

# ¿La Norma Antielusiva vulnera la estabilidad jurídica en el Perú?

**Mildreth Estephany Carbajal Sanchez**

20152020

Estudiante de décimo ciclo de estudios de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP. Directora general de la Revista Lidera.  
mildreth.carbajal@pucp.edu.pe

## Introducción

En el Perú, la entidad encargada de la recaudación tributaria es la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). Estos impuestos son aportes establecidos por ley. Además, su pago incluye tanto a personas naturales como jurídicas. Su importancia radica en la obtención de recursos suficientes que permitan brindar bienes y servicios públicos a los ciudadanos.

En los últimos años, los ingresos tributarios han presentado una tendencia decreciente. Precisamente, en el año 2014, se obtuvo un ingreso de 16.6 % respecto al Producto Bruto Interno (PBI); en el 2015, un ingreso de 14.8 %; y en el 2016, uno de 13.6 %. Sin embargo, el ingreso tributario en el año 2017 representó únicamente el 13 % del PBI, cifra que lo ubica como el ejercicio con la menor recaudación tributaria en los últimos cinco años. Si bien es cierto que en el 2018 se incrementó la recaudación a 14.1 %, esta solo representa una leve alza tras varios años de una constante caída.

El deterioro en los niveles de recaudación de impuestos se debe, principalmente, al incremento en la elusión y evasión tributaria. En este contexto, la legislación peruana ha emitido la Norma VIII, ahora Norma XVI o Norma Antielusiva, la cual pretende mitigar los casos de elusión tributaria. Sin embargo, dicha norma ha suscitado gran polémica debido a problemas de forma y fondo.

El presente trabajo se ha dividido en tres apartados. En primer lugar, se analizará el término de elusión tributaria y su relación con la problemática de la Norma XVI. En segundo lugar, se determinará el marco legal actual para la entrada en vigencia de la Norma Antielusiva. Finalmente, se determinará si la normativa vulnera principios constitucionales.

## 1. La elusión tributaria y su relación con la problemática de la norma XVI

Uno de los primeros problemas de la Norma XVI radica en la inexistencia de una definición del término elusión tributaria, el cual se encuentra de manera expresa en el título de la misma: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación.

Según Bravo, pueden existir tres formas de elusión. Primero, podría entenderse como el ahorro tributario a través de negocios anómalos que se relacionen a casos de fraude a la ley, simulaciones o negocios indirectos. Segundo, podría ser considerado como un tipo de ahorro vinculado a las economías de opción. Tercero, podría relacionarse el término elusión con delito tributario, por lo que existiría una concepción de elusión lícita y elusión ilícita (2013: 75). Sin embargo, para Zuzunaga del Pino solo existiría una definición de elusión, la cual se entiende como el

*El deterioro en los niveles de recaudación de impuestos se debe, principalmente, al incremento en la elusión y evasión tributaria. En este contexto, la legislación peruana ha emitido la Norma VIII, ahora Norma XVI o Norma Antielusiva, la cual pretende mitigar los casos de elusión tributaria. Sin embargo, dicha norma ha suscitado gran polémica debido a problemas de forma y fondo.*

evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica (2013: 25). Entonces, lo mencionado por Zuzunaga del Pino coincide con la primera forma de elusión expuesta por Bravo, pero elimina las otras dos.

En los casos de elusión, no habría una obligación; es decir, se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la ley. A pesar de ello, estas transacciones tienden a considerarse como impropias o artificiosas. Sin embargo, es importante señalar que, bajo términos de nuestra legislación peruana, si se incurre en un caso de elusión tributaria, no habría un delito, puesto que realmente no existía una obligación del pago del tributo. En este sentido, se tendría que hacer referencia al artículo 2, inciso 24, literal b, el cual señala que «**nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe**».

