



Asociación Fiscal Internacional (IFA)

Grupo Peruano

Interacción de la Norma XVI y las normas de precios de transferencia – Reporte Local

Tulio Tartarini T.

Mayo de 2019



Alcances generales Norma XVI del Código Tributario

1) La Norma XVI del Código Tributario tiene dos partes:

“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 primer párrafo, según sea el caso.

1° y 6° párrafos de la Norma XVI:
Criterio de calificación económica de los hechos

Publicado el 21 abril 1996 (D.L. 816)

2° a 5° párrafos de la Norma XVI:
Norma Antielusiva General

- Publicado el 18 julio 2012 (D.L. 1121)
- Suspendido el 12 julio de 2014 (Ley 30230).
- Publicación de Decreto Supremo 145-2019-EF el 6 de mayo de 2019.

Alcances generales Norma XVI del Código Tributario

Dos situaciones



2) Criterio de la realidad económica o **calificación económica** de los hechos:

| Situación anómala | Mecanismo de corrección | Consecuencia |
|---|--|---|
| <p>La forma jurídica adoptada no coincide con la real operación económica: Esto puede ocurrir cuando:</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>Error de calificación del negocio</u>: Se elige una forma jurídica equivocada por conocimiento impreciso del derecho.• <u>Simulación</u>: Se elige una forma jurídica incorrecta para fingir un negocio inexistente (simulación absoluta) o para ocultar un negocio efectivamente realizado (simulación relativa). | <p>Criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos.</p> | <p>Se deja de lado la forma jurídica adoptada, y se considera la real operación económica como hecho imponible.</p> |

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

Párrafos uno y sexto



- 1) Simulación: implica calificar el hecho imponible en base a los actos económicos efectivamente conducidos por las partes, con prescindencia de las formas jurídicas utilizadas. *Intentio iuris vs. Intentio facti*.
- 2) Se prescinde de los contratos o negocios jurídicos y se atiende a la real conducta y comportamiento de las partes.
- 3) En base a situación fáctica, se califica el hecho y se aplican las consecuencias tributarias.
- 4) Es un deber del Fisco (...”tomará en cuenta”) y puede jugar a favor o en contra de él. Por ejemplo, en base a la calificación económica se puede hacer operar un exoneración.
- 5) Vigente jurisprudencialmente desde hace mucho (jurisprudencia del Tribunal Fiscal anterior a su incorporación en la entonces norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario).

Alcances generales Norma XVI del Código Tributario



3) Norma **antielusiva** general:

| Situación anómala | Mecanismo de corrección | Consecuencia |
|--|----------------------------------|--|
| <p>La forma jurídica adoptada sí coincide con la real operación económica. ¿Cuál es el problema?</p> <p>La figura jurídica elegida fue utilizada para un propósito inusual (causa atípica), con el fin primordial de obtener ventajas fiscales.</p> <p>A esto se le conoce como <u>fraude a la ley tributaria</u>.</p> | <p>Norma antielusiva general</p> | <p>Se extiende la aplicación de la consecuencia tributaria de la norma eludida al hecho realizado.</p> <p>Extensión de la hipótesis de incidencia.</p> |

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

Párrafos segundo al quinto



- 1) Casos de elusión: buscan eliminar la carga fiscal (reducción de base imponible, diferimiento del nacimiento de la obligación, elevación de créditos o pérdidas). Sin ventaja fiscal **no hay presupuesto para la aplicación de la norma.**
- 2) Ataca actos realmente celebrados. No actos simulados.
- 3) Se atacan por un vicio en la causa: el negocio ha sido celebrado con lesión en la causa, solo para obtener una ventaja fiscal y sin superiores ventajas económicas o jurídicas
- 4) Causa: propósito práctico o económico jurídicamente relevante para la celebración del acto jurídico, socialmente reconocido. Es objetivo y consustancial al acto. Cada acto o negocio jurídico previsto por el ordenamiento tiene su causa.
- 5) Ejemplo, sociedad quiere transferir la propiedad de un bien singular a cambio de un valor económico: compraventa ¿por qué una reorganización societaria?

