

LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO DE PERÚ Y UNA MIRADA AL PANORAMA INTERNACIONAL⁶⁵

DANTE SANGUINETTI MARROQUÍN⁶⁶

RESUMEN

El presente artículo analiza la aplicación de la Norma General Antielusiva (NGA) en el ordenamiento jurídico tributario del Perú, en el contexto de la planificación fiscal agresiva y sus implicancias legales. Se examinan los conceptos fundamentales de evasión, elusión, fraude a la ley y simulación, diferenciando sus efectos económicos y jurídicos. Se detalla el contenido normativo de la NGA peruana, incluyendo los criterios de aplicación establecidos por la SUNAT, como los tests de idoneidad y justificación económica. Asimismo, se aborda la carga probatoria que recae en la Administración Tributaria y los desafíos que enfrenta en la fiscalización de estructuras elusivas. Finalmente, se revisa el panorama internacional, destacando la interacción entre la NGA y los convenios para evitar la doble imposición, así como los estándares del Convenio Multilateral BEPS. El estudio concluye que la correcta aplicación de la NGA requiere claridad conceptual, objetividad probatoria y respeto por los principios de legalidad y seguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE: Norma General Antielusiva en Perú, evasión, elusión, fraude a la ley, simulación, SUNAT, test de idoneidad, test de justificación económica, Convenio Multilateral BEPS.

⁶⁵ Artículo publicado originalmente en el Libro Conmemorativo por el 40 aniversario de IEA Perú. Agosto de 2024, Lima Perú.

⁶⁶ Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Tributación Internacional por la Vienna University of Economics and Business Administration. Ha sido profesor en las Universidades de Lima (pregrado y post grado), UPC y ESAN en diversos cursos de tributación. Socio del área de Impuestos y Comercio Internacional en Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.

INTRODUCCIÓN

Las personas, naturales o jurídicas, son libres de instrumentar sus relaciones civiles o comerciales con otras personas de la manera que consideren más conveniente, utilizando inclusive formas no previstas ni tipificadas (a través de contratos innominados, por ejemplo) en el ordenamiento jurídico del Perú.

Sin embargo, ¿cómo advertir el momento en que dicha planificación fiscal linda con lo ilícito o aquello prohibido o perseguido por nuestro ordenamiento tributario?⁶⁷ ¿Cuál es esa delgada línea que divide el derecho a planificar e instrumentar nuestras relaciones con terceros, de aquella conducta contraria a los intereses del Estado?

La libertad de estructurar las operaciones por parte de los contribuyentes colisiona con las facultades que tiene la Administración Tributaria para evaluar el potencial abuso derivado de la primera.

Por su parte, la globalización de los mercados y la facilidad que existe en la deslocalización de empresas, sumados a la asimetría en los sistemas tributarios, los vacíos en las normas internacionales y la limitada información con la que cuentan las administraciones tributarias, han generado una gran posibilidad de erosionar la base imponible de las obligaciones tributarias trasladando beneficios a paraísos fiscales.

Queda claro que cada Estado es libre de determinar las políticas tributarias (atrayendo inversiones del exterior, por ejemplo) y criterios de vinculación con los que gravará a sus residentes como a los no residentes. Esto supone de algún modo la existencia de responsabilidad por parte de los Estados en las posibilidades que un planeamiento tributario supone, pues a nivel de operaciones transfronterizas y a través de grupos económicos, por ejemplo, se dispone de regímenes preferenciales (holdings, zonas francas, transparencia fiscal, por ejemplo), arbitraje de tasas, convenios para evitar la doble o múltiple imposición, entre otros que permiten estructurar de manera agresiva o no las cargas tributarias.

Así pues, y según el plan BEPS la planificación fiscal agresiva es definida como: “... *estrategias de planificación fiscal que explotan los vacíos y desajustes de las normas tributarias para hacer desaparecer las utilidades para efectos fiscales y desviar las utilidades a lugares donde hay poca actividad o no hay una actividad real pero donde los impuestos son bajos o se paga poco o ningún impuesto a la renta*”⁶⁸.

Nuestro ordenamiento tributario posee una NGA vigente desde al año 2012, no menos polémica que en otras jurisdicciones, cuya aplicación por parte de nuestra Administración Tributaria tuvo que ser suspendida desde el año 2014 hasta el año 2018, momento en el

⁶⁷ Para Simón Acosta existe una planificación fiscal que tiene los caracteres de evasión fiscal porque los métodos para evitar el impuesto, sin estar sancionados, no son aceptables para los poderes públicos. Así pues, existe una evasión o planificación inaceptable y una evasión o planificación aceptable. OCDE: “L’ evasión et la fraude fiscales internationales”. Quatre études, Paris, 1967, pág. 17. Citado por SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El Fraude a la Ley Tributaria en Procesos de Revisión. En Revista No. 34 del IPDT, Junio de 1998. Pág. 38.

⁶⁸ Final Report 2015. Frequently Asked Questions.

cual se expidió un decreto supremo necesario para precisar los parámetros de forma y fondo que otorgaran cierta predictibilidad en cuanto al ámbito de aplicación de la NGA en Perú.

Luego de una evolución normativa en nuestra legislación y de extensas discusiones académicas se percibe una concepción mayoritariamente aceptada que, en la práctica, tiende a una simplificación, en la que los planeamientos tributarios válidos son aquellos que poseen sustancia económica y que se encuentren provistos de razones válidas de negocios.

A través de estas líneas desarrollaremos los alcances de la NGA en Perú deteniéndonos en el análisis de la carga probatoria que recae en la Administración Tributaria, pero para efectos prácticos, consiste en el razonamiento y el sustento documentario que deberán tener los contribuyentes para afrontar una fiscalización por parte de nuestra Administración Tributaria en el marco de la aplicación de la NGA en Perú.

