

## DIRECTIVAS

Relatores Generales:

**Jacques Malherbe  
Fernando Zuzunaga**

## INTRODUCCIÓN

No es extraño que el Instituto Peruano de Derecho Tributario en sus 57 años de vida no haya tratado en una Jornada Nacional el tema de la Cláusula Antielusiva General -en adelante CAG-, ello a nuestro entender ha sido consecuencia de la polarización que su positivización ha generado en tiempos pasados.

Distinto ha sido el caso del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario que sí ha enfrentado el tema de la CAG. Lo hizo por primera vez al colaborar en las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios de Estoril (Portugal) llevadas a cabo en 1970 sobre "La evasión fiscal legítima, concepto y problemas" y luego en sus XXIV Jornadas de Isla Margarita (Venezuela) llevadas a cabo en el año 2009 sobre "La elusión fiscal y los medios para evitarla". Por ser un punto de partida para nuestro trabajo, es importante anotar que estas últimas Jornadas concluyeron que *"La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario"*. Además concluye con que para prevenirla es imperativo contar con una ley que permita recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.

El mundo va cambiando y también nuestro querido Perú, país que en el 2012 incorporó la CAG en su legislación como parte de una suerte de corriente desplegada en la Región puesto que por la misma época la adoptaron, aunque sin coordinarlo, países de la Alianza del Pacífico, como Colombia y Chile.

En la actualidad, la conveniencia de la inclusión de una CAG goza de aceptación en la mayor parte del mundo, además de ser promovida por organismos internacionales de los que queremos formar parte como la OCDE. Ello no es casual y responde a una evolución cronológica en virtud de la cual el interés por el tema se ha ido desplazando del concepto puro de elusión, que ha desembocado en uno solo con connotación negativa -descartándose la posibilidad de siquiera sostener que exista una elusión "lícita"-, hacia las normas antielusivas y ese desplazamiento ha generado la proliferación en las diferentes jurisdicciones de distintas normas antielusivas que conmocionan los ordenamientos tributarios domésticos así como los convenios de doble imposición.

Las razones expuestas así como la envergadura que ha cobrado la elusión doméstica y transfronteriza, ejecutada mediante alambicados esquemas fiscales realizados con el exclusivo fin de esquivar el nacimiento de la obligación tributaria o disminuir su incidencia, han motivado que el Consejo Directivo del IPDT elija a la CAG como tema de estas Jornadas cuyas Directivas pasaremos a desarrollar en los puntos siguientes.

## **CUESTIONES DE FONDO: SOBRE EL ESTADO DE LA CUESTIÓN DE LA CAG**

La elusión entendida como el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica, es una conducta reprochable al violar los valores y principios de un sistema tributario justo.

La elusión se previene estableciendo y aplicando dos tipos de normas antiabuso, las denominadas CAGs y las cláusulas específicas referidas a determinadas conductas que afectan la aplicación de un tributo en concreto. Las primeras se manifiestan como normas establecidas en el derecho positivo pero también como criterios emanados de la doctrina jurisprudencial; mientras que las segundas provienen sólo del derecho positivo.

Una distinción clásica de las CAGs es la referida a su modo de producción, caracterizado en los sistemas de Derecho continental europeo por su positivización, mientras que en los sistemas anglosajones su generación ha emanado de los criterios jurisprudenciales. Sin embargo, cabe indicar que un efecto más de la globalización agudizado en los últimos tiempos, es que esta distinción clásica entre los sistemas jurídicos parece ser menos relevante, ya que en sistemas anglosajones encontramos normas codificadas y en jurisdicciones pertenecientes al sistema romano germánico, en ausencia de norma, la jurisprudencia viene desarrollando una doctrina antiabuso.

En el derecho romano germánico o continental, el antecedente más representativo y remoto de codificación de una CAG está dado por el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana del año 1919 referida al abuso de las formas jurídicas utilizadas exclusivamente para lograr una ventaja fiscal. Tal positivización en los últimos años se ha generalizado en nuestra región, pero es de extrañar que hasta hace poco no se presentaba nada menos que en Italia -ejemplo líder del derecho continental europeo- para quien regía la corriente jurisprudencial que sí corregía las conductas en abuso, pero no sobre la base de una CAG sino con fundamento en la doctrina sobre prohibición de abuso del derecho comunitario emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, así como de la norma constitucional italiana que consagraba el deber de financiar los gastos públicos en base a la capacidad contributiva.