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

Párrafos segundo al quinto

6) Requiere la verificación conjunta de dos tests

6.1 SUNAT determina que el acto celebrado es “artificial o impropio” para el resultado alcanzado, en oposición a los actos “propios o usuales” previstos por el ordenamiento para similar resultado (test de propiedad causalista)

6.2 SUNAT determina que el acto celebrado no representa ventajas económicas o jurídicas (con excepción de la ventaja tributaria) superiores a los actos usuales o propios (test de relevancia jurídica económica).

7) Consecuencia: se elimina la ventaja tributaria aplicando las consecuencias tributarias del acto usual o propio (no realmente celebrado).

8) La operación se “recalifica”, solo para efectos de aplicar las consecuencias tributarias de otro acto **NO** celebrado por el contribuyente.

Norma XVI Y Precios de Transferencia

¿Correlato con las Guías de la OCDE?



Respuesta: El reconocimiento de la operación (delineamiento de la operación) es un criterio de calificación económica de los hechos imposables; mientras que la recalificación y desconocimiento de las operaciones en los términos de las Guías OCDE 2017 se asimilaría a la norma antielusiva general.

Reconocimiento de la operación:

Cuando los atributos económicos fundamentales de la operación no coincidan con los contratos firmados, habrá que definir la operación real a partir de lo que se desprende del comportamiento de las partes.



Calificación económica de los hechos imposables (1° y último párrafo de la Norma XVI).

Recalificación y desconocimiento de operaciones:

La operación definida con precisión puede ignorarse y, en su caso, sustituirse por otra operación alternativa cuando los acuerdos alcanzados en relación con la operación, considerados en su totalidad, difieren de los que habrían adoptado empresas independientes comportándose con lógica comercial (...)



Norma antielusiva general (2° a penúltimo párrafo de la Norma XVI).

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

¿Correlato con las Guías de la OCDE?



- CALIFICACION DEL HECHO: DELINEAMIENTO DE LA TRANSACCION (párrafos 1.33 y siguientes)
- Los términos de la transacción bajo análisis deben hallarse en base a la “conducta real” de las operaciones de las empresas asociadas, con prescindencia de los términos contractuales. Estos son un elemento a tomar en cuenta, pero no son fundamentales.
- La conducta de las partes (funciones, activos y riesgos realmente asumidos), pueden:
 - Complementar los términos contractuales, si estos son incompletos o no recogen todas las características de la transacción
 - Suplir los términos contractuales, si son contrarios a la conducta.

Entonces, la CALIFICACION DEL HECHO es una práctica usual en el análisis de precios de transferencia.!!

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

¿Correlato con las Guías de la OCDE?



- RECALIFICACION DE LA OPERACIÓN ELUSIVA:
- Las Guías de la OCDE permiten que las operaciones controladas sean recharacterizadas o incluso ignoradas, para efectos de los precios de transferencia, si resultan comercialmente irracionales.
- Pueden recharacterizarse para imponer condiciones de mercado (arm's length), allí donde no existen (ejemplo Párrafo 1.128).
- Pueden ser ignoradas si la transacción es tan irracional que no es posible asignar un valor arm's length, no hay operación comparable ni posibilidad de establecer cual sería el comportamiento de partes independientes (ejemplo Párrafo 1.126)
- Pregunta ¿Es posible ello de acuerdo a la legislación peruana?

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

¿Real correlato con las Guías de la OCDE?



