

# Limitaciones y oportunidades en la aplicación de la Norma Antielusiva General

La publicación de la Norma Antielusiva General (NAG) en el Perú, generó muchos cuestionamientos. Desde el punto de vista legal se cuestionó que la norma no tuviera conceptos claros y que ello afectaría la seguridad jurídica, también que la misma sea una norma sustantiva, lo que implicaba que se debería aplicar para las operaciones que se realizaron a partir de su vigencia.

Desde el punto de vista operativo, la norma era cuestionada debido a que se alegó que la Administración Tributaria peruana no estaba preparada para su aplicación, siendo la mayor preocupación que los auditores la utilizaran con un criterio parcializado y sin el debido análisis integral de las operaciones.

Estas circunstancias fueron las que influyeron para que la norma emitida en el 2012 quedara suspendida hasta el año 2019, fecha en la cual se emitió el reglamento que permitía su aplicación y que además tenía como objetivo atender los principales cuestionamientos que recaían en la NAG. Este reglamento, por un lado, buscó dar los parámetros de forma y fondo para la aplicación de la misma; y por el otro, regular la aplicación operativa de la misma a través de un Comité Revisor que decida su utilización, como un mecanismo imparcial de control del proceso de auditoría de la SUNAT.

A través de los parámetros definidos en el reglamento se ha tratado de dar contenido a los conceptos indeterminados de la norma y al mismo tiempo establecer un procedimiento que busca garantizar la aplicación de dicha facultad por la Administración Tributaria, regulando su relación con el contribuyente en la aplicación de esta.

Han pasado algunos años desde que la SUNAT puede aplicar la NAG y aunque la jurisprudencia aún no ha tenido la oportunidad de establecer criterios que reconduzcan la aplicación de esta respecto a los puntos que siempre han generado dudas, me permito hacer algunas observaciones con el fin de mejorar las relaciones entre el fisco y los contribuyentes y fortalecer la seguridad jurídica a la luz de los procesos de fiscalización que viene realizando la Administración Tributaria.

El reglamento ha tratado de dar contenido a la calificación de los actos, como artificiosos o impropios que la norma anti-elusiva general señala, sin embargo, se observa un margen impreciso para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos, que siendo indeterminados no deben generar en su aplicación a un caso concreto, que la misma sea manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias a las cuales se aplica.

La aplicación de la NAG, en la práctica no debe depender únicamente de la interpretación que realice el auditor de los actos económicos, ya que en muchas oportunidades puede estar influenciado por el “in dubio pro fisco”, bajo un pretendido fin solidario. Si bien esto no implica que la Administración Tributaria no deba tener esta importante facultad, queda claro que debe aplicarla con la mayor rigurosidad analítica, vale decir, que su aplicación debe provenir de un análisis integral de las operaciones realizado por un equipo especializado.



En base a lo señalado, es importante revisar si el reglamento ha establecido realmente pautas objetivas para aplicar la norma antielusiva general. Así tenemos, que una de las situaciones comprendidas en el mismo señala que se aplicará a 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.

Para el análisis de dichos actos, situaciones o relaciones económicas, el propio reglamento señala que debe tenerse en cuenta que el objetivo de la aplicación de la NAG es desincentivar o perseguir que la **obtención de un ahorro o ventaja tributaria sea uno de los propósitos principales** de la operación en cuestión. Como se puede apreciar si bien la norma considera que pueden existir otros propósitos que serían válidos (comerciales, económicos, financieros, etc.), señala que será aplicable la NAG si uno de los propósitos principales es el ahorro y ventaja tributaria. Esto conlleva a que el auditor es quien determina el propósito principal y ante cualquier ventaja tributaria, podría ser ello suficiente para que determine que es un propósito principal. Todo esto debido a que la propia norma no ha establecido un parámetro objetivo para determinar esta característica.

El reglamento además señala que el **auditor puede** evaluar la aplicación de la norma anti-elusiva general, cuando identifique dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva si se presenta alguna de las situaciones detalladas en dicho reglamento, por lo que al final si bien el reglamento otorga pautas generales al auditor, éste le confiere al auditor la facultad de aplicarla cuando lo considere, más aún si se tiene en cuenta que las situaciones contempladas en el reglamento sólo constituyen una lista enunciativa.

Del caso antes señalado se deduce que el auditor decidirá la aplicación de la NAG si considera que en los actos realizados no existe una correspondencia entre los beneficios y riesgos asociados. Acá podemos observar otro parámetro que no ha sido definido y que queda a libertad del auditor determinar cuándo no exista esta correspondencia entre beneficios y riesgo, y para ello tomará en cuenta que la ventaja o ahorro tributario sea

un propósito principal de los actos, situaciones o relaciones económicas de acuerdo a las consideraciones que antes se ha señalado.

Teniendo en cuenta los aspectos contemplados en el reglamento de la NAG, queda claro que existe un fuerte sesgo a que el auditor de SUNAT ante la existencia de alguna ventaja tributaria (único hecho objetivo que se suele contrastar), decida aplicar esta norma sin analizar otros beneficios (económicos, financieros, comerciales, etc.) que genere la operación, ya que el auditor considerará que dicha ventaja tributaria es uno de los propósitos principales de la misma.