Finalmente, los casos de economía de opción se dan cuando la transacción no es artificiosa ni impropia. Dicho de otro modo, se refiere a la decisión de no realizar determinado acto jurídico o elegir entre escenarios que posibiliten que se obtenga un menor gravamen fiscal, pero sin realizar transacciones que pueden entenderse como artificiosas o impropias. Entonces, desde la perspectiva de Casanova-Regis, la elusión podría ser considerada también una economía de opción siempre que no se incurra en transacciones artificiosas ni impropias. Dicho de otro modo, la única diferencia entre el escenario de elusión tributaria y el de economía de opción depende de si las transacciones son artificiosas o impropias.

En síntesis, tal como se ha demostrado, existen diferentes concepciones de elusión tributaria. Por esta razón, la inexistencia de una definición o referencia clara al término en la Norma XVI suscita conflictos para su aplicación, ya que puede generar ambigüedades en su interpretación. En otras palabras, la normativa antielusiva se presta a ser entendida de dos o más formas, lo cual dificulta su ejecución.

## 2. Marco legal de la norma antielusiva

En lo que corresponde a la Norma Antielusiva o Norma XVI, en el año 2012, se publicó el Decreto Legislativo N° 1121, mediante el cual se incorpora al Título Preliminar del Código Tributario la norma en mención. En este sentido, se modifica la Norma VIII y se incorpora la Norma XVI, la cual es aprobada por Decreto Supremo N° 135-99-EFF y normas modificatorias. De acuerdo con lo establecido por la legislación tributaria, la norma tenía como objetivo facultar a la Administración Tributaria para que esta pueda mitigar o

erradicar las conductas de elusión posibles que afecten los principios constitucionales.

Sin embargo, la norma suscitó gran polémica debido a problemas de fondo y forma, por lo que el 14 de julio de 2014 se implementó la Ley N° 30230, la cual suspendió la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria para aplicar la Norma XVI, con excepción del primer y último párrafo, hasta que se establezcan los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la citada norma. Asimismo, se suspendió la ejecución de la cláusula antielusiva hasta que se emitiera un decreto supremo que establezca parámetros de fondo y forma.

Posteriormente, en el 2018, se establece la Ley N° 30823, en la cual se delega al Poder Ejecutivo la facultad para legislar en materia tributaria. En este sentido, dicho órgano publica el Decreto Legislativo N° 1422, el cual incorpora ciertas disposiciones a la aplicación de la Norma XVI. Estas tenían el objetivo de “brindar mayores garantías a los contribuyentes, así como dotar a la Administración Tributaria de herramientas para su efectiva implementación”. Entre las disposiciones señaladas, se encuentran las facultades que se le otorgan a Sunat y la norma antielusiva. Además, se agrega la obligación de que el directorio debe aprobar la planificación fiscal, así como se atribuye la responsabilidad solidaria de los representantes legales ante la aplicación de la norma XVI en la compañía.

En síntesis, a lo largo de las modificaciones que atraviesa la normativa elusiva, se generan hechos cuestionables. Primero, tal como se expresa en la norma, esta deberá ser aplicable de manera retrospectiva hasta la fecha en que inicialmente entró en vigencia, es decir, el año 2012; por esta razón, hay quienes piensan que se está trasgrediendo la Constitución Política del Perú al aplicar una norma de manera retrospectiva y no prospectivamente. Segundo, se cuestiona el hecho de que se haya tenido que emitir un decreto supremo, norma reglamentaria, para modificar o complementar una norma legal, la cual tiene un mayor rango; bajo la perspectiva de algunos conocedores del tema, dicha acción no sería razonable. Tercero, se cuestionan las imprecisiones o ambigüedades presentes en la Norma XVI en relación con uso de ciertos términos.

## 3. ¿La norma XVI vulnera los principios constitucionales?

En el presente apartado, se determinará si la entrada en vigencia de la Norma XVI transgrede la estabilidad jurídica a través de la vulneración de los principios constitucionales en el Perú.

Por ello, se hará referencia al principio de predictibilidad, irretroactividad y presunción de la inocencia.

### 3.1 Principio de predictibilidad

Como se mencionarse por ser completa, clara y precisa para evitar casos de incertidumbre e impredictibilidad en la ejecución de esta.

En relación al término elusión, la norma señala que “En caso de que se detecten “supuestos” de **elusión de normas tributarias**, la 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” (Norma XVI).