En los sistemas anglosajones, la CAG proviene del desarrollo jurisprudencial siendo los tribunales ingleses y americanos los que han marcado la pauta, pero existen ordenamientos anglosajones que han positivizado la CAG como hace relativamente poco ocurrió en Estados Unidos con la aprobación de un criterio de sustancia económica.

El estado de la cuestión de la CAG en las presentes Jornadas consiste en desarrollar para el Perú una cláusula general que permita prevenir y sancionar de manera eficiente la elusión fiscal, a partir de un análisis dogmático, sistemático y exegético tanto desde una perspectiva local (derecho doméstico) como desde una perspectiva transfronteriza (Convenios para evitar la Doble Imposición, en lo sucesivo CDI).

### **1. PERSPECTIVA LOCAL**

#### **1.1. Consideraciones previas: Implicancias del Sistema Jurídico al que pertenece nuestro Derecho**

Asumiendo la necesidad de que el ordenamiento jurídico peruano comprenda dentro de su derecho positivo una CAG: ¿Es factible considerar la existencia de una CAG que responda a un mismo tenor aplicable a todo ordenamiento jurídico sea que éste provenga de la familia romano germánica o de la familia

anglosajona? ¿Cree usted que la CAG debe ser distinta en función a si la jurisdicción pertenece a un sistema jurídico o a otro? ¿Considera usted que el concepto de planificación fiscal agresiva de la OCDE debiera ser incorporado como la CAG de nuestro ordenamiento? ¿Qué opinión le merece el concepto de planificación fiscal agresiva que recomienda la Unión Europea en su Directiva 2012-772-UE? ¿Sería este concepto de la Unión Europea una opción para incorporar en nuestro ordenamiento?

1.2. Aproximación conceptual: Conceptos de la ciencia jurídica comprendidos en una CAG

Teniendo en cuenta que la sede dogmática de la cuestión de la elusión es la causa en los negocios jurídicos, apreciada, en sus anomalías desde el punto de vista civil, a través de conceptos tales como los de simulación, abuso del derecho, fraude de ley, negocio indirecto, negocio fiduciario, planificación fiscal, economía de opción, "abus de droit", "fraus legis", "sham", "substance over form", "business purpose", ¿Cuáles serían los conceptos de la ciencia jurídica que deban estar inmersos en una CAG peruana? ¿Sería factible que la Administración Tributaria combata las figuras que deban quedar comprendidas en una CAG en ausencia de una CAG? En todo caso, ¿Qué conceptos de los antes mencionados podrían ser combatidos por la Administración Tributaria prescindiendo de una CAG y cuáles de ellos requieren necesariamente de la existencia de una CAG como herramienta de la Administración?

1.3. La CAG pone de manifiesto un conflicto en la aplicación de principios como el deber de contribuir y de combatir el abuso del derecho; de un lado, y el principio de reserva de ley y el de seguridad jurídica, por otro

Al comprender un concepto jurídico indeterminado, la CAG pone de manifiesto una colisión entre tales principios. Por esa razón el ILADT sostiene que una CAG debe ser: a) lo más precisa posible en cuanto a su alcance; b) someter a la administración la carga de la prueba; y, c) contemplar un procedimiento garantista. A continuación desarrollaremos los temas jurídicos que solicitamos abordar para hacer eficiente el objetivo de la CAG.

1.3.1. Alcance de la CAG

En razón a que estamos ante un concepto jurídico indeterminado lo cual evidentemente resiente la seguridad jurídica, ¿Considera usted que el tenor de la CAG contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario cumple con la claridad y precisión adecuados, siendo conscientes de las limitaciones que un concepto indeterminado implica?; en caso usted considere que no lo cumple ¿Cuál debiera ser una propuesta de texto normativo que sí cumpla con la claridad y precisión requeridos? ¿Los "tests" comprendidos en la CAG de la Norma XVI son los adecuados o debieran comprenderse otros "tests"? ¿Cómo deben ser examinadas muchas de las actividades económicas llevadas a cabo a través de contratos atípicos? ¿Cómo se llevaría a cabo el "tests" de propiedad en esos casos?