Asimismo, iremos revisando el panorama internacional con relación a las tendencias y prácticas al momento de aplicar la NGA, pasando por la aplicación de los CDTI.

I CONCEPTOS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTIELUSIVAS

A efectos de determinar cuándo nos encontramos frente a una planificación fiscal y cuándo frente a la vulneración de nuestro ordenamiento tributario, debemos comenzar haciendo referencia a dos conceptos importantes: la evasión y la elusión tributarias. Estos conceptos constituyen un fenómeno universal presente en todo tiempo y lugar, en todas las sociedades, todas las clases sociales y todos los sectores de actividad⁶⁹. Para un gran sector de la doctrina la planificación fiscal resulta siendo un eufemismo de la “elusión tributaria”⁷⁰.

Si bien estos conceptos no son sencillos de esgrimir (ni mucho menos pacíficos en doctrina), entendemos como evasión tributaria al incumplimiento total o parcial por parte de los deudores tributarios en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias frente al fisco, y como tal, susceptible de recibir las sanciones previstas en la ley, en caso de ser detectada. Por su parte, la elusión tributaria es la conducta que lleva a evitar la declaración y pago de impuestos, usando espacios o vacíos⁷¹ que deja la ley, sin que ello

⁶⁹ Lo dispuesto en el Diccionario de la Real Academia Española (en su Vigésima Segunda Edición) no nos ayuda con el propósito de definir estos conceptos. En efecto: Evasión. Efugio para evadir una dificultad. Acción y efecto de evadir o evadirse. Elusión. Acción y efecto de eludir (eludir: evitar con astucia una dificultad o una obligación).

⁷⁰ García Novoa sostiene que debido a la complejidad del concepto de elusión tributaria ésta podría ser definida de manera negativa, entendida como todo aquello que no califique como evasión tributaria (entendiendo por esta última toda vulneración frontal de la norma tributaria). Seminario ofrecido en la Pontificia Universidad Católica del Perú el día 17 de setiembre de 2004.

⁷¹ Debemos distinguir los conceptos de lagunas y vacíos normativos. En efecto, para Marcial Rubio Correa, la Laguna del Derecho puede ser definida como aquel suceso para el que no

constituya necesariamente delito o infracción a ninguna norma legal y, por tanto, no sería susceptible de ser sancionada.

Cuando hacemos referencia a que la elusión tributaria “no sería” susceptible de ser sancionada, ello dependerá de una clasificación doctrinaria que reconoce elusiones lícitas de las elusiones ilícitas, teniendo en consideración si éstas son permitidas por un determinado ordenamiento jurídico o si, por el contrario, nos encontramos frente a casos en los que prima la única intención de dejar de pagar las correspondientes obligaciones tributarias⁷².

Así, por ejemplo, para Dino Jarach, la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga impositiva, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables⁷³.

A pesar de estas diferencias, la evasión y la elusión tienen los mismos efectos económicos, las cuales —principalmente— son las siguientes: disminuyen los ingresos fiscales; distorsionan la asignación de recursos; violan los principios de equidad horizontal y vertical; desplazan la carga tributaria hacia los que declaran correctamente; afectan la competencia, ya que los evasores tienen ventaja de mercado frente a los no evasores; aumentan los costos de fiscalización y reducen la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

Según Allingham y Sandio⁷⁴, la evasión fiscal puede tratarse como un problema de teoría de juegos. El contribuyente se enfrenta a la decisión de evadir o no evadir. Es como una lotería, que se puede comprar o no. Para un individuo racional, la decisión se toma comparando el valor esperado de los beneficios, bastante ciertos, con el valor esperado de los costos, bastante inciertos, asociados con dicha decisión.

existe norma jurídica aplicable, pero que se considera que debiera estar regulado por el sistema jurídico. De otro lado, deberá entenderse por Vacío del Derecho para el que no existe norma jurídica aplicable y que se considera que no debe estar regulado por el derecho.

En consecuencia, ante un caso de ausencia de norma, la consideración jurídica puede ser bien, la que estamos ante un vacío del derecho para el que no hay que integrar norma, bien ante una laguna del derecho ante la que sí hay que integrar. Rubio Correa, Marcial. *El Sistema Jurídico (Introducción al Derecho)*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Págs. 280 y 281.

⁷² Siguiendo a Héctor Villegas, la EVASIÓN es “toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”; en tanto la ELUSIÓN es, según Humberto Diez (2), “la disminución del monto tributario por el abuso de las formas jurídicas”, y este mismo autor considera a la elusión como una de las formas de evasión. (1) Villegas, Héctor B. y otros: “La evasión fiscal en la Argentina” - DF - T. XXIII, citado por Diez, Humberto. (2) Diez, Humberto y Coto, Alberto P.: “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión”, año 2000, *Doctrina Tributaria* No. 249.

⁷³ Jarach Dino. *El Hecho Imponible* Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1971, pág. 119.

⁷⁴ Información obtenida de: www.fepafem.org.ve/investigaciones/evasion/index2.htm

En síntesis, podemos decir que, en el caso de la evasión tributaria, el sujeto se encuentra dentro de ámbito de la hipótesis de incidencia, es decir realiza el hecho imponible y consecuencia, dando nacimiento a la obligación tributaria; sin embargo, éste oculta su realización a la Administración Tributaria.

En el caso de la elusión tributaria, el deudor tributario evita la realización del hecho imponible. En ese sentido, no habiendo realizado el hecho imponible no tendría lugar el nacimiento de la obligación tributaria. Señalamos que “no tendría” lugar el nacimiento de la obligación tributaria, pues —como señaláramos líneas atrás—, gran parte de la doctrina reconoce elusiones lícitas diferenciándolas de las ilícitas.

