

Mesa Redonda:

«¿Un Impulso Efectivo a la Economía?: Alcances del último paquete de normas tributarias para promover la inversión en el Perú»*

Cecilia Hernández Patiño**
David de la Torre***

Resumen:

En los últimos meses se ha vivido un ambiente de desaceleración económica, lo cual ha llevado al Poder Ejecutivo a legislar acerca de diversos temas con la finalidad de impulsar la economía. Así, el presente evento busca generar un debate acerca del último paquete de normas tributarias para promover la inversión en el Perú con énfasis en la suspensión de la Norma XVI del Código Tributario y los convenios de estabilidad tributaria.

Palabras clave:

Normas tributarias – Economía – Inversión – Norma XVI – Convenios de Estabilidad Tributaria

Abstract:

In the last months, we have lived an environment of economic slowdown, which has led the Executive to legislate on various topics in order to boost the economy. Thus, this event will aim to generate debate about the latest package of tax regulations to promote investment in Peru with emphasis on the suspension of Rule XVI of the Tax Code and tax stability agreements.

Keywords:

Tax rules – Economy – Investment – Rule XVI – Tax Stability Agreements

* El presente texto es una transcripción del evento realizado el 20/11/2014 en el Anfiteatro Monseñor José Dammert Bellido de la Facultad de Derecho de la PUCP, organizado por la Asociación Civil Derecho & Sociedad. Se agradece a Rosa Natalí LLique Ramírez, miembro de la Comisión de Publicaciones de Derecho & Sociedad, por haber participado como moderadora en la presente Mesa Redonda. El video de este evento puede ser encontrado en: <http://bit.ly/MesaRedonda43>

** Es graduada de la Universidad de Lima (1989) y cuenta con estudios de Contabilidad Avanzada en la Escuela de Negocios de Arthur Andersen. Es abogada especialista en derecho tributario, estructuración de negocios, banca y finanzas y proyectos financieros. Actualmente, es socia encargada del área tributaria del Estudio Benites, Forno & Ugaz y asesora en la implementación de la normativa FATCA. Asimismo, es miembro activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional. Y ha participado en la estructuración de los presupuestos tributarios de mediano y largo plazo para la participación en las concesiones del Aeropuerto Jorge Chávez y del Transporte del Gas de Camisea, entre otros.

*** Es abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Tiene un Máster en Comparative and International Law por la Southern Methodist University de Dallas bajo el auspicio de la beca Fullbright-CAREC. Además, posee un MBA de la Universidad Adolfo Ibañez. Es socio líder del Área de Impuestos de Ernst & Young con 19 años en materia fiscal. Es miembro del Comité Tributario de la Sociedad de Minería, Energía y Petróleo. Es miembro del Comité Directivo del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Es miembro del comité International Fiscal Association - Grupo Peruano. Asimismo, es presidente del grupo tributario de la Cámara de Comercio Peruana Americana.

PRESENTACIÓN

MODERADOR:

El 12 de julio del presente año se publicó en el Diario Oficial "El Peruano" la Ley N° 30230, ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permiso para la promoción y dinamización de la inversión en el país. Dentro de las principales medidas tributarias contenidas en dicha norma se encuentra la suspensión de la facultad de la Administración Tributaria, SUNAT, para aplicar la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, Cláusula General Antielusiva, salvo lo dispuesto en el primer y último párrafo. En ese sentido, la suspensión de los párrafos segundo al penúltimo de la norma XVI operará hasta que el Poder Ejecutivo establezca los parámetros para su aplicación. De igual modo, este paquete de reactivación económica ha determinado que tendrán derecho a celebrar convenios de estabilidad tributaria: los titulares de la actividad minera que inicien o estén realizando actividades y presenten programas de inversiones no inferiores a un equivalente a quinientos millones en moneda nacional y, excepcionalmente, a quienes inviertan el equivalente a doscientos cincuenta mil soles en las empresas del Estado sujetas a proceso de privatización. Asimismo, se ha establecido un régimen de estabilidad tributaria de doce a quince años, en beneficio de los titulares de actividad minera que inviertan un mayor monto de inversión o aumenten los niveles de producción en TM por día.

Bajo este escenario, surgen una serie de interrogantes que, a continuación, pasaremos a formular a nuestros ponentes invitados:

RONDA DE PREGUNTAS

Primer Tema: La Norma de XVI

MODERADOR:

Unos US\$ 3.500 millones durante el 2011 y otros US\$ 9.000 millones en el 2012 fue lo que aproximadamente la compañía norteamericana Apple le dejó de pagar al Gobierno de Estados Unidos por medio del montaje de técnicas fiscales basadas en declarar sus ganancias a través de sus filiales en el mundo y no en territorio estadounidense. Prácticas como las descritas son pasibles de ser investigadas y sancionadas solo bajo la existencia de disposiciones legales que así lo permitan. En el Perú, hasta antes de la incorporación de la Norma XVI ¿no contaba la SUNAT con alguna herramienta legal que le permitiera combatir conductas elusivas y el fraude a la ley tributaria? ¿Era necesaria la incorporación de una cláusula antielusiva general, más aun

previando los esperados cuestionamientos y que existen países que aún no cuentan con una cláusula de este tipo?

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

Muchas gracias a Derecho y Sociedad por la invitación. La pregunta es si en el Perú hemos contado con normas para combatir este tipo de conductas inapropiadas.

Habría que recordar que cuando la norma VIII entró en vigencia en el año 1996, salió muy parecida a la norma XVI actual, pues en ese entonces se le permitía a la SUNAT ir y atacar la elusión de impuestos, pero luego de las modificaciones efectuadas, dicha norma quedó inerte desde el punto de vista administrativo.

Sin embargo, el fraude a la ley se puede combatir desde el lado penal, así cualquier artilugio que haga que uno no pague el impuesto que tiene que pagar es defraudación tributaria. El problema con este tema es que, probablemente, en algunos casos, esto iba a ser demasiado duro o rígido con el contribuyente que cometió la elusión.

Aunque no lo crean, la norma actual parece ser más dura, y desde el punto de vista administrativo, efectivamente lo es, pero desde el punto de vista global, le da más herramientas a la SUNAT para ir por la vía administrativa y decir "esta no es la forma de contrato que debiste adoptar, sino esta otra, que es la apropiada"; por lo tanto, por ejemplo, no retienes quince por asistencia técnica, sino retienes treinta y allí se acabaría el problema con la norma XVI, con todo lo que viene después, que, obviamente, SUNAT debe probar.

En cambio, antes, si hubiese querido llegar a cobrar eso, hubiese tenido que ir por la vía penal y ello implicaba estar inmerso en un juicio que no sabemos cuánto puede durar, salvo que se tenga ese paraguas consistente en "antes que el fiscal me denuncie, yo pago el impuesto y me hago inmune".