1.3.2. La carga de la prueba de la elusión fiscal

El combate a la elusión fiscal a través de las CAGs que existían en épocas anteriores y que daban preminencia al fraude, entendido como la intención fraudulenta ilícita,<sup>1</sup> termina cuando la experiencia demuestra que resulta difícil, por no decir imposible, el escudriñamiento de la intención del contribuyente pues

---

<sup>1</sup> Un ejemplo de estas CAGs está constituido por el segundo párrafo de Norma VIII del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816.

ésta responde a un elemento completamente subjetivo. Ante ello, las nuevas CAGs prescinden de la probanza de ese elemento subjetivo, para abrir paso a la prueba indirecta, a través de la constatación objetiva del carácter anormal de los medios jurídicos utilizados, con pruebas tales como el denominado “test de propiedad” y “test de relevancia jurídico económica”, entre otros. Dicho esto, desde un punto de vista técnico ¿A quién debiera corresponder la carga de la prueba de tales elementos objetivos? En cuanto a este punto se refiere ¿Considera usted que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario tal como está regulada es acertada? y de no serlo ¿cómo debería quedar regulada?

### 1.3.3. El procedimiento garantista

La introducción en un sistema tributario de una norma antielusiva afecta la seguridad jurídica. Por ello, a menudo va acompañada de una serie de medidas tendentes a mitigar dicha afectación. Entre otras, estas medidas están constituidas por: (i) consultas vinculantes de la Administración Tributaria esgrimiendo la conducta reprochable (“ruling”); (ii) procedimiento garantista propiamente dicho tendente a lograr la imparcialidad, objetividad y neutralidad, en las decisiones de la Administración al aplicar la CAG; y, (iii) medidas administrativas que orienten al contribuyente sobre ejemplos de conductas elusivas perseguibles.

En el Perú tenemos reguladas medidas como las señaladas en (i) y (iii) pero no contamos con el procedimiento garantista indicado en (ii) que sí se regula en otros países. Dicho esto, ¿Qué medidas considera usted que debe contemplar nuestro ordenamiento a fin de que nuestro sistema esté dotado con un eficiente procedimiento garantista? Los casos señalados en (i) y (iii) que cuentan con cierta regulación en nuestro ordenamiento ¿considera usted que deben ser modificados o perfeccionados? En base a experiencias que existen en el derecho comparado o a la experiencia de nuestro país para otras situaciones distintas a la CAG ¿Cómo considera usted que debiera ser regulado un procedimiento garantista propiamente dicho tendente a lograr la imparcialidad, objetividad y neutralidad, en las decisiones de la Administración al aplicar la CAG?

### 1.4. Sobre el carácter material o procesal de la CAG

En este punto, el estado de la cuestión consiste en determinar el carácter procesal o sustantivo de la norma antielusiva. En otras palabras se busca definir si la CAG es una medida eminentemente procesal sobre la base de considerar que pretende gravar la misma operación económica prevista por la norma tributaria, la cual ha sido “disfrazada o maquillada” por la forma artificiosa o impropia; o, se trata de una norma de carácter material, por la que se incorpora como concepto gravado la figura anómala, a través de la cual se evita la realización del hecho imponible en aquellos casos en que no se aprueben “los tests” que la misma norma plantea. Este punto también busca distinguir la CAG de los métodos de interpretación jurídica así como de la analogía.

### 1.5. Sobre la compatibilidad entre la CAG y las cláusulas antiabuso específicas del derecho interno

Este tópico busca definir si un caso particular que versa sobre una materia regulada en una cláusula antiabuso específica que no enmarca en dicha cláusula específica, podría ser calificado como elusivo en aplicación de la CAG. Por ejemplo, si una reorganización societaria -que cuenta con cláusulas antiabuso específicas en nuestra legislación- que no cumple con los requisitos para quedar enmarcada en la cláusula específica, podría ser calificada como elusiva bajo la CAG.

1.6. Sobre la aplicación de sanciones tributarias respecto de actos calificados como elusivos

Teniendo en cuenta que la recategorización de hechos en aplicación de una CAG es la constatación de que si bien el contribuyente ha vulnerado el espíritu de la ley, no ha vulnerado la ley en sí misma, ciertos sistemas imponen sanciones tributarias mientras que otros no. En este punto debe practicarse un análisis sobre la pertinencia o no de la aplicación de sanciones de acuerdo con nuestro derecho.