A este respecto, Simón Acosta señala que el fraude a la ley estaría dentro de ese grupo de conductas intermedias que consisten en elegir vías alternativas para conseguir los mismos fines de otras operaciones fiscalmente más onerosas. En concreto se trata de vías alternativas que se oponen a los principios y fines objetivos del ordenamiento positivo⁷⁵.

1. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

El fraude a la ley supone la celebración de un acto jurídico que es real y a partir del cual las partes asumen los derechos y obligaciones que se derivan del mismo. Es decir, no existen diferencias o inconsistencias entre el acto jurídico celebrado y las consecuencias de éste. Sin embargo, ocurre que el acto jurídico celebrado es distinto al que dichas partes debían celebrar para conseguir el resultado deseado, siendo el motivo de dicha “opción” el obtener un resultado que se encuentra vetado por una norma distinta, la cual no sería de aplicación al acto jurídico finalmente celebrado.

Sea cual sea la conducta empleada por las partes, lo cierto es que el negocio fraudulento genera un conflicto normativo, en tanto que provoca un resultado vetado por una norma distinta, no directamente aplicable a dicho negocio, pero sí al negocio que las partes hubiesen tenido que celebrar según los esquemas típicos. En consecuencia, el negocio en fraude a la ley vulnera indirectamente una norma que textualmente no le es de aplicación.

De lo expuesto se desprende que el negocio en fraude a la ley supone la lucha entre dos normas: (i) una norma de cobertura, que textualmente permite celebrar el negocio; y, (ii) una norma defraudada, que condena el resultado práctico, material, económico que las partes logran con el negocio celebrado al amparo de la norma de cobertura.

La regla básica para determinar si un negocio es fraudulento es, pues, averiguar si su resultado sustancial es compatible con los valores inderogables del ordenamiento. Si lo es, el negocio no podrá ser calificado como fraudulento; si no lo es, por más que el negocio sea lícito en su contenido, tendrá que ser calificado como fraudulento⁷⁶.

⁷⁵ Simón Acosta, Eusebio. El Fraude a la Ley Tributaria en Procesos de Revisión. En Revista No. 34 del IPDT, Junio de 1998, pág. 39.

⁷⁶ Algunos autores distinguen los conceptos de fraude a la ley tributaria del fraude a la ley civil. Ello por motivos de la extensión del presente trabajo no será abordado. Para ello sugerimos leer a Eugenio Simón Acosta en El Fraude a la Ley Tributaria en Proceso de Revisión.

Así, en el fraude a la ley, el sujeto formalmente no realiza el hecho imponible, pero es como si efectivamente lo realizara, pues el resultado al que llega sirviéndose de la norma de cobertura es el mismo al que hubiera llegado de emplear la norma defraudada.

Esto tiene relación con el principio de capacidad contributiva y el de igualdad, pues quienes defienden la aplicación del fraude a la ley para efectos tributarios sostiene que, en la medida que tanto quienes se sirvieron de la norma de cobertura como quienes aplicaron directamente la norma defraudada por el primero, obtuvieron los mismos resultados y, puesto que frente a iguales capacidades contributivas, el derecho tributario debiera gravar de igual forma, ambas operaciones debieran estar sometidas a iguales cargas fiscales⁷⁷.

2. LA SIMULACIÓN

La simulación del acto jurídico supone que las partes disimulen la existencia, la naturaleza o un elemento del negocio con la finalidad de crear para los terceros una situación aparente que no corresponde a la situación real.

La simulación puede ser absoluta o relativa, dependiendo de si recae sobre la existencia del negocio, o sobre su naturaleza o alguno de sus elementos, respectivamente.

La simulación absoluta, de conformidad con el Art. 190 de Código Civil de Perú, se produce cuando las partes aparentan celebrar un acto jurídico cuando no existe la real voluntad de celebrarlo. Ello ocurre, por ejemplo, cuando una persona transfiere a otra la propiedad de un inmueble, habiéndose convenido entre las partes que el vendedor siga siendo el verdadero propietario del inmueble. De conformidad con el numeral 5 del Art. 219 del Código Civil de Perú, el acto jurídico es nulo cuando adolece de simulación absoluta.

⁷⁷ El fraude a la ley podría presentarse en el caso en que los administradores de una sociedad están interesados en frustrar la posibilidad de que un grupo de accionistas los remueva de sus cargos. Imaginemos, además, que los administradores se enteran de que un importante accionista de la sociedad está interesado en vender sus acciones.

En este contexto, los administradores de la sociedad deciden que una de sus subsidiarias adquiera las acciones en cuestión, para que dicha subsidiaria participe, sobre la base de las instrucciones que esos administradores dicten, en las juntas de accionistas en las cuales se aprobará su gestión. Alguien, sin embargo, les advierte a los referidos administradores que la Ley General de Sociedades establece que las acciones de propiedad de una sociedad que es controlada por la sociedad emisora de tales acciones no dan derecho a voto ni se computan para formar quórum. Ante esta realidad, los administradores se preguntan qué podrían hacer para conseguir, a través de medios indirectos, participación en las juntas de la sociedad a la cual administran.

Luego de analizar algunas posibilidades, los administradores deciden que la subsidiaria de la sociedad adquiera, no la propiedad de las acciones del capital de ésta, sino el usufructo de los derechos políticos de las mismas. El resultado final (desde el punto de vista práctico, material, económico) que produce la celebración del usufructo de los derechos políticos, es que los administradores de la sociedad van a estar indirectamente representados en las juntas que van a evaluar su gestión.