La falta de definiciones y características claras y objetivas para evaluar las circunstancias en las que debe aplicarse la NAG y la discrecionalidad otorgada al auditor para aplicar la misma, sólo podría ser corregida por el Comité Revisor. Sin embargo, no se ha establecido un procedimiento integral que garantice la decisión imparcial de dicho Comité.

En este punto, es importante también revisar si el Comité cuenta con las condiciones que garanticen un actuar imparcial e independiente ante la aplicación de la NAG. Ante ello, si bien el reglamento señala que el Comité Revisor debe citar al contribuyente para exponer sus razones respecto a las observaciones contenidas en el informe para la aplicación de la NAG contenida en la Norma XVI del Código Tributario, el actual procedimiento no regula la relación de los auditores con el Comité que garantice un trato igualitario.

El reglamento ha previsto de forma muy limitada las competencias y actuaciones del Comité Revisor, y si bien le otorga potestad para que emita opinión sobre la existencia de elementos suficientes para aplicar la NAG, no le otorga la independencia suficiente que garantice la imparcialidad de su evaluación. Es necesario que el Comité garantice un proceso transparente y de trato igualitario tanto para el contribuyente como para el equipo auditor.

El tema no es claro, más aún cuando el Comité Revisor de acuerdo con lo señalado en el antepenúltimo párrafo del artículo 62º-C del Código Tributario, puede disponer la

devolución del informe con el expediente de fiscalización al órgano encargado de la fiscalización cuando considere necesario evaluar aspectos no expuestos en el informe o complementar este. Por su parte el inciso 10.4 del artículo 10° de los Parámetros de fondo y forma para la aplicación de la NAG contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario señala que: *“Cuando el Comité Revisor estime que el informe a que se refiere el artículo 62°-C del Código Tributario debe ser complementado o aclarado, dispone la devolución de este y del expediente de fiscalización para que dichas acciones sean llevadas a cabo considerando lo actuado en el mencionado expediente”*.

Lo señalado en el párrafo anterior permite apreciar que la función del Comité no es clara y que pareciera que sólo actúa para garantizar la aplicación de la NAG y no como se había tratado de sustentar en un primer momento, que se constituiría en una instancia imparcial que garantice el debido proceso y evite el uso abusivo de esta importante facultad.

La actual norma no deja claro cuáles serían las limitaciones al actuar del Comité Revisor y que podrían generar vicios en el proceso. En línea con lo anterior es importante señalar que el Comité para garantizar su imparcialidad en la aplicación de la NAG, no podría emitir pronunciamientos que guíen el actuar de los auditores para la aplicación de la NAG y menos aún para realizar otras observaciones al contribuyente en el caso de no ser aplicable la NAG.

El Comité para garantizar su imparcialidad tendría que otorgar igual oportunidad a las partes para presentar sus alegatos y por lo general debería ser en un mismo momento. Adicionalmente, el reglamento tampoco ha previsto que se puedan presentar escritos o participación de expertos de ambas partes que permitan explicar mejor las operaciones cuestionadas, dado que las mismas suelen ser complejas.

Otro aspecto que requiere revisión es el vinculado al procedimiento de fiscalización, es decir, se supone que la instancia del Comité es posterior al plazo otorgado por el artículo 75° del Código Tributario, esto supone que la Administración Tributaria al momento de emitir el requerimiento antes señalado, debe comunicar sus

conclusiones indicando todas las observaciones e infracciones sobre operaciones que previamente había solicitado sustentar al contribuyente. Por lo tanto, no cabe que posterior a lo resuelto por el Comité Revisor se regrese al proceso de fiscalización para cuestionar o revisar otros aspectos que no se habían contemplado antes de la notificación del requerimiento a que se refiere el artículo 75° del Código Tributario.

En base a lo antes señalado, queda claro que la normatividad para la aplicación de la NAG presenta varios vacíos que debieran subsanarse a efectos de garantizar un debido proceso y sobretodo el derecho de defensa de los contribuyentes. Si bien el Comité Revisor en los procesos en curso está tratando de actuar de forma imparcial, es necesario regular sus competencias en una norma legal que garantice la independencia de sus decisiones.

Adicionalmente, si bien las fiscalizaciones que la Sunat viene desarrollando y donde aplica esta facultad pueden ser recurridas ante el Tribunal Fiscal y generar jurisprudencia que corrija cualquier exceso, y dé contenido a muchos conceptos imprecisos e indefinidos, en aras de la implementación de un proceso eficiente, estos vacíos deberían corregirse lo antes posible.

Por último, es importante que la Administración Tributaria ratifique la importancia del uso de esta facultad y capacite adecuadamente a los auditores, apoyando su trabajo inclusive con la participación de expertos en aspectos diferentes a los tributarios, ya que muchas operaciones son complejas y conllevan la aplicación de conocimientos especializados de otras materias ajenas a la tributaria.



**Martín Ramos**  
**Director**

[martin.ramos@masvalue.pe](mailto:martin.ramos@masvalue.pe)