Según Casanova-Regis, más allá de que la utilización del concepto de elusión tributaria pueda generar distintas interpretaciones, no existe un rigor técnico adecuado. Esto se debe a que, como se explicó inicialmente, bajo el escenario de elusión tributaria, no existe una obligación tributaria, ya que está fuera del ámbito de aplicación de la ley fiscal. He aquí uno de los puntos cuestionables, ya que la norma hace mención a la elusión y a su consecuencia a través de la exigibilidad del cobro de una deuda tributaria que realmente no existe.

Adicionalmente, la norma expone que “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” (Norma XVI).

Según el mismo autor, un hecho imponible solo nace por efecto de la ley. Bajo esta perspectiva, un hecho imponible nace o no nace, pero bajo ningún supuesto puede nacer “parcialmente”. Contrariamente, la Norma XVI da a entender que un hecho imponible puede nacer de forma parcial.

Adicionalmente, surgen otras imprecisiones léxicas, por ejemplo, actos artificiosos o actos impropios.

“a) Que individualmente o de forma conjunta sean **artificiosos o impropios** para la consecución del resultado obtenido” (Norma XVI)

Como se observa, la norma utiliza el término artificioso o impropio, pero no define las transacciones que serán calificadas como tales. Por

tanto, dichos término también pueden generar ambigüedades en su interpretación.

Por otro lado, se encuentra la ausencia de una definición del estándar que se aplicaría a la Norma XVI. De acuerdo con lo expuesto por Luján, existen tres estándares en el panorama internacional. Primero, se encuentra el **propósito único o exclusivo tributario**; bajo este supuesto, la norma solo se aplica si el propósito exclusivo fue realizar una transacción que evite el pago de impuestos. Segundo, se encuentra el **propósito principal tributario**; esto quiere decir que la norma se aplica si, por ejemplo, existe una transacción con propósito tributario y comercial, pero este último no es tan relevante como el tributario. El tercero es **uno de los principales propósitos tributarios**; esto significa que una transacción puede tener un propósito económico y tributario, y ambos son principales. Entonces, la norma no aclara qué estándar emplea la cláusula antielusiva. Ello puede generar diferencias en su ejecución, ya que, dependiendo del estándar, tendría que demostrarse que el caso se encuentra en lo dispuesto por la norma.

En síntesis, la norma transgrede el principio de predictibilidad, ya que no ofrece información completa, clara y precisa sobre los términos que emplea, por ejemplo, elusión tributaria, realización del hecho imponible parcial, artificioso e impropio. Asimismo, no se definió el estándar que esta involucra.

### 3.2 Principio de irretroactividad

En el segundo apartado, se mencionó que una de la problemática de la Norma XVI es que pretende aplicarse a casos suscitados a partir del 2012. Sin embargo, recién con el decreto supremo emitido en el 2018, se establecieron parámetros de fondo y forma. En este punto, se debe resaltar que se pretende aplicar una norma que recién fue completada en el año 2018 para los ejercicios anteriores a este. Esto también sería una trasgresión a la constitucionalidad.

Asimismo, si se hace referencia a la legislación peruana, también habría un caso de incumplimiento con la ley. Precisamente, tal como señala Ramírez, las disposiciones de la Norma XVI son excesivas, pues permiten que su aplicación sea de manera retrospectiva, lo cual atenta directamente contra la Constitución Política del Perú (2019). En efecto, nuestra normativa, en su artículo N° 103, señala lo siguiente:

“Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones

y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho” (Constitución Política del Perú).

Entonces, la Constitución establece que la ley se aplica a las situaciones existentes de manera prospectiva, mas no permite su aplicación de manera retrospectiva. En este sentido, la norma antielusiva viola el principio de irretroactividad, ya que permite que se aplique una norma, cuyos parámetros de fondo y forma fueron completados en el 2018, a los hechos producidos a partir del 2012.