La simulación relativa, por su parte, se produce cuando las partes celebran un negocio distinto del que en realidad quieren concluir, o cuando alguno de los elementos del negocio formalmente celebrado no corresponde a la real estructura del negocio querido por las partes.

Así pues, la simulación relativa se produce, por ejemplo, cuando en lugar de celebrar un contrato de donación, las partes suscriben un contrato de compraventa, pese a haber acordado que no existirá contraprestación alguna por la transferencia del bien. Igualmente, existe simulación relativa cuando las partes fijan como contraprestación por la transferencia de un bien un precio aparente, el cual puede ser superior o inferior al precio real.

Un supuesto adicional de simulación relativa lo constituye la celebración de negocios jurídicos por medio de testaferros, esto es, cuando el mandatario o el representante de una persona le hace creer a su contraparte contractual que está actuando para sí mismo, cuando lo hace en realidad por cuenta de otro.

Lo que caracteriza la simulación relativa, pues, es la existencia de dos negocios jurídicos: (i) uno aparente u ostensible, cuya existencia está destinada a imponerse a los terceros; y, (ii) otro secreto u oculto, que en las relaciones de los contratantes (o de uno de ellos con su representado o mandante, según sea el caso) tiene por objeto restablecer la realidad.

II ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA NGA EN PERÚ

Habiendo esbozado algunos conceptos cuyo entendimiento es indispensable para entender la aplicación de la NGA en Perú, a continuación, detallamos el texto de la NGA en Perú:

NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

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

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

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

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

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

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

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

A continuación, establecemos los alcances de la citada disposición:

PRIMER Y ÚLTIMO PÁRRAFOS

El primer y último párrafos describen las facultades que tiene la Administración Tributaria para combatir situaciones de evasión, donde, que se ha mencionado podrían preponderar situaciones en las que se identifiquen supuestos de simulación.

De cara a la actividad probatoria a realizarse para la aplicación de estos párrafo, nuestro Tribunal Fiscal ha señalado a través de la RTF No. 01854-10-2020⁷⁸, que a efectos de que la Administración Tributaria efectúe la calificación económica de una operación de acuerdo

⁷⁸ “Que tal como se ha expuesto en los considerandos precedentes, la Administración establece que los servicios fueron prestados directamente por las personas [...] ya que constituyen labores inherentes a su función como gerente general y gerente financiero de la recurrente, generando rentas de quinta categoría, y no obstante, existir facturas emitidas por las personas jurídicas, que darían la calificación de dichos servicios como renta de tercera categoría, no correspondía calificarlo como tal ya que no se está acreditado que dichos proveedores prestaron los aludidos servicios, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento.

Que ahora bien, de lo expuesto en los considerandos precedentes se tiene que la recurrente no aportó medios probatorios adicionales que permitieran verificar la naturaleza de los servicios contratados y quienes se encargaron de prestarlos; sin embargo, dado que la calificación económica implica un análisis de la secuencia de hechos y relaciones económicas para conocer la verdadera naturaleza de las operaciones efectuadas, es de advertir que en el caso de autos la Administración no ha llevado a cabo una correcta actuación probatoria, toda vez que en atención a los principios de impulso de oficio y verdad material recogidos en el artículo IV del Título Preliminar del Texto único Ordenado de la Ley No. 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobado por D.S. No. 004-2019-JUS, correspondía que efectuara cruces de información con los proveedores de la recurrente sobre los servicios pactados de acuerdo a los contratos suscritos y quienes lo habrían prestado, así como demás actuaciones probatorias tendientes a establecer, entre otros, en que tiempo se celebró la constitución de los aludidos proveedores, para lo cual también deberá oficiar a las entidades pertinentes (registros públicos), ya que si bien se advierte como fecha declarada como inscripción en registros públicos de los aludidos proveedores, [...] por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo antes señalado”.

a lo dispuesto en el primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde que dicha entidad lleve a cabo un adecuado análisis de la secuencia de hechos y relaciones económicas a fin de conocer la verdadera naturaleza de las operaciones, lo cual supone una correcta actuación probatoria.

Se trata de una constatación del acaecimiento o no del hecho imponible con prescindencias de las formas.

SEGUNDO AL QUINTO PÁRRAFOS

Estos párrafos constituyen la principal herramienta que posee la Administración Tributaria para poder combatir estructuras elusivas⁷⁹.

El Código Tributario de Perú establece que la SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso, 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:

- a. Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Esto refleja la existencia de un *test* de propiedad o idoneidad.
- b. Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. Esto último hace referencia a un segundo *test*, que denominaremos *test* económico.

Como hemos hecho referencia, mediante Decreto Supremo No. 145-2019-EF, publicado el 6 de mayo de 2019, se aprobó los parámetros de fondo y forma para aplicar de la NGA. Este decreto supremo, de cuestionable naturaleza reglamentaria, establece las situaciones de riesgo o alarma que pueden conducir a la aplicación de la norma antielusiva⁸⁰. Dichas

⁷⁹ De acuerdo con el artículo 1 del Decreto Supremo No. 145-2019-EF, “El Decreto Supremo tiene por finalidad establecer determinados parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, para su aplicación por la SUNAT”.

⁸⁰ Entre dichas situaciones se encuentran los 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. Asimismo, el 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.

situaciones solo son enunciativas, no son las únicas situaciones que pueden dar lugar a la aplicación de la norma antielusiva, lo que deberá evaluarse caso por caso.