Entonces, para evitar todos estos problemas que estaban empezando a surgir, yo sí creo que la norma XVI ya era de una enorme necesidad. Casi un clamor popular. Es decir, no somos pues un país que se distinga por pagar sus impuestos de manera transparente y apropiada. No estoy hablando de los principales contribuyentes que declaran, quienes tienen auditores, abogados, etc. porque no quieren tener problemas; estamos hablando de nuestra idiosincrasia en general, ni siquiera estamos hablando de la informalidad. Entonces, ¿era necesaria esta norma? Yo creo que sí, pero podemos perfeccionarla y tenemos que ver cómo se puede hacer.

DR. DAVID DE LA TORRE:

Primero que nada, agradezco a Derecho y Sociedad por la invitación. Varias cosas, para comenzar está la referencia a Apple. Cuando se entra a internet se encuentran muchas referencias a Apple, Starbucks, Amazon u otras compañías. Dichas referencias hay que tomarlas en su dimensión, sobre todo aquellas relativas a los países europeos. En internet se pueden encontrar videos de comisiones parlamentarias citando a ejecutivos de estas empresas y preguntándoles en nombre del Estado “por qué no han pagado la parte justa que corresponde a los impuestos”. Esta discusión –y quiero hacer esta precisión porque se está citando a Apple y uno podría poner todo en la misma bolsa– se sitúa en el campo de lo moral y es, también, de carácter política, pues le preguntan a las empresas “tú operas en mi país, tomas el mercado ¿por qué no pagas impuestos?”. No les están diciendo que lo que hacen es ilegal o que vaya en contra de las normas, lo que les están diciendo es que no es justo, no es correcto, ni moral; por eso se da en el marco de una discusión de una comisión parlamentaria, es importante diferenciar este espacio. Ahora bien, si la pregunta es ¿para combatir este tipo de situaciones necesitamos una cláusula antielusiva general? La respuesta ya está dada, porque los países en los que ya han ocurrido estas situaciones, tanto Estados Unidos como el Reino Unido, tienen mecanismos de prevención de la elusión generales, quizá no estatutarios, es decir, no escritos, pero tienen desarrollos jurisprudenciales por el mismo modo en el que desarrollan su legislación, que cubren este espacio. Entonces, la pregunta es ¿necesitaban una cláusula general? Tal vez no, porque ya tenían las herramientas para poder hacerle frente a la situación, pero no hay que confundir esto con la discusión moral respecto a si un contribuyente debió haber pagado más en un supuesto determinado, que no involucra la parte técnica de si se realizó o no un hecho imponible específico.

Un segundo punto tiene que ver con la necesidad de disposiciones legales que permitan investigar y sancionar prácticas como las descritas, pero ello presume que todas las prácticas –vamos a llamarlas por un instante elusivas– merecen una sanción. Esta es una discusión importante, porque en muchas legislaciones extranjeras, como por ejemplo la española, la elusión en sí no es objeto de una sanción, sí lo es en cambio la simulación, lo que vendría a ser el supuesto que antes estaba cubierto por nuestra norma VIII. De otro lado, lo que vendría a ser fraude a la ley, lo que trata de cubrir la norma XVI, no era objeto de sanción. Entonces, no podemos presuponer que a toda práctica que pueda ser calificada de elusiva, le corresponda inmediatamente una sanción.

Ahora, ¿necesitábamos una norma XVI? Esta discusión no es nueva; en el año 1996, hace dieciocho años, se incorporó a la norma VIII un segundo párrafo, es decir, la norma VIII contenía el siguiente texto: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando estos sometan dichos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.” Se parece bastante al fraude a la ley, o sea no es algo nuevo, pues ha sido discutido en los años noventa. Lo que pasó es que este segundo párrafo fue eliminado por la Ley N° 26663 en el mismo año 1996. Si uno revisa la exposición de motivos de esa norma antigua, nos trae a colación parte importante del debate. La exposición de motivos nos dice que debemos tener en cuenta que el derecho es eminentemente formal, dado que allí se establecen intereses objetivos y se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. La razón de la eliminación del segundo párrafo de la norma VIII consiste en que este colisiona con el Artículo 74° de la Constitución, primer párrafo, que establece el principio de legalidad, y con el Artículo 2° de la Constitución, que establece el derecho a contratar con fines lícitos. Asimismo, crea una contradicción sobre la norma IV, inciso a), del Código Tributario, relativa al principio de legalidad de las normas tributarias.

¿Por qué cito esto? Porque en ausencia de una norma específica antielusiva general, encontramos constitucionalmente una colisión de principios: el deber de contribuir, rechazo al abuso del derecho, el principio de legalidad, el derecho a contratar. Ante tal colisión de principios y en ausencia de la norma, tiendo a creer que la Administración Tributaria no va a encontrar la posibilidad de actuar eficazmente contra la elusión. Si me preguntan, frente al estado de las cosas en el mundo de hoy ¿era importante contar con una cláusula antielusiva general? Mi respuesta es que sí; la cláusula antielusiva general acarrea algunas cosas que son importantes y buenas para el sistema tributario y para los operadores del Derecho Tributario. No obstante ello, también trae una serie de situaciones no buscadas, como lo es esta sensación de haber generado cierto nivel de inseguridad. Entonces, cláusula antielusiva general, sí, pero con elementos que mitiguen esta situación adversa que estaría dada por la inseguridad jurídica.

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

Estamos de acuerdo en que la Norma XVI tiene que darse. Creo que la propuesta respecto a que tiene que perfeccionarse, viene por el lado más sensible en materia tributaria, que es la predictibilidad. Tiene que existir una garantía al momento en que se decida emplear esta herramienta, para que nosotros podamos predecir, de alguna manera, qué es lo que pasará si optamos por determinada conducta, pues esto podría estar en la cornisa de lo que se considera “malo” en materia tributaria.

Yo creo que con el tiempo el problema debería salvarse si, entre otras cosas, se crea una suerte de intendencia –o la denominación que prefieran– que unifique criterios, antes que establezcan la resolución sobre qué cosa se va a decidir en un determinado caso en el que se utiliza la Norma XVI. Debe haber una unicidad de criterio, para bien o para mal, pues así ya sabremos a qué atenernos.

Empezando por ahí y con el tiempo, como toda sociedad tributaria que madura, vamos a saber que en un caso la SUNAT va a resolver de determinada manera y en otro resolverá distinto. Probablemente lo gane en el Tribunal Fiscal o probablemente no, pero tendremos predictibilidad.