1.7. Sobre la necesidad de que Perú cuente con una CAG en su derecho positivo

En el Perú, ¿Es necesaria una CAG o basta prevenir la elusión a través de los precedentes administrativos y jurisprudenciales?

Este punto busca debatir el tema, teniendo en cuenta que ha perdido vigencia la distinción clásica de las CAGs según estas procedan de los sistemas de Derecho continental europeo caracterizado por su positivización o procedan de los sistemas anglosajones cuya generación ha emanado de los criterios jurisprudenciales.

**2. PERSPECTIVA TRANSFRONTERIZA: COMPATIBILIDAD CON LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**

2.1. Relación de la CAG de derecho interno con los CDIs que no cuentan con una CAG

Se plantea el problema de la compatibilidad en la aplicación de una CAG de derecho interno con un CDI que no cuenta con CAG; sea que la CAG de derecho interno es anterior o posterior a la vigencia del CDI.

Los Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE, a lo largo de su evolución, abogan por la compatibilidad y esta posición fue reiterada en el informe sobre la acción 6 del proyecto BEPS.

Teniendo en cuenta lo anterior: ¿La CAG de derecho interno se aplica a todo hecho transfronterizo materia del CDI? ¿Son aplicables los principios de la Convención de Viena al abuso de un CDI a través de una figura artificiosa? ¿Se puede considerar que la aplicación de la CAG del derecho interno implica un uso impropio del CDI, como por ejemplo "Treaty override"?

2.2. Compatibilidad de la CAG de derecho interno y la CAG de un CDI

En este punto se requiere esclarecer si son compatibles o no la CAG del derecho interno y la CAG de un CDI. Al respecto y teniendo como referencia la OCDE, debemos indicar que su nuevo Modelo de CDI 2017 ha incorporado como párrafo 9 del Artículo 29 una CAG que apunta a la recategorización de la operación en caso su adopción haya tenido como uno de los objetivos principales la obtención del beneficio del CDI.

Asimismo, el análisis deberá tener en cuenta que la CAG del CDI propuesta por OCDE no es absoluta pues podría estar matizada con la cláusula adicional sugerida también por dicha entidad, a través de los comentarios al artículo 29 del último Modelo de CDI según la cual la autoridad competente puede dejar de lado esa recategorización atendiendo a todos los hechos del caso.

En atención a lo anterior: ¿Cuál es el objeto y ámbito de aplicación de la CAG de

un CDI? ¿La aplicación de la CAG del CDI debiera estar precedida por la aplicación de la CAG interna o viceversa? ¿Cómo se interrelacionan la CAG de derecho interno y la CAG del CDI? ¿La CAG de derecho interno entra en conflicto con la CAG del CDI? ¿La CAG del CDI tiene primacía sobre la CAG del derecho interno o viceversa? ¿Se puede considerar que alguna de ellas modifica o deroga a la otra? ¿Si determinada operación tratada en la CAG del CDI no es considerada abusiva por la referida cláusula, puede aun así aplicarse a la misma operación la CAG del derecho interno y en base a ella considerarse abusiva?

Indique usted cómo aplicarían ambas CAGs en el siguiente caso: la entidad titular del 24% de acciones de una subsidiaria adquiere un 1% más para gozar de la reducción de tasa de retención en la fuente aplicable sobre los dividendos pagados a accionistas con participación sustancial. ¿Cómo considerar la adquisición de ese 1%?

2.3. Convivencia de la CAG del derecho interno con las cláusulas antielusivas específicas de los CDIs

Teniendo en cuenta que los CDIs contemplan cláusulas antielusivas específicas, surge la problemática de confirmar si la CAG del derecho interno puede convivir con dichas cláusulas: ¿Son compatibles la CAG del derecho interno con las cláusulas antielusivas específicas del CDI? ¿Su campo de aplicación no es excluyente y por tanto no tendrían situaciones de conflicto? ¿Si determinada operación tratada en la cláusula antielusiva específica no es considerada abusiva por la referida cláusula, puede aun así aplicarse a la misma operación la CAG del derecho interno?