A continuación, pasamos a describir en qué consisten los mencionados tests:

1. TEST DE PROPIEDAD O IDONEIDAD

Para probar que el cambio contractual es artificioso o impropio, el Reglamento proporciona, entre otros, los siguientes criterios de orientación⁸¹:

- **Forma de implementación del esquema:** se examinará cómo se implementó el acuerdo comercial o cómo se suscitó el cambio contractual escogido (si se trata de una *forma compleja que podría haber sido más simple*), la *discrepancia entre forma y sustancia*, la *oportunidad de su implementación* se explica no por razones comerciales sino por el goce de una ventaja tributaria.
- **Los efectos del esquema:** en este escenario deberá examinarse la estructura adoptada o el cambio de modalidad contractual y los resultados tributarios, financieros u otras consecuencias, para apreciar si se ha producido un *“cambio genuino en posición financiera, legal o económica”*.
- **La conexión entre las partes del esquema:** se examinará la conexión existente entre las partes intervinientes en el esquema adoptado (partes vinculados, familiares u otras situaciones) para apreciar si el cambio contractual es razonable. La norma señala se tomará en cuenta *“La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por el (los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas”*.

Compartimos el razonamiento según el cual resulta contraproducente la definición de conceptos indeterminados como artificioso o impropio en el marco de la aplicación de la NGA; es contrario a su naturaleza, la cual presumo que será el fiscalizador quien deberá acreditar que una determinada figura o estructura es considerada como artificiosa o impropia sobre la base del descubrimiento de hechos, circunstancias, así como a la aplicación de pruebas y evaluaciones a una serie de factores cuya existencia dependerá de cada caso en concreto.

En este marco, en febrero de 2020, la Administración Tributaria publicó su primer Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal⁸² (en lo sucesivo, el “*Catálogo*”) el cual viene siendo actualizado y alimentado, y en el cual se describen situaciones de diversa naturaleza que pueden implicar un potencial incumplimiento tributario, y en los casos que corresponda, la aplicación de la Norma XVI.

⁸¹ Numeral 7.3 del artículo 7 del Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

⁸² Cumpliendo con lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

2. TEST ECONÓMICO – EXISTENCIA DE MOTIVOS EXTRAFISCALES

¿Cómo entra a tallar en la aplicación de la NGA en Perú la razón de negocios o aquellos motivos extrafiscales que harían que los contribuyentes se encuentren fuera del ámbito de aplicación de dicha norma?

Nuestra NGA describe en su segundo a quinto párrafos el razonamiento que deberá adoptar la Administración Tributaria para la aplicación de este juicio de justificación económica.

Así, se establece que a través del test económico o juicio de justificación económica deberá evaluarse si los efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, resulten iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. En otras palabras, se le exige a la Administración Tributaria un comparativo de los efectos jurídicos o económicos entre la estructura adoptada por el contribuyente y la que debió emplearse a criterio de la propia Administración Tributaria.

Para que una estructura atípica o impropia más ventajosa tributariamente no sea cuestionada, sus efectos jurídicos o económicos no debieran ser iguales o similares a aquellos derivados de una estructura típica.

Notemos que nuestra NGA asume que la estructura cuestionada tendrá efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o ventaja tributarios; es decir, asumirá que la estructura en cuestión puede tener razones de negocios. Serán estos efectos o ventajas extrafiscales, aquellos que serán materia de comparación entre una y otra estructura.

Bajo este orden de ideas, es importante señalar que en algunos casos no será suficiente que una estructura cuente con “razones comerciales” plenamente acreditables (sean estas concretas o potenciales) para encontrarse fuera del ámbito de aplicación de la NGA en Perú; habrá pues que considerar que estas ventajas extrafiscales difieren de la estructura típica y que, bajo este análisis, no fuera realizada por el contribuyente.

Por otro lado, otro aspecto relevante a considerar es que la realidad de los negocios nos muestra que las ventajas económicas pueden ocurrir como no, es decir, pueden materializarse o no.

De este modo, advertimos que el juicio de justificación económica tendrá que considerar ventajas extrafiscales realmente obtenidas o ventajas consideradas potenciales; con lo cual podrán existir dos tipos de *test*, uno de carácter objetivo y otro de carácter subjetivo. El primero tendrá en consideración las ventajas económicas obtenidas a través del esquema de negocio ejecutado por el contribuyente, mientras que el segundo, considerará la finalidad económica que se pretendía alcanzar con la ejecución del esquema de negocios bajo análisis.

Así pues, tratándose de una operación de crédito, por ejemplo, los criterios objetivos que entrarán a tallar para definir la posición del contribuyente frente al test económico, no solo pasarán por la tasa de interés, el plazo y condiciones del repago, sino por: (i) el análisis de riesgo crediticio del deudor, (ii) los ratios de solvencia o cobertura del préstamo, (iii) la cobertura de las garantías existentes, (iv) la proporción del préstamo frente a las utilidades de las partes intervinientes, entre otras.

Se trata pues de una actividad práctica y de sentido común de lo que en sustancia o realmente ha acontecido, donde la manera, modos, sustancia y tiempos resultan de vital importancia.

Habiendo resumido los principales conceptos existentes en nuestra NGA, y sin ánimos de simplificar este complejo proceso calificativo y probatorio, podríamos esquematizar la aplicación de la NGA en Perú de la siguiente manera:

- i. **Evasión tributaria:** En un supuesto de evasión tributaria, donde sencillamente se dejó de declarar y pagar el impuesto, lo cual incluye supuestos de simulación relativa (acuerdos inexistentes), la Administración Tributaria únicamente deberá acreditar la existencia del hecho imponible y, sin ninguna facultad extraordinaria ni proceso especial, procederá con la determinación y cobro de la obligación tributaria
- ii. **Elusión vs planificación tributaria:** En el escenario de operaciones efectivamente realizadas podríamos estar frente a un planeamiento tributario o frente a una operación considerada como elusiva para efectos de nuestra legislación, estas últimas normalmente llevadas a cabo a través del fraude de ley (segundo al quinto párrafo de la NGA en Perú).

