normas fiscales, no es la mera recaudación, sino la capacidad contributiva demostrada en sus dos dimensiones, positiva y negativa (cuando exista o no), lo que legitima el deber de contribuir y sirve de medida de la imposición⁶¹. Esta capacidad contributiva, transita en el sistema tributario con el propósito de construir y aseverar la razón de ser de cada tributo, como los impuestos ambientales, a los cigarrillos, etcétera. Para Muñoz y Zornoza (2015),

60 Artículo 869-1. Supuestos para la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario. Los siguientes son los supuestos a los que se refiere el artículo 869 del Estatuto Tributario:

1. La respectiva operación o serie de operaciones se realizó entre vinculados económicos.
2. La respectiva operación o serie de operaciones involucra el uso de paraísos fiscales.
3. La respectiva operación o serie de operaciones involucra una entidad del régimen tributario especial, una entidad no sujeta, una entidad exenta, o una entidad sometida a un régimen tarifario en materia del impuesto sobre la renta y complementarios distinto al ordinario.
4. El precio o remuneración pactado o aplicado difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares en condiciones de mercado.
5. Las condiciones del negocio u operación omiten una persona, acto jurídico, documento o cláusula material, que no se hubiere omitido en condiciones similares razonables comercialmente si la operación o serie de operaciones no se hubieran planeado o ejecutado con el objeto de obtener de manera abusiva para el contribuyente o sus vinculados el beneficio tributario de que trata el presente artículo.

61 González, E. (1997). *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona: Aranzadi. Citado en Pablo Sarmiento, Procedimiento aplicar la cláusula general antiabuso. *Revista de Derecho Fiscal*, 10 (2017), 143.

La CAG colombiana, aparte de resguardar la regla de justicia tributaria consistente en que la carga tributaria debe corresponder con la capacidad económica de los sujetos gravados, cumple plenamente con su finalidad adicional de delimitar los comportamientos elusivos de la planeación fiscal.

esta “consiste en señalar, bajo una formulación abstracta, supuestos de hecho económicos de los que se infiere una capacidad contributiva”⁶².

En el análisis de Marín (2009), la CAG colombiana, aparte de resguardar la regla de justicia tributaria consistente en que la carga tributaria debe corresponder con la capacidad económica de los sujetos gravados, cumple plenamente con su finalidad adicional de delimitar los comportamientos elusivos de la planeación fiscal⁶³. Este deslinde resulta ideal ante la ausencia de definición legal de estas estrategias, pues en ambas, aunque se adecúan formalmente al marco jurídico, luego de aplicar la CAG, es posible distinguir aquellas conductas que componen un abuso del marco normativo tributario (elusión) de las que lo acatan en toda su magnitud (planeación fiscal).

La DIAN buscó con esta norma recuperar 50 billones de pesos (COL\$, en lo sucesivo) que, calcula, anualmente se dejan de tributar disimulando las cuentas como inversión en capital humano o infraestructura. Los primeros resultados del empoderamiento de la administración tributaria se vieron reflejados en el hecho de que entre fines del 2017 y mediados del 2018 se recuperaron COL\$ 14 billones, lo que se traduce en más de un punto porcentual del PBI, realizando visitas de investigación a los contribuyentes⁶⁴. Todo esto se logró mediante la incautación de activos (como bienes inmuebles), cuentas bancarias y depósitos financieros de los contribuyentes (personas naturales o jurídicas) que no habían pagado la totalidad de sus impuestos. Sin embargo, la DIAN precisó que se necesitan mayores medidas para aumentar la recaudación tributaria. Adicionalmente, implementa como medida obligatoria la factura electrónica, con la finalidad de hacer mejor y más eficiente el proceso fiscalizador, de modo que se pueda identificar los hechos de ocultamiento y ficticios que figuren en la declaración anual⁶⁵.