**PLAZO DE ENTREGA DE TRABAJOS**

Los trabajos deben ser entregados, en archivo digital, formato Word, a más tardar el lunes 03 de setiembre de 2018, por correo electrónico dirigido a los Relatores Generales, doctores:

Fernando Zuzunaga (fernando.zuzunaga@zyaabogados.com)

Jacques Malherbe (jacques.malherbe@simontbraun.eu)

Con copia a la Secretaría Administrativa del Instituto (ipdt@ipdt.org)

## **CUESTIONES DE FORMA: PAUTAS PARA LA ELABORACIÓN DE LA PONENCIA**

A continuación se señalan algunas consideraciones generales sobre las características formales que deben cumplir las ponencias.

### **1. SECCIONES DE LA PONENCIA**

Las partes que debe incluir una ponencia son las siguientes:

#### 1.1. Resumen

Breve texto académico cuya finalidad es comunicar los resultados de la ponencia en pocas palabras. Debe ser muy conciso y se sugiere que su extensión no tenga más de 300 palabras.

#### 1.2. Índice o tabla de contenidos

Lista ordenada de los capítulos, secciones, subsecciones de la ponencia a partir de la introducción con indicación del número de página donde aparecen.

#### 1.3. Introducción

En esta parte de la ponencia introduce el tema de la investigación elegido y cómo esta se abordará.

#### 1.4. Cuerpo de la ponencia

En esta parte de la ponencia describe el tema, su enfoque, su análisis, debiendo en todos los casos expresarse las fuentes utilizadas (legislación, jurisprudencia, doctrinas u otras) así como los métodos de interpelación jurídica aplicables.

#### 1.5. Conclusiones y recomendaciones

Se presenta la síntesis de los hallazgos a los que se arribó luego del análisis planteado en el cuerpo de la ponencia. Se debe enumerar las conclusiones y recomendaciones de la ponencia.

#### 1.6. Referencias bibliográficas

Para el citado de fuentes bibliográficas usted deberá aplicar la "Guía PUCP" (<http://www.pucp.edu.pe/documento/guia-pucp-registro-citado-fuentes/>).

### **2. ASPECTOS FORMALES**

Los aspectos formales que deberá cumplir el trabajo son:

2.1. Deberán ser trabajos originales que versen sobre uno de los temas abordados en los puntos del 1.1 al 1.7 y/o del 2.1 al 2.3 del estado de la cuestión.

2.2. La extensión debe ser no menor de 10 páginas ni mayor de 20 páginas, debiendo elegirse uno de los temas entre los propuestos del 1.1 al 1.7 y/o del 2.1 al 2.3 del estado de la cuestión. En caso el ponente esté interesado en tratar más de un tema deberá contactarse previamente con los Relatores Generales de las Jornadas.

2.3. Tamaño del papel A4.

2.4. Tipo de letra verdana 10.



2.5. Interlineado sencillo.

2.6. En cuanto a la redacción del texto:

- 2.6.1. Siempre que sea posible, prefiera palabras y locuciones breves antes que aquellas innecesariamente extensas.
- 2.6.2. Prefiera las palabras y locuciones precisas antes que aquellas vagas o potencialmente ambiguas.
- 2.6.3. Emplee un lenguaje objetivo.
- 2.6.4. No construya oraciones ni párrafos demasiado extensos.
- 2.6.5. No abuse de las aposiciones.
- 2.6.6. Privilegie la estructura oracional "estándar".
- 2.6.7. Incluya citas de paráfrasis o textuales (pero no abuse).
- 2.6.8. Elabore cuidadosamente las referencias de sus citas.
- 2.6.9. Utilizar las siguientes abreviaturas en caso sean aplicables:

BEPS	Plan de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos contra la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios
CAE	Cláusula Antielusiva Específica
CAG	Cláusula Antielusiva General
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
Convención de Viena	Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados
CT	Código Tributario
LIGV	Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
MCOEDE	Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
MCONU	Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la Organización de Naciones Unidas
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
ONU	Organización de Naciones Unidas
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

2.6.10. No abuse de las notas a pie de página.

2.6.11. Evite los gerundios.

2.6.12. Respete la simetría de sus oraciones.

San Isidro, abril de 2018.