La NGA debe dar un razonable margen de operación a nuestra Administración Tributaria en la recalificación del hecho imponible frente a estructuras consideradas fraudulentas o abusivas de las formas.

Sin embargo, para encontrarnos frente a un legítimo planeamiento tributario debe tener en consideración los alcances del concepto de Economía de Opción, el cual ha sido recogido por el literal (i) del Art. 2 del Reglamento.

Así, la economía de opción se define como la acción de elegir actos que tributariamente son menos onerosos que otros disponibles en el ordenamiento jurídico y que no presenten ningún acto artificioso o impropio y carente de justificación económica⁸³. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que no existe la obligación de elegir la vía más onerosa al

⁸³ Según el artículo 5 del Decreto Supremo No. 145-2019-EF, la Economía de Opción se define como:

5.1 La aplicación de las consecuencias de la NGA no alcanza a los actos llevados a cabo en el ejercicio de la economía de opción.

5.2 No constituyen economía de opción la realización de actos, o la configuración de situaciones o relaciones económicas donde se presenten las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

momento de llevar a cabo una transacción⁸⁴, siempre que la vía escogida sea razonable⁸⁵ y los actos guarden relación con su fin⁸⁶.

La idea de nuestro legislador, en sintonía con la tendencia internacional, es que esta norma no sea tipificadora de conductas⁸⁷ ni que ésta ni su reglamento definan conceptos indeterminados que se encuentran en ella recogidos.

⁸⁴ Resolución del Tribunal Fiscal No. 07114-1-2004: “(...) no puede ser aceptado desde un punto de vista estrictamente jurídico, que los contribuyentes están obligados en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria”.

⁸⁵ Esta necesidad de razonabilidad en la vía elegida y justificación económica de las operaciones se hace aún más evidente en la siguiente lista enunciativa de hechos y circunstancias que serán tomados en cuenta por la Administración Tributaria para la aplicación de la Norma XVI y que fuera aprobada por el Decreto Supremo No. 145-2019-EF:

- a. La manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados.
- b. La forma y la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.
- c. El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.
- d. El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis, como si la norma anti-elusiva general no aplicase.
- e. El (Los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera del sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- f. El (Los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera de cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con el sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.
- g. Cualquier otra consecuencia para el sujeto fiscalizado o para cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con aquel, derivada de la celebración o ejecución del (de los) acto(s).
- h. La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por el (los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

⁸⁶ Resolución del Tribunal Fiscal No. 10923-8-2011: “Que si bien resulta un tema incontrovertible que los contribuyentes posean el derecho de elegir y concretar sus operaciones, empleando a este efecto, las figuras jurídicas que juzguen más idóneas, dicha potestad debe ser considerada bajo criterios de razonabilidad y partiendo de la premisa que los instrumentos contractuales que puedan emplear, guarden relación con el fin que se pretende alcanzar, siendo en todo caso que —como ya se ha manifestado— la Administración se encuentra legalmente facultada a dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados”.

⁸⁷ Numeral 13 de la Exposición de Motivos del Decreto Supremo No. 145-2019-EF.

III

LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA APLICACIÓN DE LAS NGA

En el mes de marzo del año 2016 se realizó una consulta, a través del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, a las Administraciones donde se les preguntaba cuáles eran los principales desafíos en la aplicación de las cláusulas antiabuso, y la totalidad coincidió en que el principal desafío consiste en la prueba de la elusión, tomando en consideración además la complejidad de las estructuras fiscales asumidas por los contribuyentes⁸⁸.

En el marco de la aplicación de la NGA en Perú, la Administración Tributaria deberá realizar una intensa actividad probatoria a la que se le intenta dotar de plena objetividad, dejando de lados las intenciones y posibles motivaciones que pudieran haber tenido los contribuyentes, lo cual resultaría sumamente difícil de probar y podría derivar en un accionar potencialmente arbitrario por parte del ente fiscalizador.

Así, una de las actividades probatorias más intensas con las que se enfrentan los operadores del derecho es el probar la existencia de una elusión tributaria, demostrar la existencia de una estructura en fraude de ley. No sólo presume una profunda formación jurídica por parte de los fiscalizadores, sino también un entendimiento pleno del negocio.

Conforme a nuestra NGA la carga de la prueba que acredite ambos exámenes (test económico y el de idoneidad) recae en la Administración Tributaria. En buena cuenta, para encontrarse fuera del ámbito de aplicación de la NGA bastará que el contribuyente pruebe en contrario sobre cualquiera de los dos requisitos mencionados.

Esto resulta común a nivel internacional, en donde se invierte la carga de la prueba en favor de los contribuyentes, teniendo entonces las Administraciones Tributarias la responsabilidad de probar que lo negocios resulten fraudulentos. Esto último resulta razonable, considerando la relevancia del principio de legalidad en materia tributaria (como derecho a que se aplique la consecuencia del negocio realizado efectivamente), así como la protección de los derechos constitucionales de los contribuyentes, como el de propiedad e igualdad.

Podemos concluir entonces que, para la elaboración del expediente de abuso o fraude de las formas jurídicas, la Administración, no sólo debe reunir los elementos probatorios que justifiquen su pretensión, sino que, además, debe demostrar que las operaciones, negocios, actos o contratos del contribuyente se enmarcan dentro de las cláusulas antiabuso que regula la legislación tributaria⁸⁹.

⁸⁸ Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea. VII Beca de Investigación CIAT/AEAT/IEF. Christian Anguita Oyarzún pág. 145.

⁸⁹ *Ibíd.* op. cit. pág. 146.