En cuanto a lo demás contemplado en la norma, yo sí creo que se incluyen para la seguridad del contribuyente y uno de esos puntos no lo tenía la Norma VIII inicial, a la cual le quitaron el párrafo que ahora se ha incorporado y que es una puerta abierta para la SUNAT, pero tiene un marco cuyo contenido tiene que estar definido.

La norma dice que tiene que concurrir lo siguiente: que haya un acto artificioso o impropio. Es decir, una conducta o pacto artificioso o impropio que en realidad esconde otro y que lo que busca es el beneficio tributario. Tiene que ocurrir eso y lo más importante es que la SUNAT tiene que probarlo. Hasta antes de la Norma XVI, la carga de la prueba la tenía el contribuyente, si bien técnicamente eso no es posible, la realidad comprueba que eso era lo que pasaba y el Tribunal Fiscal decía “no has probado suficientemente”; ha habido muchos de esos casos.

Ahora está por escrito que la SUNAT tiene que demostrar que el acto es artificioso y me parece bien. Voy a usar un ejemplo que ya ha sido regulado mediante una norma antielusiva específica: el caso de los constructores.

Antes del paquete de Fujimori existían más de doscientos impuestos; luego quedaron cinco en el año noventa, los cuales fueron reformulados, como fue el caso del IGV. Sucede que años después, todas las ventas de bienes estaban gravadas,

excepto las exoneraciones que estaban listadas en el Apéndice I, mientras que en los servicios, nada estaba gravado, excepto lo que estaba listado en el apéndice II.

Eso cambió: así como todos los bienes están gravados, excepto los que figuran en el Apéndice I, ahora todos los servicios estarán gravados con IGV, excepto los exonerados que se listan en el Apéndice II, el cual no incluía como exonerada a la actividad de construcción.

Entonces, lo que hicieron los constructores para evitar el IGV, fue establecer que ya no se dedicaban a prestar servicios de construcción, sino que construían para sí mismos y luego vendían, pues la venta de bienes inmuebles no estaba gravada. Fue de allí que partió la necesidad de la primera norma antielusiva en este caso, en donde también se gravó la primera venta de inmuebles que realice el constructor.

En suma, SUNAT tiene que probar los elementos artificiosos o impropios. Evidentemente, tiene que verse caso por caso, pues está claro que esto no es una regla que siempre va a ser eficiente o siempre va a ser justa, en algún momento vamos a tener que discutir con la SUNAT y eventualmente recurrir al Tribunal Fiscal, en donde no siempre nos van a dar la razón, pero por algo tenemos que empezar e ir perfeccionándolo poco a poco. No estamos tan inmaduros en el tema tributario, pero maduros tampoco.

DR. DAVID DE LA TORRE:

Yo quiero profundizar sobre la necesidad de la incorporación de una cláusula antielusiva general al ordenamiento, atendiendo a que existen países que no cuentan con una norma de este tipo, que además puede ser objeto de cuestionamientos. Hoy en día, la tendencia en el mundo es que existan muchos países están migrando hacia la cláusula antielusiva general, como por ejemplo Brasil, Canadá, Argentina, Estados Unidos, Ecuador, Bolivia, República Dominicana, Austria, Bélgica, Finlandia, Francia, Alemania, España, Eslovenia, Suiza, República Checa, Portugal, Polonia, Luxemburgo, Sudáfrica, Australia, Nueva Zelanda, Países Bajos, etc., la lista continúa y son los que tienen cláusula escrita. Además, tenemos los países de la tradición anglo, que tienen la cláusula en mención desarrollada jurisprudencialmente. Es decir, no es que los peruanos estamos innovando con la incorporación de la cláusula, en realidad estamos siguiendo una tendencia en expansión. Ahora bien, con la iniciativa de la OECD y sus normas vinculadas a combatir la evasión fiscal y el movimiento de utilidades de una jurisdicción a otra, una de las recomendaciones justamente va por el lado de incorporar cláusulas antielusivas

generales, es decir, estamos dentro de la tendencia. Respecto a lo que ha comentado Cecilia, tengo la siguiente acotación; si bien la predictibilidad es importante, también es importante el tema de los tiempos, pues yo no creo que los negocios ni los contribuyentes puedan esperar hasta que se logre esa unicidad de criterio en los tribunales, y tengamos que esperar seis o siete años hasta llegar a la Corte Suprema, porque entonces ¿Qué pasa con el mundo de los negocios? ¿Vamos a generar inseguridad jurídica? ¿Vamos a generar costos? ¿Cómo vamos a mitigar esos costos?

MODERADOR:

Como es de conocimiento general, la facultad de la SUNAT incorporada por el Decreto Legislativo 1121 quedó suspendida con la dación de la ley 30230, hasta que el Poder Ejecutivo establezca mediante Decreto Supremo los parámetros de forma y de fondo para su respectiva aplicación. Al respecto, qué opinión le merece la siguiente afirmación: "las normas antielusivas en el mundo no cuentan con reglamentos en sentido estricto, porque además de ser imposible especificar todos los posibles esquemas elusivos, una reglamentación puede restar y hasta anular la eficacia de una norma antielusiva general". ¿Es preciso que una cláusula antielusiva general, como la Norma XVI, sea reglamentada? Asimismo ¿Cuáles deberían ser los parámetros de forma y de fondo a los que hace referencia el legislador? ¿Estamos ante una normal de carácter procesal o sustancial? Por último, el hecho de que dichos parámetros de fondo sean establecidos por una norma infra legal ¿no vulnera el principio de reserva de ley? Es más, en tanto en nuestro país no existe una reserva de ley absoluta, sino relativa. Previamente de esta delegación de competencia normativa al Poder Ejecutivo ¿No debió haberse fijado directivas y criterios a los que debe sujetarse dicha regulación?

DR. DAVID DE LA TORRE:

Primero hay que entender la suspensión de la norma XVI, porque el artículo 8 de la norma que suspende la norma XVI requiere un cierto nivel de análisis. Trae dos contenidos muy relevantes desde mi punto de vista. El primero es que suspende la facultad de la SUNAT para aplicar la norma XVI en la parte que corresponde al fraude a la ley, respecto a los actos, hechos y situaciones que ocurrieron antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, es decir, hasta julio del 2014. Pero es preciso señalar que esta suspensión no tiene plazo, lo que nos da a entender que el legislador está diciendo que, hacia atrás la norma XVI no va a ser aplicable nunca; lo cual implica un retroceso porque, aparentemente, se ha considerado que no estábamos preparados, o se ha generado un ambiente de inseguridad que no coadyuva a los

negocios.. Luego, este artículo nos señala que para los actos o hechos producidos desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121 se suspenda la aplicación de la norma XVI, respecto a los párrafos ya mencionados que cubren el fraude a la ley, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante Decreto Supremo refrendado por el MEF, establezca los parámetros de forma y fondo que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Con ello, hay una suspensión temporal: la norma va a ser de aplicación sólo a partir del momento en el que se dicte el Decreto Supremo, con lo cual, respecto a la discusión en torno a si la norma es de naturaleza sustancial o procesal, desde mi punto de vista, el legislador considera que esta norma XVI es eminentemente procesal, de lo contrario, no estaría modificando el hecho imponible, el que ciertamente no se podría aplicar de manera retroactiva. El legislador entiende que, en tanto es norma procesal, una vez que se emita ese Decreto Supremo, se va a poder aplicar la facultad bajo la norma XVI no solamente a aquellos actos, hechos y situaciones que se generen a partir del momento de que se dicte el Decreto Supremo, sino a partir de julio del 2012. Esa sería mi lectura de esta norma.

Ahora bien, si con reglamentación entendemos que debemos darle contenido y regular los parámetros de forma y fondo, pues no vamos a tener una norma general. Estaremos hablando de supuestos específicos, pero ya no bajo una facultad amplia. Con lo cual, existe una posibilidad de que vayamos a terminar con una norma antielusiva general desnaturalizada.

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

Se crea definitivamente un problema, va a tomar un tiempo, considero que no va a haber otra forma de obtener predictibilidad. Eso no va a suceder porque en el reglamento se consigne caso por caso, pues, en ese escenario, deberíamos preguntarnos para qué harían una norma anti elusiva general.

Lo cierto es que el reglamento sí debe contener reglas sobre cómo la SUNAT tiene que probar, tal vez incluir algunos plazos, pero de todas maneras debe garantizarse el tema de la predictibilidad, de lo contrario, esta norma podría utilizarse de forma errática por parte de la SUNAT. Tienen que haber parámetros.

Sobre la cuestión de si es sustancial o procesal, pues es procesal. Permite a la SUNAT calificar el hecho imponible, pero no puede cambiar la base imponible ni la tasa. Y esto hay que tenerlo en cuenta para ver si esta norma rige antes de

la vigencia de la Ley N° 30230 o si es desde para adelante. Aunque con la reciente modificación creo que ahora todos estamos seguros que es desde que se dictó en adelante.

La suspensión de la Norma, a mi entender, no significa que hasta que promulguen su reglamento, ésta no va a estar vigente. Lo que significa es que SUNAT la va a aplicar desde que estuvo vigente (julio de 2014) y en adelante. Lo que el reglamento va a establecer es cómo se va a comportar. Esperemos que el reglamento no desnaturalice esta norma y ojala no se demore tanto que haga que no exista en la práctica por su falta de aplicación.

DR. DAVID DE LA TORRE:

Yo tiendo a pensar en cómo hacer un buen uso de la norma XVI que no implique reglamentar a nivel de la propia norma en sí, pero creo que debemos tener algunas medidas garantistas que van más allá de la búsqueda de la unicidad de criterio. Yo creo que debe crearse dentro de la Administración Tributaria un órgano específico dedicado y que no sea la norma XVI objeto de aplicación del universo de auditores, sino que sea un grupo especialista quien pueda aplicarla y respecto de casos que específicamente pasen por un procedimiento interno por parte de la Administración Tributaria. Asimismo, creo que es absolutamente necesaria la publicidad. Cada vez que haya un caso de Norma XVI, la Administración Tributaria debe estar obligada a comunicarlo y hacerlo público, para que los contribuyentes puedan saber y tener señales de predictibilidad. No estaría mal repensar la forma cómo los contribuyentes se comunican con la Administración Tributaria. Hoy en día, la posibilidad de hacer consultas está restringida básicamente al alcance de las normas, y está restringida a los gremios. Pero tratándose de la Norma XVI, quizá valdría la pena, como existe en otros países –México, hasta donde recuerdo– la posibilidad de acceder a consulta individual, y ya no solamente poderle preguntarle a la Administración Tributaria respecto del alcance de la norma, sino sobre situaciones y hechos concretos, buscando la predictibilidad. Entonces, hay una serie de cosas que se pueden incorporar a efectos de mitigar los espacios de incertidumbre que finalmente generan costos para las empresas.

Ahora, la discusión (en torno a si es procesal o si es sustancial) es relevante, porque si bien la Norma XVI tiene una parte que califica hechos, cuando estamos ante el fraude, la Norma XVI concluye que el hecho que se ha realizado no está gravado, pero nos reconduce a uno distinto. No nos dice, desde mi perspectiva, que ese hecho es otro, sino reconoce que ese hecho no está gravado, pero que te voy

a reconducir a uno gravado, porque lo has hecho de manera fraudulenta, artificiosa o impropia. Entonces, la norma tiene carácter sustancial, pues lo que te está diciendo es que en el ejercicio de esa facultad, al producirse esa reconducción, de alguna manera se está modificando o se está ampliando el hecho imponible. Y si eso fuera así, tenemos cuestiones de legalidad, de vigencia; y por eso, es muy importante -ha sido siempre importante - ver si tiene un mero carácter procesal. Si uno dice esto es sustancial, desde que salió la norma, todo lo que ocurrió antes no importa, porque nunca pudo modificar el hecho imponible anterior, nunca lo pudo reconducir. Si esto era procesal, se podrá retroceder incluso respecto de hechos que ocurrieron antes de que la norma entrara en vigencia, porque simplemente es una facultad para determinar el verdadero hecho imponible.

Soy de los que considera firmemente, que la Administración Tributaria tiene por función determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible; buscar lo que en el derecho administrativo se llama la verdad material, y no solamente reparar y generar acotaciones para la Administración Tributaria. Entonces, hay un tema de conocimientos y capacidades que no pueden dejarse de lado, es por eso que la mitigación del riesgo pasa por la creación de organismos especializados, por la publicidad de los casos analizados. A mí me llama la atención la forma cómo el legislador ha planteado la suspensión, porque a mí no me queda más que concluir que –al menos en la cabeza del legislador– esta norma es absolutamente procesal.

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

Básicamente, para culminar, creo que las ideas están puestas en el tema de si la norma es procesal o sustancial, yo también pienso que es procesal.

Lo que hace que uno dude es que permite (cosa que antes no era probable o no estaba permitido) a la SUNAT calificar un hecho imponible, en el sentido de opinar si esto es una compraventa (esto es artificioso), pero en el fondo ha debido ser un contrato de obra, etc. Y, en consecuencia, darle el tratamiento tributario que esa actividad económica real tiene de acuerdo a las leyes tributarias, en cuanto a la hipótesis de incidencia. Ciertamente, la SUNAT ahí no puede ni cambiar la tasa, ni la base ni nada, sino simplemente calificar ante qué hecho estamos cuando supuestamente estamos ante un hecho artificioso, y además tiene la carga de la prueba.

En cuanto a la predictibilidad, convenir en que tiene que establecerse dentro de la SUNAT un organismo que determine cuándo es que se

está ante un hecho de esta naturaleza, y cuál es la resolución que se va a tomar, y efectivamente hacerla pública, así como deberían ser todos los informes de la SUNAT para nosotros saber qué cosa es lo que opina, y tener cierta seguridad en todo nuestro accionar. Y en todo lo demás, mientras no se esté pronunciando, vamos a tener que ir esperando. Yo personalmente creo que no queda otra alternativa.

MODERADOR:

Se sabe que en el mundo hay otros modelos antielusivos, por ejemplo el Test Anti-abuso en los tribunales de EE.UU., el artículo 15° de la Ley General Tributaria en España, la sanción penal por casos de elusión en Argentina o el Caso Halifax en la Unión Europea. ¿Estas experiencias podrían ser extrapoladas a nuestra legislación o podría de ellas obtenerse por lo menos alguna lección? ¿Existen otros casos o posibilidades que generen menor incertidumbre en la aplicación de este tipo de normas? En España hay disposiciones que limitan la actuación fiscalizadora ¿En nuestro país le compete a cada agente fiscalizador determinar los supuestos de elusión o fraude de ley? Por último ¿considera usted que, actualmente, los funcionarios de la SUNAT se encuentran debidamente capacitados para determinar tales supuestos?

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

Bueno ojalá que estén calificados para establecer tales supuestos, sino felizmente tenemos el tema de la doble instancia. Ya hemos tenido fiscalizadores pero, ciertamente, no hemos tenido casos de recalificación por llamarlo de alguna manera, y encontrarnos pues ante un problema de que yo quería hacer algo y me están diciendo que he hecho otra cosa.

Personalmente, al menos, no he visto un caso de estos, pero que estén capaces para calificarlo, yo entiendo que sí. Lo que sí no está claro (por una cuestión natural) es que todos piensen lo mismo, por eso la necesidad de que haya una entidad encargada de unificar el criterio. Todo depende del criterio, ustedes saben, respecto de una misma materia hay tres, cuatro o cinco posiciones.

Si eso ocurre entre abogados, en la SUNAT la posición, probablemente, va a ser la más pro fisco. Pero, en todo caso, que se sepa cuál va a ser de una vez. No necesariamente siempre es pro fisco, pero en todo caso lo más importante es que se sepa de antemano cuál es.

Luego, en cuanto a lo que se pueda extrapolar, en realidad, lo más importante es lo que ya hemos conversado acá, o sea, lo que realmente se debe

traer acá es –ya son varias veces que lo decimos– el tema de la unicidad de criterio.

Otro tema muy importante es, por ejemplo, resolver el gran problema de qué hacemos cuando no sabemos qué va a decir la SUNAT respecto de una determinada conducta. Eso, solamente, en el caso de los errores, porque el que sabe que está cometiendo una acción anti elusiva, pues que se atenga a las consecuencias, pero el que lo hace por error (como también hay casos), pues habría que actuar con mucho cuidado.

DR. DAVID DE LA TORRE:

Para extrapolar tenemos que tener cuidado. Cuando –por ejemplo– hablamos del test anti abuso en los tribunales de EEUU, es una normativa o criterio jurisprudencial del anti abuso desarrollado bajo un sistema anglo, que no tiene una norma estatutaria, una norma como la que tenemos nosotros, escrita en una ley antielusiva general. ¿La extrapolamos? ¿Para qué si ya tenemos una norma antielusiva general? ¿Para qué construirla bajo un criterio jurisprudencial cuando nuestra tradición es, por el contrario, primero poner la norma? ¿Nos va a aportar algo traer los criterios jurisprudenciales norteamericanos? No, porque tenemos la norma, y tenemos al legislador que nos está diciendo qué está pensando.

Ahora bien, cuando hablamos del artículo 15 de la Ley General Tributaria en España (la cual justamente está en medio de un proceso de reforma), debemos tener presente que éste es el antecedente –junto con el artículo 16 de esa misma ley– de nuestra norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Si ustedes lo leen, son parecidos, pero, con algunas diferencias conceptuales importantes. El artículo 15 de la norma se llama, conflicto en aplicación de la norma tributaria, y se las voy a leer para tener un mejor entendimiento: “1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite parcial o totalmente la realización del hecho imponible o se aminore la base o deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurra las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios (¿se parece bastante no?); b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios (lo mismo, nos hemos copiado de ésta parte, muy parecida). Lo interesante es lo que sigue: 2. Para que la Administración Tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. Fíjese que no

la aplican todos los auditores, sino que hay una comisión consultiva, un mecanismo interno que decide en qué casos se aplica. Y quizá la forma distinta de ver este tema de la cláusula antielusiva general se expresa en que la legislación española señala que “En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”. Entonces, el legislador español (del cual nos hemos inspirado) no ha conceptualizado esta cláusula antielusiva general que combate la utilización de actos impropios o artificiosos como un ilícito jurídico. No es una infracción, no aplican sanciones sino que se presenta como un conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Sin embargo, en el caso de la simulación, que es el artículo 16, sí aplican sanciones.

Yo he conversado esto con nuestras oficinas en España, y me decían que muchos casos a nivel administrativo se están conduciendo hacia simulación, porque ahí hay sanciones. Esto, probablemente, cambie en esta reforma española actualmente en discusión. Pero es importante saber de dónde venimos, y a pesar de que hemos tomado el texto, nosotros filosóficamente nos hemos ido a conceptualizar toda la actividad (digamos, de fraude, antielusiva; como una acto que es una infracción; y por lo tanto, nuestra legislación prevé la imposición de sanciones. Ahora, el caso de la sanción penal, a mí me parece una absoluta exageración de la legislación argentina. Lean esa norma, pero yo creo que no tiene mucho fundamento. Realmente, es – digamos– disuasiva, pero uno tiene que disuadir con elementos razonables.

El caso Halifax es un caso interesante de abuso de derecho sobre una empresa en el sector educativo. Está conceptualizado como abuso de derecho. Y otra vez, para qué entrar al debate constitucional del abuso de derecho versus la legalidad, el deber de contribuir versus la libertad de contratar, cuando tenemos ya una facultad específica en la norma. No hace mucho sentido extrapolar eso. Ya está, y tiene su punto de quiebre a nivel de principios constitucionales.

Abordando el tema de los fiscalizadores, yo –con todo respeto– creo que los auditores son muy buenos auditores en lo que ya conocen, pero cuando nos referimos al tema de la cláusula antielusiva general, tenemos que tener muchísimo cuidado al reconducir un hecho imponible en el que uno no ha incurrido, hacia otro. Ahí, estamos rozando el principio de legalidad. Insisto en la urgente necesidad de hacer que un grupo especializado sea el único que tenga esa capacidad.

Recuerden que durante todo este tiempo, hasta antes de la vigencia de la Ley 30230, ha habido una instrucción de la Administración Tributaria, pero que se ha cumplido generalmente en no usar la Norma XVI en las fiscalizaciones. Es más, nosotros tuvimos en la práctica profesional un caso en donde en un cierre de requerimiento se citó la Norma XVI, pero cuando llegó el requerimiento del artículo 75, la argumentación sobre la Norma XVI ya había desaparecido, por la propia acción de la Administración Tributaria. Entonces, no se trata de decir si eres capaz o incapaz. El tema es tan delicado, tan intenso, que estamos rozando el principio de legalidad y esto no es una cosa menor. Por ello, insisto en la absoluta necesidad de tener un equipo especializado, un consejo consultivo, y en ningún modo los auditores tengan la facultad de acotar ni de resolver.

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

A lo que me refiero sobre resolver es a acotar. O sea, ellos pueden chequear y una vez que tengan una idea de que pueda haber este problema, entonces elevarlo (si cabe el término) a este comité, intendencia, etc. (unificador de criterios) para que ellos sean los que resuelvan y así vayan creando esta predictibilidad que queremos.

Ya había comentado sobre la legislación penal, efectivamente, ni siquiera es disuasiva; es paralizante. Es mejor estar ante la Norma XVI que ante la norma anterior, en la cual se tiene una denuncia penal frente a una Administración Tributaria que no puede hacer nada, porque no tiene esta norma anti elusiva general. Personalmente, prefiero la norma anti elusiva general.

DR. DAVID DE LA TORRE:

Yo creo que en la no sanción, yo no iría tanto en la no intención, sino que no se ha violado el principio de legalidad; o sea, no realicé ningún hecho imponible, realicé otro: ese es mi marco fundamental, y por eso no merece sanción. Esa es nuestra perspectiva, y no es una perspectiva incluso local .de la norma en la que nos hemos inspirado (la norma española, entre varias), en su artículo 15 prevé expresamente la no sanción. Obviamente los intereses no tienen un objeto sancionador, porque simplemente es una compensación por el paso del tiempo.

Segundo Tema: Sobre los Convenios de Estabilidad Tributaria

MODERADOR:

Otro de los aspectos que regula la Ley N° 30230 es el de los Convenios de Estabilidad Tributaria (CET).

Como se conoce, los CET se introdujeron en nuestro país en la década de los 90 frente a la exigencia por parte los inversionistas del sector minero de contar con garantías que los protegieran de la inestabilidad económica y política de la época. En la actualidad, no existe el escenario de hace más de 20 años; sin embargo, es imposible no apuntar los constantes cambios de los que es objeto nuestro sistema tributario, ya que solo en los últimos tres años se han promulgado nada menos que 65 normas tributarias, entre leyes, decretos legislativos y decretos supremos. Considerando los datos anteriormente señalados, ¿cuál es la justificación real que explica que convenios como estos se sigan suscribiendo en la actualidad?, ¿cuál cree que es el rol que cumplen los CET hoy en día? En esa misma línea, ¿considera que la interpretación introducida por la Ley N° 30230 en cuanto al alcance de la estabilidad tributaria a las inversiones adicionales a las previstas en el Estudio de Factibilidad desnaturaliza el objetivo principal de los CET?

DR. DAVID DE LA TORRE:

Los convenios de estabilidad tributaria tienen su origen en la desconfianza, y la verdad es que no son gratis. Nosotros hemos generado históricamente algún espacio de desconfianza para los inversionistas, quienes vienen a hacer negocios, no a ayudar al país. Entonces, si uno retrocede en el tiempo y se va a los años 80's (que es justamente antes de que se crearan los convenios de estabilidad tributaria y los de estabilidad jurídica), acuérdense del discurso presidencial del 28 de julio de 1987 en el que se decretó la estatización de la banca. Años después (en los 90's) se busca llamar a los inversionistas, quienes -en términos muy simples- nos pueden decir "no te creo; ¿cómo sé que no me vas a estatizar?; ¿cómo sé que mi carga fiscal no va a aumentar?". Y nuestra mejor respuesta es "cree en mí; es más, te lo firmo; te lo pongo por escrito". Eso es el convenio de estabilidad tributaria, "nuestra promesa de cosas que ya no vamos a hacer".

Ahora, si bien no estamos en los 90's, pero cuando los quitamos hay una absoluta sensación de pérdida. ¿Podríamos decir que si dejamos de tener convenios de estabilidad, algunas industrias se verían afectadas? No necesariamente, porque la lógica de las industrias extractivas tiene tres grandes aspectos: el riesgo geológico (¿hay mineral?; ¿hay petróleo?); el riesgo del tecnológico (la tecnología cambia cada año y permite ser más eficiente en la extracción de recursos); y el riesgo político (expresado en dos cosas: "no me estatices" y "no te agarres mis utilidades"; y en éste último está la parte fiscal). Entonces, fíjense lo que pasa en el mundo real, nosotros hace unos cuantos años decidimos que en el mundo de los minerales

deberíamos cobrar una regalía. En el Perú, el riesgo geológico de los minerales es bastante razonable; no es alto, a diferencia de otros países. En cuanto a nuestro riesgo tecnológico, en el Perú operan las principales empresas del mundo con tecnología de punta. Impusimos una regalía minera; impusimos una contribución o un aporte voluntario a la minería, ¿alguna empresa minera se fue de nuestro país? La respuesta es que no, porque siguió siendo un negocio razonablemente rentable. Entonces, tampoco hay que sobreestimar los convenios de estabilidad.

Ahora bien, un Estado debe cumplir a lo que se compromete, y si nosotros como Estado decidimos mantener los convenios de estabilidad, no nos queda más que cumplirlos, o caer en el descrédito. Si no los vamos a cumplir, mejor no los tengamos. Probablemente en algunas industrias los inversionistas no nos creerán y se irán; algunos no nos creerán, pero seguiremos siendo buen negocio; y otros seguirán, porque nos creen. Si no, ¿cómo creen que la industria petrolera sigue funcionando en Venezuela? ¿Por qué en el país en que ocurren estatizaciones sigue operando la industria petrolera? Porque es buen negocio. Ahora bien, ¿deberíamos eliminar los convenios de estabilidad? ¿Va a pasar una catástrofe si los eliminamos? Yo pienso que no. Lo que sí es pésimo es firmarlos y no cumplirlos; prefiero eliminarlos, pues, de lo contrario, nos quedaríamos en el absoluto descrédito.

En materia fiscal, lo único que pretende el convenio de estabilidad es hacer que la tasa de retorno de la inversión, las ganancias y utilidades no se vean variadas o afectadas por la variable fiscal. Cuando nos pasamos al ámbito de la minería, ¿conuerdo yo con la posición que surge de la Ley N° 30230? La verdad es que no. Pienso que la estabilidad de la minería es una estabilidad pensada en proyecto, no como aparentemente la plantea el legislador, en una estabilidad de en qué cosa vas a gastar cada dólar. Si gastas este dólar en otra cosa, esa parte de la inversión no está estabilizada. Para mí, eso no tiene sentido. La estabilidad del mundo de la minería está pensada en proyectos; en que la rentabilidad, la tasa de retorno de determinado proyecto no se vea afectada por la variable fiscal. Y si queremos entrar a literalidades de que si se puso en el estudio de factibilidad que se iban a comprar 10 grúas y se terminó comprando 11, entonces los 500 mil dólares de la grúa número 11 no están estabilizados; a mí me parece una tontería tal lógica. La pregunta es: ¿Esa grúa fue necesaria para hacer el proyecto? Si la respuesta es sí, y estamos dentro de los montos estabilizados, vamos para adelante. Estamos diciéndoles a los contribuyentes que si es que dijeron que iban a invertir 100, ¿los vamos a penalizar o desconocer la estabilidad porque invirtieron 110?

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

Definitivamente, antes de los 90's, el Perú no era el país que es ahora. Había desconfianza e inestabilidad total. Considero que ahora, más que por desconfianza (además del tema social que es muy delicado en la industria extractiva), no me equivoco al decir que la industria extractiva es la de más larga rotación. Entonces, si es tan corto el periodo de inicio de la inversión con el que termina, no se necesita de un convenio de estabilidad tributaria, pues yo ya sé cuál va a ser el famoso retorno del que está hablando la ley. Entonces, yo no creo (no por desconfianza) que de acá a 40 años tengamos la misma tasa del Impuesto a la Renta; probablemente ya no exista el IGV; no lo sé, probablemente exista mayor carga. Si hoy en día me voy a apostar por una inversión de 40 años (ni siquiera hablemos de minería que puede durar mucho más), yo sí necesito tener un convenio de estabilidad para hacer un presupuesto.

Y en el caso de la minería es peor, porque al menos en la concesión (al menos en las cofinanciadas) yo siempre voy a ganar, pues si por tal carretera no pasan los 40,000 camiones que me dijeron que pasarían, entonces no me están garantizando un peaje mínimo. El tema es de lo que yo sé que voy a ganar y, en consecuencia, cuánto voy a tributar. En cambio, en una exploración minera, no sabemos. Por ello, hay bastantes "beneficios" como la restitución del IGV, por ejemplo, que no se van a recuperar al mes siguiente, sino después de muchos años. Entonces, estos beneficios –que en realidad no son tales - en realidad son incentivos, pues presuponen equiparar los riesgos que se tiene en esta actividad específica respecto de tantas otras. Evidentemente, el retorno es mucho mayor, porque si no, no hubiesen aceptado esa contribución voluntaria (que si mal no recuerdo fue de 500 millones). Es un negocio muy lucrativo cuando les resulta; cuando no, no.

Suponiendo que les va a salir todo bien, y esto va a durar 50 años, dependiendo de la reserva de mineral; entonces, bajo esa óptica hay algo que contrasta. ¿Por qué el convenio dura 12, 15 o 20 años, y no es por todo el proyecto, si esa es la razón de ser?

Lo que sí me parece mal es que puedan tener –salvo que lo hayan leído mal– convenios de estabilidad quienes hacen una inversión de cierto monto hacia arriba, y no quienes la hacen de tal monto hacia abajo. Entonces, esa desigualdad sí me parece peligrosa, linda con lo inconstitucional. Eso, evidentemente, es un tema de política tributaria, de que se quieren grandes inversiones, porque la gran inversión –hoy en día– es responsable, etc. y la pequeña inversión no tanto. Ahí sí habría que

tener un poquito de cuidado, porque estamos legislando de diferente modo actividades iguales.

DR. DAVID DE LA TORRE:

Todas esas actividades extractivas tienen un riesgo inherente. Es distinto, como bien dice Cecilia, a una concesión, donde tenemos cierto nivel de ingresos asegurados. En la actividad extractiva, eso no existe, porque –para comenzar– nunca vamos a poder manejar la variable de precios. En el mundo de los hidrocarburos, en el año 1999, el precio de petróleo de Talara estaba en 11 dólares o menos, y hace tres años estuvo en 150. La variable de precios es fundamental, y a comienzos de los 90's el precio de los minerales no era alto. La variable de costos también es una variable que no necesariamente vamos a poder manejar y que va a depender de las circunstancias del país y, por supuesto, de la tecnología.

Si ustedes van a la selva norte, y se paran a la altura el Ecuador, por arriba de Cajamarca, hay un contrato petrolero (el lote 67 que se descubrió en el año 1994 o 1995) y ha comenzado a producir desde el año pasado, porque era un petróleo tipo brea, como la brea que usamos en la casa para al parquet; entonces, hoy en día (después de varios años) con el precio alto y la tecnología, una empresa es capaz de pararse en la costa, agarrar petróleo ligero, subirlo por un ducto hasta donde les digo en la selva, poner una planta arriba, mezclar el petróleo ligero con el petróleo brea, y sacar ese petróleo (por un sistema de ductos que llegan a un sistema de navegación fluvial) y bajarlo nuevamente a la costa. El petróleo sigue siendo tan pesado que ninguna refinería lo puede recibir en el Perú, se lo llevan a otro país y lo refinan. Pero lo interesante es que lo que no se podría producir razonablemente a un costo interesante en el año 1996, hoy en día funciona. Entonces, la tecnología también nos cambia los costos. Lo que les quiero decir es que en una industria extractiva el riesgo es inherente y el convenio de estabilidad no nos va a cubrir ese riesgo nunca, ni del ingreso ni del costo.

Entonces, de lo que se trata es de cubrir la variable fiscal. Ahora, ¿es –desde mi perspectiva– imprescindible contar con un convenio de estabilidad? No necesariamente. Que ayuda mucho a convencer a los inversionistas de que vamos a respetar su variable fiscal, sí claro. Si en el mundo de la minería, hace cuatro o cinco años, incorporamos una regalía, por supuesto que eso va a implicar que los convenios de estabilidad en el mundo de la minería sean necesarios por los próximos 20 años. Entonces, en el mundo de las inversiones tan grandes, no hay nada que se haga que sea un cambio que no tenga una conducta esperada distinta por parte del inversionista. Lo

único –como he venido diciendo hasta ahorita– es que si uno lo firma, entonces tiene que cumplirlo; y si no, mejor no firmarlos.

Un último punto. Fijense que lo que nosotros pensamos como estabilidad tributaria en materia administrativa, no está muy ligada al principio de legalidad, sino a la interpretación de las normas, de la aplicación de las normas (tal como están previstas en las leyes en su momento). Cuando hemos tenido algún tipo de disputa entre el país y algún inversionista resuelta en arbitrajes internacionales, lo árbitros –que tienen una visión desde el punto de vista, no tributario administrativo como tenemos nosotros, sino desde un punto de vista del inversionista– le han dado un contenido bastante distinto a la estabilidad tributaria y, por ejemplo, nos han dicho que para saber qué está estabilizado, no basta con leer la norma. Hay que saber cuál era el entendimiento de la SUNAT, de los inversionistas y del mercado de profesionales. Por tanto, la visión que tienen los árbitros internacionales sobre la estabilidad tributaria es bastante distinta: es simplemente el mundo de la predictibilidad. Si es esperable, más allá de lo que diga exactamente la norma, que tú tuvieras una protección (yendo de nuevo al mundo de la minería) por la cual, si te pasaras un poquito del proyecto, debieras igualmente tener estabilidad, lo que el arbitraje internacional va a decir es que sí. Entonces, no es un tema menor el que nosotros miremos la estabilidad tributaria solamente desde la perspectiva de la aplicación administrativa, del derecho tributario. Hay que pensarla también desde el punto de vista de los inversionistas, y para eso (cuando ha habido casos internacionales de arbitraje), los árbitros internacionales han visto la estabilidad tributaria desde fuera del principio de legalidad. No hay que sólo mirar qué dice exactamente la norma, sino que hay que mirar además cómo se está interpretando por los abogados, la SUNAT y los operadores del derecho. Creo que en este tema, dejar de lado la perspectiva del inversionista, finalmente, es un error.

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

Hay un problema que se está escapando, que se nos está pasando ahora con las nuevas normas contables. Imagínense que yo tengo un convenio de estabilidad tributaria y me fusiono, tengo pérdida tributaria y tengo un hotel, que lo alquilo, o mejor dicho lo doy en administración. Hoy en día esto ya no calificaría como activo fijo, sino como un bien de inversión; ¿qué significa eso? que yo voy a generar renta, de una manera pasiva.

Yo no tengo una maquinaria que me enlata atún, sino solamente tengo un inmueble que me produce rentas y además, plusvalía, no se desgasta, etc. De acuerdo a los lineamientos

contables ya no sería activo fijo. Sin embargo, yo tengo un convenio de estabilidad, creo que aún sin tener convenio de estabilidad yo puedo seguir pensando que es activo fijo, pero en fin, ese es otro tema.

Si tengo un convenio de estabilidad, no me están cambiando la ley, yo ni siquiera estoy cambiando el activo fijo a existencia, no lo estoy cambiando de uso, no es que lo voy a poner para la venta, lo voy a seguir teniendo por años y años y lo voy a alquilar, entonces, ya no lo puedo depreciar; y además, la pérdida que tenía, ahora que me voy a fusionar, ya no la voy a poder utilizar, porque el límite es el valor de mis activos fijos, y resulta que yo ya no tengo activos fijos porque en la ley del impuesto a la renta no hay nada que defina “activos fijos”.

Entonces, el convenio no lo es todo, hay que ver que la variable tributaria no solamente está en la ley, sino sobre todo en el impuesto a la renta, en el tema de las normas contables. Por primera vez estoy viendo que, no es que yo esté cambiando o reclasificando una cuenta del activo fijo a otra, que puede ser de inversión, o que puede ser de existencia, etc. La norma contable revela eso que estás haciendo igual y no ha cambiado en nada porque hemos visto que los riesgos no son tales o no son los mismos en un activo fijo propiamente dicho que aquel en el cual tú eres un agente pasivo.

Entonces, al margen de cuál sea mi posición (que yo considero sigue siendo, para efecto de la ley, activo fijo) creo que allí debería aclararse un poco el tema, pues allí sí vamos a tener bastantes problemas.

DR. DAVID DE LA TORRE:

Yo sí tengo una posición un poquito distinta de la de Cecilia, yo creo que la norma contable, salvo que tenga una remisión expresa, nunca forma parte del hecho imponible. El hecho imponible lo determina la ley y usamos la norma contable (bajo el método del balance) porque, de lo contrario, vamos a ver cosas raras. La tributación no tiene por qué cambiar sobre la base de la modificación de las normas contables, que no pasan ni siquiera por un principio de legalidad. Es cierto que la forma en cómo determinamos es recurriendo a la contabilidad, pero ello implica solo una ayuda para determinar el hecho imponible.

DRA. CECILIA HERNÁNDEZ:

Como les decía, no creo que sea necesario un convenio de estabilidad para eso; sin embargo, una parte de una contabilidad bien hecha, y sobre esa base, la ley que no puede regular todo, establece excepciones.

Lo que contablemente queda registrado como gasto, la Ley dispondrá si es no deducible o es deducible bajo ciertos requisitos; o si queda registrado un ingreso, la Ley establecerá si está afecto, inafecto o exonerado, el tiempo que en debe reconocerse, etc. Pero creo que en este caso por primera vez estoy viendo un cambio diferente que si va a merecer una aclaración. Para mi es claro pero van a haber problemas.

DR. DAVID DE LA TORRE:

Lo que sucede también es que si uno revisa las resoluciones del Tribunal Fiscal, y quizás también los informes de SUNAT, hay una constante: la ley del impuesto a la renta no define activo fijo, no define devengado e inmediatamente, sin mayor explicación se dice que, la norma contable define devengado. Pero aquí se debe explicar cómo llegas y por qué usas una norma contable, ya que no necesariamente una norma contable entra como aplicación supletoria de la norma tributaria.

Entonces, habría que explicar por qué interpretación se piensa que darle contenido a esa norma usando algún referente de la contabilidad es lo más apropiado; pero lo cierto es que no hay una aplicación supletoria. La norma contable no es parte del ordenamiento tributario, de la ley del impuesto a la renta. De otro lado, dar contenido a los conceptos, puede ser obtenido usando normas de materia civil, puede ser recurriendo a un concepto económico e incluso a la contabilidad, ello luego de un análisis que es la mejor manera de darle contenido dentro de la lógica de la norma y, no automáticamente pasándose de la norma tributaria a la norma contable como si fuera un reglamento o una norma supletoria. No creo que el reglamento le abra ese espacio a la norma contable, el reglamento te dice, si se produce esa situación, entonces concilia, pero no te dice que parte de la formación del hecho imponible incorpora la contabilidad. ☹