- Normas de precios de transferencia en el Perú son de valoración (artículo 32 de la LIR, para efectos del impuesto el valor asignado a la transacción es el de mercado...). Definen el aspecto mensurable de la hipótesis.
- No permiten imponer o cambiar condiciones de la transacción (a diferencia del estándar internacional del Modelo OCDE: cuando hay dos empresas relacionadas y “ ***las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia....***”
- En el Perú los PPT permiten “valorar lo pactado”. No crean rentas ni hechos imponible.
- La CALIFICACION DEL HECHO es determinar *las condiciones reales pactadas* para valorarlas (simulación). No es cambiarlas.
- ***¿Esto cambia con la Norma XVI (párrafos segundo al quinto)?***

Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

¿Correlato con las Guías de la OCDE?



- Normas antielusiva aplica al acto o negocio impropio **realmente celebrado** las consecuencias tributarias del acto propio (**no celebrado**).
- No modifica ni desconoce el negocio celebrado (que es real). Solo elimina la ventaja tributaria.
- En la determinación del régimen tributario del acto propio, ¿qué se valora? El acto propio o el acto impropio. Problema.
- Las funciones, activos y riesgos del acto artificioso **existen**. El procedimiento de delineamiento aterrizará en el **acto impropio**. Entonces ¿ese es el que se valora?
- Se generará un debate en base a la práctica y a la jurisprudencia.

Problemática de la aplicación de la Norma XVI y las normas de precios de transferencia Que se informa en el Reporte Local



¿Qué transacción se declara y analiza en el Reporte Local?

Distinguir entre *i)* calificación del hecho y *ii)* operación elusiva

Problemática de la aplicación de la Norma XVI y las normas de precios de transferencia



- Párrafo 1.36 de las Guías OCDE 2017: Se analizan las características económicas reales de la operación según las reglas de delimitación.

1.36 Las características económicamente relevantes o los factores de comparabilidad que tienen que identificarse en las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas para definir de forma precisa la operación pueden clasificarse a grandes rasgos en las siguientes categorías:

- Los términos contractuales de la operación (D.1.1).
- Las funciones desempeñadas por cada una de las partes de la operación definida, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos, incluyendo el modo en que esas funciones están relacionadas con la generación de valor en sentido más amplio por parte del grupo de empresas multinacionales al que pertenecen las partes, las circunstancias que enmarcan la operación y las prácticas del sector (D.1.2).
- Las características de los bienes transferidos o de los servicios prestados (D.1.3).
- Las circunstancias económicas de las partes y del mercado en el que operan (D.1.4).
- Las estrategias empresariales puestas en práctica por las partes (D.1.5).

Esta información sobre las características económicamente relevantes de la operación real deberían incluirse en la documentación local según se describe en el Capítulo V para respaldar el análisis de precios de transferencia por parte del contribuyente.

Resolución Superintendencia N° 014-2018/SUNAT

– DJI Reporte Local



Contenido del Anexo II

| DATOS DE LA TRANSACCIÓN | |
|--------------------------|---|
| Número de Transacción | Número correlativo de la transacción. |
| Nro del Informado | Número correlativo del informado asociado. |
| Tipo de transacción | Se selecciona el tipo de transacción que se declara. |
| Tipo de moneda de origen | Se selecciona el tipo de moneda de origen de la transacción que se declara. |

¿Qué debe declararse y analizarse?

- ¿La operación real o la simulada?
- ¿La operación artificiosa o la propia?