ACTIVIDAD PROBATORIA REQUERIDA EN LA APLICACIÓN DE LA NGA EN PERÚ

Como hemos señalado, en un supuesto elusivo, en donde nos enfrentaríamos a la intensa actividad probatoria por parte de la Administración Tributaria exigida en los párrafos segundo al quinto de la NGA en Perú, partimos de la premisa que nos encontramos frente a operaciones reales (no simuladas), concordantes en forma y fondo, que deberán de pasar por un test de propiedad y uno económico. En este caso la Administración Tributaria, asumiendo la carga de la prueba, deberá:

- Analizar la operación o estructura atípica o impropia (1) con ventaja tributaria⁹⁰ realizada por el contribuyente y;
- Proponer una operación o estructura propia (2) a través de la cual debió realizarse la primera, con una carga tributaria mayor o sin la existencia de ventaja tributaria.

De este modo, tendremos lo siguiente:

Estructura 1 (realizada por el contribuyente)	Estructura 2 (aquella que debió realizarse a criterio de la AT)
Atípica o impropia	Típica, propia
Existencia de “ahorro o ventaja tributaria”	Mayor costo tributario
Efectos jurídicos o económicos distintos de los tributarios (A)	Efectos jurídicos o económicos distintos de los tributarios (B)

Serán estos efectos jurídicos o económicos distintos a los tributarios, los que deberán ser comparados a través del test económico. No pasar el test económico significará que los efectos jurídicos o económicos distintos a los tributarios de A, serían iguales o similares existentes a los que se deriven de B⁹¹.

⁹⁰ Según el literal h) del numeral 2.1 del artículo 2 del DS No. 145-2019-EF, se entiende por ahorro o ventaja tributaria: “A la reducción total o parcial de la deuda tributaria; a la reducción o eliminación de la base imponible; a posponer o diferir la obligación tributaria o deuda tributaria; a la obtención de saldos a favor, créditos, devoluciones o compensaciones, pérdidas tributarias o créditos por tributos; a la obtención de inmunidad tributaria, inafectación, no gravado, exoneración o beneficio tributario; a la sujeción a un régimen especial tributario; a 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”.

⁹¹ Tercer párrafo de la Norma XVI de nuestro Código Tributario: “b Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios”.

Lo que se busca con este test no es solo determinar si existe algún beneficio económico (extrafiscal) en la estructura realizada, pues si este es el mismo, o similar, al que ocurre bajo la estructura eludida y típica, esta última será considerada como no realizada.

No bastará, por tanto, con demostrar una razón de negocios en los actos efectivamente realizados para encontrarnos fuera del ámbito de aplicación del tercer párrafo de la NGA en Perú. Se trata pues de evitar que el análisis de la sustancia económica se reduzca a determinar la existencia de un potencial mínimo de beneficio.

En ese mismo sentido, el otro lado de la moneda, lo constituye el hecho que cuando las operaciones que son materia de revisión se circunscriben al curso ordinario de sus actividades, la teoría de la sustancia económica no debiera ser aplicada.

En otras palabras, los beneficios económicos de A no representaron ningún atractivo ni resultaron determinantes al momento de escoger entre una u otra alternativa, por lo que podrá deducirse que el principal objetivo de haber estructurado la operación o Estructura 1 fue el ahorro o ventaja tributaria.

La Administración Tributaria deberá evaluar como parte de su actividad probatoria, los resultados tributarios, los cambios de posición financiera, económica y/o legal experimentados o esperados por el contribuyente. ¿Qué hubiera ocurrido si este acto o actos no se hubieran llevado a cabo o si se hubieran llevado a cabo a través de este otro camino que en principio resulta más acorde con el objetivo comercial perseguido?, todo esto de la manera más objetiva posible.

De ello ni de lo dispuesto en la NGA se desprende, sin embargo, que deberán compararse el ahorro o ventaja tributaria con el motivo o razón de negocios, como podría desprenderse de lo señalado en el numeral 7.2d el Art. 7 del Reglamento, según el cual, dentro de las consideraciones para el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas que:

“Lo dispuesto en la norma anti-elusiva general tiene como objetivo desincentivar y, dado el caso, perseguir la realización de actos, situaciones o relaciones económicas que tienen como uno de sus propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria, conforme con lo dispuesto por el tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”.

En este extremo el Reglamento introduce el concepto de ahorro o ventaja tributaria como propósito principal, esto entendemos en comparación con los efectos jurídicos o económicos (razones de negocios), lo cual no ha sido mencionado en la NGA. Ello, a nuestro juicio, genera incertidumbre y en consecuencia atenta contra el principio de seguridad jurídica, pues obligaría a una comparación que, dadas las disposiciones de nuestro ordenamiento, no se tiene certeza de la gradualidad ni del criterio que para ello deberá atenderse.

Bajo este enunciado, el acto cuestionado podría tener un propósito comercial distinto del tributario, plenamente acreditable y, pese a ello podría aplicársele la NGA, en tanto este no resulte el principal en comparación con el ahorro o ventaja fiscal obtenidos.

Nuestra NGA no establece ningún tipo de comparación entre los beneficios tributarios y los jurídicos y económicos. La comparación establecida en nuestra normativa se refiere

a los elementos jurídicos y económicos distintos de los tributarios entre el esquema adoptado por el contribuyente (presuntamente elusivo) y el que debió adoptarse a criterio de la Administración Tributaria.

Finalmente, consideramos pertinente precisar que en el marco de la aplicación de la NGA en Perú resulta irrelevante la intención o la motivación que tuvo el contribuyente al momento de estructurar la operación u operaciones que puedan ser cuestionadas por parte de la Administración Tributaria⁹².

