

La norma antielusiva general y los esquemas de alto riesgo fiscal

En términos generales la elusión se refiere al uso de mecanismos, que en principio son legales, para reducir o evitar el pago de impuestos, sin infringir ninguna norma, sino utilizando los espacios que la legislación no ha cubierto, para realizar un ahorro fiscal. Se debe distinguir a la elusión de la evasión, pues esta segunda figura, si bien tiene el mismo objetivo de reducir o eliminar la carga fiscal, sí implica infringir el marco legal y tiene consecuencias penales.

En el caso de la evasión, el contribuyente ha realizado el hecho imponible que se encuentra gravado con un tributo, pero omite su declaración y pago; en la elusión, el contribuyente busca mecanismos no prohibidos por la ley, o esquemas no usuales o habituales, para realizar sus operaciones, con la finalidad de, entre otros aspectos, evitar caer en un supuesto en el que se genere la obligación de dicho pago, reducir la base imponible o la tasa aplicable.

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

Mediante el Decreto Legislativo N° 1121 (19/07/2012), se modificó el Código Tributario introduciendo la Norma XVI en su Título Preliminar. Dicha Norma XVI, regula una norma general antielusiva que brinda a la Superintendencia de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) facultades para combatir

conductas elusivas, señalando lo siguiente:

«Norma XVI: calificación, elusión de normas tributarias y simulación

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Sunat tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – Sunat se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la Sunat:

- 1. a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- 2. b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios,*

que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La Sunat, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la Sunat según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.»

Cabe recordar que no todo ahorro o ventaja tributaria puede ser considerada una elusión, toda vez que los contribuyentes no están obligados a utilizar las vías que sean más gravosas desde el punto de vista tributario, si existen otras opciones legales para viabilizar sus legítimos negocios jurídicos.

En ese sentido, es válido el planeamiento tributario con ese objetivo, lo que nos lleva al concepto de economía de opción, definido en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, como “la acción

de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario".

No obstante, los contribuyentes deben estar muy atentos de no caer en la utilización de figuras que se conviertan en futuras contingencias, ya que en algunos casos podría haber límites no tan claros entre la elusión y la economía de opción, debiendo tener todos los elementos necesarios para probar que el esquema utilizado tiene real substancia y no es artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido.

Al respecto, es bueno tener en consideración la siguiente lista enunciativa (no taxativa) de situaciones en las que se podría considerar la aplicación de la norma antielusiva general, que se encuentra mencionada en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF:

1. 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.
2. Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.
3. Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.

4. Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.
5. 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.
6. 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.
7. 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.

¿Desde cuándo se aplica la norma antielusiva general de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

Si bien la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se aprobó mediante el Decreto Legislativo N°1121, publicado el 19/07/2012, posteriormente, con la Ley N°30230, publicada el 12/07/2014, se dispuso su suspensión hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo, establezca los parámetros necesarios para su aplicación. Dichos parámetros fueron establecidos mediante el Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, publicado el 06/05/2019.

Según ha sido interpretado por la SUNAT, mediante Informe N° 116-2019/SUNAT, la norma antielusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, puede aplicarse a los actos, hechos y situaciones producidas a partir del 19 de julio de 2012, lo que se corrobora – según lo indica el propio informe-, con lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1422, conforme a la cual, las disposiciones del artículo 62-C del Código Tributario (sobre la cláusula antielusiva) se aplican a procedimientos de fiscalizaciones definitivas en que se revisen actos, hechos y situaciones producidas desde dicha fecha.

Infracciones y sanciones relacionadas con la Norma XVI del Título Preliminar

INFRACCIONES	SANCIÓN
---------------------	----------------

5. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA

– No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Sunat sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia.

Art. 177 Código Tributario, numeral 5

0.3% de los Ingresos Netos

6. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

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

Artículo 178 Código Tributario, numeral 9

50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o el 15% de la pérdida tributaria indebida, o el 100% del monto devuelto indebidamente o en exceso

Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal – Esquemas Tributarios

La Sunat recientemente publicó la segunda versión del Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal – Esquemas Tributarios, donde describe situaciones de diversa naturaleza que pueden implicar un potencial incumplimiento tributario y, en los casos que correspondan, se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario que prevé la calificación, elusión de normas tributarias y simulación.

De acuerdo con lo que señala el propio documento, este tiene como objetivo poner a disposición de todos los contribuyentes y asesores legales y tributarios, información útil que permita conocer algunos esquemas, mediante su caracterización general, que podrían dar lugar a una incorrecta determinación de la obligación tributaria o la obtención de ventajas tributarias indebidas, por lo que serían objeto de evaluación prioritaria por la Sunat, considerando que generarían perjuicio sobre los recursos del Estado Peruano.

Cabe resaltar que se trata de un documento informativo y no vinculante para el contribuyente, dado que la calificación de cada operación requerirá de un análisis detallado de sus razones jurídicas y económicas para su realización. No obstante, se incluye un caso en el que la Sunat ya estableció la existencia de elementos suficientes para aplicar la norma anti-elusiva general.

Los esquemas considerados en el Catálogo son los siguientes:

- E1. Deducción de regalías por cesión en uso de marca
- E2. Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo
- E3. Redomicilio de una empresa y uso de CDI
- E4. Cesión de marcas y capitalización de créditos
- E5. Contrato de gerenciamiento
- E6. Contrato de cesión de concesión de una industria extractiva con pagos encubiertos en una compraventa resuelta de acciones
- E7. Venta y posterior recompra de vehículo bajo la apariencia de anulación de dicha venta
- E8. Enajenación directa de acciones de sociedad peruana encubierta por un aporte de capital y posterior reducción de este
- E9. Transferencia de beneficios a régimen fiscal preferencial
- E10. Préstamo con apariencia de arrendamiento financiero
- E11. Intermediación en la venta de minerales a través de una sociedad sin sustancia económica
- E12. Distribución indirecta de rentas de una entidad sin fines de lucro bajo la apariencia de pagos a un proveedor del exterior
- E13. Transferencias de inmuebles al accionista y su posterior arrendamiento por este a la misma empresa