| Tabla Tipos de Transaccion | | |
|----------------------------|--|-------|
| Tipos de Transaccion | | |
| Codigo | Tipo de transacción | Signo |
| 1 | Ventas de productos terminados. Ingresos Netos. | I |
| 2 | Ventas de productos en proceso. Ingresos Netos. | I |
| 3 | Ventas de materias primas y/o suministros diversos | I |
| 4 | Venta de mercaderías. Ingresos Netos. | I |
| 5 | Servicio de maquila. Ingresos Netos. | I |
| 6 | Servicios administrativos. Ingresos Netos. | I |
| 7 | Servicios de Consultoría. Ingresos Netos. | I |
| 8 | Seguros y reaseguros. Ingresos Netos. | I |
| 9 | Comisiones. Ingresos Netos. | I |
| 10 | Regalías. Ingresos Netos. | I |
| 11 | Asistencia Técnica. Ingresos Netos. | I |
| 12 | Intereses por Préstamos. Ingresos Netos. | I |
| 13 | Intereses Diversos. Ingresos Netos. | I |
| 14 | Arrendamiento y/o Subarrendamiento. Ingresos Netos | I |
| 15 | Publicidad. Ingresos Netos. | I |
| 16 | Enajenación de acciones. Ingresos Netos. | I |
| 17 | Ventas de Activos Fijos. Ingresos Netos. | I |
| 18 | Otros Ingresos Netos. | I |
| 40 | Otros Servicios. Ingresos Netos. | I |
| 42 | Venta de otros Intangibles. Ingresos Netos. | I |

Resolución Superintendencia N° 014-2018/SUNAT

– DJI Reporte Local



Contenido del Anexo III

| 4. ANÁLISIS FUNCIONAL DEL NEGOCIO QUE INVOLUCRA LA TRANSACCIÓN | | |
|--|--|--|
| MATERIA DE ANÁLISIS | | |
| ASPECTO A ANALIZAR | EMPRESA BAJO PRUEBA <<Nombre o Razón Social>> | CONTRAPARTE <<Nombre o Razón Social>> |
| Funciones desarrolladas | Detalle de las funciones realizadas. | Detalle las funciones realizadas. |
| Activos aportados. | Detalle de la utilización de activos tangibles e intangibles empleados. (Instalaciones, Equipos, Intangibles valiosos, Otros Activos.) | Detalle de la utilización de activos tangibles e intangibles empleados. (Instalaciones, Equipos, Intangibles valiosos, Otros Activos.) |
| Otras contribuciones y capacidades aportadas | Detalle de otras contribuciones y capacidades aportadas. | Detalle de otras contribuciones y capacidades aportadas. |
| Control de los riesgos | Listado de los riesgos que controla. | Listado de los riesgos que controla. |
| Asunción de riesgos | Listado de los riesgos que asume. | Listado de los riesgos que asume. |
| Capacidad financiera para asumir riesgos | Sustento de la capacidad financiera con que cuenta para afrontar los riesgos que asume. | Sustento de la capacidad financiera con que cuenta para afrontar los riesgos que asume. |

Problemática de la aplicación de la Norma XVI y las normas de precios de transferencia



Respuesta:

- Es posible interpretar que la DJI Reporta Local debe reportar y analizar las operaciones REALES celebradas
 - En el caso de calificación económica (simulación): la transacción delineada real.
 - En el caso de actos elusivos: la transacción real (artificiosa o impropia).
- Problema tributario: la SUNAT gravará de acuerdo al acto propio pero valorizará de acuerdo al acto impropio, por ser el realizado y sobre el que versa el análisis de precios de transferencia. Incongruencia.