62 Muñoz, G. y Zornoza, J. (2015). La aplicación de las normas tributarias. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*, p. 260. Universidad Externado de Colombia.

63 Marín, G. (2009). *La relevancia jurídica de la motivación fiscal: Influencia del business purpose en el ordenamiento tributario español*. Colección fiscalidad. Madrid: Dykinson.

64 Este año, la Dian recuperaría \$ 3 billones más de evasores. (24 de julio del 2018). *Portafolio*. Recuperado de <http://www.portafolio.co/economia/en-2018-la-dian-recuperaria-3-billones-mas-de-evadores-519389>

65 Vásquez, G. (21 de agosto del 2018). Sanción por no implementar o incumplir disposiciones sobre facturación electrónica. *Actualícese*. Recuperado de <https://actualicese.com/sancion-por-no-implementar-o-incumplir-disposiciones-sobre-facturacion-electronica-gabriel-vasquez-tristancho/>

IV. COMPARACIÓN ENTRE PERÚ, COLOMBIA, CHILE Y BRASIL

4.1 Comparación del alcance de las normas

En esta sección, se presenta un cuadro comparativo entre las principales características de los parámetros de fondo y forma que tienen normas semejantes en los países analizados. Como puede observarse en el cuadro 1, respecto a la caracterización de las prácticas elusivas, podemos observar que en Brasil y Chile utilizan una definición abierta a la interpretación de la administración tributaria, mientras que en Colombia, la principal característica son las especificaciones puntuales sobre los casos de elusión. No obstante, en los dos primeros países, la activación de la CAG está sujeta a decisiones de tribunales administrativos y judiciales respectivamente. Por otra parte, al igual que en Perú, la CAG chilena establece procedimientos para su ejecución. Al respecto, Chile y Colombia se asemejan en que indican un monto base sobre el cual se puede aplicar esta norma.

Con relación a los parámetros de forma, con excepción de Brasil, todos los países han incluido la participación de una comisión revisora. Se diferencian, no obstante, en función de los integrantes que la conforman. En Perú, la comisión revisora estará conformada por miembros de la administración tributaria; en Colombia, por miembros de distintas entidades estatales vinculadas al manejo de las cuentas nacionales; en Chile, la conformación de este cuerpo colegiado es aún materia de discusión.

Por el lado del contribuyente, en Brasil, se le otorga la posibilidad de demostrar que los hechos ocurridos no son ciertos; en Colombia, también se le otorga derecho a defensa, pero se hace énfasis en que la intencionalidad no es relevante; en Chile, se le permite realizar consulta sobre el procedimiento del fiscalizador para establecer un marco a respetar y los plazos dentro de los que se aplicará esta norma.

Finalmente, puede hallarse diferencias en torno a la aplicación de la retroactividad y la responsabilidad solidaria de los miembros del directorio. Ambos casos solo fueron materia de controversia en Perú y Chile, pero aplicaron medidas similares: respecto a la retroactividad, fue definida una fecha a partir de la entrada en vigencia de la norma en vez de a partir de sus modificaciones; respecto a la responsabilidad solidaria de los directorios, en los dos países fueron especificados los supuestos en los que la regla sería aplicable.

CUADRO 1

Comparación de los principales elementos de las CAG en Perú, Brasil, Chile y Colombia

