

TÍTULO: Se reglamenta la Cláusula Antielusiva General (Norma XVI)

Breve sumilla: En los siguientes apartados, explicamos de manera metodológica, los alcances del Decreto Supremo Nro. 145-2019-EF mediante el que se aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Cláusula Antielusiva General

Como se recuerda, la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, que permite a la SUNAT combatir la elusión tributaria, se encontraron suspendidos desde el año 2014, hasta el momento en que el MEF aprobara los parámetros de fondo y forma para su aplicación.

En setiembre de 2018, en el marco de la delegación de facultades al Poder Ejecutivo, se publicó el Decreto Legislativo Nro. 1422 (en adelante, el “DL”) que modificó el Código Tributario, a efectos de perfeccionar la Norma XVI suspendida (Para mayor información véase nuestro boletín [Al Día Tributario](#)).

El pasado martes 6 de mayo de 2019, se publicó el Decreto Supremo Nro. 145-2019-EF (en adelante, el “Reglamento”), que reanuda y reglamenta la aplicación de la cláusula antielusiva general, Decreto que entró en vigencia el día de hoy miércoles 7 de abril. En el siguiente documento explicamos los alcances del Reglamento:

1. ANTECEDENTES: ¿CUÁNDO SE APLICA LA NORMA XVI?

1.1 La Norma XVI permite a la Administración Tributaria combatir tres modalidades de desajuste entre forma y fondo de las operaciones realizadas por los contribuyentes:

	Desajuste entre forma y fondo	Vigencia	Aplicación práctica
1	Calificación económica de los hechos	Desde 1996	La SUNAT la ha aplicado en diferentes auditorias así como el Tribunal Fiscal ha confirmado sus alcances
2	Elusión tributaria (fraude de ley)	Se reanuda su vigencia con este Reglamento	Pendiente de la publicación de la Resolución de Superintendencia para que tenga aplicación efectiva
3	Simulación de los negocios jurídicos	Desde 1996	La SUNAT la ha aplicado en diferentes auditorias así como el Tribunal Fiscal ha confirmado sus alcances

El Reglamento aprueba parámetros de fondo y forma que atañen únicamente a la elusión tributaria.

1.2 La “economía de opción” no está abarcada por ninguna de las modalidades recogidas en la Norma XVI. Constituye **economía de opción** la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles y que no cumplen con los requisitos de la elusión tributaria.

1.3 La Norma XVI, en relación con la **elusión tributaria**, estableció los siguientes requisitos para su aplicación:

- a) La operación llevada a cabo por el contribuyente es **artificiosa o impropia** para la consecución del resultado obtenido.
- b) La utilización de tal operación carece de sustancia económica, pues se efectúa principalmente con el propósito de obtener un **ahorro o ventaja tributaria**.

2. PARÁMETROS DE FONDO

2.1 Se establece que los actos “**artificiosos o impropios**” son conceptos jurídicos indeterminados, que implican un margen de apreciación para la determinación de su contenido en cada caso concreto, y cuya calificación no debe ser manifiestamente irrazonable o desproporcionada con la circunstancia analizada.

2.2 Se define el “**ahorro o ventaja tributaria**” como:

<ul style="list-style-type: none"> • La reducción total o parcial de la deuda tributaria.
<ul style="list-style-type: none"> • La reducción o eliminación de la base imponible.
<ul style="list-style-type: none"> • Posponer o diferir la obligación tributaria o deuda tributaria.
<ul style="list-style-type: none"> • La obtención de saldos a favor, créditos, devoluciones o compensaciones, pérdidas tributarias o créditos por tributos.
<ul style="list-style-type: none"> • La obtención de inmunidad tributaria, inafectación, no gravado, exoneración o beneficio tributario.
<ul style="list-style-type: none"> • La sujeción a un régimen especial tributario.
<ul style="list-style-type: none"> • Cualquier situación que conlleve a que la persona o entidad deja de estar sujeto o reduzca o posponga su sujeción a tributos o el pago de tributos.

2.3 Se establece que la aplicación de la Norma XVI no implica conocer las intenciones o motivaciones del contribuyente o de terceros.

2.4 Se aprueban **critérios generales** para la aplicación de la Norma XVI:



- 2.5 Se establecen **ejemplos** de situaciones que pueden generar la aplicación de la Norma XVI

N°	Ejemplos que pueden llevar a la aplicación de la Norma XVI
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.

3. **PARÁMETROS DE FORMA**

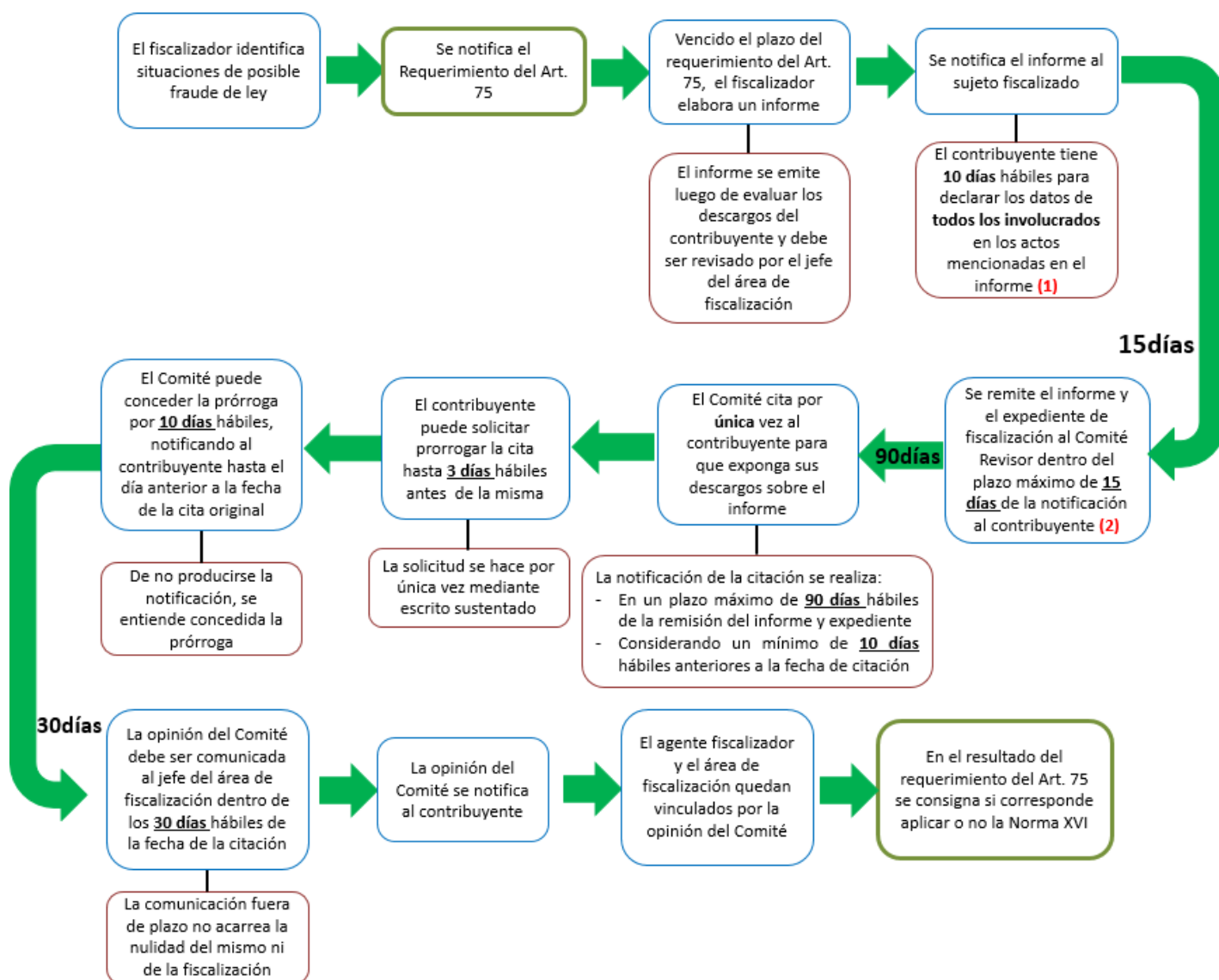
3.1 **Procedimiento de fiscalización con aplicación de la Norma XVI**

El DL estableció que la aplicación de la Norma XVI (i) se efectuará en el marco de una fiscalización definitiva, y (ii) requerirá la opinión favorable de un Comité Revisor, la que no será pasible de impugnación.

El Reglamento ha señalado que la Norma XVI también será aplicable en el caso en que una fiscalización parcial sea ampliada a una fiscalización definitiva dentro del plazo de 6 meses establecido para la fiscalización parcial.

A continuación presentamos un esquema que grafica la aplicación de la Norma XVI en el marco del procedimiento de fiscalización y la actuación del Comité Revisor:

PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN POR APLICACIÓN DE LA NORMA XVI



Notas:

(1) La forma y condiciones para presentar la respuesta se establecerá por una resolución de superintendencia.

(2) Si el Comité considera que el informe debe ser complementado o aclarado, dispone la devolución del mismo y del expediente al auditor para que lleve a cabo dichas acciones. El nuevo informe – revisado por el jefe del área de fiscalización – también deberá ser notificado al contribuyente en un plazo no mayor a **10 días** hábiles desde que el comité realizó la solicitud de complementación o aclaración.

3.2 Conducta procedimental

- El contribuyente debe cumplir con el principio de buena fe procedimental en su actuación frente a la fiscalización.
- El abogado o asesor tributario debe informar al contribuyente, de manera veraz, leal, entendible y oportuna, los riesgos y alternativas de acción para su defensa, así como los eventos o circunstancias sobrevinientes que puedan modificar la valuación previa del asunto encargado, considerando los parámetros de aplicación de la Norma XVI, sin establecer interpretaciones que atenúen la responsabilidad del contribuyente.

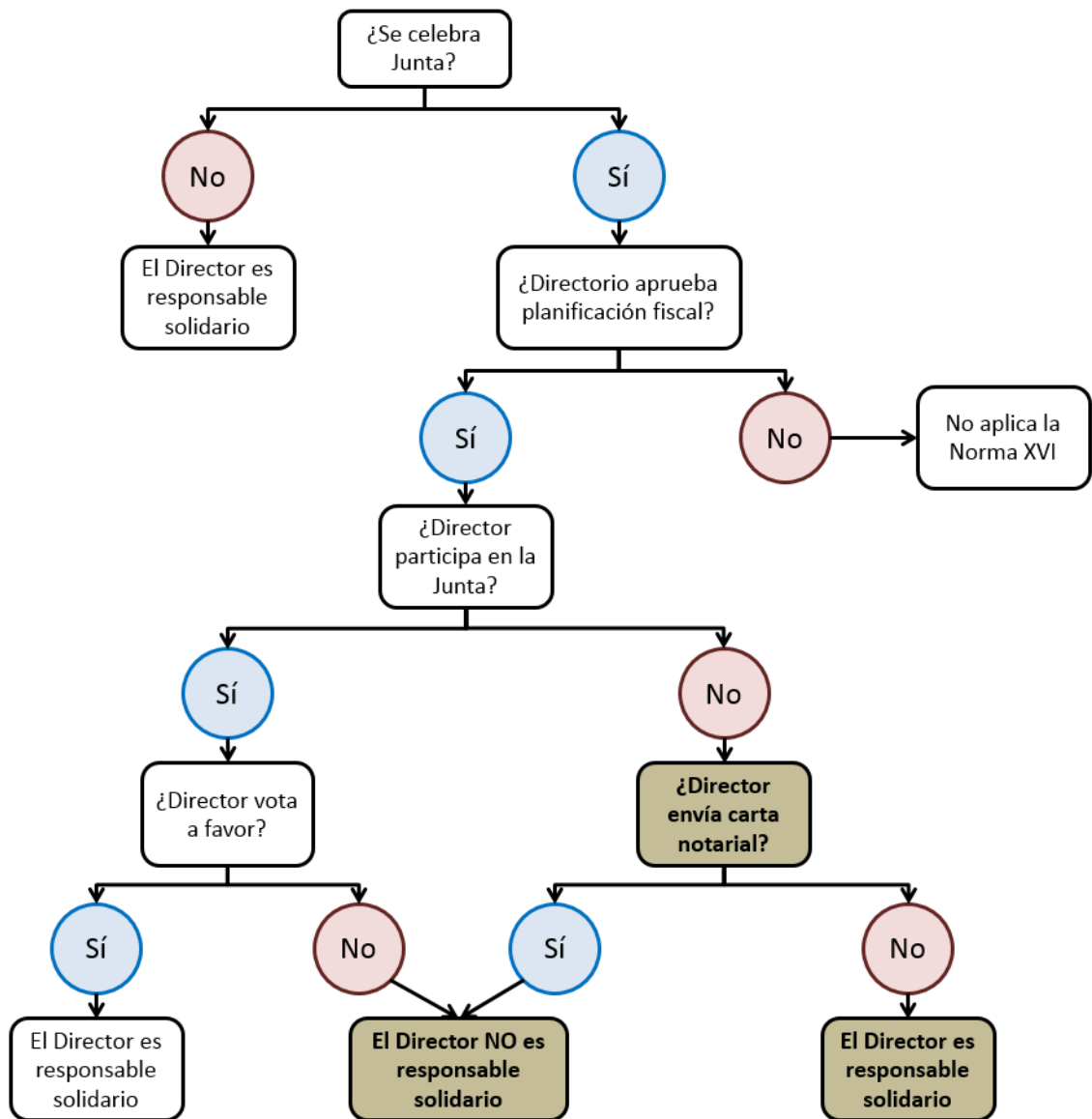
4. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES

4.1 El DL aprobó tres situaciones relacionadas con la responsabilidad solidaria de los representantes legales y el Directorio en el marco de la aplicación de la Norma XVI, que han sido reglamentadas de acuerdo a lo siguiente:

	Situaciones	DL 1422 (Modifica el Código Tributario)	DS 145-2019-EF
1	Presunción de dolo, negligencia grave o abuso de facultades	<p>Quando: (i) se determine que el deudor tributario ha cometido fraude de ley y (ii) el representante haya colaborado con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos en fraude de ley.</p> <p>Con ello, se atribuye responsabilidad solidaria al representante legal, salvo prueba en contrario.</p>	<p>1) La SUNAT se encuentra obligada a probar que el representante legal participó en la planificación.</p> <p>2) Un Director no será responsable solidario cuando:</p> <p>(i) Habiendo participado en el acuerdo de planificación fiscal haya manifestado su disconformidad dejando constancia en el acta.</p> <p>(ii) No habiendo participado en el acuerdo de planificación fiscal, comunique su disconformidad mediante carta notarial cuando tome conocimiento de dicho acuerdo. Esta carta debe ser enviada antes del inicio de la fiscalización.</p> <p>3) La presunción de dolo, negligencia grave y abuso de facultades no tiene naturaleza penal, por lo que no originará responsabilidades penales.</p>
2	Facultad indelegable de definir estrategia tributaria de la sociedad (1)	<p>El Directorio tiene la facultad indelegable de definir la estrategia tributaria de la sociedad debiendo decidir sobre la aprobación o no de actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal.</p>	<p>La planificación fiscal es propuesta por el gerente general, gerente financiero o quien haga sus veces, para su aprobación por el Directorio.</p>
3	Obligación de revisar actos de planificación fiscal pasados y aún vigentes (2)	<p>Hasta el 29 de marzo de 2019, el Directorio debió cumplir con la obligación de ratificar o modificar los actos, situaciones y relaciones económicas realizados a partir del 19.07.12 en el marco de la planificación fiscal que, al 14 de setiembre de 2018, hayan seguido teniendo efectos.</p>	<p>No reglamentado</p>

(1) y (2) El Proyecto de Ley Nro. 3740/2018-CR propone derogar estas situaciones. Para mayor información véase nuestros boletines "Al Día Tributario" sobre el [Informe N° 63/2018-2019](#), el [Proyecto de Ley Nro. 3740/2018-CR](#) y la [suspensión del Pleno del Congreso](#) para su debate.

4.2 Considerando lo anterior, en el siguiente gráfico se aprecia cómo un director puede eximirse de la responsabilidad solidaria según lo señalado en el punto anterior:



5. VIGENCIA Y APLICACIÓN PRÁCTICA

Vigencia	<p>El DL estableció que la Norma XVI podrá ser aplicada a los actos, situaciones y relaciones económicas producidas a partir del 19 de julio de 2012.</p> <p>Se encuentra pendiente de aprobación en el Congreso de la República, el Proyecto de ley que propone aplicar la Norma XVI a los actos, situaciones y relaciones económicas producidas desde la publicación del presente Reglamento.</p>
Aplicación práctica	<p>Si bien este Reglamento entra en vigencia el día de hoy, la Norma XVI no tiene aplicación práctica, en tanto no puede ser determinada una deuda tributaria bajo la Norma XVI sino hasta que se publique la Resolución de Superintendencia que regule la conformación del Comité Revisor.</p>

Cualquier duda o comentario que tenga en relación con las presentes disposiciones, agradeceremos nos los hagan llegar a la siguiente dirección electrónica: smunoz@gydabogados.com / fgutierrez@gydabogados.com.