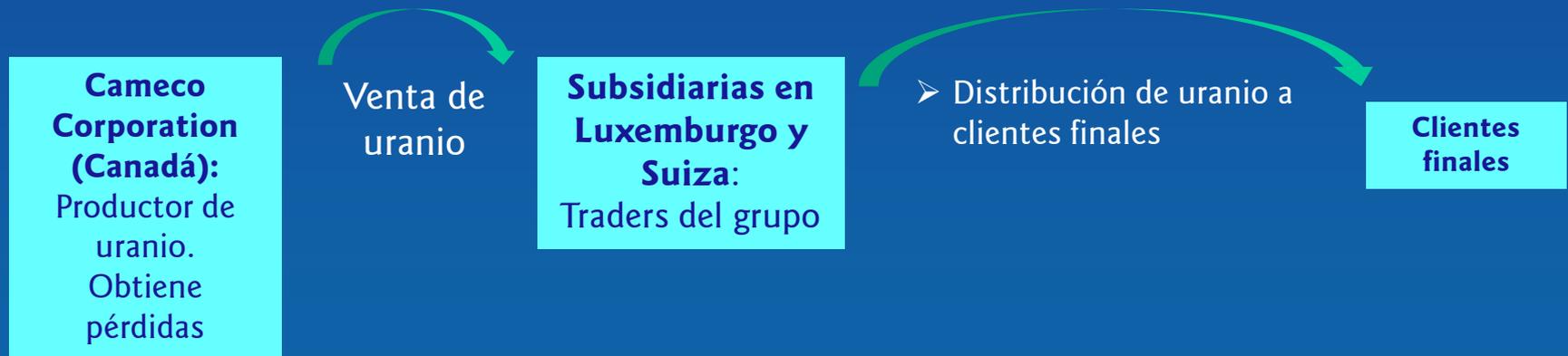
Caso Cameco Corporation v. The Queen

(Sentencia del 26 de setiembre de 2018 - Canadá)

Interacción entre PPT y Normas antiabuso



- 1) Cameco Corporation es una sociedad constituida en Canadá dedicada a la exploración, desarrollo, producción y comercialización de uranio, con minas en Canadá y en Estados Unidos.
- 2) En el año 1999 se constituyeron dos subsidiarias, una en Luxemburgo y otra en Suiza, las cuales se convirtieron en los traders de uranio del grupo. No obstante, dichos traders contaban únicamente con dos empleados de amplia experiencia financiera, encargados de la celebración de contratos. El soporte administrativo de los traders era proveído por Cameco Corporation.
- 3) Una vez ocurrida la reestructuración, Cameco Corporation vendía el uranio a los traders, quienes posteriormente los revendían a clientes finales. Producto de ello, Cameco Corporation obtuvo pérdidas en los ejercicios fiscales 2003, 2005 y 2006 (ejercicios fiscalizados)



Caso Cameco Corporation v. The Queen (Sentencia del 26 de setiembre de 2018 - Canadá)



Posición de la Administración Tributaria canadiense:

- La reestructuración de 1999 no originó una real transferencia de funciones de trader, dado que esas funciones seguían siendo realizadas por Cameco Corporation, mientras que los dos empleados se encargaban únicamente de generar el sustento documentario para aparentar la existencia transacciones.
- Cameco Corporation prestaba servicios administrativos a las subsidiarias
- La transacción era una *sham Transaction* (simulación)
- En consecuencia, al no existir una real transferencia de funciones, las utilidades de las subsidiarias fueron sumadas a las utilidades de Cameco Corporation, en aplicación de las Regla de Recaracterización de Precios de Transferencia del párrafo 247(2)(b) del Income Tax Act.

Caso Cameco Corporation v. The Queen (Sentencia del 26 de setiembre de 2018 - Canadá)



Decisión de la Corte:

- **Conclusión:** Se revoca el reparo debido a que la Administración calificó la operación como un *sham transaction* sin demostrar que los contratos no reflejaban las reales intenciones o que no conocían los efectos de dichos contratos.
- La hacienda canadiense enfocó el reparo en una transacción **sham** “*Las partes presentan al exterior derechos y obligaciones de forma diferente a los derechos y obligaciones que en la realidad conocen y tienen la voluntad de crear*”
- La Corte concluye que todos los contratos celebrados por Cameco y sus subsidiarias “reflejaron los derechos legales que efectivamente quisieron crear”, Bajo dichos contratos las subsidiarias quisieron comprar y vender uranio y efectivamente lo hicieron. No fueron una “*fachada*”
- La Corte reconoce que hubieron motivaciones fiscales (los ingresos en las subsidiarias sometidos a menor tributación). Sin embargo, la existencia de dichas motivaciones (propias del regimen fiscal canadiense y extranjero), no son suficientes para que la operación sea *sham* (simulada).



Gracias