Elementos de la CAG	Perú	Brasil	Chile	Colombia
Caracterización de prácticas elusivas	La CAG señala las situaciones en las que se podría considerar su aplicación. Asimismo, menciona las consideraciones que podrían ser evaluadas como potenciales prácticas elusivas.	La CAG faculta a administración tributaria para interpretar el hecho. No obstante, la caracterización está sujeta a decisión de tribunales administrativos.	La CAG faculta a administración tributaria para interpretar el hecho, pero se requiere de una intervención judicial para determinar la existencia de elusión. Se especifican los criterios para iniciar la investigación del caso: ausencia de pronunciamientos favorables a la planificación tributaria por parte de la administración tributaria, ausencia de normas antielusivas específicas al caso a tratar y montos que excedan la cantidad de 250 UTM.	La CAG señala condiciones para iniciar el proceso de análisis: solo las personas jurídicas o personas naturales con patrimonio superior a 192 000 UVT y cuando la administración fiscal demuestre plenamente 3 de 5 de los supuestos enunciados en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario.
Comisión Revisora	La CAG establece el Comité Revisor conformado por miembros de la administración tributaria. Este puede emitir opinión vinculante.	La administración tributaria no cuenta con una comisión revisora, puesto que está sujeta a la decisión de los tribunales administrativos de la justicia federal brasileña. El contribuyente cuenta con la potestad de mostrar que el hecho imponible efectivamente ha sucedido, presentando la documentación correspondiente.	Se incentiva la creación de una comisión revisora (en proceso). Los contribuyentes pueden solicitar instrucciones sobre el procedimiento fiscalizador como medio para asegurar la legalidad y se establece un plazo máximo para la resolución.	La CAG establece la conformación de un cuerpo colegiado conformado por el director de la DIAN, el director de Gestión de Fiscalización, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y el superintendente de la superintendencia a la que corresponda la inspección, vigilancia y control de la entidad y el procurador general de la Nación.
Aplicación de retroactividad desde la aprobación de la CAG	Tras controversia, se determinó que la CAG aplica para hechos comprendidos desde el año 2012.		Se determinó que entrara en vigor desde el 30 de septiembre del 2015. Se estableció que toda actividad cuyos efectos sean posteriores a dichas fechas y todos los hechos que se realicen después de la misma están sujetos a la norma.	
Responsabilidad solidaria de los miembros del directorio	La CAG incorpora responsabilidad solidaria. Se mencionan los supuestos para su aplicación.		De llevarse a cabo actos que constituyan abuso o simulación, se sanciona a los directores o representantes legales de las personas jurídicas con una multa equivalente al 100% de los impuestos que debieron haberse ingresado al fisco.	

4.2 Estimación del impacto económico de la CAG

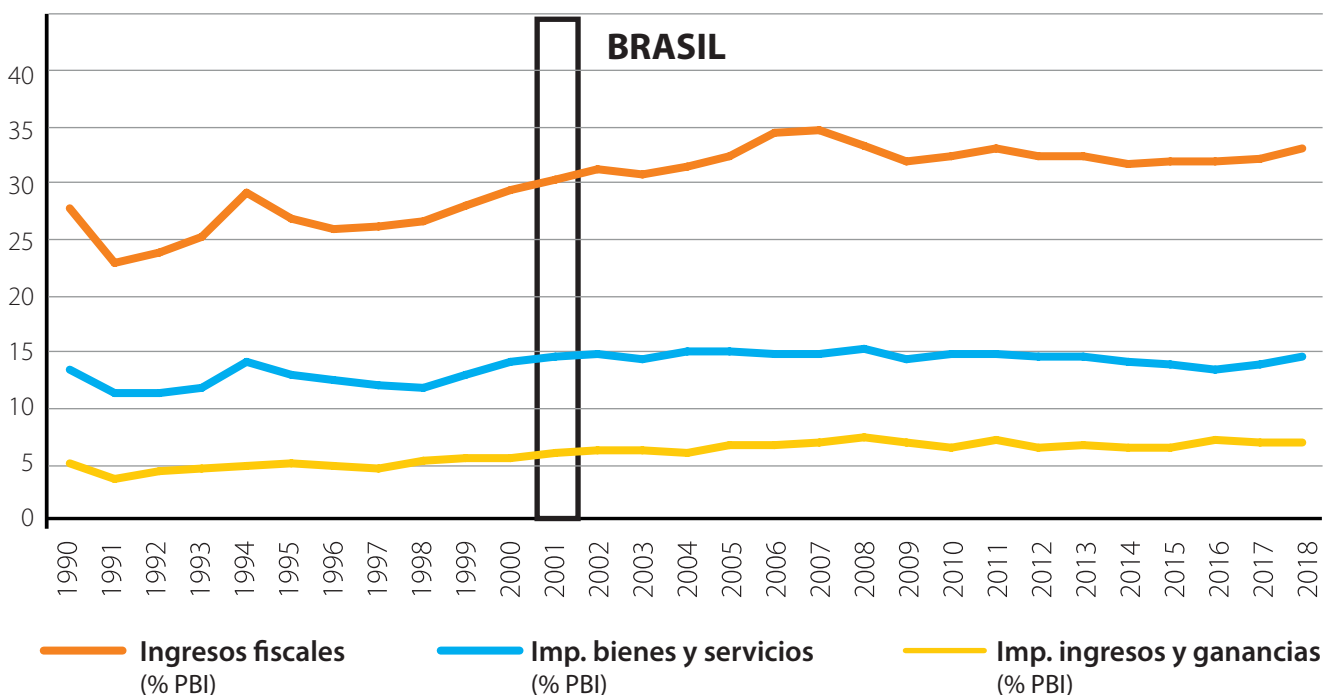
La introducción de una CAG dentro del marco normativo de un país suele buscar como fin último aumentar los índices de recaudación. No obstante, siendo la dimensión de las prácticas elusivas un hecho difícil de precisar, la correlación entre las CAG e impacto económico también es difícil de establecer. Debido a su reciente aprobación, no es factible estimar el impacto de la CAG peruana sobre los índices de recaudación. Sin embargo, es posible prever algunos escenarios a partir de la experiencia regional.

Los efectos de la CAG habrían sido positivos en Brasil en términos económicos. Como se aprecia en el gráfico 1, los ingresos fiscales se incrementaron en aproximadamente 2% desde la fecha de promulgación de la norma, en el 2001, hasta el 2017 (en términos nominales, de US\$ 502 929 millones a US\$ 1 045 716 millones). Asimismo, la recaudación por impuestos indirectos se redujo en 1% y la recaudación por impuestos directos se incrementó en 1% durante el mismo periodo. Esto permite concluir una leve mejora en la recaudación por parte de la administración tributaria con picos de recaudación vinculados a la decisión de implementar un procedimiento antielusivo adecuado. Aparte, la composición de la estructura tributaria experimentó una mayor recaudación de los impuestos directos.

GRÁFICO 1

Ingresos fiscales, impuestos indirectos e impuestos directos en Brasil

(en porcentaje de PBI)



Fuente: OCDE (2019).

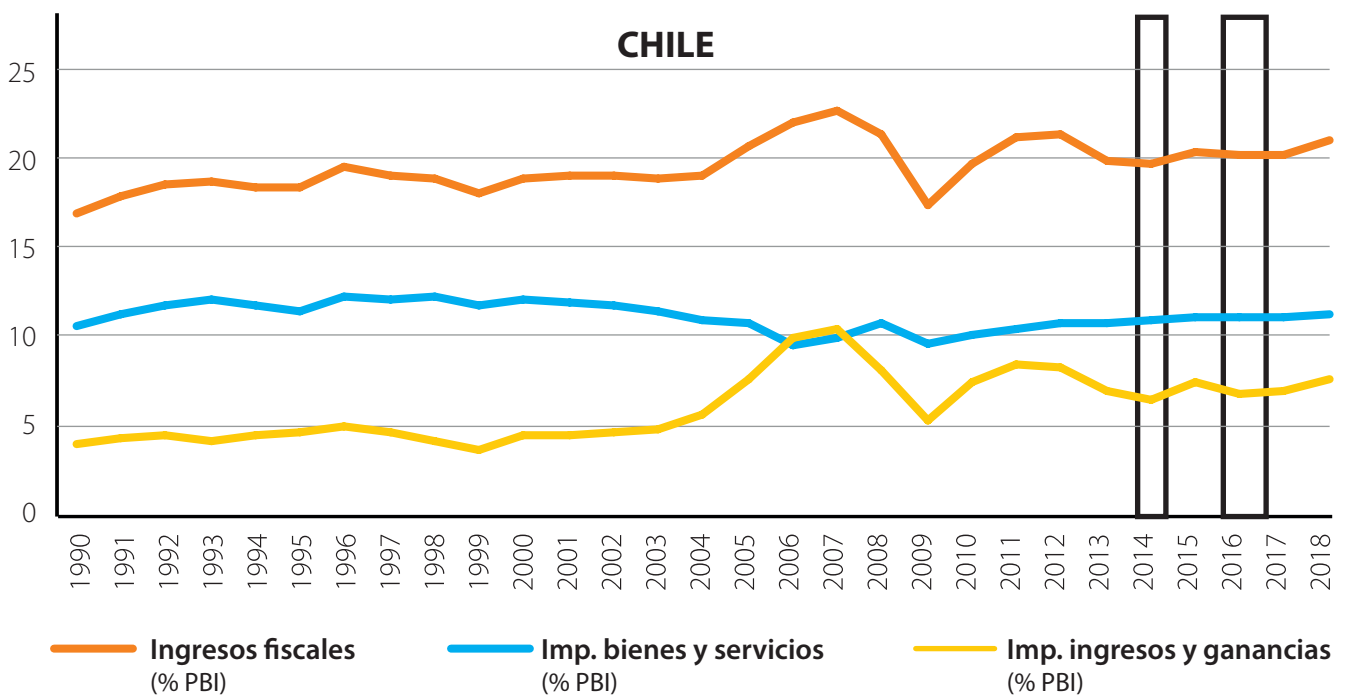
Elaboración propia.

La CAG en Chile reportó beneficios económicos moderados. Como se aprecia en el gráfico 2, en un escenario en que la recaudación fiscal llevaba una reducción paulatina, la aplicación de la CAG correspondió con un aumento de 0,3% para el 2017 (nominalmente, de US\$ 78 464 millones a US\$ 90 254 millones). También, se encuentra el mismo efecto sobre los impuestos indirectos (0,3%) y sobre los impuestos directos (0,1%). Este ligero incremento podría explicarse por los cambios que se hicieron en la norma en el 2016 y el corto periodo de aplicación de estos.

GRÁFICO 2

Ingresos fiscales, impuestos indirectos e impuestos directos en Chile

(en porcentaje de PBI)



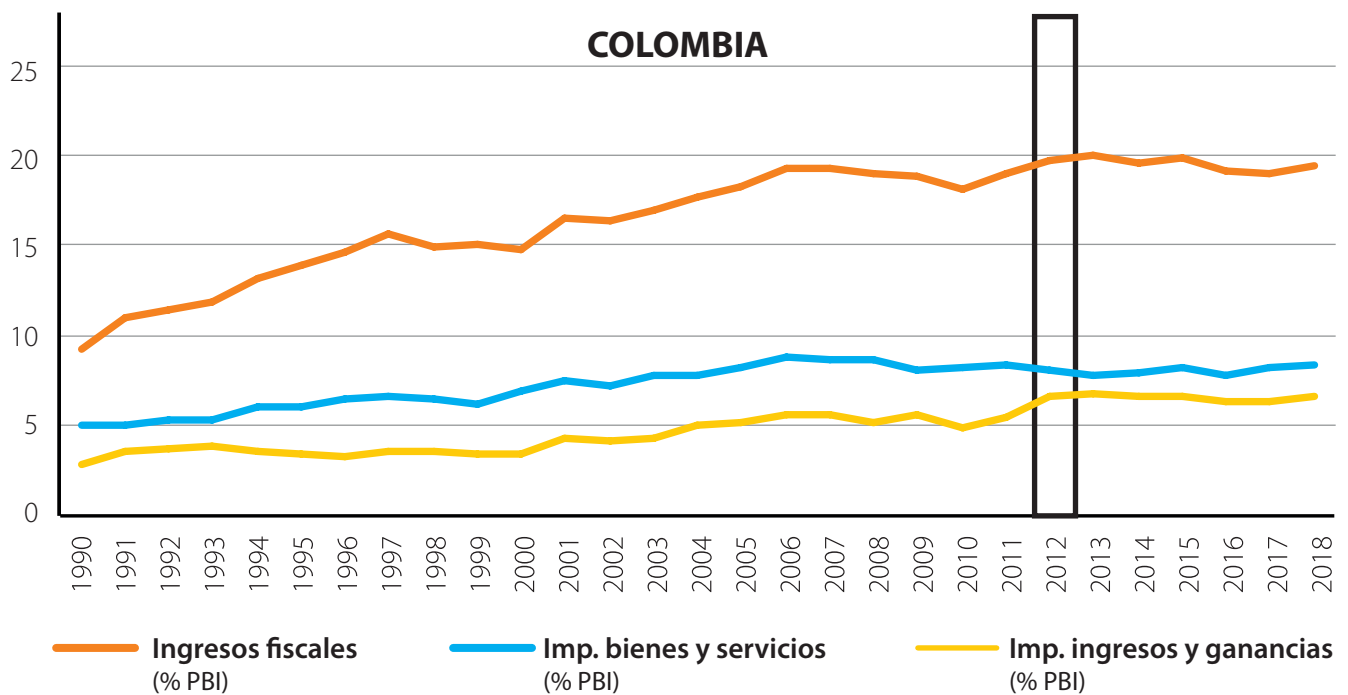
Fuente: OCDE (2019).
Elaboración propia.

En Colombia (gráfico 3), los efectos de esta norma sobre los ingresos tributarios nacionales fueron también moderados: los ingresos fiscales aumentaron en 0,5%, en promedio, desde la fecha de su implementación (de US\$ 100 545 millones a US\$ 1126439 millones), y la participación en la base tributaria por parte de los impuestos directos se incrementó en 1,0%, mientras que la participación de los impuestos indirectos se redujo en 0,5%.

GRÁFICO 3

Ingresos fiscales, impuestos indirectos e impuestos directos en Colombia

(en porcentaje de PBI)



Fuente: OCDE (2019).
Elaboración propia.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La primera CAG incorporada al marco normativo tributario peruano fue aprobada en el año 1996, pero sufrió cambios que rápidamente detuvieron su implementación. En el año 2012, con la aprobación del Decreto Legislativo 1121, se introdujo formalmente la Norma XVI como un mecanismo que permitía a la Sunat investigar, detectar y sancionar las prácticas elusivas que algunas empresas realizan en el país.

Su aprobación generó discusión y mucha resistencia. Por un lado, destacaron aquellas posiciones que estaban de acuerdo con su aplicación en función del avance en términos de justicia tributaria. La CAG es un mecanismo adicional frente a las malas prácticas que realizan algunas empresas para evitar el pago de impuestos y porque antes de su aplicación, la Sunat se encargaba únicamente en investigar y sancionar las prácticas de evasión tributaria, mas no la elusión. En cambio, el sector empresarial —liderado por la Confiep, la Sociedad Nacional de Industrias (SNI), la Asbanc y por otras agrupaciones empresariales— mostró su rechazo, ya que la consideraba una herramienta arbitraria que no tenía límites y que generaría desincentivos a la inversión privada en el país.

Sin embargo, al hacer la revisión a nivel internacional, se observa que, en países como Chile, Colombia y Brasil, así como otros que forman parte de la OCDE, tienen cláusulas antielusivas y los modelos de aplicación que utilizan son semejantes a lo propuesto en el Decreto Legislativo 1121. A pesar de ello, en el 2014, el Congreso aprobó la suspensión de la Norma XVI y solicitó al MEF un Reglamento en el cual se especificaran las prácticas que se considerarían elusivas y se detallaran los procedimientos que realizaría la Sunat, con el fin de que los contribuyentes estuviesen informados y evitaran incurrir en tales prácticas.

Recién en mayo del 2019, mediante el Decreto Supremo 145-2019-EF, se aprobaron los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general contenida en la Norma XVI. El documento ha transparentado algunos puntos que fueron cuestionados, señalando situaciones y condiciones para su aplicación, la reducción de la probabilidad del abuso de poder de la Sunat y la aplicación de la responsabilidad solidaria que asumiría el directorio de una empresa. Con dicha normativa, la Sunat ya tiene las facultades para iniciar las investigaciones de posibles prácticas elusivas en el país.

Por lo tanto, se puede apreciar que la existencia de este tipo de normas tiene un efecto directo sobre cuestiones de acción para los organismos recaudatorios e, indirectamente, tiene un efecto disuasivo sobre los contribuyentes. Estos últimos no podrán valerse de mecanismos de elusión para reducir la base imponible, dado que las herramientas para identificar y sancionar este tipo de prácticas se encuentran contempladas dentro del marco de las normas antielusivas.

Asimismo, al comparar la norma antielusiva de Perú con la de Chile, la de Colombia y la de Brasil, se observa que en esencia no existen grandes diferencias entre estas. Incluso, las normas de los países analizados han sufrido, en algunos casos, críticas semejantes a las hechas en Perú, sin que ello implicara su no aplicación para investigar casos de prácticas consideradas elusivas.

La Sunat tiene un rol trascendental en la aplicación de la Norma XVI y, con ello, en disuadir al contribuyente para que no incurra en la comisión de prácticas elusivas que impactan negativamente la base tributaria del país. Al respecto, la administración tributaria debe contar con el apoyo del Poder Ejecutivo y ser fortalecida en los siguientes ámbitos específicos:

- **Defensa de la reforma.** Dados los precedentes en torno a la suspensión de la CAG y la ofensiva de los principales gremios empresariales del país, es necesario un compromiso político firme en torno a la defensa de la norma antielusiva. Debe destacarse que la CAG representa un avance significativo y una herramienta necesaria en la lucha contra la elusión fiscal. Asimismo, se trata de una norma que cumple con los estándares internacionales y se alinea con los compromisos asumidos por el país en esta materia.
- **Convenios de intercambio de información y cooperación técnica.** Es evidente que la movilización de inversiones es cada vez mayor debido al incremento del comercio internacional y al uso de nuevas tecnologías de la información. Para implementar la CAG, resulta indispensable que la Sunat cuente con convenios de intercambio de información y de cooperación técnica con otras administraciones tributarias especializadas en el control de la elusión fiscal en el exterior.
- **Capital humano y tecnología.** Sumado al punto anterior, uno de los principales desafíos que existen para la aplicación de la Norma XVI y el logro de una mejor política tributaria es la mejora del capital humano y de la tecnología de la Sunat. En un contexto de economía digital, sus funcionarios deben estar adecuadamente capacitados para hacer uso de los sistemas que permitan controlar los movimientos que realizan las empresas con el fin de reducir sus obligaciones de pago tributario.

Autores:

Esteban Valle-Riestra, Ellen Mayorga y Aida Moreno

Corrección de estilo:

Pilar Garavito

Cuidado de edición:

Nelly Carrasco y Mabel Abanto

Diseño y diagramación:

Rafael Nova

Julio 2020



Es una plataforma de organizaciones de la sociedad civil constituida con el objetivo de promover y apoyar políticas públicas en favor de la justicia fiscal.

<https://justiciafiscal.pe/>



<https://propuestaciudadana.org.pe>