IV

LA NGA EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

En líneas generales, existen dos mecanismos para combatir la elusión tributaria a nivel internacional: (i) Las NGA y especiales domésticas y (ii) Las cláusulas antiabuso que puedan pactarse en lo tratados para evitar la doble imposición tributaria.

LA APLICACIÓN DE LA NGA Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE O MÚLTIPLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA (CDTI).

En este escenario nos encontramos frente a la disyuntiva de aplicar la NGA de la legislación doméstica y la Cláusula Antielusiva General (CAG) contenida en un CDTI o la contenida en alguna Decisión Comunitaria.

Por un lado, podemos identificar una primera incompatibilidad en aplicar la NGA doméstica en el marco del CDTI, considerando la existencia del principio del *pacta sunt servanda*⁹³, en la medida que no se haya pactado ninguna CAG en el CDTI, con lo cual no resultaría posible aplicar la ley doméstica.

Por otro lado, la aplicación de la NGA doméstica en la aplicación del CDTI podría encontrar su justificación en: a) el objeto del CDTI (combatir la evasión y la elusión fiscal); b) las distintas naturalezas de la NGA y la CAG de los CDTI, en tanto las primeras determinan obligación tributaria y las segundas tienen como propósito el reparto de potestad tributaria y c) el concepto de abuso de tratados⁹⁴.

⁹² Artículo 8.- Intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros. La aplicación de la norma antielusiva general no es el resultado de la indagación o el descubrimiento de las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros.

⁹³ Conforme al artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.

⁹⁴ Villanueva Gutiérrez, Walker. *Tributación Internacional, Convenio de Doble Imposición y Precios de Transferencia*. Pág. 92-94.

En relación con el objeto del tratado, queremos precisar que, cuando hablamos de los criterios de interpretación de los tratados (previstos en la Convención de Viena) debemos considerar si combatir la evasión y elusión tributaria no sólo es parte del título de CDTI, sino también de su preámbulo y contexto, para poder aplicar la NGA.

Resulta importante considerar que mucho de los CDTI consideran como parte de su objeto combatir la evasión tributaria, no haciendo referencia la elusión tributaria. Como hemos visto en capítulos anteriores, la NGA en nuestro país, resulta aplicable únicamente cuando nos encontramos frente a casos de elusión.

En esta dinámica interpretativa y de aplicación de principio del derecho no podemos dejar de mencionar que con la vigencia del Convenio Multilateral (MLI) en la implementación de las normas BEPS⁹⁵, para combatir el abuso de los tratados, existe un nuevo estándar en el que se exigirán básicamente dos requisitos: (i) el preámbulo del CDTI debe consignar como uno de sus objetivos, la lucha contra la elusión fiscal y (ii) los CDTI incluirán una CAG cuya finalidad será la de evaluar el propósito principal de la transacción.

En ese contexto, conviene señalar en el caso de los CDTI suscrito por el Perú con Chile, Corea y México, deberá aplicarse la cláusula del propósito principal del negocio, mientras que en el resto de los CDTI a la fecha celebrados por el Estado Peruano podría aplicárseles nuestra NGA.

Pese a este razonamiento, consideramos que existe una diferencia en los estándares de la elusión entre el Convenio Multilateral y nuestra NGA. El estándar del primero resulta más duro que el de la segunda.

En efecto, de acuerdo con lo establecido en nuestra NGA, en una operación que no se encontraría dentro de su ámbito de aplicación, requiere la existencia, además de una ventaja fiscal, la de razones económicas o jurídicas distintas de las del esquema considerado defraudado.

Por otro lado, el propósito principal del negocio contemplado en el Art. 7 del convenio multilateral establece que no se concederán los beneficios del tratado a transacciones en las que uno de los principales propósitos haya sido la obtención de la ventaja tributaria, a menos que, teniendo en cuenta las circunstancias y el contexto, se desprendan del objeto y propósito del convenio. Es decir, aún en presencia de razones de negocios distintas de las existentes en la estructura defraudada, podríamos encontrarnos frente a estructuras consideradas elusivas para los fines del convenio.

Finalmente, y al margen de los estándares de la prueba y la consecuente delicada actividad probatoria existente (punto 4), tanto a nivel local como internacional, creemos que una de las principales complicaciones a la que nos enfrentamos en el marco de la aplicación de la NGA, viene dada por el cabal entendimiento y distinción de los conceptos y categorías jurídicas involucrados en su aplicación (punto 1).

⁹⁵ El Perú ha formalizado la firma del MLI al amparo de la Acción 15 del Plan BEPS, cuya entrada en vigor se producirá luego de la ratificación del Congreso de la República.

BIBLIOGRAFÍA

- OCDE (1967). “L’ evasión et la fraude fiscales internationales”. Quatre études (Paris).
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “El Fraude a la Ley Tributaria en Procesos de Revisión. En Revista No. 34 del Instituto Peruano de Derecho Tributario (Perú).
- OCDE (2015) Plan BEPS Final Report. Frequently Asked Questions.
- GARCÍA NOVOA, Cesar (2004). Seminario ofrecido en la Pontificia Universidad Católica del Perú el día 17 de setiembre de 2004. (Perú)
- RUBIO CORREA, Marcial (2017). El Sistema Jurídico (Introducción al Derecho). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú (Perú)=
- VILLEGAS, Héctor B. y otros (2000) “La evasión fiscal en la Argentina” - DF - T. XXIII, citado por Diez, Humberto. Diez, Humberto y Coto, Alberto P.: “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión”, Doctrina Tributaria No. 249.
- JARACH, Dino (1971) El Hecho Imponible. Ed. Abeledo Perrot, (Argentina)
- ANGUITA OYARZÚN, Christian. Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea.
- VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker (2022) Tributación Internacional, Convenio de Doble Imposición y Precios de Transferencia.