La Constitución Política del Perú aclara que, bajo un supuesto, sí es posible la aplicación retrospectiva: materia penal cuando favorece al reo. Sin embargo, este no es el caso, por lo que no aplica. Además, al no haberse derogado esta ley por otra ley ni haber quedado sin efecto por sentencia que declare su inconstitucionalidad, una norma no debe aplicarse de manera retrospectiva. En efecto, el hacerlo correspondería a un abuso del poder y se estaría trasgrediendo la constitucionalidad.

Más aun, según Luján, debió existir una disposición legal que establezca el ámbito temporal de aplicación en forma expresa. Con esto se refiere a que, por lo general, las normas legales otorgan un tiempo para que entren en vigencia después de su decreto; por ejemplo, si una norma es publicada en el diario El Peruano el 26 de julio de 2019, esta puede señalar que entrará en vigencia el 01 de enero del próximo año. Sin embargo, al no estar delimitado, se supone que la norma entrará en vigencia desde el mismo día de su publicación. Ello sucedió con la Norma XVI, por lo que se considera que no se estableció un periodo adecuado para la inserción de ella en la legislación peruana.

En síntesis, la cláusula antielusiva viola el principio de irretroactividad, ya que contradice lo expuesto en la Constitución Política del Perú al pretender aplicarse a casos de manera retrospectiva. Adicionalmente, se pretende aplicar una norma, cuyos parámetros de fondo y forma recién fueron establecidos en el 2018, a través de una norma de menor rango, a situaciones anteriores a dicho ejercicio. Finalmente, no se implementó de forma prudente, ya que no otorgó un tiempo adecuado para su inserción.

### 3.3 Principio de la presunción de la inocencia

El decreto legislativo N° 1422 presume que los representantes han actuado en base de sus

*la cláusula antielusiva viola el principio de irretroactividad, ya que contradice lo expuesto en la **Constitución Política del Perú** al pretender aplicarse a casos de manera retrospectiva. Adicionalmente, se pretende aplicar una norma, cuyos parámetros de fondo y forma recién fueron establecidos en el 2018, a través de una norma de menor rango, a situaciones anteriores a dicho ejercicio. Finalmente, no se implementó de forma prudente, ya que no otorgó un tiempo adecuado para su inserción.*

facultades siempre que participen en el diseño, aprobación o ejecución de planes que generen un ahorro tributario, a menos que su desacuerdo haya sido manifestado expresamente. Por esta razón, se dispuso que los directorios de las compañías evalúen y determinen las situaciones y relaciones económicas realizadas desde el 2012 hasta la actualidad para emitir un juicio de ratificación o modificación.

De acuerdo con lo expuesto por Ramírez, es evidente que el Poder Ejecutivo pretende que el directorio apruebe la planificación tributaria con el objetivo de atribuirle a los miembros la responsabilidad solidaria ante el fisco (2019). Entonces, se estaría vulnerando el principio de la presunción de la inocencia, ya que se establece dolo y responsabilidad solidaria para aquellos que actúan como representantes legales o que forman parte del directorio.

Bajo este supuesto, no se estaría respetando el principio de que una persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario. Por tanto, no sería necesario llevar a cabo un proceso en el que se demuestre la culpabilidad de la persona, sino que, al ser responsables solidarios, el Estado tendría la potestad para considerarlo culpable y aplicarle la pena correspondiente; en otras palabras, no se respeta el debido proceso. En este sentido, se considera que la cláusula antielusiva atenta contra la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Adicionalmente, en este punto Casanova-Regis destaca que la incorporación de esta nueva obligación para los directorios de las sociedades, de acuerdo a lo dispuesto por el Poder Ejecutivo, no estaba en las facultades que se le

otorgó al mismo. Este ente solo tenía facultad para legislar en materia tributaria, mas no en asuntos societarios, tal como establece la Ley N° 30823.

En síntesis, la normativa transgrede el principio de la presunción de la inocencia, ya que presume que los directorios actuaron con dolo ante un posible caso de elusión tributaria.

#### 4. Conclusiones

En conclusión, la Norma XVI tiene como objetivo facultar a la Administración Tributaria para que esta pueda mitigar o erradicar las conductas de elusión tributaria. Sin embargo, han surgido problemas de forma y fondo que han generado gran polémica respecto a su aplicación. Esto se debe a que la normativa transgrede los principios constitucionales.

Primero, vulnera el principio de predictibilidad al no presentar una normativa completa, clara y

precisa, lo cual puede propiciar escenarios de incertidumbre e impredecibilidad. Esto se genera por la utilización de términos que no son definidos, así como por la ausencia del estándar que persigue: problemas de fondo y forma.

Segundo, transgrede el principio de irretroactividad, ya que pretende aplicarse una norma que fue completada en el 2018 para casos anteriores a este ejercicio. Más aun transgrede la Constitución Política del Perú, ya que esta establece que las leyes se aplican de manera prospectiva y no retrospectiva.

Finalmente, vulnera el principio de la presunción de la inocencia, ya que otorga responsabilidad solidaria a los directorios de la compañía ante los casos de elusión. Cabe resaltar que esto representa otra transgresión a la normativa peruana debido a que no se le otorgó al Poder Ejecutivo la potestad de legislar en materia tributaria.

#### 5. Bibliografía

BRAVO, Jorge

2013 “Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Revista 53*. Lima, 2013, 53, pp. 67 - 80. Consulta: 26 de junio de 2019.  
[http://www.ipdt.org/uploads/docs/03\\_Rev53\\_JBC.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev53_JBC.pdf)

CASANOVA-REGIS, Roberto

2019 “La norma antielusiva, las recomendaciones de la OCDE y la falta de estabilidad jurídica en su vigencia”. Ponencia presentada en *VI Simposio Lidera*. Revista Lidera. Lima, 13 de julio. Consulta: 25 de julio de 2019.  
[https://educast.pucp.edu.pe/video/11599/vi\\_simposio\\_academico\\_lidera\\_el\\_reto\\_de\\_la\\_armonizacion\\_de\\_las\\_normas\\_tributarias\\_frente\\_a\\_las\\_normas\\_contables\\_\\_parte\\_06](https://educast.pucp.edu.pe/video/11599/vi_simposio_academico_lidera_el_reto_de_la_armonizacion_de_las_normas_tributarias_frente_a_las_normas_contables__parte_06)

GESTIÓN

2019 “Breves apuntes sobre la aplicación de la Norma Antielusiva”. *Diario Gestión*. Lima, 8 de febrero. Consulta: 17 de junio de 2019.  
<https://gestion.pe/blog/agenda-legal/2019/02/breves-apuntes-sobre-la-aplicacion-de-la-norma-antielusiva.html?ref=gesr>

LUJÁN, Alexis

2019 “La norma antielusiva, las recomendaciones de la OCDE y la falta de estabilidad jurídica en su vigencia”. Ponencia presentada en *VI Simposio Lidera*. Revista Lidera. Lima, 13 de julio. Consulta: 25 de julio de 2019.  
[https://educast.pucp.edu.pe/video/11599/vi\\_simposio\\_academico\\_lidera\\_el\\_reto\\_de\\_la\\_armonizacion\\_de\\_las\\_normas\\_tributarias\\_frente\\_a\\_las\\_normas\\_contables\\_\\_parte\\_06](https://educast.pucp.edu.pe/video/11599/vi_simposio_academico_lidera_el_reto_de_la_armonizacion_de_las_normas_tributarias_frente_a_las_normas_contables__parte_06)

ZAVALA, Víctor

2018 “La controvertida Norma Antielusiva: la Cámara de Comercio de Lima exige reglas claras para su correcta aplicación”. *Cámara de Comercio de Lima*. Lima, 2018, pp. 16 - 18.  
[https://www.camaralima.org.pe/repositorioaps/0/0/par/r832\\_3/informe%20legal.pdf](https://www.camaralima.org.pe/repositorioaps/0/0/par/r832_3/informe%20legal.pdf)

ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando

2013 “¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución peruana? *Revista 53*. Lima, 2013, 53, pp. 23 - 66. Consulta: 26 de junio de 2019.  
[http://www.ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev53\\_FZDP.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf)