

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO



**La elusión tributaria a través de los centros offshore y la cláusula general
antielusiva en el Perú**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
ABOGADO**

AUTOR

Gabriella Quiñones Montaña

ASESOR

Percy Orlando Mogollon Pacherre

<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>

Chiclayo, 2022

**La elusión tributaria a través de los centros offshore y la
cláusula general antielusiva en el Perú**

PRESENTADA POR:

Gabriella Quiñones Montaña

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

ABOGADO

APROBADA POR

Cesar Manuel Chuman Cabezas

PRESIDENTE

Manuel Francisco Porro Rivadeneira

SECRETARIO

Percy Orlando Mogollon Pacherre

VOCAL

Dedicatoria

A mis padres, por su amor, comprensión y trabajo, pues gracias a ellos he logrado alcanzar mi primera meta.

A la memoria de mi abuela Emelina, quien me brindo su amor y apoyo incondicional, confiando en mí siempre y ahora guiando mis pasos desde el cielo.

A mi familia y amistades que me acompañaron en esta etapa brindándome su apoyo.

Agradecimientos

A mis padres, por su apoyo incondicional a lo largo de mi etapa universitaria.

A mí asesor temático, el Dr. Percy Orlando Mogollón Pacherre, por su tiempo y guía para el desarrollo de la presente investigación.

QUIÑONES GABRIELLA - TESIS FINAL

INFORME DE ORIGINALIDAD

24%

INDICE DE SIMILITUD

24%

FUENTES DE INTERNET

2%

PUBLICACIONES

13%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	4%
2	www.lexsoluciones.com Fuente de Internet	4%
3	revistas.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1%
4	docplayer.es Fuente de Internet	1%
5	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	1%
6	blog.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1%
7	panamapapers.ojo-publico.com Fuente de Internet	<1%
8	vlex.es Fuente de Internet	<1%
9	img.lpderecho.pe Fuente de Internet	

Índice

Resumen.....	6
Abstract.....	7
Introducción	8
Capítulo I.....	10
Los centros financieros internacionales offshore y los mecanismos de control de su utilización.....	10
1. Paraísos fiscales	10
1.1. Definición.....	10
1.2. Requisitos y características	11
1.3. Territorios considerados paraísos fiscales.....	14
1.4. Legislación nacional	16
2. Centros financieros internacionales offshore.....	18
2.1. Constitución de las sociedades offshore	20
2.2. Operatividad.....	25
3. Mecanismos para mitigar el impacto negativo de las empresas offshore	28
3.1. Convenios de intercambio de información financiera tributaria	29
3.2. Convenios para evitar la doble tributación.....	36
3.3. Cláusulas anti elusivas	42
3.4. Legislación comparada	44
Capítulo II.....	50
Elusión tributaria a través de empresas offshore.	50
1. Elusión tributaria.....	50
1.1. Definición.....	50
1.2. Características esenciales	53
2. Diferencias entre la elusión tributaria y otras conductas del contribuyente.....	55
2.1. Economía de opción y elusión tributaria.....	55
2.2. Evasión y elusión tributaria.....	56
3. Papel de las sociedades offshore en la elusión tributaria.....	58
3.1. Sociedades base	58
3.2. Sociedades instrumentales	59

3.3. Sociedades de servicios.....	61
4. Análisis del caso: papeles de panamá.....	62
4.1. Del amazonas a islas vírgenes: los paraísos de los bozovich.	67
4.2. Los chefs peruanos que amasan ingresos en empresas fachada	69
4.3. Las islas vírgenes de la minería ilegal	71
Capítulo III	74
Análisis de la elusión tributaria en el marco jurídico peruano	74
1. Antecedentes.....	74
1.1. Decreto legislativo n° 816: norma viii	75
2. Análisis de la norma xvi: cláusula anti-elusiva general del título preliminar del código tributario	80
3. Aspectos relevantes del reglamento de la norma xvi	91
3.1. Conceptos jurídicos indeterminados.....	91
3.2. Situaciones específicas susceptibles de ser consideradas elusivas	93
3.3. Intenciones o motivaciones de los deudores tributarios.....	102
3.4. Comité revisor.	103
3.5. Vigencia	105
3.6. Responsabilidad solidaria del directorio y representantes legales.....	108
4. Propuesta de modificatoria	110
Conclusiones	120
Referencias	122
Anexo jurisprudencial.....	133

Resumen

La presente investigación analiza la problemática referida a la elusión tributaria realizada a través de los centros financieros internacionales off-shore, escenario que resulta alarmante en razón de las altas cifras que la administración tributaria peruana ha dejado de recaudar a lo largo de los años como consecuencia de la operatividad de dichas empresas, situación que el legislador ha intentado frenar incorporando la Norma XVI - cláusula anti-elusiva general - y su reglamento a nuestro ordenamiento jurídico nacional. Sin embargo, pese a los esfuerzos realizados, la normativa aludida no resulta idónea para los fines que pretende obtener, puesto que prima el objetivo de acrecentar la recaudación nacional frente a los derechos del contribuyente, entre estos, la seguridad jurídica que le es debida y que debe ser garantizada por el estado. Es por lo expuesto que partimos del análisis de las empresas offshore y su ámbito de actuación, para posteriormente ahondar en la figura de la elusión tributaria, enfatizando el rol que ostentan los referidos centros financieros en la configuración de la misma. Finalmente se analiza la normativa nacional vigente, proponiendo modificatorias necesarias para salvaguardar los derechos del contribuyente y luchar eficazmente contra la elusión tributaria.

Palabras Clave: Elusión Tributaria, Empresas Off-Shore, Norma XVI

Abstract

This investigation analyses the issue of tax avoidance through offshore international financial centres, a scenario that is alarming because of the high numbers that the Peruvian tax administration has ceased to be collected over the years as a result of the operation of these companies, a situation that the legislature has tried to curb by incorporating Rule XVI - general anti-elusive clause - and its regulation to our national legal order. However, despite the efforts made, the legislation referred is not suitable for the purposes it seeks, since the objective of increasing national income over taxpayers' rights prevails, including legal certainty that is due to it and that must be guaranteed by the state. It is for the above that we start from the analysis of offshore companies and their scope of action, to later delve into the figure of tax avoidance, emphasizing the role that the aforementioned financial centers play in its configuration. Finally, the current national regulations are analyzed, proposing necessary modifications to safeguard the taxpayer's rights and fight effectively against tax avoidance.

Keywords: Tax Avoidance, Off-Shore Companies, Norm XVI.

Introducción

Según estimaciones de la Oxfam, las empresas anualmente eluden US\$ 104.000 millones a nivel mundial, ello a través del uso de centros financieros internacionales offshore, los mismos que, al estar ubicados en países cuyo régimen tributario les otorga determinadas ventajas respecto del sistema aplicable en el país de origen del contribuyente, facilitan que este último, valiéndose de estrategias de planificación fiscal, eluda los impuestos que en principio le correspondería pagar.

Lo expuesto acarrea impactos negativos en la economía global, motivo por el cual la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), así como diversos países, han implementado métodos para contrarrestar las consecuencias del uso de las empresas offshore, entre estos, la suscripción de convenios de cooperación internacional, la elaboración de listas que contienen los denominados paraísos fiscales y la incorporación de normativa interna que luche frontalmente con la elusión tributaria.

El Perú no es ajeno a la situación antes descrita, sino que, por el contrario, organizaciones internacionales han señalado que es precisamente una de las economías de América latina que ostenta los niveles más altos de elusión fiscal, lo que no solo obstaculiza nuestro desarrollo y crecimiento económico, sino que, también socava nuestro sistema tributario, puesto que transgrede principios tales como el de equidad y solidaridad.

Frente a ello nuestro país adoptó diversas medidas, entre estas, la instauración de la primera norma anti-elusiva general a nuestro ordenamiento jurídico, situación que tuvo lugar en el año 2012 con la incorporación de la Norma XVI en el Título preliminar del código tributario, la misma que le otorgó facultades a la administración tributaria para que desconozca ciertos actos del contribuyente si consideraba que a través de estos se estaba eludiendo impuestos.

Sin embargo, pese a la buena intención del legislador, la precitada normativa fue bastante cuestionada, ello en tanto que vulneraba derechos del contribuyente, tales como el de seguridad jurídica, puesto que las facultades discrecionales otorgadas a la SUNAT daban lugar a que esta cometiera una serie de arbitrariedades en su perjuicio, motivo por el cual fue suspendida en el año 2014, ello hasta la implementación de un reglamento que contenga los parámetros de forma y fondo para la correcta aplicación de la norma.

Es así que en Mayo de 2019 se implementó el reglamento de la norma XVI, sin embargo, el mismo no resulta suficiente para garantizar el debido proceso, puesto que aún se atenta contra el principio de predictibilidad de la norma, lo que tiene lugar a raíz de que el legislador ha primado la recaudación nacional frente a los derechos del contribuyente, situación que acarrea la siguiente interrogante.- ¿Cuál será la normativa idónea para contrarrestar los efectos elusión tributaria realizada a través de empresas off-shore en el Perú que garantice los derechos del contribuyente?, la misma que se constituye como problema de la presente investigación, siendo que para desarrollarla se han planteado objetivos específicos que contribuirán con dicho fin; como punto de partida.- i) Definir qué son los centros financieros internaciones offshore y analizar los mecanismos de control de su utilización a través del estudio de legislación comparada; ii) Estudiar la elusión tributaria y el rol de las empresas offshore en la configuración de dicha conducta; y, iii) Analizar la norma XVI del Título preliminar del Código Tributario, su reglamento y normas conexas, ello con el fin de analizar si respeta los derechos y garantías del contribuyente.

Finalmente, una vez revisados los temas expuestos se analizará la verificación de la hipótesis planteada.- “Si la eficacia tributaria se entiende como la recaudación realizada por la administración pública con Resultados óptimos *entonces* el mecanismo eficaz para contrarrestar los efectos de la elusión tributaria realizada a través de empresas off-shore será la modificación del reglamento de la norma anti- elusiva general y las disposiciones normativas conexas, con la finalidad de regular supuestos no comprendidos en las mismas, sin vulnerar los derechos de los contribuyentes”, proponiendo así las modificatorias pertinentes para que la normativa nacional garantice los derechos del contribuyente y a la vez resulte eficaz para contrarrestar los efectos de la elusión tributaria realizada a través de empresas off-shore en el Perú, objetivo general de la presente investigación.

CAPÍTULO I

Los centros financieros internacionales offshore y los mecanismos de control de su utilización

Los centros financieros internacionales offshore son aquellas empresas que se encuentran constituidas en países diferentes a los de residencia o domicilio de sus titulares y/o beneficiarios, ello en razón de que tales jurisdicciones les brindan determinados beneficios, entre estos, una escasa o nula imposición tributaria, lo que no solo les permite maximizar sus ganancias, sino que les abre una puerta de escape de su país de origen, puesto que les posibilita dejar de tributar lo que en principio les correspondería, afectando de esta manera la recaudación de dichas administraciones tributarias.

Los referidos territorios a nivel internacional son denominados “Paraísos Fiscales”, cuyo estudio cobra cada vez más relevancia a raíz del impacto que genera su existencia a nivel global, motivo por el cual en el acápite siguiente profundizaremos en su análisis.

1. Paraísos fiscales.

1.1. Definición.

Martínez (2008) refiere que: “Un paraíso fiscal es, estrictamente, un país o un territorio que carga pocos o ningún impuesto a individuos o empresas dentro de sus fronteras, cuyo régimen fiscal atrae capitales y potencia su actividad económica y financiera” (p. 26).

Por su parte Vigueras (2009) agrega que dicha carencia de impuestos es un beneficio exclusivo para los no residentes, esto es, para quienes solo tienen cuentas bancarias o hacen operaciones financieras en ese territorio pero no realizan efectivamente su actividad productiva allí, dado que estos países no buscan atraer inversiones productivas de empleos, ello en razón de que la actividad productiva local es muy reducida.

Es así que en estos países existen dos sistemas de tributación diferenciados, uno exclusivo para los extranjeros, cuyo régimen consta de diversos beneficios, y otro para los residentes o nacionales del país, que a diferencia del anterior no goza de privilegios, sino que, por el contrario, posee una tasa impositiva más alta.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en su Informe

sobre Competencia Fiscal Perjudicial de 1998 estableció una definición para los paraísos fiscales, señalando que estos son aquellos territorios que al regular su normativa interna buscan permitir que se evadan impuestos, configurándose así prácticas fiscales perjudiciales para otros estados y sus sistemas tributarios, ya que se genera competencia para estos.

Es por ello que existen controversias sobre el uso de estos territorios, pues gran parte de la doctrina los relaciona con actividades de evasión y fraude fiscal, mientras que otros sostienen que tales jurisdicciones se relacionan con actividades legítimas de planificación fiscal internacional. (Serrano, 2001).

Pese a lo referido su existencia no contraviene directamente ninguna norma, puesto que el principio que subyace es el de soberanía nacional, dado que un país libre y soberano se encuentra facultado para establecer los impuestos a los que estarán sometidos los sujetos residentes en él, o de ser el caso, poder decidir si las personas que no son residentes deben estar o no afectas a determinados impuestos y en qué cuantía lo estarían, sin embargo, la OCDE señala que si bien los países pueden decidir soberanamente sobre sus impuestos, disminuirlos al grado de minimizarlos solo para los empresarios no residentes constituye una práctica desleal desde el punto de vista fiscal.

1.2. Requisitos y Características.

Estas jurisdicciones poseen características esenciales, razón por la que en el precitado Informe de 1998 de la OCDE se estipulan algunos requisitos que deben existir simultáneamente para considerar a un determinado territorio como paraíso fiscal, Giménez (2014) al respecto señala que entre estos tenemos:

- El establecimiento de restricciones al intercambio de información, dado que la gran mayoría de los paraísos fiscales carecen de convenios de intercambio de información con otros países.
- La falta de transparencia en lo que respecta a la información relativa a la aplicación de las normas legislativas y administrativas.
- La ausencia de requisitos de índole económica o de cierta actividad sustancial para el desarrollo de actividades en el territorio en cuestión, puesto que los paraísos fiscales no exigen actividad real a personas o entidades domiciliadas en su territorio. (p.13)

Los referidos requisitos generan un ambiente de opacidad, lo que facilita la ejecución de

actividades ilícitas, dado que los titulares o beneficiarios de las empresas offshore constituidas en estas jurisdicciones se verán blindados respecto que cualquier investigación que pueda suscitarse, ello en razón de que cuentan con la seguridad de que su información no será divulgada, asimismo poseen un amplio margen de actuación, puesto que en estos países no existen sistemas legales estrictos, sino que, por el contrario, otorgan diversas facilidades.

A lo expuesto es pertinente añadirle otras características comunes a todos los paraísos fiscales, dado que ello nos permitirá poder identificarlos con mayor facilidad y diferenciarlos de países que si bien asumen sistemas tributarios de mínima imposición no se llegan a configurar como tales, es así que Martínez (2008) destaca que son requisitos necesarios:

- La existencia de bajos o nulos impuestos para los no residentes, siendo el caso más común que estos no sufren ningún tipo de carga fiscal, salvo las tasas correspondientes a la inscripción y mantenimiento de las sociedad que constituyan, lo que no quiere decir que los residentes no paguen impuestos, sino que por el contrario estos pagan impuestos directos o de ser el caso, indirectos elevados.

El secreto bancario y comercial establecido por la ley, ya que es frecuente que en estos países se castigue con cárcel el quebrantamiento del secreto bancario.

- Una legislación comercial y financiera atractiva, esto en tanto que se exigen requisitos simples para la creación de compañías o admisión de fondos.
- La inexistencia de control de cambios y la libertad total del movimiento de capitales, esto es, el control administrativo es escaso.
- Un sistema jurídico flexible, ello en tanto que la mayoría de estos países basan su sistema jurídico en el derecho común anglosajón, el mismo que resulta muy beneficioso para las transacciones, planificación de herencias y para establecer fiducias.
- Estabilidad política y economía, la misma que resulta ser un factor crucial, puesto que cuando quiebra dicha estabilidad, el dinero, y por tanto los negocios, migran a otros lugares.
- Inexistencia de convenios de intercambio de información fiscal con países de alta tributación, sin embargo, debido a la presión de diversas instituciones como la OCDE, actualmente muchos enclaves de baja tributación han suscrito convenios referentes a evitar la doble imposición con países de alta fiscalidad.

- Servicios bancarios completos, los mismos que poseen un alto nivel, ofreciendo facilidades crediticias en diferentes monedas y en condiciones muy ventajosas.

Es por todo ello que los referidos territorios constituyen una atractiva opción para las empresas o individuos que buscan movilizar sus capitales y maximizar sus ganancias, sin embargo, al mismo tiempo crean un ambiente propicio para la evasión y elusión fiscal, menoscabando, de esta manera, la recaudación de los estados.

Esto significa que, los estados deben de afrontar como mínimo tres problemas: en primer lugar se deja de percibir el justo pago de los tributos; en segundo lugar asumen los costes por el uso de los recursos, la infraestructura y los servicios públicos por parte de los contribuyentes que físicamente no se han trasladado de sus estados de origen y; en tercer lugar,

deben invertir determinados recursos para la persecución de los evasores. (Marulanda y Heredia, 2016, p.132) -

Berman (2016) al respecto refiere que los paraísos fiscales son la explicación secreta de porque las economías de los países han venido declinando y como consecuencia de ello los estados han incorporado políticas de austeridad que consisten en que la clase media es la que asume el mayor pago de impuestos.

Ello deja notar que existe una vulneración del principio de justicia fiscal, puesto que los contribuyentes de los países de origen asumen una mayor carga fiscal para compensar el déficit interno generado por la deslocalización de riquezas a los paraísos fiscales, generando ello inequidad en el sistema tributario y desconfianza de los contribuyentes, dado que existe la opinión generalizada de que el estado no realiza las acciones necesarias para exigir el pago efectivo de los tributos a los sujetos con mayor capacidad contributiva.

Asimismo la existencia de los referidos paraísos socava la estructura del sistema internacional, puesto que constituyen un lugar seguro para la delincuencia financiera internacional, dado que se facilita el blanqueo de dinero, es decir, a través de estos territorios se insertan en el flujo de economía global capitales cuya procedencia muchas veces no es lícita, contribuyendo así a la desestabilización del sistema financiero.

Al respecto Marulanda y Heredia (2016) sostienen que:

Se estima que debido a los paraísos fiscales: i) los países en desarrollo dejen de

percibir impuestos por unos 50.000 \$US millones anuales, ii) por estos territorios circula la mitad del comercio mundial, esto es, unos siete billones de dólares de los sectores financieros, y iii) que del patrimonio financiero de las familias, el 8% a escala mundial y el 12% en la Unión Europea está guardado en los paraísos fiscales. (p.134)

Dichas cifras nos permite colegir que los paraísos fiscales son importantes actores en el fenómeno de globalización, dado que impactan en diversos ámbitos, entre estos el político, ello en tanto que ponen a prueba la capacidad de los gobiernos para enfrentar un escenario internacional complejo; el económico, dado que a través de estos se manejan masas financieras bastante considerables; el fiscal, puesto que una de sus particularidades consiste en desviar los controles fiscales

de diversos países; y social, ya que su utilización favorece a determinados grupos sociales, esto es, a los contribuyentes que movilizan sus capitales fuera de su país de origen (Ravaux, 2013).

1.3. Territorios considerados Paraísos Fiscales.

Como hemos estudiado en los acápites precedentes los paraísos fiscales ostentan un papel significativo en el ámbito internacional, por lo que conviene señalar donde se encuentran ubicados, ello en tanto que erróneamente se considera que tienen lugar fuera de la globalización, sin embargo en su mayoría están insertados en las economías más importantes del mundo.

Es así que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo señaló que los paraísos fiscales se ubican en la mayoría de los continentes, esto es, en Europa, Asia, América, y África, por ello, para una mejor identificación de estos territorios la OCDE creó una “Lista de paraísos fiscales” elaborada por primera vez en el año 2000, en la que se incluían 31 jurisdicciones inicialmente, sin embargo han existido diversas modificaciones entre las que destacan que: en el año 2002 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE comprimió la lista a los siguientes países: Islas Marshall, Mónaco, Liberia, Vanuatu, Andorra, Liechtenstein y Nauru; posteriormente en el 2011 el referido listado solo contenía cinco jurisdicciones: Vanuatu, Niue, Panamá, Naurú y Montserrat, siendo que para el 15 de diciembre de 2011 sólo figuraban Niue y Naurú.

Actualmente la OCDE no considera a ningún territorio como paraíso fiscal, ello en razón de que en el año 2009 se exigió la firma de acuerdos de intercambio de información como

el único requisito para abandonar la referida lista, lo que dio lugar a que los países que aún figuraban en ella suscriban dichos convenios, acarreado, con ello, su exclusión de la misma.

Por su parte la Unión Europea creó la denominada Lista Negra, en la que figuran los países que son considerados paraísos fiscales en razón de tres criterios fundamentales: i) no comparten información demandada por otros países, ii) aplican una política fiscal inequitativa, esto es, facilitan beneficios que no podrían ser obtenidos desde el país de domicilio de los contribuyentes, y iii) no combaten la evasión y elusión fiscal. Este listado fue modificado el 02 de Marzo de 2019, dado

que la UE añadió diez territorios a los cinco que ya se encontraban en este registro, es así que a Trinidad y Tobago, Samoa, las Islas Vírgenes de EEUU, Guam y Samoa Americana, se les unió Omán, Vanuatu, Belice, Fiji, Aruba, Dominica, Barbados, Bermudas, Emiratos Árabes Unidos e Islas Marshall, resultando 15 países.

Cabe señalar que aparejada a la referida lista existe la denominada Lista Gris, propuesta también por la UE, que contiene a los países o territorios que se han comprometido a adoptar las reglas internacionales de cooperación en materia fiscal, Portillo (2019) refiere que aquí se encuentran incluidos treinta y cuatro estados, los mismos que serán examinados por la Comisión Europea para evaluar si deben o no pasar a la lista negra; este registro incluye a países tales como Marruecos, Turquía, Suiza, Albania, Bosnia, Costa Rica y Vietnam, mientras que Perú la abandonó en Octubre del 2018, ello en razón de que cumplió los compromisos adquiridos ante la UE oportunamente.

Actualmente la lista propuesta por la Unión Europea adoptada por el Consejo el 22 de febrero de 2021 y publicada en el diario oficial el día 26 del referido mes, comprende a doce territorios.- Samoa Americana, Anguila, Dominica, Fiji, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Vanuatu y Seychelles.

Como se colige de lo expuesto actualmente no existe una lista única de las jurisdicciones que pueden ser consideradas como paraísos fiscales, dado que cada país u organismo internacional podría elaborar su propio listado según diversos parámetros, ello en tanto que se podrán considerar como “paraísos fiscales” a todos aquellos territorios que ostenten cargas impositivas más reducidas o privilegiadas que las que tenga el país que elabore la lista.

Carvajal (2012) señala que la finalidad que persigue la creación de los referidos listados

es poder dar seguimiento a los contribuyentes que pretenden perjudicar a la administración tributaria de sus países de residencia, ello en tanto que trasladan las rentas de su país de origen a paraísos fiscales con fines exclusivos de ahorro económico.

1.4. Legislación Nacional.

Por su parte, en lo que respecta a la legislación nacional, tenemos que el artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en su primer párrafo refiere que se consideran países o territorios de baja o nula imposición a los que estén incluidos en el anexo de dicho reglamento, el mismo que contiene 44 jurisdicciones, ello en razón de que fue modificado por el artículo 2° del Decreto Supremo N.° 340-2018-EF publicado el 30.12.2018, cuya vigencia inicio a partir del 01 de Enero de 2019.

Asimismo, en el segundo párrafo del artículo 86 se precisa que sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, también se considera país o territorio de baja o nula imposición a aquellas jurisdicciones que cumplan con alguno de los siguientes criterios:

- a. Que no tengan vigente con el Perú un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria o Convenio para Evitar la Doble Imposición que incluya una cláusula de intercambio de información; o existiendo estos, no cumplan con el intercambio de información con el Perú o que dicho intercambio sea limitado por aplicación de sus normas legales o prácticas administrativas.
- b. Ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- c. Que su tasa aplicable del impuesto a la renta empresarial, de conformidad con el artículo 87, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior al sesenta por ciento (60%) de la que correspondería en el Perú sobre rentas de naturaleza empresarial, de conformidad con el régimen general.

Sin embargo, pese a la enumeración de dichas características la ley realiza una excepción, estipulando que mediante Decreto Supremo se puede excluir a los países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición que cumplan alguno de los siguientes criterios:

- a. Que sean miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- b. Que tengan vigente con el Perú un Convenio para Evitar la Doble Imposición que

incluya una cláusula de intercambio de información.

- c. Que cumplan con el intercambio de información con el Perú y que este no se encuentre limitado por aplicación de sus normas legales o prácticas administrativas.

Consecuentemente se colige que en el Perú existe un doble sistema de calificación de los paraísos fiscales, puesto que si bien existe una lista taxativa de los países que son considerados como tales, dicha lista es *numerus apertus*, lo que le otorga a la administración tributaria peruana un mayor ámbito de actuación, dado que se encuentra facultada para analizar en cada caso específico si un determinado país se encuentra enmarcado en el supuesto del segundo párrafo del artículo 86, y con ello aplicarle el tratamiento jurídico pertinente.

La finalidad de regular que jurisdicciones se consideran paraísos fiscales radica sustancialmente en evitar la evasión y elusión tributaria, puesto que, dada la experiencia, resulta muy probable que los contribuyentes que trasladan sus capitales hacia esos territorios busquen perjudicar a la resudación de su país de origen, motivo por el cual, son varios los gobiernos que pugnan por combatirlos o insertan mecanismos destinados a eliminar sus efectos, sin embargo actualmente la oferta por parte de los paraísos fiscales aún es notable, ello en razón de que estos ven una oportunidad de maximizar sus ganancias al implementar regímenes fiscales mínimos, puesto que atraen capitales extranjeros y al mismo tiempo se posicionan en el escenario internacional; asimismo responden a una demanda creciente, dado que la corriente actual consiste en que los agentes económicos, sean personas naturales o jurídicas, busquen siempre aumentar sus utilidades.

Dicho aumento se logra en razón de que actualmente la mayoría de los países se rigen por un sistema de renta universal, esto es, sistemas fiscales en los que los residentes de un determinado país se ven obligados a reportar sus ingresos obtenidos de cualquier parte del mundo, pagando así los impuestos que le correspondan, sin embargo, a través de los paraísos fiscales y a las ventajas que estos otorgan, los contribuyentes que pertenecen a un sistema de renta mundial, crean una entidad extranjera de la que son accionistas, de tal manera que los

ingresos que provengan de dichas inversiones ya no le pertenecen directamente al contribuyente, sino a la entidad creada (las denominadas Sociedades Offshore, las mismas

que abordaremos en el acápite siguiente) por lo que no deberán reportar sus negocios en el país de residencia de los socios hasta que las utilidades hayan sido efectivamente distribuidas, lo que resulta “jurídicamente perfecto” (Solórzano, 2012), sin embargo atenta contra la recaudación de los estados de residencia, puesto que ellos ya no tendrán potestad tributaria sobre los ingresos percibidos por las referidas empresas.

Al respecto en el 2015 el economista Gabriel Zucman hizo un estimado calculando en 7.6 billones de dólares el monto total de recursos escondidos en el extranjero, principalmente en paraísos fiscales. De este total, 80% sería dinero sin declarar a ninguna administración tributaria, lo que representaría una pérdida global aproximada de 190,000 millones de dólares por impuestos que los países no pueden cobrar. (González, 2017, p.53)

Por todo ello, siguiendo a Alva (2016) podemos afirmar que: “Los paraísos fiscales son como los medicamentos, con un tratamiento bien diagnosticado estas recetas económicas proporcionan saludables ventajas tributarias, pero por otro lado, un empleo incorrecto, o cualquier tipo de abuso, termina por provocar gravísimos trastornos con la justicia.” (p. I-2).

2. Centros financieros internacionales offshore.

Camargo (2007) refiere que en el mundo de los negocios se usa el término “sociedades offshore” para referirse a aquellas empresas constituidas fuera de los límites territoriales del domicilio de sus controladores, siendo la principal característica de estas empresas que el desarrollo de las actividades de su objeto social se efectúa fuera de los límites territoriales del país donde fue constituida, no pudiendo funcionar eficazmente allí, sino sólo en el extranjero.

Medrano (2016) precisa que si bien estas sociedades son establecidas en el exterior, específicamente se encuentran constituidas en países o territorios de bajo nula imposición tributaria, donde, a diferencia del Perú, no se gravan las rentas que provienen del extranjero.

Los territorios aludidos en el párrafo precedente son los denominados paraísos fiscales, los mismos que, como lo hemos venido analizando, crean un ámbito jurídico adecuado para que estas empresas se desarrollen satisfactoriamente y logren su finalidad, esto es, la descolocación de capitales, dado que a través de las sociedades

offshore estos se retiran de un país donde tributarían hacia otro donde la carga impositiva será menor o nula.

En esta línea de ideas Tropeano (2016) señala que las sociedades offshore son un vehículo, un instrumento, donde las acciones de la propiedad de la sociedad son generalmente al portador y las poseen él o los dueños de las empresas. Resalta que las personas que la administran, que generalmente son las personas físicas que aparecen creando originalmente las sociedades offshore, no son los propietarios de ellas, los verdaderos dueños solo tienen en su poder las acciones, es decir, no aparecen en la creación de la sociedad ni son registrados en los organismos públicos donde se inscriben.

Para la presente investigación las sociedades off-shore se entienden como aquellas empresas que están registradas en un país en el que no realizan ninguna actividad económica y cuya imposición tributaria es baja o nula, evitando de esta manera, pagar impuestos que les correspondería pagar en su país de origen por las ganancias obtenidas.

Pese al referido uso que se les puede dar a estas empresas, su constitución no transgrede ninguna norma, prueba de ello es que el ordenamiento peruano no restringe que sus contribuyentes hagan uso de entidades financieras extranjeras, o que posean acciones emitidas por empresas internacionales, circunstancias que por sí solas no obligan a pagar impuesto alguno, sin embargo, si dichas operaciones generan rentas que son efectivamente percibidas por sus titulares, estos tienen la obligación de declararlas ante la autoridad de recaudación nacional, esto es, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, ello con la finalidad de que sean gravadas con los impuestos correspondientes.

El problema surge cuando los contribuyentes no declaran dichas rentas, dado que para la SUNAT resulta complejo determinar si efectivamente las percibieron, más aun cuando los paraísos fiscales en los que se encuentran constituidas las sociedades de los contribuyentes poseen estrictas disposiciones legales que evitan que se proporcione información sobre los accionistas o beneficiarios, y, por el contrario, tal como lo afirma Salomón (2017), diseñan estructuras corporativas que hacen muy complejo identificar quiénes operan los recursos.

Aunado a la protección de la información que brindan, las sociedades offshore cuentan con otros beneficios significativos, Alfonso y Guamán (2016) destacan que estas:

Protegen al patrimonio, no se deben de realizar altos desembolsos de capital social, no es obligatoria la presentación de contabilidad y auditoría, no existen pagos de seguros sociales, existen pocos requisitos para la imposición de dinero en los centros bancarios y además no hay restricciones referentes a la nacionalidad del inversor. (p.7)

Todo ello sin duda incentiva al contribuyente a constituir dichas sociedades, dado que se le garantiza que mantener estas empresas en tiempo no les acarrea ningún inconveniente, sino que, por el contrario, se les brindaran todas las facilidades necesarias para que movilicen sus capitales con total libertad, sin que ello genere un sobre costo, como lo son la presentación de registros contables o el pago de seguros, los mismos que muchas veces si son obligatorios en sus países de origen.

Entre otras de las ventajas que otorgan las sociedades offshore, se encuentra la libertad de mercados financieros, ello en razón de que no existe prohibición de entrada o salida de capitales; el tiempo, puesto que el desarrollo de la tecnología actual ha coadyuvado para el crecimiento y expansión de las empresas offshore, dado que constituir las es cuestión de no más de cuatro días; la confidencialidad, la misma que es uno de los principales atractivos, puesto que estas empresas manejan una discreción estricta, llegando a estar sancionada hasta con pena privativa de libertad su ruptura (Carvajal, 2012).

2.1. Constitución de las Sociedades Offshore.

Con respecto a la constitución de los centros financieros internacionales offshore, tenemos que estos, al ser un tipo de sociedad, se deben inscribir en un registro, ello se realiza a través de abogados o personal especializado que se encuentra acreditado en el paraíso fiscal correspondiente; el contacto con dicho agente de constitución puede darse por diversos medios, esto es, por carta, teléfono, correo electrónico u análogos, siendo lo más generalizado actualmente las comunicaciones vía internet.

Cabe precisar que los referidos agentes de constitución siempre forman parte de determinadas empresas, las mismas que tienen por objeto social dedicarse exclusivamente a la creación de sociedades offshore, por lo que siempre ponen en relevancia los beneficios de las empresas que crean, minimizando los posibles riesgos que pueden surgir para el titular y/o beneficiario.

Madrigal (2016) al respecto refiere que existen plataformas digitales tales como Offshorebankshop.com u Offshore.finance que permiten elegir entre las jurisdicciones más importantes para la constitución de este tipo de empresas, entre las que se encuentran Panamá, Bahrein, Costa Rica, Chipre o Seychelles, en estas plataformas se explica detalladamente los pasos a seguir, señalando también algunos beneficios y los costos de constitución, siendo estos muy bajos, puesto que el monto puede oscilar desde los \$1,000 dólares americanos, a los que le agregan algunas cuotas de registro que ascienden desde 200 a 600 dólares anuales.

Como regla general las sociedades offshore en su mayoría se encuentran creadas antes de que el accionista y/o beneficiario lo requiera, siendo que, cuando este se lo solicita a la empresa especialista en el tema esta le ofrece una de las sociedades que ya tiene constituida a un determinado precio, muchas veces con la particularidad de que incluso los socios de dicha empresa ya se encuentran determinados, los mismos que figuraran como accionistas ante una ocasional investigación, pero en realidad son testaferros.

En correlación con lo expuesto Carvajal (2012) sostiene que:

Crear este tipo de sociedades no requieren mayor gasto económico ni en materia de tiempo, existe la posibilidad de que se constituyan sin que el inversor deba viajar al país donde pretende crear su compañía, se puede hacer incluso vía internet y aún una forma más rápida es cuando se crean compañías de papel para venderlas de forma inmediata cuando un cliente lo requiera, no existiendo al momento de constituir la compañía la voluntad de los socios. (p. 32)

Por otro lado, con respecto a las actas de constitución y estatutos tenemos que al ser las sociedades offshore un tipo societario deben cumplir con determinados parámetros, esto es, sus estatutos se deben indicar cuáles serán las principales características de la empresa, así también se deben delimitar sus objetivos y su objeto social, el mismo que puede estar referido exclusivamente a una actividad o puede comprender varias. Así también se deben estipular sus órganos de control, refiriendo a sus propietarios y/o beneficiarios, y a sus administradores o directores, aunque en la realidad estos no lo sean, lo que sucede frecuentemente dada la finalidad de la constitución de estas empresas.

Aunado a lo expuesto Martínez (2008) agrega que en las actas se debe estipular también:

El domicilio legal y la capitalización, que puede ser el capital desembolsado o número de acciones. Los artículos indican la razón por las que se constituye la empresa y quienes conforman la compañía. Estos artículos representan un contrato entre los accionistas y los gestores, especifican de forma básica la estructura y la dirección de la empresa, proporcionando normas a los gestores respecto al manejo de la misma. (p. 154)

Conviene señalar que los propietarios de las sociedades offshore comúnmente serán los accionistas de las mismas, no sus administradores o gestores, dado que estos solamente desarrollaran las tareas de administración, esto es, llevar las cuentas, realizar las reuniones de accionistas, entre otras necesarias para su correcta operatividad, sin embargo, como se refirió en párrafos precedentes, existe la posibilidad de que los accionistas que figuran en las actas y estatutos no sean los reales, sino que estos estén velados por la figura de beneficiarios o incluso no aparezcan en los registros.

Es así que, dada la complejidad de estas estructuras societarias, los accionistas pueden ser incluso otras compañías o empresas, así también pueden ser fiduciarios o testaferros de terceras personas, puesto que en la mayoría de los paraísos fiscales no existe la obligación de informar a las autoridades pertinentes sobre quienes es el verdadero propietario o beneficiario final, el mismo que en algunos casos puede estar consignado en las disposiciones complementarias.

Con respecto a la responsabilidad de la gestión Martínez (2008) refiere que esta:

Recae sobre el director y en su caso, el secretario, lo que cobra importancia en razón de que la confidencialidad varía de territorio a territorio. Como principio no debe olvidarse que los detalles de quienes constituyen una empresa pertenecen a un registro público, aunque no es así en todas las jurisdicciones. En algunos países ciertas compañías están sujetas a proporcionar a las autoridades solo una información limitada, por ejemplo solo deben indicar quienes forman parte del consejo de dirección, quienes son los administradores o quien es el representante legal, pero no quien es el beneficiario. (p. 155)

Otras jurisdicciones complican más la identificación del verdadero beneficiario final, puesto que admiten la emisión de acciones al portador, con lo que el beneficiario será quien porte las acciones, ergo, su identidad no figurara en ningún registro, garantizándole

así un resguardo máximo.

Por otro lado, en relación al capital social, entendido este como la valorización de los bienes que posee una empresa y el conjunto de los aportes de sus socios, Villegas (2018) señala que las sumas con las que se constituyen las sociedades offshore son extremadamente bajas, esto es, no es necesario aportar un monto significativo, por lo general existen tasas fijas que deberán abonar los socios.

En el Perú tampoco se exige el aporte de un capital social alto, ello en razón de que la Ley General de Sociedades no especifica un monto mínimo para la constitución de las mismas, solo se limita a establecer en sus artículos 23 y 25 que estos aportes pueden ser dinerarios o no dinerarios, lo que otorga facilidades a los accionistas y promueve la creación de empresas nacionales.

Otros de los aspectos relevantes al constituir una empresa offshore, al igual que cualquier otra, lo constituye el nombre de la misma, Martínez (2008) señala que este debe ser aprobado previamente por el Secretario del registro de compañías de la jurisdicción donde esta se inscribirá y que la reserva es la habitual, esto es, que no atente contra la moral pública y que no sea idéntico o parecido al de alguna otra empresa que ya se encuentre registrada, sin perjuicio de que en ciertas jurisdicciones pueden surgir requisitos extras, tales como que se incluya en el nombre el término “international”, “holding” “trust”, entre otros.

Nuestra Ley General de Sociedades al respecto estipula en su artículo 9 referido a la denominación o razón social que: “No se puede adoptar una denominación completa o abreviada o una razón social igual o semejante a la de otra sociedad preexistente, salvo cuando se demuestre legitimidad para ello”, es así que coincide

una vez más con otro de los requisitos de constitución de las empresas offshore, sin embargo ello tiene lugar a raíz de que en ambos casos lo que se busca es proteger los derechos ya adquiridos por terceros, y con ello evitar conflictos subsecuentes.

En lo referente al domicilio tenemos que la corriente generalizada al constituir este tipo de sociedades es que todas estas compañías posean su domicilio en las jurisdicciones que se registran, ello para obtener ciertos beneficios especiales que brindan dichos territorios a las empresas domiciliadas que no realizan actividades allí; tal domicilio constituye la dirección legal de la compañía para los documentos oficiales, por ello el domicilio donde residan los accionistas, que son los dueños de las empresas, no resulta relevante, sin

embargo el de los gestores o administradores si lo es.

La importancia del domicilio radica en que, tal como refiere Martínez (2008), en las jurisdicciones basadas en el derecho anglosajón se encuentran habitualmente dos tipos de compañías:

- a. Las empresas de domicilio, esto es, la empresa se constituye y tiene su domicilio en un paraíso fiscal, sin embargo realiza sus actividades comerciales en otra jurisdicción, por lo que al no existir ganancias realizadas dentro del país no está sujeta a impuestos, motivo por el cual no sirven para mantener cuentas corrientes, dado que ello acarrea ingresos y por tanto altera su estatus fiscal.

Con respecto a los directores que la gestionan y controlan tenemos que estos viven y se reúnen fuera del territorio, por lo que a efectos fiscales las compañías de domicilio deberían pagar impuestos en el lugar donde se dirige y gestiona, que puede ser un país con un sistema de imposición tributaria alto u otro paraíso fiscal. El ejemplo típico de este tipo de empresas son las llamadas Compañías Internacionales de Negocios.

- b. Compañías Exentas, en estos casos las empresas también se constituyen en un país de baja fiscalidad, donde tiene su sede, y además son propiedad de personas o empresas no residentes que obtienen sus ganancias fuera

del lugar, sin embargo, a diferencia de las empresas a domicilio, los directores o representantes legales si residen en la jurisdicción, por tanto, no existen impuestos sobre los beneficios, pero si un impuesto nominal anual, el mismo que asciende a una cuantía moderada o muy baja.

Por otro lado, y a diferencia de las empresas referidas en el párrafo precedente, estas si tienen una sede a efectos tributarios en el paraíso fiscal, ello con el fin de cumplir con los requisitos propios de las empresas locales del territorio, incluyendo una reunión local anual obligatoria del Consejo de Administración, ello con el fin de que se presenten cuentas liquidadoras.

La razón de ser de estas compañías reside en la necesidad del cliente de justificar que su empresa si posee una residencia fija o que es un establecimiento permanente en dicha jurisdicción, ello para evitar que se le califique como solo una anotación en un registro.

De todo lo expuesto se colige que los requisitos para la constitución de las empresas

offshore son mínimos, ergo, se propicia su creación, puesto que las empresas que se encargan de constituir las magnifican los beneficios que los accionistas pueden tener, sin embargo, no señalan los riesgos a los que se enfrentan, ello en razón de que las referidas empresas no asumirán la representación legal de los mismos en caso se ejecute alguna investigación.

2.2. Operatividad.

Llegados a este punto conviene analizar en qué consisten los servicios prestados por las empresas offshore, esto es, su operatividad, es así que estas sociedades principalmente cumplen la función de adjudicarse la propiedad legal de las posesiones de personas naturales o jurídicas, siendo la forma más habitual transferir a una sociedad offshore la propiedad de inversiones, inmuebles, cuentas bancarias, o de ser el caso, también los ingresos o rentas obtenidas, es decir, dichas ganancias figuraran como obtenidas por la sociedad creada y no por la persona que la creó, por tanto, dicho individuo no pagará impuestos, dado que nadie puede pagar un impuesto sobre aquello que no posee, ya que el propietario legal será la sociedad.

Alfonso y Guamán (2016) refieren que las empresas offshore operan en base a una Triangulación Comercial, esto es, el comercio se produce en tres puntos, cada uno de estos puntos son empresas: empresa de origen, empresa offshore y empresa proveedora, lo que parecería una estrategia común, sin embargo la estrategia radica en que las tres tienen un mismo dueño o beneficiario, pero aparentemente ello no es así. Este entramado funciona en razón de que los gastos recaen sobre la empresa onshore, es decir sobre la que si se encuentra dentro del país de origen, sin embargo los beneficios son para la empresa offshore, produciéndose allí el ahorro fiscal.

Lo descrito se ejemplifica de la siguiente manera: Una empresa “x” le compra materia prima a la empresa “y” domiciliada en China, pero dicha adquisición no la realiza en nombre propio, sino a través de una sociedad domiciliada en República Dominicana, por tanto: la empresa dominicana efectuará el pago del precio de la mercadería a la empresa china ascendiendo este a 5 millones de dólares, luego una empresa constituida en Aruba importa la misma mercadería a la empresa dominicana por 15 millones de dólares, originando así que los 10 millones de diferencia salgan del país en beneficio de la persona que es propietaria tanto de la empresa Dominicana como de la empresa de Aruba.

Queda claro entonces que en dicho esquema la empresa proveedora sería la empresa

China, puesto que esta suministra la mercancía, la empresa de origen está representada por la empresa de Aruba, dado que esta asumirá los altos costos de importación de mercancía, ocasionándose así un crédito fiscal a su favor, y por último la empresa offshore sería la empresa Dominicana, dado que es a través de esta que dichas transacciones son efectivizadas.

Martínez (2008) respecto a los usos de las empresas offshore señala que:

Los usos bancarios de estas sociedades son muy variados. El más simple es abrir una cuenta en el exterior a nombre de la empresa. A partir de ahí, las combinaciones son numerosas. La apertura de una cuenta, cuando se busca un alto grado de discreción y privacidad, puede seguir el esquema siguiente:

1. Establecer una compañía offshore barata con un agente, que no tiene obligación de informar al registro de quién es el beneficiario o auténtico propietario, en una jurisdicción también barata. El cliente es beneficiario, pero no es ni accionista principal, ni director o administrador de la empresa.
2. Con el nombre de esta compañía se abre una cuenta en una jurisdicción distinta a la anterior, con secreto bancario. El titular de la cuenta es la empresa, y el beneficiario cuya firma está reconocida ante el banco es la del cliente. El administrador de la empresa emite un poder a favor del cliente.
3. El cliente transfiere dinero a la cuenta offshore por los procedimientos vistos anteriormente
4. Se realizan las inversiones a través de la cuenta corriente en una jurisdicción diferente a las anteriores. (p. 163)

Como se colige de lo expuesto existe la posibilidad de que una empresa offshore sea la propietaria de una tarjeta de crédito, y que, sin perjuicio de ello, el usuario real sea una persona distinta, mayormente una persona natural, motivo por el cual las operaciones realizadas a través de dicha tarjeta no se podrán imputar en ningún caso al beneficiario, sino que, por el contrario, figuraran como rentas o egresos de la empresa offshore que es el titular.

Otra variante de los usos comunes de las empresas offshore son los usos financieros, siendo el más generalizado los préstamos, esto es, una compañía localizada en el país de origen puede exportar fondos al exterior contrayendo así una deuda con una empresa

establecida en un paraíso fiscal, lo que a primera vista genera mayor complejidad, sin embargo la estrategia radica en que el dueño de la empresa prestamista y la usuaria es la misma persona, configurándose así un auto préstamo. Es así que la empresa que se encuentra constituida en el paraíso fiscal hace un depósito en un banco comercial en un país de alta tributación, el mismo que constituye garantía de que el préstamo efectivamente se ha efectuado, posteriormente la empresa local beneficiada con este tendrá que pagar intereses los mismos que deducirá como gastos, además del capital (Martínez, 2008).

Ello se ejemplificaría de la siguiente manera: La empresa "A" le solicita un préstamo por \$1'000,000 a la empresa "B", la misma que se lo otorga fijando el plazo de pago en 3 años y un interés anual del 10%, es así que la empresa "A" tendrá que cancelar finalmente la suma de \$1'300,000 a la empresa "B", dicho egreso la empresa "A" lo podrá deducir como "gasto", esto es, cuando le correspondan pagar sus tributos podrá sustraerle a su débito fiscal, que son las operaciones que realiza y que le generan ganancia, su crédito fiscal, ascendente al monto que pago a la empresa extranjera, disminuyendo así su base imponible, y por tanto el impuesto a pagar, ello en detrimento de la recaudación de la administración tributaria, dado que en realidad la empresa "A" no efectuó ningún gasto, pues su propietario es el mismo que el propietario de la empresa "B", con lo que el beneficio es el máximo posible.

Aunado a lo expuesto otro beneficio radica en que el banco en el cual se deposita el monto del "auto préstamo" pague intereses en razón del depósito efectuado, ya que ello le genera liquidez, aumentando así las ganancias de la empresa offshore, que es la que realiza el préstamo bancario.

La modalidad de prestación de servicios es otra de las más usadas, Martínez (2008) al respecto refiere que:

Una de las formas habituales de uso es que el ciudadano o una empresa de un país de alta fiscalidad encarga un trabajo de consultoría a una empresa constituida por él mismo en un enclave offshore. El ciudadano paga la cantidad estipulada a cambio del servicio y el dinero va a la cuenta offshore. (p.169)

Cabe indicar es en este supuesto de operatividad es muy probable que la administración tributaria del país de origen de la empresa que contrata el servicio le solicite pruebas tangibles de que el trabajo efectivamente se ha realizado, verificando además, que el

monto pactado sea el promedio en relación al mercado actual.

Por otro lado, Rohatgi (2008) afirma que estas entidades pueden actuar como compañías holding o tenedoras de valores, ello para administrar las inversiones y actividades en el exterior de una empresa multinacional, o, pueden acumular capital para ser reinvertido en el exterior. Situación que no atenta contra la recaudación del fisco, sino que, constituye una estrategia empresarial.

Es así que los propietarios de las empresas offshore maximizan sus ganancias, ello sin aparentemente violar la ley, puesto que lo que están realizando es planificación fiscal internacional, la misma que se encuentra justificada la libertad que todos los contribuyentes tenemos de poder elegir las condiciones que más le favorezcan a nuestras empresas, a pesar de que ello impacte negativamente en nuestro país de origen, dado que la administración tributaria no podrá recaudar los impuestos que en principio le correspondería, configurándose así la denominada elusión fiscal.

Cabe señalar que sí existiría una conducta ilícita si se usan los mecanismos que desarrollan las empresas offshore con el fin de blanqueo de capitales, es decir, si el dinero que será utilizado en las operaciones proviene de conductas criminales internacionales tales como el terrorismo, tráfico de armas, narcotráfico, trata de personas, entre otros, y lo que se busca es insertarlo a la economía global bajo aparentes actividades empresariales permitidas por la ley.

Es por lo expuesto que podemos concluir que las operaciones que se realizan a través de los centros internacionales offshore en sí mismas no vulneran la ley, sin embargo, la reprochabilidad de su uso radica ya sea, por el origen de los fondos que se utilizaran en las transacciones comerciales o por el objetivo último del esquema que desarrolla, esto es, eludir impuestos y afectar con ello la recaudación de las administraciones tributarias.

3. Mecanismos para mitigar el impacto negativo de las empresas offshore.

Todo lo analizado en el apartado precedente permite colegir que los centros financieros internacionales offshore constituyen un reflejo de lo que genera la falta de transparencia y la escasa regulación de algunas jurisdicciones, las que en atención a los beneficios que puedan obtener particularmente, pierden de vista que crean un ambiente propicio para la evasión y elusión fiscal, y para el lavado de activos.

Es por ello que diversos países, así como organismos internacionales, tales como el

Consejo de Estabilidad Financiera, la Organización para la cooperación y desarrollo económico, y el Grupo de Acción financiera internacional sobre el Blanqueo de capitales han propuesto diversas iniciativas que buscan contribuir a frenar los efectos negativos que acarrearán la operatividad de los centros offshore, siendo unos de los principales mecanismos la celebración de convenios internacionales y la estipulación de cláusulas anti elusivas generales, lo que desarrollaremos en los apartados siguientes.

3.1. Convenios de intercambio de información financiera tributaria.

La adopción de este tipo de acuerdos responde a la internacionalización de la economía, puesto que actualmente se han propagado las operaciones transfronterizas entre empresas multinacionales, las mismas que se vinculan para obtener beneficios mutuos, movilizándose inversiones y contribuyendo de esta manera al aumento del comercio internacional.

Valdez (2015) señala que la tributación no puede estar alejada del fenómeno de internacionalización económica, donde la cooperación entre las administraciones tributarias de los países resulta indispensable para efectuar la correcta determinación de las obligaciones que se generan en cada jurisdicción. Asimismo es indispensable que los países gocen de mecanismos que fortalezcan en la lucha constante contra la evasión y el fraude fiscal de manera tan global como operan los contribuyentes.

En esta línea de ideas Pita (2007) sostiene que:

La globalización y especialmente la apertura de las economías que ella supone, agudizó la interdependencia de los sistemas y administraciones tributarias nacionales. Hoy resulta imprescindible que los procesos de reforma tributaria tomen en cuenta lo que sucede en el escenario internacional y no apenas aspectos domésticos, dado que las acciones de muchos gobiernos se ven influenciadas por las acciones de otros gobiernos, y, por otra parte, también resulta imprescindible impulsar la cooperación administrativa internacional para combatir eficazmente la evasión u elusión tributaria. (p.8)

Tal situación responde a que, como lo hemos estudiado en el primer apartado del presente capítulo, existen empresas que con el fin de aumentar sus ingresos buscan inscribirse en territorios que les permitan ciertos beneficios, los mismos que a cambio les exigen que realicen sus operaciones en el extranjero, por lo que el intercambio de información

tributaria entre las administraciones resulta el mecanismo clave para controlar la evasión y elusión, y sus efectos sobre la equidad.

Rosembuj (2017) refiere que tradicionalmente en la OCDE y en la Unión Europea prevalecía el temor al intercambio de información como instrumento de recolección de datos entre países, sin embargo ello cambió desde la Cumbre del G-20 en Londres, la misma que se llevó a cabo el 2 de Abril de 2009, dado que en ella se analizó la opacidad de los paraísos fiscales y la ocultación de rentas a través del sistema financiero internacional, por lo que se comenzó con la campaña para erradicar el secreto bancario y obligar a las jurisdicciones no cooperativas a cooperar en la transparencia.

Dicha decisión se basa en que con el transcurrir del tiempo se vuelve más ardua la tarea de controlar la evasión y elusión tributaria si no se cuenta con información oportuna referente a los hechos económicos que ocurren en el exterior sobre personas o entidades domiciliadas en el extranjero y sobre sus bienes que se encuentran ubicados en el exterior, por tanto, si no existiese una asistencia mutua entre administraciones tributarias que permita contar con informaciones veraces su control se tornaría prácticamente imposible.

Valdez (2015) al respecto refiere que un papel importante en este contexto lo ostenta la OCDE, pues esta constituye uno de los pilares a nivel internacional en el proceso de facilitación del intercambio de información financiera entre las autoridades tributarias, ello en razón de que elaboró informes, estudios, y propuestas de modelos de convenios, dado que desde el año 1988 la OCDE junto con el Consejo de Europa elaboraron un “Convenio sobre Asistencia Mutua en materia tributaria”, el mismo que si bien no fue suscrito por todos los miembros que se esperaba, influyó positivamente en el desarrollo de la cooperación administrativa tributaria en la lucha conjunta contra los paraísos fiscales y el lavado de activos producto de conductas ilícitas.

Ahora bien, se puede sostener que el intercambio de información podría producirse de manera informal, esto es, sin que los países suscriban algún tipo de acuerdo en el que se obliguen a hacerlo, sino que, por el contrario, lo hagan en razón del principio de solidaridad. Sin embargo ello acarrearía falencias, puesto que no existiría un soporte jurídico estable, ergo, la información se encontraría inarticulada y por tanto, resultaría insuficiente para poder contrarrestar los efectos de la operatividad de las empresas offshore.

Por ello la OCDE planteó el “Acuerdo sobre Intercambio de Información en

Materia Tributaria de 2002”, el que se constituyó además como un mecanismo destinado a atacar directamente la falta de transparencia en aquellos países con regímenes fiscales perjudiciales o paraísos fiscales. De hecho, según este documento, una de las directrices para considerar o no a un país como paraíso fiscal está en función a la falta de transparencia o la ausencia de intercambio de información, superando así el antiguo criterio en virtud del cual la condición de paraíso fiscal radicaba en la nula o baja imposición. De esta manera, surge una nueva categoría, la de los “paraísos fiscales no cooperantes” a los que les resultan aplicables las medidas anti paraíso establecidas por la OCDE; en contraposición a ello se estableció como condición para salir de la referida lista de paraísos fiscales no cooperativos, la suscripción de acuerdos de intercambio de información. (Valdez, 2015, p. 421)

De lo expuesto en el párrafo precedente se colige que la OCDE dio un paso importante en lo alusivo al intercambio de información financiera, puesto que al estipular el nuevo criterio para ser considerado paraíso fiscal lo que hace es presionar de manera indirecta a los estados para que suscriban los convenios, puesto que si no lo hacen, quedarían inmersos en el listado de jurisdicciones offshore, lista en la que ningún país quiere figurar.

Es así que en el marco del Foro Global de la OCDE y el G.20 en el año 2009 la OCDE efectuó la primera categorización de los países en función de su grado de cumplimiento del nuevo estándar internacional de transparencia e intercambio de información, creándose así tres listas: la negra, para los territorios que aún no aceptaban el estándar implementado, la gris, para aquellos que lo habían aceptado pero aún no lo hubiesen implementado efectivamente, y la blanca, para aquellos que hubiesen aumentado su grado de cumplimiento. Asimismo se implementaron medidas sancionadoras contra los países no colaboradores, como por ejemplo la imposición de restricciones a las transferencias de capital efectuadas desde y hacia los territorios considerados inmersos en la lista negra; así como imponer aislamiento político y económico de aquellos países que no colaboren (Valdez, 2015).

Como consecuencia de todo ello tenemos que existen registros que demuestran que los países que figuraban en la lista negra procedieron a firmar los acuerdos de colaboración en materia de intercambio de información con el fin de ser retirados de la lista, ergo, la presión que ejerció la OCDE se concretó en resultados a corto plazo.

Cabe mencionar que uno de los modelos mejores estructurados fue el Convenio entre el Perú y los Estados Unidos de Norteamérica para el intercambio de información tributaria, puesto que este en su artículo 1º, referente al objeto y ámbito de aplicación, estipula que:

i) Los gobiernos contratantes en búsqueda de una correcta recaudación de impuestos, impedir el fraude y la evasión fiscal, así como establecer mejores fuentes de información en materia tributaria y, comprendiendo la necesidad de la colaboración mutua, han acordado prestarse asistencia para el intercambio de información.

Con ello se establece la relación directa entre el intercambio de información y su incidencia en la lucha contra la evasión y elusión fiscal, pues, al conocer la conducta del contribuyente en las dos jurisdicciones en las que este opera, se podrá deducir la intención de su comportamiento, y por tanto se podrán detectar los casos en los que se busque perjudicar a la administración tributaria local.

Posteriormente en el año 2010, se implementó la ley FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act/Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras) propuesta por los Estados Unidos de América, a través de esta se obliga a las entidades financieras extranjeras a informar directamente a las autoridades competentes estadounidenses respecto de las cuentas financieras de las que son titulares los contribuyentes norteamericanos o de las entidades extranjeras en las cuales los ciudadanos referidos sean propietarios del más de un 10% de su capital o derecho al voto, ello con el fin de que la renta derivada de los activos financieros depositados en instituciones financieras extranjeras por ciudadanos americanos deberán soportar una retención del 30% sobre los importes pagados, a menos, que se facilite la identidad del titular de la cuenta y que proporcionen un balance anual de la renta íntegra, dividendos, intereses, entre otros. Dicho deber de información comprende también las obligaciones al portador de las cuales sean titulares los contribuyentes americanos; y en caso de incumplimiento la sanción para la entidad financiera es del 40% del importe del activo no declarado. (Rosembuj, 2017).

Podemos observar de las características de la ley americana que esta importa radicalidad en comparación con lo que hasta el momento existía en materia de intercambio de información, puesto que asume una transmisión de información sistemática de las rentas, en la que los agentes principales son ahora las entidades

financieras extranjeras, puesto que son ellas las responsables de brindar la información

pertinente sobre sus clientes y sus respectivos rentas, ello bajo pena de retención de sus ingresos.

Ulteriormente en febrero de 2014 la OCDE publicó el nuevo Modelo Global de Intercambio Automático, el mismo que permitirá a las autoridades tributarias del país de la residencia, verificar si sus contribuyentes han incluido correctamente las rentas obtenidas en el exterior. Este modelo prevé la suscripción de convenios entre autoridades competentes (CAA por sus siglas en inglés) que permitirán el intercambio de información aplicable a las cuentas mantenidas en entidades financieras, pero a diferencia del FACTA, este no prevé ningún tipo de retención sobre las cuentas bancarias. (Valdez, 2015, p. 422)

Frente a lo descrito considero pertinente que se deben tomar en consideración los derechos de los contribuyentes, pues estos no se deben ver afectados en ningún supuesto como consecuencia de los acuerdos de intercambio de información, por lo que el establecimiento de las condiciones a cerca del tipo de información a trasladar debe respetar siempre el derecho a la intimidad, a la protección de datos, entre otros, problemática que analizaremos posteriormente.

Con respecto a los sujetos sobre los cuales se puede tratar el intercambio de información Pita (2007) señala que este intercambio no debe verse limitado a la información relativa a residentes de los países contratantes, sino que, por el contrario, debe ser abarcar más sujetos, ello en razón de que una administración tributaria puede necesitar información de un sujeto que reside en un tercer país que a su vez tiene obligaciones tributarias como no residente en el país contratante que requiere la información, la misma que se encuentra en el otro país que suscribió el acuerdo.

Dicho supuesto tiene lugar a raíz de la gran variedad de entramados a los que dan lugar las empresas offshore, pues, como hemos estudiado, su ámbito de actuación, así como sus formas de operatividad son múltiples, por lo que se requieren supuestos para el intercambio de información igual de amplios, ello con el fin de que los convenios sean eficaces.

Por otro lado, es pertinente analizar las modalidades de intercambio de información, al respecto Valdez (2015) refiere que existen tres formas:

- a. Intercambio a solicitud o específica: consiste en que un estado formula una solicitud específica de información al otro estado contratante, es por ello que

es indispensable indicar quien es el sujeto respecto del cual se pide información y que información se solicita. Por su parte, a fin de cumplir con el requerimiento la administración tributaria está en la obligación de realizar todas las acciones necesarias para obtener la información que le requirieron, ya sea efectuar fiscalizaciones, solicitar declaraciones, entre otras.

- b. Intercambio automático: consiste básicamente en que las autoridades tributarias de los países contratantes acuerden transmitirse de manera sistemática y periódica información sobre una o más categorías de rentas o datos, entre estos tenemos, aquella información relacionada con la transmisión de bienes inmuebles, o sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de un estado a un residente de otro estado, ingresos por regalías, entre otros.
- c. Intercambio espontáneo: bajo esta modalidad las administraciones tributarias se transmiten información de manera espontánea, la misma que consideren que pueda ser relevante para el otro estado contratante. (p. 425)

De lo expuesto fluye que la diferencia entre las modalidades antes descritas radica básicamente en la forma en la que inicia el intercambio de información, sin embargo, sustancialmente la información a intercambiar en todas las modalidades es básicamente la misma, esto es, se puede solicitar información referente a las partes en una sociedad, su naturaleza, movimientos de cuentas bancarias, la residencia de personas, entre otros.

Ahora bien, como se mencionó en párrafos precedentes, conviene analizar cuáles son los límites establecidos en el intercambio de la información, en ese sentido la doctrina mayoritaria sostiene que estos suelen ser: el secreto fiscal, esto es, que la confidencialidad de la información debe ser reservada por el país al que se le brinda con un nivel de protección similar al que posee el país que la otorga; no afectar el orden público; no ser contrarios a secretos industriales profesionales, comerciales; entre otros.

De incumplir con tales límites los contribuyentes pueden someter a control jurisdiccional la legalidad de la actuación de la administración tributaria, ello para constatar que efectivamente se cumplan todas las condiciones para que el intercambio de información opere de manera factible, esto es, sin vulnerar ningún derecho.

En lo que respecta al Perú este ha crecido en el ámbito internacional producto de la promoción de las inversiones, ello mediante la incorporación de medidas tales como: la

libre expedición de capitales y utilidades al extranjero, la supresión de controles y operaciones cambiarias, la suscripción de convenios de estabilidad jurídica, entre otros, lo que acarreo que las operaciones sean transfronterizas.

Así también nuestro país se ha desarrollado en lo referente a la suscripción de acuerdos en materia de intercambio de información financiera, puesto que el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Perú, suscribió el día 25 de Octubre de 2017 la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, la cual le permitirá el intercambio de información financiera y tributaria con más de 100 países integrantes del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE, incorporándose, de esta manera, a los países que han asumido una política de Transparencia fiscal internacional y de lucha contra la evasión y elusión fiscal.

Dicha convención permite el intercambio de información financiera y tributaria en lo que respecta a ganancias de capital, regalías e intereses que los residentes peruanos tengan en el fuera del país, así como aquella que los extranjeros tengan en el Perú.

Es así que actualmente nuestro país si cuenta con uno de los mecanismos claves para combatir la elusión y evasión fiscal, puesto que al contar con información articulada y suficiente sobre los contribuyentes residentes puede realizarles el seguimiento necesario para evitar que se cometa fraude fiscal, contribuyendo ello con una recaudación nacional eficiente y con el principio de equidad, el mismo que debe regir todo sistema tributario.

3.2. Convenios para evitar la doble tributación.

Echaiz (2009) refiere que la doble tributación tiene lugar cuando dos o más países asumen que tienen el derecho de gravar con impuestos una determinada renta, esto es, se produce cada vez que dos o más estados aplican sus tributos de similar naturaleza respecto de una misma renta y contribuyente, y por el mismo periodo de tiempo, ello en aplicación de diferentes criterios de vinculación.

En esta línea de ideas Herran (2000) manifiesta que:

La doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos estados coinciden en gravar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes, entonces, el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho gravan la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia. (p.7)

Asimismo Xavier (2005) señala que puede darse el caso de que más de un ordenamiento jurídico considere a una persona jurídica localizada en su territorio, por lo que resulta indispensable fijar criterios de preferencia en la repartición de los poderes tributarios. Un ejemplo de ello es lo que sucede con Australia, puesto que aquí se considera domiciliada en su territorio a sociedades incorporadas en jurisdicciones extranjeras pero que son controladas por residentes en Australia.

La OCDE por su parte ha referido en reiteradas ocasiones que la doble imposición jurídica internacional se define de manera genérica como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más estados a un solo contribuyente, ello respecto de un mismo hecho imposible y al mismo tiempo.

Es así que el contribuyente claramente se ve afectado, puesto que deberá tributar dos veces por una sola ganancia percibida, lo que sin duda resulta injusto, dado que sus ingresos se verán mermados en razón de un sobre costo, lo que hará ineficientes las operaciones comerciales que realice.

Al respecto Gadea y Segalerba (2013) señalan que los efectos más notorios de la doble imposición internacional son:

- i) La sobre carga fiscal del inversor extranjero, ya que sus rentas pueden estar gravadas en el país donde se ubica la fuente pero también en su país de residencia.
- ii) La creación de paraísos fiscales tributarios donde no exista carga impositiva.
- iii) La desmotivación para inversionistas en países cuya aplicación de sus normas pueda implicar una doble imposición de gravámenes con la norma del país del residencia.

Ahora bien, el fenómeno antes descrito tiene lugar a raíz del sistema que adoptan los diferentes países, puesto que algunos acogen el sistema de renta mundial, esto es, gravan a los contribuyentes que residen en el país sobre las rentas obtenidas tanto fuera de este como dentro del mismo; otros por su parte asumen el sistema territorial, en razón del cual solo se pueden gravar los ingresos generados dentro del país; finalmente otras jurisdicciones utilizan una combinación de ambos aplicados para distintos supuestos, esto es, gravan a los contribuyentes domiciliados sobre sus rentas mundiales, y a los no domiciliados exclusivamente sobre las rentas que obtuvieron dentro de su territorio.

Ante esta situación es que varios países han considerado pertinente y ventajoso incluir en sus sistemas jurídicos convenios que aborden específicamente este conflicto entre las jurisdicciones, ello con la finalidad de dar una solución pronta al problema y así evitar el decrecimiento de las inversiones en sus territorios.

Godoy (2008) refiere que precisamente para evitar los conflictos jurídicos impositivos y los efectos nocivos de la doble imposición internacional que afectan el intercambio comercial, la internalización de la economía y la libre competencia, se iniciaron las tramitaciones de los tratados internacionales, los mismos que buscan complementar las medidas unilaterales que se establecen en las legislaciones internas, ya que las mismas no son suficientes.

Es así que nacen los Convenios para evitar la doble tributación como instrumentos internacionales mediante los estados parte denuncian a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias, patrimonios o actividades y acuerdan que solo uno de dichos estados podrá estar facultado para que sobre el impuesto, o que, de ser el caso, se realice una imposición compartida con el fin de no afectar económicamente al contribuyente (Echaiz, 2009)

Asimismo los referidos convenios cumplen una función administrativa, ello en la medida

de que permiten que las administraciones tributarias de diferentes países interactúen saludablemente intercambiando información y luchando en conjunto contra la evasión fiscal internacional.

Todo ello propicia un ambiente internacional estable, dado que si bien a primera vista pareciera que uno de los países que suscribe el convenio pierde un ingreso al ceder la cobranza del tributo al otro estado firmante, en realidad el primero también se ve beneficiado, ello en tanto que atraerá inversiones a su territorio al no gravarlas y con ello a la vez cooperará en la constante lucha contra los paraísos fiscales, dado que el inversionista ya no tendría que acudir a ellos para encontrar los beneficios económicos y la maximización de sus ganancias que busca encontrar.

Es por la implicancia que acarrea la suscripción de estos convenios como método para luchar contra los paraísos fiscales y por tanto con la evasión tributaria, que actualmente a nivel mundial existen un aproximado de 3,000 convenios vigentes, y la tendencia apunta a que dicho número siga creciendo de manera sostenida, es así que diversos países europeos poseen cada uno cerca de 100 convenios suscritos aproximadamente, mientras que en América latina actualmente solo se han celebrado un promedio de 200 convenios en forma combinada.

El Perú por su parte para el año 2022 cuenta con 12 convenios para evitar la doble imposición vigentes, el Ministerio de Economía y finanzas señala que estos convenios fueron suscritos con países tales como: Chile (2004), Canadá en español (2004), Canadá en inglés (2004), Brasil (2010); Los estados Unidos Mexicanos (2015), República de Corea (2015), Confederación Suiza (2015), Portugal (2015) y además con la Comunidad Andina (2005).

En lo respecta al acuerdo firmado con la Comunidad andina Aparicio (2005) refiere que en el texto de este se estipula taxativamente que a través del convenio se establece un régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Es así que en el Artículo 8 del Capítulo IV del referido convenio se estipula el tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en otros países miembros, estipulando que “ningún país miembro aplicara a las personas domiciliadas en los otros países miembros un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio respecto de los impuestos que son materia del convenio”.

Lo consignado en el referido artículo incide directamente en la lucha contra los paraísos fiscales, puesto que al estipular la prohibición de un tratamiento diferenciado se está evitando que los países parte del convenio cumplan con uno de los requisitos principales para ser considerados dentro del listado de paraísos fiscales, esto es, que los no domiciliados gocen tengan beneficios tributarios exclusivos frente a los residentes.

La gran cantidad de convenios adoptados por los diferentes estados tiene lugar en razón de que, tal como lo señala la OCDE, el principal objetivo de estos tratados es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional, además de que dichos convenios también tienen como fin principal evitar la elusión y la evasión fiscales (Gadea y Segalera, 2013).

Es así que el modelo planteado por la OCDE es el más aceptado internacionalmente, Villagra (2010) al respecto afirma que su estructura es la siguiente:

- i) Descripción de su ámbito de aplicación y definición de algunos términos y expresiones.
- ii) Distribución de la potestad tributaria entre los estados contratantes por todos los tipos de rentas posibles.
- iii) Establecimiento de los mecanismos para eliminar la doble imposición.
- iv) Establecimiento de disposiciones donde se regulan entre otras cuestiones, el principio de no discriminación, el intercambio de información, y la entrada en vigor del convenio. (p.25)

Como se observa el referido modelo incluye en su estructura diversos parámetros que van a permitir una eficaz y eficiente aplicación del mismo, puesto que al distribuirse taxativamente las potestades de los diversos países sobre todos los

tipos de rentas y además al establecerse los principios que informan el convenio, se evitaran posibles conflictos entre los países que lo suscriben.

Con respecto al mecanismo esencial de los convenios tenemos que este consiste en atribuir a cada estado el derecho de gravar situaciones específicas o determinadas categorías de rentas con carácter preferente sobre el otro estado contratante, el mismo que renunciara a gravar dicho ingreso del contribuyente, delimitando así la potestad tributaria de los estados mediante un reparto de las materias imponibles entre los dos países (Hernan, 2000).

En esta línea de ideas, esto es, con respecto a los métodos para prevenir la doble imposición, tenemos que el artículo 23 del Capítulo V del Convenio entre el Perú y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio estipula mecanismos específicos para evitar la doble imposición, entre los cuales para los fines de la presente investigaciones conviene destacar el inciso a) que prescribe que:

a) Los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto peruano sobre rentas, ingresos o ganancias provenientes de Canadá el impuesto sobre la renta pagado en Canadá hasta por un monto que no exceda el impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta o ingreso.

Este primer apartado realiza una precisión necesaria, puesto que, al poner un límite frente a la cuantía de los tributos se frena la posibilidad de que el contribuyente realice algún tipo de acto reprochable en búsqueda de aumentar los montos de los tributos pagados en el extranjero pero luego deducirlos como gastos en Perú y así beneficiar a su empresa en perjuicio de la recaudación nacional.

Xavier (2005) señala que otro de los criterios generalizados aplicados en los convenios para evitar la doble tributación consiste en que prevalecerá la “dirección efectiva”, entendiéndose por ello, al lugar donde los negocios son dirigidos o fiscalizados, esto es, donde son practicados los actos de gestión global de la empresa, ello con el fin de dejar de lado a las sociedades ficticias, tales como las sociedades de domicilio, en las que no ejercen en el respectivo territorio de constitución ninguna actividad empresarial relevante.

Dicho criterio, sin embargo, posee una falencia, puesto que actualmente a raíz de las nuevas tecnologías y el fenómeno de globalización existen muchos problemas para determinar el lugar de dirección de la empresa, dado que resulta posible, y frecuente, que se tomen decisiones por diversos directores que residen en países diferentes.

Es por lo expuesto que se colige que estos tipos tratados no eliminan ni crean nuevos tipos impuestos en las normativas tributarias de los países suscritos, sino que, prevén situaciones determinadas y reparten las potestades tributarias de los países intervinientes, estableciendo también exenciones, créditos fiscales o tasas diferenciales.

De esta manera los convenios para evitar la doble imposición coexisten con la normativa tributaria interna de los países partes, aplicándose en primer lugar la normativa interna que comúnmente se aplica para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo, si se verifica que ello trae consigo que el hecho gravado sea materia de una doble imposición por otro país, se aplica el convenio suscrito con este, y en base a lo acordado se da solución a la controversia en lo que respecta a las potestades tributarias.

De la situación analizada deviene que los convenios para evitar la doble imposición tributaria acarrearán sin duda grandes beneficios, entre los que Echaiz (2009) señala:

- Logran equidad en la imposición del impuesto a la renta, puesto que logran una proporción justa de recaudación de las operaciones internacionales.
- Adecuan la práctica mundial como consecuencia de la globalización.
- Establecen un ambiente propicio que incentiva la inversión internacional con el desarrollo creciente de las economías.
- Otorgan mayor certeza y transparencia a los inversionistas que se ven beneficiados con la suscripción de los convenios.
- Propician la colaboración entre administraciones tributarias en la lucha contra la evasión y elusión fiscal. (p. 138)

No obstante las ventajas referidas existen quienes plantean que existen desventajas como contraparte, una de ellas referente a la limitación del deber del estado de proteger su sistema de recaudación de impuestos, pese a ello y en razón de todo lo estudiado en este apartado considero que lo que prima es el equilibrio jurídico internacional que se logra a través de la suscripción de los convenios para evitar la doble imposición, puesto que estos constituyen herramientas invaluable para prevenir la elusión fiscal, ello en razón de las cláusulas de intercambio de información que se estipulan y a la asistencia en la

recaudación a la que se comprometen los estados parte.

3.3. Cláusulas Anti Elusivas.

Las clausulas anti elusivas generales son un mecanismo que importa la intervención del órgano legislativo del país que pretende regularla, dado que este, en razón de sus facultades y atribuciones, dictara una norma de carácter genérico que busque poner freno a toda forma de posible elusión tributaria.

Villagra (2014) señala que la globalización y la integración internacional han afectado la capacidad de recaudación de los estados y con ello la distribución de la carga impositiva, por ello actualmente los países se ven en la necesidad de incluir en sus ordenamientos jurídicos normas contra la elusión fiscal, las mismas que pueden ser de carácter general o específico.

Por su parte Wahn (2011) refiere que es una tendencia contemporánea que los estados adopten criterios seguros para tratar la elusión fiscal, siendo uno de ellos la incorporación de normas generales, las mismas que son de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y que facultan a la administración tributaria para aplicar sanciones.

Es así que las clausulas anti elusivas generales constituyen también un medio de combate frente a la elusión tributaria que, a diferencia de lo estudiado en los apartados precedentes, se encuentra en el ordenamiento interno de cada estado, ergo, son de carácter unilateral, por lo que aquí prima la potestad de regulación de cada estado, motivo por el cual estos pueden decidir adoptarlas o, por el contrario, incorporar clausulas específicas, lo que dependerá de la realidad particular de cada jurisdicción.

Las referidas clausulas están refrendadas por el principio de reserva de ley, y tienen como presupuesto de hecho un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, ello con la finalidad de que dentro de este calcen la mayor cantidad de situaciones relativas a cualquier forma de elusión. El presupuesto regulado en la norma parte de conceptos jurídicos indeterminados, lo que facilita su aplicación (Cruz y Bahía, 2010).

Valenzuela (2001), respecto a la aplicación de las cláusulas anti elusivas generales refiere que:

Este medio es el más eficiente ya que importa crear una norma de cierre o de clausura que impida toda forma de elusión, llevando esas conductas a la aplicación plena de la ley tributaria. Es como una especie de reconducción de conductas. Así, cuando de la acción u omisión del contribuyente se manifiesta su intención de evitar la norma que grava una conducta como hecho imponible esta norma de clausura igual hace aplicable la norma que se trata de eludir. Es verdad que este sistema trae consigo un cierto grado de subjetivismo al tener que calificarse si la conducta del contribuyente es elusiva o no, sin embargo este problema se subsana entregando esta calificación a los tribunales ordinarios de justicia. Además con este método se evitan los problemas que genera la dictación de leyes particulares para cada caso concreto. (p. 68)

Lo expuesto nos deja claro la pertinencia de la regulación de este tipo de cláusulas en materia de elusión fiscal, puesto que, como lo venimos estudiando, las formas de elusión a raíz de la planificación fiscal son muy variadas, por lo que resulta prácticamente imposible regular todos los supuestos específicos en los que podría incurrir el contribuyente, siendo lo más probable que aun haciéndolo, se creen nuevos supuestos de elusión, lo que al final no contribuiría con una efectiva recaudación fiscal.

Estas cláusulas operan bajo el principio general de que la administración pública no puede actuar hasta que la ley la habilite, por tanto, la estructura normativa que importan se caracteriza por una generalidad y abstracción de la norma atributiva de potestades, ello en razón de que no se procede a una excesiva concreción de los supuestos de hecho en los que la administración este facultada para actuar sobre las operaciones elusorias de los contribuyentes, lo que acarrea al contribuyente, inseguridad jurídica (Cruz y Bahía, 2010).

Es así que surge el gran problema de las cláusulas generales, pues, se contraponen la seguridad jurídica del contribuyente, la misma que desde cierto punto de vista se ve afectada al no conocer que supuestos estarían inmersos dentro

de la norma, con la necesidad de que se regulen supuestos generales en atención a la diversidad de situaciones que configuran la elusión fiscal, lo que exige que la norma, para que cumpla con su función anti elusiva, sea lo suficientemente flexible, ello tanto en lo referente a los presupuestos que regula, como para los términos que utiliza para ello.

Por lo expuesto es que muchas veces la norma anti elusiva general podría ser considerada inconstitucional, ya que “Hace aplicable una norma que establece un hecho gravado a una conducta que no está contemplada expresamente en ella, con lo cual se extiende el campo de acción de la ley tributaria más de lo que la constitución autoriza.” (Valenzuela, 2001, p. 69).

Sin embargo, pese a tales consideraciones, considero que la regulación de cláusulas generales es el método idóneo para combatir la elusión fiscal de manera eficaz, dado que incide directamente en la conducta del contribuyente, calificándola como elusoria y por tanto sancionándola, motivo por el cual su regulación ha sido implementada internacionalmente, como lo veremos a continuación.

3.4. Legislación Comparada.

En este apartado analizaremos las normas anti elusivas implementadas en el Sistema Romanista y en el Sistema del Common Law, puesto que la regulación de dichas cláusulas se ha dado a nivel internacional, ello en razón de la necesidad de combatir la elusión tributaria realizada a través de planificación fiscal internacional.

Es así que en el **Sistema Romanista** destacan:

a) Alemania

La base de su sistema antielusivo se encuentra estipulado en el artículo 42 del Código Tributario de 1977 modificado en el año 2000 y 2001, en el cual se establece que: “La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada”

Al respecto Wahn (2011) señala que uno de los requisitos exigidos por la norma para la configuración del abuso de las formas que ha causado controversia al momento de su interpretación es el de haberse valido el contribuyente de negocios

insólitos a los fines que normalmente se destinan dichos negocios, puesto que genero duda al precisar que es una operación normal, y más aún, surgió el cuestionamiento acerca de si los jueces podían determinar que es anormal o insólito de manera precisa o adecuada, lo que acarreo que se buscara la inconstitucionalidad de la misma.

Pese a ello la Corte Constitucional Federal fallo señalando que la precitada norma constituye un instrumento eficaz para poder controlar la elusión fiscal, puesto que recibe la libertad contractual sin llegar a afectar el principio de legalidad (Gastañeda, 2015), el mismo que está reconocido constitucionalmente en su cargamagna.

La corte con dicho pronunciamiento pondera su afán por erradicar la elusión tributaria frente a los derechos de los contribuyentes, pues si bien señala que no se vulnera el principio de legalidad, cierto es que otorga amplia discrecionalidad a la administración tributaria, dado que quedara a merced del juez calificar que conductas se consideran adecuadas y cuáles no, sin que existan mayores parámetros que puedan orientar a los contribuyentes al respecto.

b) España

El artículo 24 de la Ley General Tributaria (LGT) prescribe: “Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado (inciso 1º)”.

De lo expuesto deviene que para el derecho Tributario Español lo fundamental para detectar conductas anti elusivas es la configuración del fraude a la ley, al respecto Wahn, (2011) refiere que:

La doctrina española ha debatido con fervor sobre la legitimidad e idoneidad de esta norma, principalmente al estimarla como una excepción al régimen general de prohibición del uso de la analogía como medio para exigir tributos, así como también, por lo confuso y difuso que resulta establecer los límites entre este “fraude de ley” y la “legítima economía tributaria”. Para algunos juristas, el uso de esta cláusula fue un absoluto fracaso, señalan que más que una solución legal a la elusión tributaria lo que el artículo 24 de la LGT establecía era un verdadero

“conflicto de leyes”, tanto es así que en la práctica judicial el Tribunal Constitucional Español nunca aplicó la norma general anti elusiva del “fraude de ley” y prefirió ampararse en el Código Civil siempre que tuvo que decidir al respecto. (p. 58)

Cabe señalar que a la fecha la precitada norma ha desaparecido del cuerpo normativo español, existiendo actualmente un complejo sistema de anti elusión, consagrando constitucionalmente el principio de igualdad en materia tributaria, cuyo contenido está en función de la capacidad económica del contribuyente.

Masbernat et al. (2012) al respecto manifiestan que:

El Tribunal Constitucional en su sentencia 209/1988, del 10 de noviembre, cuando expone en relación con el artículo 14 Constitución Política Esp. que: "[...] ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su artículo 14 en un precepto (artículo 31.1) [...]" añadiendo que: "[...] el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad en este ámbito, medida de la igualdad. (p. 425)

De ello que el legislador español considera que la carga impositiva que soporta el contribuyente debe estar en relación con la capacidad contributiva de este, esto es, reconoce el principio que fundamenta las normas anti elusivas, dado que lo que estas buscan es que el contribuyente tribute en razón de lo que verdaderamente percibe, evitando que este eluda los impuestos por medio de mecanismos artificiales, como las empresas offshore por ejemplo.

Es en razón a lo referido es que actualmente la LGT española vigente regula en su artículo 15 el Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, refiriendo que:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base de la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que ocurren las siguientes circunstancias:
 - a) Que, individualmente considerados o en su conjunto sean notoriamente

artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenidos con actos usuales o propios,

2. (...)

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiere correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas (...)

Es así que la legislación española prevé supuestos de elusión utilizando términos genéricos tales como “artificioso” o “impropio”, los mismos que dan lugar a que la precitada norma pueda aplicarse a diversos comportamientos del contribuyente, lo que sin duda constituye la finalidad de las cláusulas anti elusivas generales.

Deviene de lo expuesto que la normativa citada constituye claramente la base de la regulación anti elusiva peruana, lo que analizaremos a profundidad en el capítulo III de la presente investigación.

c) Francia

El artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales francés estipula en su inciso 1° que: “No podrán ser opuestos a la administración de los impuestos los actos que disimulen el alcance verdadero (auténtico o real) de un contrato o de una convención (...)”, para luego enunciar ejemplos de actos prohibidos, siendo el principal presupuesto la intención del contribuyente de eludir los impuestos mediante actos calificados como abuso de derecho.

Wahn (2011) al respecto manifiesta que el concepto referido al “abuso del derecho” acarrea problemas en la legislación francesa, pues, primero se estimó que el artículo 64 se aplicaba exclusivamente a los casos de simulación sin afectar a los actos de elusión, fue en 1981 que el consejo de estado francés rechazó tal interpretación restrictiva sosteniendo que, el procedimiento estipulado afectaría también al abuso del rechazo práctico mediante actos elusivos.

Asimismo el regular como supuesto necesario conocer la intención del contribuyente y que ello sea lo determinante para establecer si existen actos de elusión constituye un gran inconveniente, puesto que, conocer la esfera subjetiva del individuo resulta prácticamente

imposible dada la naturaleza de la misma, ergo, determinar en qué casos los actos constituyen abuso del derecho también lo será.

En lo que respecta al Sistema del **Common Law** tenemos que:

a) Inglaterra

Gastañeda (2015) señala que este país adopta la opción de las normas específicas de corrección, esto es, se postula como principio base el respeto al derecho de los contribuyentes a elegir con discrecionalidad la modalidad menos onerosa en términos fiscales, por lo que, en la elusión la legislación es la que determina la licitud o ilicitud de la conducta.

Ello se traduce en que el referido país adopta cláusulas específicas anti elusivas, esto es, en su normativa se desarrollan uno a uno los supuestos que configuran la elusión tributaria, otorgando así mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, puesto que tendrán a su alcance taxativamente que conductas se les imputaran como elusivas, ergo, podrán prever no cometerlas, sin embargo, ello constituye un mecanismo que acarrea un riesgo, pues, a raíz de la experiencia, es de esperarse que los contribuyentes se valgan de mecanismos de planificación que les permitan crear nuevas formas de elusión que no estén reguladas, y con ello defraudar a la administración tributaria.

b) Estados Unidos de América

En este territorio se legislan reglas de control preventivo de conductas elusivas mediante un modelo analítico típico, los cuales se combinan con los presupuestos jurisprudenciales, de esa forma se puede prescindir de la forma legal de la operación y de esta manera no solo controlar las conductas elusivas, sino también la simulación. (Wahn, 2011).

Al respecto Gastañeda (2015) refiere que:

El punto de inicio de los precedentes referidos y de su posterior desarrollo fue el caso *Gregory v. Helvering, Commission of Internal Revenue*, en 1935. En este juicio se sentó el principio precedente según el cual si bien se reconoce el derecho fundamental de los contribuyentes a la economía de tributos ello no obsta a que, para calificar una operación de legítima, deba esta basarse en un motivo negocial y no solo en la simple intención de reducir la carga tributaria. Se trata entonces de un

control sobre la causa del negociojurídico.

Es así que en los Estados Unidos de América lo primordial para detectar una conducta elusiva es la intención del contribuyente, lo que genera cierto subjetivismo, puesto que resulta difícil desentrañar lo que se encuentra en la esfera interna de los individuos, por lo que dicha intención de eludir impuestos deberá fundamentarse también en conductas objetivas del contribuyente, las mismas que se constituirían como manifestación de la intención real del individuo.

De todo lo expuesto se colige que sin importar el sistema jurídico que acojan los diversos países del mundo todos ellos ven la necesidad real y urgente de implementar sistemas antielusivos en su normativa interna, motivo por el cual en el camino se han ido implementando paulatinamente cláusulas generales y específicas según la realidad económica y política de cada país, siendo algunas más acertadas que otras, pero todas encaminadas a la búsqueda de un orden financiero internacional y a frenar los efectos nocivos que causa la elusión a sus sistemas de recaudación tributaria, motivo por el cual en el capítulo siguiente analizaremos los supuestos en los que esta se configura, así como sus diferencias con otras conductas del contribuyente y el papel de las sociedades offshore como medio idóneo para su materialización.

CAPÍTULO II

Elusión tributaria a través de empresas offshore

1. Elusión tributaria.

Como se ha precisado en el capítulo precedente, la elusión causa efectos nocivos en la recaudación de la administración tributaria de los estados, puesto que estos dejan de percibir ingresos que en principio les correspondería, es por ello que ahondaremos en el estudio de dicha figura jurídica, analizando sus características principales y los supuestos de su configuración.

1.1. Definición.

Conviene señalar que la elusión tributaria es un tema controvertido, puesto que existen diversas posturas en la doctrina que difieren en cuanto a sus características y naturaleza, ello en razón de que un sector sostiene que la elusión tributaria es ilícita, mientras que el otro, por el contrario, señala que se trata de una conducta que no vulnera el ordenamiento jurídico de forma directa, tesis a la que nos adherimos.

Al respecto, García (2005) señala que la elusión tributaria es “La búsqueda a través de instrumentos lícitos de fórmulas negociables menos onerosas desde el punto de vista fiscal a través de alternativas negociables que provocan una evitación o reducción del tributo” (p.121).

Zuzunaga (2012) agrega que la elusión tributaria procura “Evitar un hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero que sí vulnera los principios y valores de un sistema tributario” (p. 409).

Ahora bien, conviene precisar que cuando se busca utilizar medios lícitos con la finalidad de amenguar el pago de los tributos el contribuyente puede escoger entre dos opciones: la economía de opción y la elusión tributaria.

Con respecto a la economía de opción Fernández (2005) señala que esta es solo la aplicación y el ejercicio de un derecho con el que contamos todos los contribuyentes para que dentro del marco permitido por el ordenamiento jurídico podamos elegir la opción menos gravosa para la realización de actos que generen percepción de rentas.

Jarach (2014) agrega que la economía de opción consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales necesariamente están fuera del ámbito del ilícito tributario, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.

Es decir, la economía de opción constituye un derecho que le permite al contribuyente acceder a un ahorro en materia tributaria, puesto que este reducirá sus impuestos sin infringir las normas, por lo que se puede afirmar que ello constituye un planeamiento fiscal legal, dado que lo que se hace es ordenar las actividades de una manera estratégica con el fin de obtener beneficios. Por tanto, la economía de opción no es punible en ningún caso, pues solo constituye una alternativa de actuación legítima para los contribuyentes basada en la libertad que estos poseen para manejar sus negocios, principio que se encuentra recogido constitucionalmente a través de la libertad de empresa.

Dicha conducta tiene lugar a raíz de que cuando los legisladores emiten una ley buscan hacerla lo más precisa posible, sin embargo, es frecuente que se produzcan ambigüedades o resquicios en los textos legales, lo que da pie a la existencia de diversas interpretaciones y con ello diversas posibilidades de actuación, sin que ello contravenga la norma jurídica, por lo que no es sancionable, dado que no atenta contra el fin de la ley tributaria.

Por otro lado, en lo respecta a la elusión tributaria o fraude a la ley, Echaiz (2014) sostiene que esta “Implica abusar deliberadamente de la normativa legal, estructurando operaciones aparentemente válidas (como la constitución de empresas o la suscripción de contratos) con el fin de obtener una ventaja fiscal, más no porque se pretenda desarrollar realmente dichas operaciones” (p.154).

Mansilla (2011) menciona que esta consiste en burlar la aplicación de una norma desfavorable y buscar que se aplique una disposición más favorable, esto es, el contribuyente finge cumplir una norma pero en realidad está valiéndose de métodos anómalos para darle un sentido diferente a la ley, ello con el fin de obtener algún beneficio.

Como se desprende de lo referido en párrafos precedentes, en la elusión tributaria el contribuyente ejecuta actos que si bien se configuran dentro del ámbito de legalidad, no lo son en lo referente a su motivación, puesto que el objeto de su implementación fue obtener beneficios que de otra manera no le serian otorgados.

Dichas aseveraciones nos permiten afirmar que cuando se hace referencia a la elusión tributaria se está haciendo alusión a una conducta antijurídica en sí misma, pues se harán uso de estrategias jurídicas impropias para beneficios pecuniarios individuales, vulnerándose así los principios que rigen el derecho, y por tanto es sancionable, así lo entiende también nuestro Código Tributario, tal como no analizaremos más adelante.

Robles (2005) comparte tal criterio cuando sostiene que la elusión consiste en: “El conjunto de actividades económicas que se realizan para alcanzar sea la realización de un hecho no grabado, exonerado o con menor carga tributaria, pero a través de negocios o actividades económicas simulados, anómalos o a través del fraude de ley” (p. 14).

Cabe precisar que la definición de elusión Tributaria que se asuma deberá basarse en lo estipulado en cada ordenamiento jurídico, pues, al ser una figura que forma parte del derecho positivo, tiene la obligación de respetar lo que en él se establece, sean estos preceptos legales o constitucionales.

Sin perjuicio de lo anterior, existen pronunciamientos de entes regionales respecto al tema analizado, así, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en las XXIV Jornadas celebradas en Venezuela en el año 2008 definió la elusión tributaria ampliamente señalando que esta es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo. Como ejemplos de tal supuesto se citaron el abuso de las formas o de la norma, la vulneración de la causa del negocio jurídico, todo ello sin vulnerar directamente el mandato imperativo de la norma, pero si los principios básicos del sistema tributario (Tarsiano, 2014).

En lo que respecta al Ordenamiento jurídico peruano tenemos que, si bien el Código Tributario no define el concepto de elusión, si la menciona en su Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación, estipulando que: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria-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 podrá 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”.

En el reglamento de la referida norma, incorporado el 6 de Mayo de 2019 mediante Decreto Supremo N° 145-2019 EF, tampoco se define la figura de la elusión tributaria como si se hace respecto de otros términos tales como economía de opción o ventaja tributaria.

Dicha carencia de una definición explícita referida a la elusión tributaria acarrea diversos problemas al aplicar la norma, tal como lo estudiaremos más adelante, por ello a continuación desarrollaremos las características esenciales que posee esta

figura jurídica, para posteriormente diferenciarla de otras conductas del contribuyente, dejando sentado que para la presente investigación consideramos que por elusión tributaria se entiende todas aquellas operaciones, ya sean negocios, actos, o contratos, que si bien son legales, socavan los principios básicos del régimen tributario, puesto que el contribuyente los realiza con la finalidad de evitar que nazca la obligación tributaria, o, de hacerlo, se busca reducir o eliminar el impuesto que le es atribuible, por tanto es una conducta antijurídica.

1.2. Características esenciales.

A raíz del vacío legal que existe en nuestra legislación y con el fin de establecer parámetros que guíen una aplicación eficaz de la norma anti elusiva general es que desarrollaremos las características esenciales del fenómeno de elusión tributaria.

- i) Concurrencia de dos normas**, esto es, la norma que será defraudada y la norma de cobertura que se usa para ello, puesto que el contribuyente utiliza esta última con el fin de impedir el nacimiento de la obligación tributaria.

Echaiz refiere que: “No se realiza el hecho imponible contemplado en la norma por el legislador, sino que a través de la norma de cobertura se realiza un presupuesto de hecho distinto que trae aparejado una real disminución de la obligación tributaria” (p. 154).

En la práctica ello tiene lugar cuando el legislador prevé un supuesto de hecho determinado y su consecuencia jurídica, esto es, la aplicación de un determinado tributo (Norma N° 1), sin embargo, el contribuyente, pese a que se encuentra inmerso en dicho supuesto, altera ciertas circunstancias que acarrearán que se le aplique otra norma, la misma que será más beneficiosa (Norma N° 2).

El problema radica en que en la práctica si bien el contribuyente ha variado ciertas

condiciones de la ejecución de sus actos, estos son solo formales, pues, en realidad si estará realizando lo que el legislador había previsto en la Norma N° 1, sin embargo, no cumplirá con el pago del tributo correspondiente por ello, defraudando así a la administración tributaria.

- ii) La referida conducta del contribuyente destinada a variar las circunstancias en las que se desarrollan sus actos constituye la segunda característica del fraude a la ley, denominada por la doctrina: **manipulación del factor de conexión.**

De ello se desprende que solo podrá existir fraude a la ley cuando el contribuyente tenga en su potestad variar ciertas circunstancias reguladas en el supuesto de hecho de las normas, tales como el factor nacionalidad o domicilio, que son los más frecuentes y fáciles de variar, sin embargo acarrear consecuencias determinantes al imponer el impuesto correspondiente.

Ahora bien, el cambio referido por sí solo no constituye una conducta reprochable, pues, es lícito que el contribuyente realice dichos cambios, ello a la luz de la libertad de que gozan los agentes, la misma que está reconocida constitucionalmente. Es por ello que aparejado a la referida manipulación debe de evaluarse la intención del agente.

- iii) **Intencionalidad del contribuyente:** Esta característica es la que cobra mayor relevancia, pues, no se configuraría el fraude a la ley si el agente notuviese una acción dolosa o fraudulenta, denominada comúnmente por la doctrina “mala fe”. Como es de verse este elemento constituye un factor subjetivo, pues, se encuentra en el ámbito intrínseco de la persona, lo que acarrea su dificultad probatoria, por lo que lo que será materia de probanza es la conexión de causalidad que existe entre voluntad del agente, la misma que debe ser dolosa, y el resultado obtenido por este, pues, de ello devendrá el propósito que se tuvo de eludir la ley que era primigeniamente competente.

Nuestra legislación nacional entiende ello así, pues la Norma XVI - “Clausula Antielusiva General” estipula en su primer párrafo que: “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.”

Ello deja notar el claro propósito del legislador de poner en relieve que la

intencionalidad del agente será determinante para dilucidar si existe o no elusión tributaria, pese a que su probanza en la práctica acarree constantes dificultades.

Llegados a este punto, y teniendo claras las características esenciales de la elusión tributaria, conviene distinguirla de otras conductas del contribuyente, pues, es frecuente que estas se confundan y ello acarree consecuencias nefastas para la administración tributaria y para el propio contribuyente, motivo por el cual ahondaremos en este punto en el acápite siguiente.

2. Diferencias entre la elusión tributaria y otras conductas del contribuyente.

2.1. Economía de opción y elusión tributaria.

La economía de opción se basa en el “derecho que tiene todo contribuyente de poder ordenar sus negocios en la forma que le resulte más ventajoso fiscalmente, siempre dentro de la licitud del ordenamiento” (Liu, 2014, p.153).

Valenzuela (2001) agrega que: “La economía de opción es la acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuestos, utilizando para ello una forma de organización o de contratación que le permita disminuir su carga impositiva” (p.48).

De lo expuesto deviene que esta figura tiene como fin el alcanzar un ahorro en materia tributaria, sin que ello signifique la vulneración de normas jurídicas, sino que, por el contrario, se usan los medios que esta otorga, quedando excluido todo tipo de accionar artificioso o defraudación.

Es así que este accionar se encuentra enmarcado en la licitud y juridicidad, radicando en ello la principal diferencia con la elusión tributaria, pues como se ha estudiado, esta última conducta es antijurídica, dado que atenta contra los principios y valores bases del sistema tributario.

Dichas figuras tienen a confundirse en razón de la finalidad que busca el contribuyente al ejercerlas, pues, en ambas se busca tener beneficios tales como la eliminación o reducción de los impuestos, sin embargo, el punto de quiebre lo constituye la intencionalidad del agente, pues, en la economía de opción este tiene buena fe, dado que guía su actuación acorde con lo que la ley establece, contrario sensu, en la elusión tributaria se actúa con mala fe, ello en tanto que el agente se valdrá de figuras anómalas o mecanismos complejos para lograr su finalidad, lo que resulta jurídicamente reprochable.

Otra diferencia la constituye el que la elusión tributaria se relaciona directa y

exclusivamente con el hecho gravado, en cambio, en la economía de opción se opta una de varias alternativas que, si bien pueden estar en relación con el hecho gravado, no es exclusiva de este, ya que se puede referir a otros elementos del tributo, tales como la base imponible, las exenciones, entre otros (Valenzuela, 2001).

2.2. Evasión y Elusión Tributaria.

Al referirnos a la evasión tributaria nos trasladamos al ámbito de lo ilícito, pues, dicha figura consiste en una transgresión dolosa de una norma jurídica, ello con el objetivo de eliminar los impuestos o reducirlos considerablemente.

En este orden de ideas Ramos (2014) señala que la evasión es toda aquella actuación a través de la cual se incumple la obligación tributaria, siendo común que para ello los sujetos pasivos con el fin de no pagar los tributos que le son imputables oculten total o parcialmente los hechos o actos que dieron origen al surgimiento de la obligación tributaria.

Asimismo Díaz (2017) sostiene que: “La evasión hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley, lo cual indudablemente es ilegal” (p.20).

Un punto en común de los conceptos esbozados lo constituye el que la evasión tributaria acarrea el quebrantamiento de una norma que establece la obligación de cumplir con el pago de cierto tributo, lo que deja notar el carácter ilícito que implica este fenómeno y por ende su consecuente carácter sancionable.

Echaiz (2014) refiere que la evasión tributaria puede ser de dos formas: i) involuntaria o no dolosa, la misma que se genera por error del contribuyente o por su ignorancia sobre el contenido de las normas tributarias, y ii) la voluntaria o

dolosa, donde se manifiesta una clara intencionalidad en incumplir la norma fiscal, siendo que en este tipo de evasión existen dos sub clasificaciones: a) la evasión pura, que implica una acción voluntaria del contribuyente de incumplir la obligación tributaria, sin que para ello haya simulado una realidad diferente a la que efectuó y

ii) simulación, que implica incumplir con la prestación tributaria pretendiendo ocultar la realización de hecho imponible mediante la presentación de una realidad distinta a la que se llevó a cabo.

Sin embargo, no creemos acertado lo referido en el párrafo precedente en el extremo que

clasifica a la evasión tributaria en involuntaria y voluntaria, pues, cuando el contribuyente incurre en un error y como consecuencia de ello su conducta vulnera el ordenamiento jurídico lo que se está configurando es una sub declaración involuntaria, la misma que comúnmente tiene lugar cuando el contribuyente elabora su declaración de impuestos.

Suarez (2017) al respecto sostiene que: “La evasión es la modalidad más típica de los delitos tributarios, consiste en el incumplimiento *doloso* de las obligaciones tributarias acompañando de maniobras engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido” (p. 19).

Es así que otro punto de encuentro entre evasión y elusión lo constituye la intencionalidad del contribuyente, pues en ambos casos ello determinará la configuración de dichas figuras jurídicas, siendo la principal diferencia entre ambas que en la evasión se vulnera directamente la norma jurídica, ergo es ilegal, mientras que en la elusión se vulneran los principios del sistema tributario, no resultando ilegal pero sí antijurídico.

Con respecto a las diferencias tenemos que la evasión tributaria es un fenómeno a posteriori, esto es, tiene lugar luego de que la obligación tributaria ya ha nacido, esto en razón de que el contribuyente realiza un acto que estaba previsto como supuesto de incidencia en la norma tributaria, naciendo con ello la obligación de cumplir con el pago del impuesto, resultando el contribuyente ser el sujeto pasivo de la relación jurídica y el estado el sujeto activo.

Por su parte la elusión tributaria sí puede realizarse previamente al nacimiento de la obligación, pues, precisamente lo que busca el contribuyente es no incurrir en el supuesto de hecho de la norma con el fin de que no le sean imputables el pago de determinados tributos, valiéndose para ello de maniobras anómalas, ergo, no se viola la ley manifiestamente, como sí se hace en la evasión tributaria.

Con el fin de que queden claras las diferencias acotadas apuntaremos ejemplos de cada figura: i) un contribuyente pretende constituir una empresa, sin embargo, sabe que si la domicilia en el Perú tendrá que pagar un determinado porcentaje de impuestos pero, si la domicilia en Panamá dicha tasa porcentual disminuirá considerablemente, motivo por lo que decide constituir la en este último, a pesar de que las actividades de la empresa se realicen en el Perú. Es así que no se vulnera ninguna norma jurídica, pues, el contribuyente no tiene prohibido domiciliar su empresa en otro país, sin embargo sí es una conducta antijurídica, puesto que se busca dolosamente perjudicar la recaudación de la

administración tributaria, por lo que se configura la elusión.

Por otro lado se configuraría evasión tributaria si ii) el contribuyente percibe ganancias anuales por un monto igual a S/. 1'000,000.00 pero solamente declara ala administración tributaria ganancias iguales a S/. 400.00000, con lo que el monto de la obligación tributaria disminuiría considerablemente, aunque para ello se vulnero el ordenamiento jurídico.

Otro caso de evasión sería el hecho de que el contribuyente emita notas de crédito falsas con el fin de aumentar el monto de su crédito fiscal, y con ello disminuir el impuesto que posteriormente deberá de pagarle a la SUNAT, conducta que sin duda viola abiertamente la ley y por tanto es sancionable.

Nuestra legislación nacional entiende así las referidas diferencias, ello se deja notaren tanto que la regulación de la actuación de la administración tributaria varia frente a cada una de dichas conductas, es así que para el caso de evasión la SUNAT deberá proceder por lo regulado en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, esto es, podrá realizar incautaciones, inmovilizaciones, entre otras, mientras que para el caso de elusión tributaria la administración deberá actuar de acuerdo a lo previsto en la Norma XVI del título preliminar del código tributario y su reglamento.

Por lo expuesto, y a modo de conclusión conviene precisar que la diferencia esencial radica en la licitud de ambas conductas, puesto que en la evasión implica una vulneración de la norma jurídica, mientras que en la elusión ello no se hace directamente.

3. Papel de las sociedades offshore en la elusión tributaria.

Una vez analizada la figura de la elusión tributaria y sus diferencias con otras conductas del contribuyente es preciso analizar las formas en las que se utilizan las sociedades offshore para que se configure la referida figura jurídica en perjuicio de la recaudación de un determinado estado.

Es así que existen principalmente tres **tipos** de sociedades que sirven como estructuras para lograr mayores ventajas tributarias en los países que son considerados paraísos fiscales y con ello contribuyen con la materialización de la elusión:

3.1. Sociedades Base.

Villegas (2002) sostiene que: “Estas sociedades son llamadas también sociedades pantalla,

se trata de sociedades establecidas en Paraísos Fiscales o países que ofrecen determinadas ventajas fiscales para eludir el impuesto sobre la renta del país en que reside el receptor” (p. 647).

Estas sociedades lo que buscan es que el pago de los impuestos que les correspondería cancelar a los contribuyentes sea diferido, esto es, postergado. Ello lo logran en razón de que la sociedad denominada “base” recibe las rentas del contribuyente, esto es, las declara como suyas, por lo que hasta que estas no se redistribuyan al contribuyente, este no pagará ningún impuesto, dado que nadie puede tributar sobre aquello que no posee.

Para maximizar los beneficios que otorga este tipo de sociedades los contribuyentes emplean diversos mecanismos, entre estos tenemos la reinversión de los beneficios obtenidos por la sociedad en un país distinto al de residencia del contribuyente, transformar las ganancias y trasladarlas bajo la figura de un préstamo al contribuyente, o cualquier mecanismo que permita evitar el pago de los impuestos.

Picón (2016) señala que inicialmente las rentas están protegidas de la imposición en el país de residencia del contribuyente porque la sociedad pantalla está constituida como una entidad que se encuentra dotada de personalidad jurídica propia y es reconocida como tal en el país donde está domiciliada, por tanto se le aplican las disposiciones que tenga dicho territorio, escapando el contribuyente de la renta mundial a la que normalmente estaría sujeto en su país de residencia.

Dicha aseveración nos permite precisar que el motivo por el cual el contribuyente opta por la constitución de estas sociedades base es que en su país de residencia estarán sometidos a renta de fuente mundial, esto es, deberán pagar impuestos por las ganancias que perciban tanto en su país como del exterior (renta de fuente extranjera), sin embargo, en los paraísos fiscales, su régimen comúnmente indica que las ganancias percibidas del exterior no tributan, lo que sin lugar a dudas les crea un gran beneficio, puesto que sus actividades empresariales se desarrollan fuera del territorio del paraíso fiscal en el que se constituyeron.

Es así que la ventaja fundamental de estas sociedades es que por un tiempo prolongado, o permanentemente, las ganancias obtenidas no serán distribuidas, evitando así el pago del impuesto mediante un mecanismo que si bien no vulnera la ley, si socava los principios del ordenamiento jurídico, puesto que el contribuyente actúa con una actitud de mala fe, motivo por el que se configura la denominada elusión tributaria.

Gutiérrez (2015) al respecto precisa que: “En los supuestos en que únicamente exista diferimiento del impuesto del país de residencia este diferimiento puede transformarse en elusión si en el momento de redistribución de las rentas (dividendos) éstas se “re caracterizan” de forma que se evite su tributación en el país de residencia” (p. 240).

3.2. Sociedades Instrumentales.

Villegas señala que: “Son llamadas también sociedades conductoras o de enlace, reciben esta denominación porque suelen servir de intermediarias entre la sociedad residente en un país que tiene significativa tributación y las sociedades base domiciliadas en paraísos fiscales” (p. 647).

Estas sociedades constituyen una forma de abuso de los tratados internacionales para evitar la doble imposición tributaria, lo que tiene lugar a raíz de que los paraísos fiscales en su mayoría no cuentan con la suscripción de este tipo de convenios, por lo que la sociedad instrumental se domicilia en un país que si los tiene pero que no reúne las condiciones necesarias para ejecutar allí sus operaciones, o, si lo hace, no le resulta la opción más beneficiosa.

Picón (2016) a manera de ejemplo refiere que:

Por esta estrategia, una compañía residente en el país A recibe intereses, dividendos o regalías procedentes del país B, sin retención o bajo una imposición reducida por aplicación del convenio entre ambos países. La compañía referida está dominada por una persona o entidad residente en el país C, que no tiene convenio con B pero sí con A. La renta obtenida por la compañía está exenta, y, adicionalmente, a causa del convenio entre A y C los dividendos que la misma distribuya no sufren retención. Se trata de una estrategia triangular que tiene por propósito evitar o reducir las retenciones respecto de las rentas distribuidas por la entidad residente en B. (p. 124).

Conviene precisar que no es totalmente necesario que la sociedad instrumental se encuentre domiciliada en un paraíso fiscal, como sí lo es en el caso de las sociedades base, sino que esta puede estar domiciliada en un país que tenga tasas porcentuales altas siempre que la utilización que se le de a la sociedad sea meramente instrumental.

Sin perjuicio de lo anterior, el país donde se constituirá la empresa de conexión debe cumplir con dos características: i) tener un convenio vigente suscrito con el país de

residencia del contribuyente en el que se prevea la exención de interés de la fuente y, ii) no grabar los intereses pagados por la filial a su matriz en el caso de préstamos (Gutiérrez, 2015).

Este segundo supuesto es prescindible, pues, puede darse el caso de que si se gravan tales intereses, sin embargo, en la práctica, ello no afectará al contribuyente, dado que dicho gasto, esto es, el pago de intereses que se haga a la matriz, se convertirá en crédito fiscal a favor de la empresa filial, con lo que esta obtendrá beneficios.

Por lo expuesto este tipo de sociedades constituyen un instrumento para que se concrete la elusión tributaria, pues, brindan las condiciones necesarias para que el contribuyente cree estrategias anómalas con el fin de evitar el pago del tributo que en principio le sería atribuible en su país de origen.

3.3. Sociedades de Servicios.

Estas sociedades, al igual que las referidas anteriormente, se encuentran constituidas en paraísos fiscales. Su objetivo es brindar diversas prestaciones de servicios entre las que principalmente se encuentran las consultorías, los estudios técnicos o asistencia técnica, publicidad, marketing, entre otros.

La elusión se configura cuando entre dos empresas vinculadas se factura una prestación de servicios ficta o por una contraprestación onerosa muy elevada en comparación a los valores del mercado y a los servicios prestados, supuestos que en ambos casos contribuirán al ahorro fiscal de la empresa domiciliada en el país de renta mundial, pues este podrá agregar como gasto deducible lo que invirtió en los servicios contratados a la empresa offshore aunque ello sea falso o el precio pagado este sobrevaluado.

Picón (2016) señala que: “Pueden tratarse de sociedades de gestión de patentes, de sociedades auxiliares de servicio, de sociedades cautivas, sociedades bancarias, de seguros, sociedades de mera facturación, de transporte internacional con pabellones de conveniencia, o bien sociedades de artistas o deportistas” (p. 129).

Las sociedades de seguros son unas de las más utilizadas, estas tienen lugar cuando a una determinada empresa le resulta muy oneroso asegurarse en su país de domicilio, puesto que los costos de las aseguradoras son muy elevados, por ello constituye una empresa cautiva de seguros en un paraíso fiscal con el fin de que esta asegure a la primera empresa, configurándose así un auto-seguro, pues ambas empresas son manejadas por la misma

persona, con lo que se evita pagar los tributos que en principio les correspondería, pues, en su país no se admiten como gasto deducible los montos referidos al pago del auto-seguro, por lo que, de auto-asegurarse allí mismo no aumentaría su crédito fiscal.

Las sociedades auxiliares de servicios también cuentan con un alto índice de constitución, pues, resulta una de las formas más fáciles de aumentar el crédito fiscal de las empresas, ello del siguiente modo: La empresa A dedicada la producción de prendas de vestir y zapatos contrata los servicios de la empresa B domiciliada en Panamá con el fin de que esta última le brinde un estudio de mercado de su país, esto es, consultoría, ello con el fin de evaluar una futura inversión en dicho sector, servicio por el que se cancelaron \$ 100,000.00, sin embargo, dicho servicio realmente no se prestó, pues ambas empresas son vinculadas, pese a ello la empresa A podrá deducir como gasto oponible a su débito fiscal los \$100,000.00, lo que le generara ahorro en materia tributaria.

Todo lo expuesto deja notar el papel fundamental que cumplen las sociedades offshore al servir como instrumento para la configuración de conductas que acarrear la elusión en materia tributaria, es por ello que en el siguiente apartado analizaremos un caso concreto de especial relevancia por su impacto a nivel mundial en el que se aplica todo lo esbozado hasta este punto.

4. Análisis del caso: papeles de Panamá.

El caso materia de análisis surge a raíz de una investigación conocida mundialmente como “*The Panama Papers*” iniciada en el año 2015 por Bastian Obermayer, periodista y sub-director de investigación del periódico alemán *Süddeutsche Zeitung*, el mismo que recibió mensajes de fuentes anónimas en los que le ofrecían otorgarle determinados datos confidenciales.

La información recibida fue procesada por más de un año, tiempo en el que el periódico referido colaboro con el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ) y con otros centenares de medios de comunicación de diferentes países del mundo con el fin de ordenarla y analizarla.

El resultado de tales investigaciones fue la filtración de datos más grande la historia, puesto que se revelaron más de 11.5 millones de documentos equivalentes a 2,6 terabytes con información de 214.488 entidades offshore que conecta a un total de 208 territorios diferentes alrededor del mundo (Mateos, 2017).

Toda la información distribuida pertenecía al estudio de abogados panameño Mossack Fonseca en el periodo de 1977 a finales del 2015, este bufete de abogados era especialista en la gestión de sociedades offshore, actuaba como intermediario para facilitar su creación, la misma que no solo se efectuaba en Panamá, sino que las sociedades eran creadas en diversos paraísos fiscales, puesto que la firma tenía sucursales en Londres, Miami, Beijing, Zurich, entre otras.

Lo más relevante de la investigación fue que con ella se descubrió altos niveles de elusión y evasión tributaria, así como actos de corrupción y blanqueo de capitales realizado por personajes renombrados internacionalmente tales como: presidentes de estados, entre estos el presidente de Argentina, Ucrania, y de los Emiratos Árabes; futbolistas, tales como Lionel Messi; reyes, conocidos artistas, entre otras figuras destacadas.

Lo que buscaban los clientes del estudio era básicamente obtener ventajas en materia tributaria, ello a raíz de que ocultaban su patrimonio a través de la creación de un entramado de sociedades offshore en las cuales ellos no figuraban como accionistas, sino que dichos puestos estaban cubiertos por testaferros, siendo que ellos eran solo los beneficiarios finales que mayormente poseían acciones al portador, obteniendo así altos niveles de privacidad y confidencialidad.

Ahora bien, para crear una red de sociedades opacas Mateos (2017) señala que es necesario:

- Un sujeto, el beneficiario, el mismo que desea abrir cuentas bancarias sin que su identidad sea revelada con el fin de ocultar su patrimonio, sea por que la procedencia de ese dinero es de actividades ilícitas o porque no ha sido declarado ante las autoridades tributarias de su país.
 - Bancos privados especializados, que actúan como intermediarios entre el beneficiario y Mossack Fonseca, de allí que devienen en necesarios, puesto que a través de estos es que se realizaran los movimientos de capitales, tales como depósitos y retiros de dinero en efectivo.
 - Una sociedad, la misma que solo servirá como pantalla, pues a esta se le trasladara el patrimonio del intermediario, siendo este el que finalmente manejara los activos y las ganancias, evitando que estas se graven con impuestos en su país de origen.
- (p.30)

Los referidos elementos pueden dar lugar a la configuración de diversos supuestos, los mismos que se encontraban dentro de los servicios que brindaba el estudio

Mossack Fonseca, es así que a elección del beneficiario se podían constituir: a) entidades corporativas, dentro de las que se encuentran las sociedades offshore, b) entramados empresariales, esto es, que una sociedad “x” sea accionista de la sociedad “z”, la misma que a su vez es accionista de la sociedad “w”, todo ello con el fin de crear opacidad.

Con respecto a los fondos que se usaban para la constitución de las referidas figuras tenemos que, tal como lo señala Pojzman-Pontay (2016), los países considerados paraísos fiscales no imponen estándares internacionales que permitan transparentar el origen de los fondos, lo que consecuentemente permite aceptar capitales de origen lícito e ilícito, de allí el alto nivel de demanda que poseía el bufete en cuestión.

Es justamente el origen de los fondos lo que determina la reprochabilidad de la conducta, pues, como lo señala Cruz (2018) la creación de una empresa offshore no es ilícita en sí misma, lo es cuando está destinada a conductas ilegales tales como actos de corrupción o defraudación tributaria.

Respecto a la defraudación tributaria tenemos que a raíz de los documentos filtrados se demuestra que existe una fuga de capitales ascendente a billones de dólares correspondientes al pago de impuestos que se dejan de pagar en los países de origen de los contribuyentes donde en realidad se lleva a cabo las actividades generadoras de rentas, afectando así la recaudación tributaria de dichos estados.

Brieger (2016) refiere que las actividades realizadas por el estudio panameño afectó a los estados que tienen severas dificultades para controlar el flujo de capitales que salen de su país con el objetivo de eludir impuestos, un ejemplo de ellos son los datos oficiales emitidos por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI) que demuestran que la mayoría de grupos económicos de dicho país utilizan los servicios de consultoras panameñas, islas caimán, entre otros considerados paraísos fiscales. Asimismo según datos suministrados hasta ahora por ICIJ, Mossack Fonseca opera con intermediarios en todo el mundo, siendo Ecuador el que ocupa el cuarto lugar en América Latina después de Panamá, Guatemala y Brasil en el uso de intermediarios para realizar sus transacciones.

Asimismo la Computer Security Association (ICSA, 2008) señaló que después de la publicación de los papeles de Panamá la Oxfam ha emitido un informe en el que afirma que las corporaciones de los Estados Unidos de América tienen \$1.4 billones de dólares escondidos en paraísos fiscales, lo que se traduce en una posible pérdida de ingresos fiscales por un monto ascendiente a \$280 mil millones.

Con respecto al Perú el Ministerio Público desde el año 2017 inició investigaciones contra el bufete panameño considerándolo como presunta organización criminal que colabora con sus clientes peruanos para lavar activos y a eludir impuestos a través de la creación de sociedades offshore en diversos paraísos fiscales.

Yovana Mori García, Fiscal de la Primera Fiscalía Supraprovincial de lavado de activos, en una de las resoluciones emitidas correspondientes a la referida investigación sostiene que: “Los Panamá Papers revelan una colección inédita de correos incriminatorios y acuerdos bajo la mesa para fundar estructuras secretas en zonas de baja imposición, crear falsos escenarios para eludir a la autoridad tributaria en el pago de impuestos y esconder patrimonio fuera del Perú” (Castilla, 2017).

La sucursal del bufete Mossack Fonseca en el Perú se encontraba en San Isidro y operaba de manera oculta, ello en razón de que no se encontraba registrada y por tanto no poseía personería jurídica. Sus representantes principales en el país eran Susana Kam y Mónica De Ycaza, las mismas que según la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) tenían innumerables transferencias bancarias por cantidades exorbitantes de dinero, motivo por el cual el Ministerio Público optó por separar la investigación en doce casos.

Cabral (2017) refiere que dichos casos están agrupados de la siguiente manera:

1. **Los millonarios negocios de Mossack Fonseca en Lima**, en el que se encuentran implicados Ramón Fonseca, Jürgen Mossack, Edison Teano, Mónica de Ycaza y Susana Kam con más de 250 empresas offshore vinculadas en paraísos fiscales tales como las Islas Vírgenes Británicas, Nevada, Panamá, entre otros.

2. **Panama Papers en Perú**, en el que se encuentran implicados Raúl Ávalo, Irma Boschiazso, Laila y Gabriel Gaber con 12 empresas offshore vinculadas en paraísos fiscales tales como las Islas Vírgenes Británicas y Panamá.
3. **Del Amazonas a Islas Vírgenes: Los paraísos de los Bozovich**, en el que se encuentran implicados Drago, Ivo Bozovich y Boris Bozovich con 10 empresas offshore vinculadas en paraísos fiscales tales como Islas Vírgenes Británicas e Islas Seychelles.
4. **Base de datos Offshore Leaks: Familiaries de Heresi**, en el que se encuentran implicados Carlos Heresi y Erika de Rossi con 2 empresas offshore vinculadas ubicadas en Islas Vírgenes Británicas y Panamá.
5. **Las islas vírgenes de la minería ilegal**, en el que se encuentran implicados Miguel Ángel Chamy y Jorge Zavaleta con 8 empresas offshore vinculadas en Islas Vírgenes Británicas.
6. **Panama Papers en Perú: Minera Casapalca**, en el que se encuentran implicados Ana María Cox, Alejandro, Ximena y Mariana Gubbins con 4 empresas offshore vinculadas ubicadas en Islas Vírgenes Británicas.
7. **Los chefs peruanos que amasan ingresos en empresas fachada**, en el que se encuentran implicados Jaime Pesaque y Carlos Otero con 1 empresa offshore vinculada ubicada en Islas Vírgenes Británicas.
8. **Panama Papers en Perú: CLAN del norte**, en el que se encuentra implicado Ernesto Flores con 7 sociedades offshore vinculadas en Islas Vírgenes Británicas y Panamá.
9. **Empresario acusado de estafa masiva en offshore en Islas Vírgenes**, en el que se encuentra implicado César Dunezat con 1 empresa offshore vinculada ubicada en las Islas Vírgenes Británicas.

10. **El operador de la pesca ilegal que llego al caribe**, en el que se encuentra implicado Fernando Barreto con 2 empresas offshore vinculadas ubicadas en las Islas Vírgenes Británicas.
11. **Panama Papers en el Perú: Fuga de Montesinos**, en el que se encuentra implicado José Lizier con 2 empresas offshore vinculadas ubicadas en Anguila Británica y Panamá.
12. **Base de datos Offshore Leaks: Caja Municipal**, en el que se encuentran implicados Rafael López Aliaga y Rui Baracco con 3 empresas offshore vinculadas ubicadas en las Islas Vírgenes Británicas, Nevada y Panamá. .

De lo expuesto deviene la importancia de las investigaciones realizadas por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, pues, los casos de elusión tributaria descubiertos en nuestro país no habían sido detectados por el Ministerio Público, la SUNAT o la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), instituciones que tienen como fin principal combatir la elusión tributaria y el blanqueo de dinero.

Las cifras que se eludieron por los mecanismos brindados por el estudio panameño Mossack Fonseca son exorbitantes, motivo por el cual analizaremos algunos de los casos con mayor relevancia y el impacto que dichas conductas tuvieron en la recaudación de nuestra administración tributaria.

4.1. Del Amazonas a Islas Vírgenes: Los paraísos de los Bozovich.

Luna (2016) refiere que por más de diez años los empresarios dedicados al rubro de la madera Drago e Ivo Bozovich trabajaron junto al estudio Mossack Fonseca con el fin de crear una secreta estructura financiera que cuenta con aproximadamente diez compañías offshore ubicadas en paraísos fiscales tales como las Islas Vírgenes Británicas, Nevada (Estados Unidos de América) y las Islas de Seychelles ubicadas en el océano Indico.

Fue a través de la constitución de estas sociedades que la empresa exportadora de madera más grande del Perú creó fundaciones, transfirió acciones, compró empresas, todo con el fin de eludir el pago de los impuestos que les correspondería pagar en el Perú por sus rentas obtenidas, esto es, el 30% de sus ganancias.

Uno de los modos de operatividad de las empresas creadas lo constituía los “préstamos bancarios”, ello consistía en que una de las sociedades offshore, por ejemplo The Marck Group Inc. ubicada en Islas Vírgenes, le realizaba un préstamo a una empresa también de propiedad de los Bozovich pero domiciliada en el Perú, con ello ingresaban activos al país para su posterior inversión sin pagar rentas por ello, al contrario, se generaba crédito fiscal a su favor, pues deducirían a su débito fiscal los intereses que debían cancelarle a la empresa que les realizó el préstamo.

Al respecto, en uno de los correos electrónicos que figuran en los archivos de la investigación obra una conversación efectuada entre los abogados del estudio panameño y los Bozovich, en esta se refiere que los Bozovich querían transferir 9.000 dólares de su compañía Alabama (ubicada en Nevada) hacia Bozovich SRL (ubicada en México), sin embargo se negaban a firmar el contrato de préstamo que les recomendaba el estudio para efectuar dicha operación y querían hacerlo figurar como capital de trabajo. Frente a ello Mónica Ycaza, representante de la firma en el Perú escribió lo siguiente: *“El tema es que no quieren firmar el contrato de préstamo! Qué hago? ... La verdad es como si las sociedades llevaran una contabilidad real y debe acreditarse el porqué del pago, pero los clientes no entienden”* (Luna, 2016).

Dicho mensaje deja en evidencia la naturaleza de las sociedades offshore creadas, puesto que textualmente se consigna que la contabilidad de las empresas no es real pero que, sin embargo, debe parecerlo, ello con el fin de defraudar a la administración tributaria de los estados y con ello obtener ventajas en materia fiscal eludiendo los impuestos.

Definitivamente la transacción que cobra más relevancia en este caso es la efectuada en el año 2007 en la que los hermanos Drago y Boris Bozovich, accionistas principales de la empresa Maderera Bozovich SAC constituida en el Perú deciden venderle sus acciones a la compañía offshore Visamax Holdings, la misma que se encontraba representada por uno de los abogados del estudio Mossack Fonseca, puesto que en realidad los hermanos Bozovich eran los beneficiarios finales de la transferencia.

La venta se efectuó por casi \$4,000.000.00, con lo que la compañía Visamax pasaría a ser la accionista principal de la empresa maderera más grande del Perú, ergo, cuando los dividendos referidos a las ganancias obtenidas por la empresa Maderera Bozovich SAC se dividan entre sus accionistas, los hermanos Bozovich ya no deberán tributar por estas, puesto que ahora solo poseen un accionariado mínimo, siendo la principal beneficiaria

aparentemente la empresa Visamax Holdings, ello a pesar de que en la realidad sí perciben la totalidad de las ganancias, eludiendo así el pago de impuestos en el Perú.

4.2. Los chefs peruanos que amasan ingresos en empresas fachada.

Como sabemos desde hace un par de años la gastronomía peruana ha tenido un rotundo éxito a nivel mundial, en menos de cinco años diversos restaurantes peruanos se habían posicionado en diversos continentes y sus chefs habían obtenido una fama innegable, lo que supone también grandes ingresos económicos para estos.

Hidalgo (2016) refiere que en Abril del año 2015 los representantes del estudio Mossack Fonseca en Lima habían informado a su sede central en Panamá que habían detectado un nuevo mercado para sus negocios: los chefs más prestigiosos del Perú”, es así que Susana Kam en uno de los innumerables correos que se han hecho de conocimiento público refiere que: “He tenido conversaciones con ellos, todos pagan el 30% de sus ingresos como impuestos, y como comprenderás, ninguno quiere hacerlo. Todos me han pedido cotización de empresas y la posibilidad de otros negocios”.

Entre los referidos chefs se encontraban:

- Jaime Pesaque

Afamado cocinero a nivel mundial, graduado de Le Cordon Bleu de París y definido por periódicos internacionales, tales como el New York Times, como “un chef estrella” creó una sociedad offshore registrada en las Islas Vírgenes Británicas en el año 2014.

El objetivo que perseguía con dichas operaciones era desviar las ganancias que obtenía en el extranjero por las asesorías gastronómicas que brinda o por las franquicias de sus restaurantes, Hidalgo (2016) refiere que en uno de los correos electrónicos que obran en la investigación Susana Kam le indica a uno de los agentes de Mossack Fonseca que el referido chef: “Quiere formalizar estos contratos y hacerlo a través de esta sociedad para aquí recibir las regalías y los pagos correspondientes por sus asesorías, etc.”

Es así que uno de los abogados del bufete panameño en Diciembre del 2014 registra la sociedad JPR Restaurantes Corporation, figurando como accionista mayoritario la empresa Suggest Ltd. La misma que es una empresa offshore perteneciente al estudio Mossack Fonseca, utilizada principalmente para realizar operaciones a nombre de sus clientes, otorgándoles así altos niveles de privacidad.

Posteriormente en el año 2015 se nombró a Jaime Pesaque como único director de la empresa JPR Restaurantes Corporation, asimismo controló el 80 % de las acciones de la empresa, siendo que el otro 20% estaba a nombre de Carlos Raúl Otero Bossano, socio fundador junto con Pesaque de diversas empresas.

Ahora bien, dicha sociedad la utilizaron siendo asesorados por el estudio panameño, puesto que este se encargó de la apertura de cuentas en el Credicorp Bank de Panamá a nombre de la empresa JPR Restaurantes Corporation, cuyo fin era recibir depósitos dinerarios oscilantes entre los doce mil y dieciocho mil dólares mensuales, todo ello correspondiente a consultorías que el afamado chef brindaba en el ámbito gastronómico en países europeos y en el emirato árabe Dubái.

Es así que utilizando un entramado de empresas se eluden las normas tributarias del Perú, pues, el único fin con el que se crearon dichas sociedades es justamente dejar de tributar el porcentaje al que están afectas sus ganancias en nuestro país, dado que el chef Pesaque está domiciliado aquí, y por tanto tributa por rentas de fuente extranjera, tributo que dejara de pagar, vulnerando así los principios del sistema tributario y la recaudación nacional.

- **Gastón Acurio**

Considerado el chef más famoso e influyente peruano creó sociedades offshore en las Islas Vírgenes Británicas, Panamá y Delaware en los Estados Unidos de América, ello bajo el asesoramiento del bufete de abogados Mossack Fonseca entre los años 2007 y 2015.

Castilla (2016) señala que los documentos que se encontraron en las investigaciones revelan que Gastón Acurio es propietario de las empresas offshore Primland Associates S.A. en las Islas Vírgenes Británicas y Dalwood Services en Panamá, asimismo su compañía peruana denominada Acurio Restaurantes se encuentra vinculada a otra sociedad offshore de nombre Summer Overseas Corporation creada en Panamá y luego trasladada a los Estados Unidos de América en el estado de Delaware.

El origen de todo ello tiene lugar con la compañía Cinco Millas, la misma que fue creada en el año 2004 con el fin de efectuar la comercialización de alimentos, sin embargo esta ha ido creciendo dirigida por Gastón Acurio y sus dos socios: Irzio Pinasco Menchelli y Luis Carpena Bert.

La investigación de los papeles de Panamá arroja que la empresa Cinco Millas, dueña de conocidos restaurantes de lujo, está conectada a la empresa denominada Zupely S.A,

domiciliada en Uruguay y propietaria de otros negocios de Gastón. Dicha compañía es a la vez la única accionista de la compañía offshore Summer Overseas Corporation ubicada en Delaware.

La conexión entre las referidas empresas se prueba con los correos electrónicos, transferencias interbancarias, facturas, entre otros documentos obrantes en el expediente investigado por la ICIJ, además de la confirmación del mismo Gastón Acurio, quien, en una entrevista para el Ojo Público acepto ser el dueño de las sociedades ubicadas en Panama e Islas Vírgenes, sosteniendo además, que las uso para comprarse dos embarcaciones de lujo, valorizadas en US\$200,000.00 y US\$400,000.00 respectivamente, siendo que la primera de ellas fue vendida por un monto mayor.

Conviene analizar entonces, que implicancias acarrea la adquisición de bienes tales como embarcaciones de recreo a través de empresas offshore, pues bien, tenemos que al ser estas empresas las que adquieren a nombre propio los bienes se está evitando que en caso de una venta que genere ganancias, tal como sucedió en el caso de Acurio, el propietario real las declare y consecuentemente pague el impuesto correspondiente, eludiendo así impuestos en el Perú.

4.3. Las islas vírgenes de la minería ilegal.

Este caso tiene lugar a raíz de que un grupo de empresarios peruanos exporto toneladas de oro de procedencia dudosa a refinerías situadas en Suiza y en los Estados Unidos de América, utilizando para ello sociedades offshore ubicadas en las Islas Vírgenes Británicas y empresas pantalla situadas en la capital del Perú.

La firma Mossack Fonseca una vez más actuó como intermediario, pues este bufete se encargó de crear las empresas offshore que recibirían millonarias sumas de dinero a través de transferencias interbancarias provenientes desde Suiza y EEUU, países que son los principales importadores del oro que es extraído de manera ilegal en los departamentos de Puno, Madre de Dios y otros ubicados en el sur del Perú.

Castilla (2016) refiere que los panamá papers revelaron que los empresarios Marco Antonio Noriega Ramirez, Jorge Zavaleta Vargas, Alfredo Chamy Allel y sus hijos Miguel y Alfredo Chamy Roman manejaron diversas sociedades offshore en las Islas Vírgenes Británicas, entre estas las empresas se encontraban: Eagle-View Financial Services LTD, Cloud Forest Investments Corp, Génesis Ltd, y Axbridge International Corp, a través de

las cuales se exporto más de diez toneladas de oro a los Estado Unidos de América.

Es así que los nombres de los referidos empresarios se encontraban en completo anonimato, motivo por el cual la SUNAT o la Unidad de Inteligencia Financiera no detectaban los actos ilícitos que estos cometían, puesto que todos los millonarios ingresos que recibían por las exportaciones de oro iban directamente a las cuentas creadas a nombre de empresas offshore, desvinculándose así de cualquier conexión con la exportación ilegal, siendo la investigación de los panamá papers esencial para detectar estas conductas y la culpabilidad de sus autores.

Cabe mencionar que el presente caso no solo se cometió elusión tributaria, que como sabemos no es una conducta ilícita pero si antijurídica, sino que también se cometieron actos ilícitos en sí mismos, como lo es la minería ilegal y el lavado de dinero, motivo por el cual la fiscalía inicio los procesos correspondientes por dichos delitos, ello sin perjuicio de las investigaciones a cargo de la SUNAT.

En esta línea de ideas Franco (2016) señala que: “Invertir en las off shore es algo prohibido si existe evasión fiscal o los capitales que se invierten son producto del lavado de dinero” (p. 31). Es por ello que en presente caso se rompe con la presunción de que el uso de empresas offshore no siempre implican fines ilegítimos, puesto que se demostró de forma manifiesta a través de medios probatorios obrantes en los papeles de panamá las conductas ilícitas de los investigados, ergo, el uso que le dieron a las empresas offshore si se encontraba prohibido.

Finalmente, con respecto al ahora famoso estudio de abogados Mossack Fonseca, tenemos que este anuncio en Marzo de 2018 a través de un comunicado oficial el cese de sus operaciones, ello en razón del impacto negativo en su reputación y sus finanzas que ocasiono el destape de los panamá papers, Reuters (2018) refiere que Mossack Fonseca expuso que: “El deterioro reputacional, la campaña mediática, el cerco financiero y las actuaciones irregulares de algunas autoridades panameñas, han ocasionado un daño irreparable, cuya consecuencia obligada es el cese total de operaciones.”

Por todo lo expuesto en este último acápite podemos concluir que las consecuencias del uso de las empresas offshore ubicadas en paraísos fiscales son muy graves y nocivos para la recaudación tributaria de los estados, ello en razón de que versatilidad de su uso permiten crear estructuras empresariales y jurídicas que dan lugar al encubrimiento de conductas ilícitas tales como el crimen organizado o el lavado de dinero, ello sin dejar de

mencionar que aún cuando no se configuren dichas conductas ilegales un alto porcentaje de la creación de estas empresas tiene por fin único y exclusivo la elusión de los impuestos en el país de residencia de los beneficiarios finales de las mismas.

Tajonar (2016) refiere que la investigación de The Panama Papers muestra los profundos vínculos existentes entre las prácticas financieras nocivas y la criminalidad que existe en el mundo de las empresas offshore, de allí la necesidad de aplicar sanciones a las jurisdicciones e instituciones que permiten el encubrimiento de conductas ilícitas y antijurídicas en estos refugios fiscales.

Compartimos el argumento expuesto, sin embargo además creemos conveniente sancionar a los contribuyentes que buscan eludir sus impuestos a través de métodos artificiosos, no solo a las jurisdicciones y compañías que colaboran con estos, así lo entiende también la legislación nacional, motivo por el cual en Julio del año 2012 se implementó la Norma XVI como clausula anti elusiva general en el título preliminar del código tributario, siendo que en el mes de Mayo del presente año se promulgo su respectivo reglamento en el que se aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de dicha norma, razón por la cual en el apartado siguiente analizaremos sus antecedentes, contenido e impacto para mitigar la elusión tributaria realizada a través de empresas offshore en el Perú.

CAPÍTULO III

Análisis de la elusión tributaria en el marco jurídico peruano

Una vez analizada la operatividad de los centros financieros internacionales offshore y su incidencia en la configuración de la elusión tributaria, estudiaremos el tratamiento normativo que se ha desarrollado en el Perú a través del tiempo con el fin de frenar los efectos nocivos de dicha conducta.

1. Antecedentes.

El derecho tributario, al ser una rama más del derecho, también varía con el tiempo, ello en razón de que este se debe adecuar a las necesidades actuales de la sociedad. Es así que en nuestro país han tenido lugar numerosas modificaciones del Código tributario, el primero fue aprobado en 1966 mediante Decreto Supremo 263-H; posteriormente su modificatoria se aprobó mediante Decreto Ley 25859, y estuvo vigente hasta Diciembre de 1992.

Conviene detenernos en el contenido de la modificatoria del año 1992, pues este introdujo dieciséis normas en su título preliminar, siendo la más relevante la norma XVI, pues esta regulaba que el congreso podía delegar en el poder ejecutivo la facultad para que legisle en materia tributaria, ello a través de decretos legislativos, situación que en los códigos posterior no volvió a repetirse, sino que, al contrario, es la constitución quien regula lo referido a la potestad tributaria.

Posteriormente una nueva versión del código fue aprobada mediante Decreto Legislativo N° 773 y entro en vigencia desde el 01 de Enero de 1994 hasta el 21 de Abril del año 1996, para después ser modificada mediante Decreto Legislativo 816 publicado en el año 1996, subsiguientemente a través del Decreto Supremo N° 135-99-EF se aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario publicado el 19 de agosto de 1999, y posterior a ello se aprobaron diversos Decretos Legislativos: 1113, 1117, 1121 y 1123, entre otros, motivo por el cual en el año 2013 a través del Decreto Supremo N° 133 se aprobó el Nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario, vigente actualmente.

Ahora bien, como primer acápite abundaremos en el estudio del Código de 1996, puesto que este texto legal introdujo modificatorias sustanciales, ello en razón de que legislador

con el fin de que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria logre una mayor recaudación a través del cobro de impuestos le otorgo diversas facultades, las mismas que serían cuestionadas posteriormente.

1.1. Decreto Legislativo N° 816: Norma VIII.

Al analizar la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 816 se observa que el legislador señalaba que la finalidad de la norma VIII era: “establecer la primacía de la realidad frente a la forma y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo, mediante esta norma se aplicará la teoría del develamiento para los grupos económicos, que implica el desconocimiento de las individuales jurídicas, cuando estas se utilicen fraudulentamente”.

Ello se traduce en la intención del legislador peruano de aplicar el principio de primacía de la realidad, el mismo que constituye la base de los sistemas tributarios, puesto que se faculta a la SUNAT para que pueda desconocer ciertos negocios jurídicos realizados libremente por los sujetos cuando estos resulten inadecuados para el fin que se obtuvo y con la clara finalidad de eludir la cancelación del tributo que les correspondería.

Por otro lado, en lo que respecta a la redacción de la norma VIII tenemos que en su primer párrafo el legislador estipulo que: “al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho”, es decir, precisa que pese a que la SUNAT está facultada para desconocer ciertos actos jurídicos, ello lo hará basándose en criterios estrictamente jurídicos, no en especulaciones, lo que busca otorgarle al contribuyente cierta seguridad, sin embargo dicha seguridad es relativa, puesto que la norma VIII otorga una facultad discrecional a la SUNAT y ello no es garantía para el contribuyente, siendo que precisamente el motivo de la mayor parte de los procesos judiciales y administrativos contenciones giran en torno al ejercicio arbitrario de la facultad discrecional de la administración tributaria.

Por otro lado, cabe precisar que cuando la ley alude a “métodos de interpretación” no solo está haciendo referencia al descubrimiento del sentido de una norma y su alcance, sino que, resulta ser un paso previo para su aplicación, puesto que para emplearla primero se necesita determinar que el supuesto de hecho previsto en la norma coincide con los actos que el contribuyente viene ejecutando.

Ahora bien, la interpretación aludida en el párrafo precedente no es irrestricta, sino que, por el contrario, el operador tiene límites, constituyendo el principal de estos el hecho de

que el operador de derecho no debe ni puede crear un nuevo derecho, es decir, no puede aplicar supuestos de hechos que no están regulados taxativamente en la norma, dado que ello socavaría principios constitucionales como el de seguridad jurídica, ello en desmedro del contribuyente.

Es así que del análisis del primer párrafo de norma citada podemos concluir que el legislador desde un primer momento optó por una norma genérica, es decir, no estipuló taxativamente supuestos específicos de aplicación, otorgándole como facultad a la SUNAT utilizar diversos mecanismos de interpretación, lo que conlleva un mayor campo de acción, situación que se mantiene hasta la actualidad y que posteriormente analizaremos.

En lo que respecta al segundo párrafo de la Norma VIII tenemos que este originalmente contenía dos párrafos: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –en adelante SUNAT– atenderá a los actos, situaciones o relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas y se considerará la situación económica real”

Del texto citado se colige que el principio rector que busca poner en práctica el legislador es el de primacía de la realidad, tal como se apuntó en párrafos precedentes cuando analizábamos la exposición de motivos de la norma, puesto que permite que la administración tributaria desconozca la forma legal que el contribuyente ha elegido, pese a que este lo ha hecho en virtud de la libertad que posee para realizar sus negocios, libertad reconocida por el ordenamiento jurídico peruano, de tal manera que la SUNAT pueda ahondar en la realidad misma del acto y en sus finalidades, introduciéndose así en un ámbito subjetivo.

Al respecto Pomar (2010) afirma que:

El asunto de la primacía de la realidad que debe observar -y también obedecer- el fisco, forma parte del ámbito del “Derecho Constitucional Tributario” en cuanto a su

fundamentación, estudio, y defensa. Ubicación que posee especial importancia, por cuanto no se trata de una garantía contenida en una norma con rango de ley, sino que goza del status que le brinda la misma Constitución. (p. 228)

Ahora bien, el contenido de dicho párrafo se condice con una figura jurídica aplicada hasta ese momento solo en derechos extranjeros, cuya denominación es “interpretación económica”, esta categoría ha permitido en diversos países luchar eficazmente contra la elusión tributaria, aunque aparejado a ello también es el mecanismo que más cuestionamientos atrae, puesto que al aplicarlo la administración resolvería conforme a su criterio subjetivo, dado que se le da un amplio campo de operatividad que pueden llegar a convertirse en arbitrariedad.

Sanabria (1997) respecto a la figura jurídica aludida refiere que esta consiste en evaluar el real significado económico de los actos, esto es, la administración al estudiar un caso determinado analizara aplicando criterios de calificación económica del hecho. Es decir, examina si el acto jurídico que el contribuyente aplico en sus negocios verdaderamente se condice con la finalidad económica de estos, o si, por el contrario, solo se realizó con el fin de no pagar impuestos o pagar uno que le sea más beneficioso.

Por su parte el Tribunal Fiscal mediante resolución N° 01416-4-2003 se ha referido a la interpretación de la realidad económica, sosteniendo que la aplicación de dicho método de interpretación busca considerar la verdadera finalidad de la norma tributaria, teniendo como fundamento para ello su contenido económico, es decir, las formalidades jurídicas deben dar lugar a la configuración de la actividad económica presente en el acto que será gravado, proscribiendo cualquier tipo de elusión.

Al respecto Minuche (2010) sostiene que: “Mediante la elusión el contribuyente procura, abusando de las formas jurídicas, servirse de la divergencia que existe entre la sustancia del hecho imponible según la ley y su forma” (p. 368); motivo por el cual la norma analizada busca que la SUNAT determine cuando es que se manipulan ciertos actos jurídicos y tienen lugar figuras elusivas, ello con la finalidad de que se imponga el tributo que verdaderamente corresponda, sancionándose a quienes intentaron eludirlo en perjuicio de la recaudación nacional.

El problema radica en que la administración aplica las facultades concedidas de una manera discrecional, lo que abre la posibilidad de que se incurra en un abuso, violentando de esta manera ciertos derechos otorgados a los contribuyentes, además de principios

fundamentales como el de seguridad jurídica, manifestado concretamente en la predictibilidad de la norma, puesto que no se estipulan supuestos específicos en los que se incurriría en elusión tributaria, sino que, por el contrario, SUNAT analizara discrecionalmente cuando es que ello se ha configurado, situación que será analizada posteriormente, puesto que dicho cuestionamiento sigue vigente actualmente.

Conviene aclarar que la discrecionalidad en sí misma no es mala, sino que, lo perjudicial es que se convierta en arbitrariedad, por ello el máximo órgano de interpretación de la constitución, esto es, el Tribunal Constitucional, ha referido en

la sentencia recaída en el expediente EXP N ° 07279-2013-PA/TC – Arequipa, que: “La potestad tributaria estatal en su dimensión fiscalizadora se ejerce en forma discrecional a fin de que la administración tributaria pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por ley, otorga gran amplitud de acción a la SUNAT, precisamente para combatir la evasión tributaria”. Asimismo el Tribunal advirtió en la sentencia recaída en el Expediente N.° 4168-2006-PA/TC – Lambayeque - que: “Este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo discrecional frente a un acto arbitrario; pero también la discrecionalidad debe estar guiada en su ejercicio por el principio de razonabilidad”.

Ello deja notar que si bien se le faculta a la SUNAT otorgándole discrecionalidad en su actuar, cierto es, que al mismo tiempo se le impone condiciones, ello con el único fin de cautelar los derechos e intereses del contribuyente, pues este tiene derecho a que se le brinde seguridad jurídica y a que las resoluciones, en este caso, las emitidas por la entidad fiscalizadora, sean debidamente motivadas.

En lo que respecta a la razonabilidad tenemos que el legislador en la Ley N° 27444, Ley del procedimiento administrativo, en su numeral 1.4 ha estipulado que según este principio las decisiones tomadas por la autoridad administrativa cuando se califiquen infracciones, establezcan restricciones, creen ciertas obligaciones o impongan sanciones se mantendrá una proporción adecuada entre los medios que se opten por utilizar y los fines que se buscan obtener, a fin de que con ello se respeten los derechos del contribuyente.

Por su parte el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Expediente N.° 0090-2004-AA - Arequipa ha expresado que: “La razonabilidad implica que el acto estatal debe

mantener su justificación lógica y axiológica en los sucesos o circunstancias que fueran. Como exige la doctrina, es necesario que se produzca una consonancia entre el hecho antecedente "creador" o "motivador" del acto estatal y el hecho consecuente derivado de aquél. Por lo que, la razonabilidad comporta entonces una adecuada relación lógico-axiológica entre la circunstancia motivante, el objeto buscado y el medio empleado. De ahí que el control de constitucionalidad de los actos dictados al amparo de una facultad discrecional no debe ni puede limitarse a constatar que el acto administrativo tenga una motivación más o menos explícita, pues constituye, además, una exigencia constitucional evaluar si la decisión finalmente adoptada observa el principio de razonabilidad con relación a la motivación de hechos, ya que una incoherencia sustancial entre lo considerado relevante para que se adopte la medida y la decisión tomada, convierte a esta última también en una manifestación de arbitrariedad.”

En el mismo sentido, el referido órgano jurisdiccional ha señalado mediante sentencia recaída en el Expediente No. 2050-2002-AA – Lima que: “La aplicación de una sanción administrativa [como es el caso de una de carácter tributario] constituye la manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, de los principios constitucionales y, en particular, a la observancia de los derechos fundamentales”

El TC al emitir dichos pronunciamientos refuerza los criterios esbozados en párrafos precedentes, pues agrega como límite a la facultad discrecional la obligación de la SUNAT de guiar su actuar según un criterio proporcional, el mismo que permitirá que la multa impuesta al contribuyente, en casos de elusión tributaria, sea proporcional al monto que el contribuyente dejó de pagar al fisco, ello sin perjuicio de las particularidades de cada caso concreto, las mismas que pueden configurarse como circunstancias agravantes o atenuantes.

En correlación a lo expuesto tenemos que la doctrina también refuerza dichos argumentos, así, Villegas (2007) refiere que:

No existe ante una discrecionalidad libérrima de la Administración Tributaria sino que esta debe ejercer una discrecionalidad reglada, normativa o técnica que derive de la existencia de conceptos jurídicos en la que no haya espacio para elegir libremente sino en base a un razonamiento cognitivo e interpretativo, que sea una

discrecionalidad instrumental, en la que el funcionario tenga que elegir el medio y no el resultado. (p. 259)

Aunado a ello Bardales (2013) anota que el principio de razonabilidad exige a la SUNAT a racionalizar su accionar, evitando de esta manera, que se imponga a los contribuyentes ciertas sanciones que sean manifiestamente desproporcionadas, exigiéndose, por el contrario, que para la imposición de estas, la superintendencia nacional e administración tributaria guíe su actuar por criterios como el de equilibrio y ponderación, a fin de no incurrir en abusos.

Es así que la doctrina y los órganos jurisdiccionales en diversas ocasiones se han buscado a través de precedentes vinculantes establecer límites a las facultades discrecionales de la administración tributaria, ello mediante la imposición de ciertos criterios que se tendrían que aplicar en cada caso en concreto. Pese a ello continúan siendo constantes las controversias surgidas a raíz de la aludida facultad, más aún con la incorporación de la NORMA XVI del título preliminar del código tributario y su reglamento, el mismo que será analizado posteriormente.

2. Análisis de la norma xvi: cláusula anti-elusiva general del título preliminar del código tributario.

A lo largo de los años se han efectuado diversas y continuas modificaciones a nuestro Código Tributario, siendo que el 18 de Julio del año 2012 se promulgo el Decreto Legislativo N° 1121, el mismo que incorporo la Norma Anti-elusiva General (NAG) al Título Preliminar del referido código.

Dicha norma tenía como finalidad principal otorgarle a la administración tributaria (SUNAT) las facultades necesarias para que esta pueda enfrentar y contrarrestar los efectos negativos de las conductas elusivas ejecutadas por los contribuyentes, puesto que dichos actos afectan directamente principios constitucionales tales como la capacidad contributiva, el deber de solidaridad y otros.

La referida norma contiene cinco párrafos, los mismos que se detallan a continuación:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la SUNAT tomara 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 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 resultan efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o ventaja tributaria, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT aplicara 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 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 aplicara la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Dicha normativa introdujo a nuestro sistema jurídico la categoría de elusión tributaria y faculto a la SUNAT para combatirla, situación que antes no existía y que genero diversas controversias y críticas en contra de la norma, ello con la finalidad de que esta sea derogada.

Es así que existieron diversos pronunciamientos, entre estos, tenemos que la Cámara de Comercio de Lima exigió su inmediata derogación, puesto que argumentaba que la norma XVI lesionaba el principio de seguridad jurídica, y que además era bastante peligrosa, en tanto que otorgaba una discrecionalidad abierta a la administración tributaria, lo que podía acarrear situaciones de arbitrariedad en perjuicio de los contribuyentes y sus derechos.

En ese sentido se pronunció también la CONFIEP, uno de los gremios más importantes de nuestro país, pidiendo, mediante una carta al ministro, explicaciones del contenido de la norma y las facultades que esta otorgaba, puesto que Humberto Speziani, presidente del gremio, sostenía que de aplicarse generaría consecuencias negativas para las empresas transnacionales que invierten en nuestro país.

En este punto resulta pertinente traer a colación lo expuesto en el capítulo II cuando analizábamos diversos casos en los que empresarios peruanos hacían uso de los centros financieros internacionales offshore con la finalidad de eludir impuestos, ello en razón de que dichas empresas son las que se verían más afectadas de incorporarse la norma XVI, puesto que, como ya se analizó, muchos de los actos jurídicos que estas celebran en realidad no existen, sino que solo sirven como fachada para conseguir eludir los impuestos que en principio les sería atribuibles.

Ahora bien, las referidas posturas en contra de la norma se generalizaron, siendo que una serie de estudios jurídicos importantes en nuestro país se pronunciaron uniformemente con respecto a la solicitud de derogación de la norma, fundamentando dicho pedido en que la consideraban inconstitucional.

Conviene señalar que las cláusulas antielusivas actualmente están presentes en un gran porcentaje de las economías modernas, constituyendo incluso una tendencia económica promovida por organismos como la OCDE, sin embargo, es común que los gremios empresariales a nivel global asuman una postura reacia hacia su aplicación, puesto que ello implica una mayor fiscalización sobre sus operaciones, lo que sin lugar a dudas, no les resulta beneficioso, sino que, por el contrario, limitaría sus ganancias.

En este contexto, Duran (2012) refiere que el ministro del Ministerio de Economía y Finanzas, Luis Miguel Castilla, manifestó en una entrevista que: “Existe información de la SUNAT que a lo largo de los años ha logrado acopiar en sus fiscalizaciones a operaciones elusivas, pero por carecer de la herramienta legal adecuada o por el desarrollo jurisprudencial no ha prosperado la lucha contra este flagelo. Esto prueba la necesidad y

urgencia de una enmienda legal que reconociera esa facultad de combatir toda forma de elusión y de fraude a la ley tributaria.”

Sin embargo, pese a las constantes explicaciones emitidas por el MEF, las posturas de resistencia frente a la aplicación de la norma se mantenían erguidas y solicitaban ahora la suspensión de la norma hasta que el MEF, mediante decreto supremo, estableciera parámetros de forma y fondo para su aplicación, motivo por el cual en el año 2014 mediante Ley N° 30230 se suspendieron los párrafos del 2 al 5 de la norma XVI, ello hasta la implementación de un reglamento que de alguna manera enmarcaría las facultades de actuación otorgadas a la administración tributaria, el mismo que fue publicado recién en el año 2019 y que analizaremos posteriormente.

Ahora bien, después de las posturas dirimentes esbozadas en los párrafos precedentes, conviene realizar un análisis del contenido de la norma XVI, ello con el fin de dilucidar si esta verdaderamente vulnera diversos principios que constituyen la base de nuestro sistema jurídico tributario.

Al desglosar la norma analizada tenemos que ésta en su primer párrafo estipula que:

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

Con dicha regulación se establece que la SUNAT se encuentra legalmente facultada para desconocer determinados actos jurídicos realizados por el contribuyente, el aras de su autonomía de la voluntad, si considera que ellos constituyen un supuesto de elusión tributaria, ello se deja notar en tanto que el párrafo citado refiere taxativamente que la administración tributaria puede determinar la *verdadera naturaleza del hecho imponible*, lo que permite colegir que el legislador ha previsto que dicha naturaleza intenta ser ocultada por el contribuyente, ello con el fin de pagar menos impuestos y obtener ciertos beneficios.

Es así que para determinar dicha naturaleza se debe basar en los *actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen o persigan los deudores tributarios*. En este punto queda claro que para demostrar los actos que se hayan realizado efectivamente, solo se deben acopiar medios probatorios fehacientes que puedan ser corroborados, sin embargo, el problema surge cuando la norma establece que también se

deben tomar en cuenta los actos que *persigan* los contribuyentes, puesto que ello se encuentra en el ámbito subjetivo y por tanto no pueden ser completamente verificados, lo que genera una primera falencia.

Al aplicar dicha regulación a los actos jurídicos celebrados por las empresas offshore tenemos que ello las afecta directamente, pues, tal como lo señala Gonzales (2007):

Estas sociedades con apariencia de legalidad pueden abrir cuentas numeradas, comprar bienes, ser susceptible de préstamos etc., sin necesidad de rendir cuentas ante las autoridades y por lo general solo cumple un rol de pantalla; es decir, su actividad económica real no es coherente con el flujo de capitales y operaciones que maneja. (p. 120)

Por tanto, cuando la administración tributaria aplique el párrafo referido y fiscalice los actos que *efectivamente* realice el contribuyente, descubrirá que dichos actos son ficticios, lo que acarreará que el tributo que se intentó eludir le sea atribuible y que consecuentemente exista la obligatoriedad de pagar la deuda tributaria.

Continuando con el análisis tenemos que el segundo párrafo de la norma estipula que:

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.

Concretamente lo que refiere dicho párrafo son las consecuencias que acarrea la comisión de supuestos de elusión, entre las cuales encontramos:

- i) exigir la deuda tributaria, esto es, que el contribuyente pague el monto que eludió en perjuicio de la recaudación nacional y endetrimento del principio de solidaridad.
- ii) disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, lo que conlleva a que el monto adeudado por el contribuyente a la administración tributaria será disminuido del monto que este tiene a su favor frente a la administración tributaria, lo que se traduce en una clase de compensación.
- iii) disminuir el importe de las pérdidas tributarias, entendiendo por estasal

saldo negativo en el balance de un ejercicio fiscal, esto es, cuando el monto de los gastos supera el de los ingresos (Alva, 2016). Cuando ello sucede dicha pérdida puede trasladarse al ejercicio siguiente para ser compensada (Artículo 50 de la Ley del impuesto a la renta), sin embargo, de aplicarse esta sanción la pérdida no podrá ser trasladada.

- iv) disminuir el importe de los créditos por tributos, entendiéndose por estos al saldo que resulta de la sustracción entre el valor de IVA cobrado en ventas resultantes y el IVA pagado en diversas compras, dicho monto se considera crédito si es favorable en la declaración.
- v) eliminar la ventaja tributaria, esto es, el estado ya no otorgara a los contribuyentes que han cometido elusión fiscal ciertos beneficios tributarios o incentivos a su favor.

Todas las medidas expuestas resultan pertinentes para el fin que busca obtener la administración tributaria, esto es, que el contribuyente que eludió impuestos pague lo que, por medio de elusión, dejó de pagar. Asimismo es certera la decisión de eliminar las ventajas tributarias, puesto que ello se constituye en una suerte de sanción a los contribuyentes que han realizado actos en perjuicio de la recaudación nacional.

Por último, en lo que respecta al párrafo analizado, tenemos que el legislador también acertó al estipular que no existe perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente, puesto que ello acarrea una garantía al contribuyente, en tanto que la administración restituirá las cantidades que indebidamente el contribuyente le hubiese cancelado.

Prosiguiendo con el análisis de la Norma XVI tenemos que su tercer párrafo, además de ser el más amplio, constituye también el punto de mayor controversia, ello en razón de los términos usados en su redacción:

Quando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o 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 artificioso o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

b) Que de su utilización resultan efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro o ventaja tributaria, 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.

Al analizar este apartado tenemos que el punto debatido versa en que el legislador ha señalado dos circunstancias que tienen que ser concurrentes para que se configuren actos elusorios, sin embargo, no preciso algunos de los términos que utilizo al estipular dichas situaciones:

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

Respecto a ello tenemos que en nuestra legislación nacional no se precisa que se debe entender cuando se hace la referencia a actos artificiosos o impropios, siendo que la Real Academia de la Lengua Española refiere que por actos “impropios” debemos entender aquello a lo cual le faltan ciertas cualidades necesarias, asimismo en lo que respecta a actos “artificiosos” tenemos que estos son entendidos por aquellos que son realizados en base a habilidades o artificios.

Es en razón de dicho vacío legal que surgen cuestionamientos, pues, el contribuyente se verá inmerso en una situación de indefensión, dado que será únicamente la administración tributaria, sin criterios objetivos, la que determinara cuando es que los actos elusorios tienen lugar.

En relación a ello Castro (2012) refirió que:

El legislador no ha cubierto todos los supuestos de hecho, no ha delimitado y restringido las operaciones gravadas de las no gravadas. En buena cuenta, los vacíos normativos ocasionados por errores del propio legislador al diseñar su norma, serán ahora cubiertos por un funcionario público. Se traslada al contribuyente una inseguridad jurídica, debido a los problemas o deficiencias que ha tenido el regulador tributario. (p.45)

Asimismo Echaiz (2014) manifestó que cuando la norma en cuestión señala “actos artificiosos o impropios” establece una cláusula abstracta y amplia, dado que de forma

genérica dice mucho pero de manera concreta no dice nada, lo que da lugar a que el operador del derecho que pretenda aplicarla la interprete según criterios personales.

Al aplicar dicho inciso a las operaciones realizadas por los centros financieros internacionales offshore tenemos que puede ocurrir que la autoridad administrativa considere en un determinado caso en concreto a un contrato de préstamo dinerario efectuado entre la empresa A y la empresa B como artificioso, puesto que se descubrió que el beneficiario final de ambas empresas es el mismo, sin embargo, posteriormente al analizar otro caso en el que la figura es básicamente la misma, excepto en el extremo de que el beneficiario final no es la misma persona, sino que el de la empresa B resulta ser el hijo del beneficiario final de la empresa A, la administración considere que no se trata de un acto artificioso, sino que, por el contrario, lo considere como usual por tratarse de una empresa familiar.

El ejemplo desarrollado deja notar que aunque las circunstancias sean muy similares en determinados casos, queda a discrecionalidad del operador de la administración tributaria decidir en qué casos existe elusión y en cuáles no, puesto que no existe un parámetro concreto para ser aplicado.

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

Conviene ahondar en la definición del ahorro o ventaja tributaria, pues al momento de incorporarse la norma XVI no existía en nuestro ordenamiento ninguna referencia a dichos términos, situación que cambia con la promulgación del reglamento que regula los parámetros de forma y fondo, el mismo que posteriormente analizaremos.

La misma falencia ocurre en lo que respecta a los términos “actos usuales o propios”, pues, no resulta claro para el contribuyente que actos serán considerados como usuales para la administración, lo que cobra mayor relevancia si tenemos en cuenta que cada vez aumenta el comercio internacional, y con ello diversas formas de contratar, las mismas que no siempre por no ser usuales, significa que conlleva un fin ilícito, siendo que si la administración aplica dicha presunción, estaría vulnerando los derechos de los contribuyentes.

Finalizado el análisis del tercer párrafo de la norma XVI considero que este efectivamente le otorga inseguridad jurídica al contribuyente, inseguridad que se ve plasmada en el

ámbito de la previsibilidad, lo que genera un grave perjuicio, puesto que, tal como lo señala García (2006): “La idea de previsibilidad es un elemento fundamental del sistema tributario, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de la normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del derecho”

Aunado a ello dicho párrafo también deviene en inconstitucional, puesto que, tal como lo reseña Sar (2006) nuestra carta magna en su artículo 2° referido a la libertad y a la seguridad personal establece en el inciso (a) que: “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”, complementando dicho mandato con el inciso (d), el mismo que refiere que: “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”.

Ergo, si se aplica la norma en cuestión tenemos que ello vulnera directamente el mando de la constitución política del Perú en el sentido de que el contribuyente podrá ser procesado por algún acto u omisión que no está regulado en la ley de manera inequívoca, puesto que, como lo hemos analizado, los términos usados en la relación de la norma XVI son amplios y abstractos, lo que vulnera su seguridad personal.

Asimismo el contribuyente verá limitada su libertad en el extremo de que queda impedido de hacer lo que la ley no prohíbe expresamente, ello también a raíz de los amplios términos que contiene la norma XVI en su texto.

Ahora bien, con respecto al cuarto párrafo de la norma XVI referido a que:

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 y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

Considero que no requiere de un análisis más profundo, puesto que simplemente se limita a estipular de manera taxativa los actos que son considerados para dicha normativa como créditos por tributos, lo que le otorga al contribuyente la previsibilidad de la que se habló

en acápite precedentes.

Finalmente, el quinto párrafo de la norma anti elusiva general estipula que:

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.

Lo relevante en el citado texto es lo referente a los actos simulados, puesto que con ello el legislador establece que todos aquellos actos, situaciones y relaciones económicas que realice el contribuyente en los cuales concurren las circunstancias previstas en el párrafo tres, son considerados actos simulados que conllevan a la configuración de elusión tributaria.

En nuestro país por primera vez en el año 2012, con la incorporación de la norma XVI, se facultó a la administración tributaria para fiscalizar los negocios simulados, ello sin perjuicio de que el ente fiscalizador aplicara las normas establecidas en código civil que resulten oportunas.

El código civil peruano en lo que respecta a la simulación señala que esta figura tiene lugar cuando existe la manifestación de voluntad del agente de llevar a cabo un negocio simulado, ello sucede cuando: i) las partes en realidad no tienen la voluntad real de ejecutarlo, a lo que se le denominada simulación absoluta, o, ii) las partes desean ejecutar un acto jurídico distinto, a lo que se le denomina simulación relativa.

Analizando el texto del párrafo quinto de la norma XVI se colige que la SUNAT queda facultada para desconocer los efectos de la simulación en cualquiera de sus dos supuestos, lo que se ejemplifica, en el caso de las empresas offshore, de la siguiente manera:

- i) La empresa “X” tiene una deuda con la administración tributaria por S/. 900.000 soles, sin embargo, no cuenta con efectivo para cancelarla, pero si con dos activos fijos, esto es, dos inmuebles que suman el monto adeudado, razón por la cual la empresa “X” simula enajenar los inmuebles en mención a la empresa “Z”, quien en realidad tiene los mismos accionistas que la empresa “X”, por un monto inferior al precio del mercado, lo que acarrea que la empresa “X” solo le pueda cancelar a la administración tributaria el impuesto a la renta en razón del monto dinerario que generó dicha transacción, el mismo

que resulta inferior a la deuda originariamente.

En dicho ejemplo tiene lugar una simulación absoluta, dado que la operación efectuada, esto es, la compraventa del bien inmueble no esconde ningún negocio real, motivo por el cual la SUNAT puede desconocer el impuesto a la renta generado por la transacción y solicitar la nulidad de dicho negocio ficticio, ello con el fin de aplicar la norma tributaria correspondiente, esto es, hacer efectivo el cobro de la deuda originaria que mantenía la empresa “X” con la administración tributaria.

- ii) La empresa “W” (acreedor) le realiza un préstamo dinerario a la empresa “V” (deudor), sin embargo, ambas tienen los mismos accionistas y beneficiarios. Dicho préstamo asciende a S/.500, 000 soles, monto que la empresa “V” podrá deducir como gasto ante la administración tributaria, lo que le beneficiaría, ello en tanto que el impuesto aplicable disminuiría.

En el caso expuesto no existe en realidad un préstamo dinerario, sino que este constituye un acto para encubrir el real, un traslado de capitales de la empresa “W” a la empresa “V” ello en razón de que, como se refirió, tienen los mismos accionistas, por tanto se configura una simulación relativa, ya que se pretende eludir impuestos ocultando una operación mercantil (traslado de capitales) detrás de un préstamo dinerario. Es así que en este caso, la administración tributaria, a raíz de la norma XVI, se encuentra facultada para desconocer el préstamo ficticio y no deducir de los impuestos que le corresponde pagar a la empresa “V” el dinero que aparentemente adeuda a la empresa “W”.

Otro aspecto a tener en cuenta es lo referente al vacío que existe en cuanto a que no se especifica en la norma XVI si se requiere de una sentencia que declare que el acto jurídico es simulado para que la administración tributaria lo trate como tal. Al respecto Luján (2017) refiere que la norma no exige la existencia de una sentencia que declare la nulidad del acto jurídico aparente, ello en razón de que el legislador le ha otorgado directamente esa facultad a la SUNAT, ello para evitar que se recurra a los órganos jurisdiccionales, lo que dilataría el proceso.

Teniendo en cuenta ello resulta pertinente ahondar en la probanza que debe realizar la SUNAT para calificar un negocio como simulado, la norma XVI no regula explícitamente reglas sobre la prueba, por lo que se colige que resulta aplicable

supletoriamente lo dispuesto en los principios del proceso administrativo general, esto es, la administración debe ejecutar una apropiada actividad de prueba.

Lo referido no exime al contribuyente de adjuntar medios probatorios al proceso, sino que, por el contrario, el Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos ha exigido a los contribuyentes que conserven documentaciones que prueben la veracidad de las operaciones que alegan haber realizado.

En el caso de las empresas offshore este punto resulta crucial, puesto que estos centros financieros, como se precisó en acápites precedentes, se encuentran legalmente constituidos y sus actividades económicas constan en documentos tales como contratos u otros similares, motivo por el cual al efectuarse los procesos de fiscalización por parte de la administración tributaria estas empresas tendrán los medios probatorios necesarios para aparentar un correcto funcionamiento, motivo por el cual es allí cuando la SUNAT deberá evaluar con mucho detenimiento cada caso en concreto y desplegar una correcta actividad probatoria.

3. Aspectos relevantes del reglamento de la norma xvi.

La importancia de dicho reglamento radica en que la norma XVI se encontraba suspendida a raíz de lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley 30230 publicada el 12 de Junio del 2014. Esta disponía que la facultad de la SUNAT para aplicar la norma XVI, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafo, quedaba suspendida hasta que el poder ejecutivo debidamente refrendado por el ministerio de economía y finanzas emitiera los parámetros para determinar el ámbito de aplicación de la precitada norma.

Es así que reglamento denominado “Los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario” fue aprobado mediante Decreto supremo N° 145-2019-EF el 6 de Mayo de 2019, ergo, la administración tributaria retoma en dicha fecha las facultades que le habían sido concedidas.

Ahora bien, una vez analizado el cuerpo normativo procederemos a desglosar diversos aspectos del mismo que a nuestro criterio deben ser objeto de modificaciones, ello teniendo en cuenta los derechos del contribuyente y el respeto de sus garantías.

3.1. Conceptos jurídicos indeterminados.

Pese a que la gran mayoría de las críticas formuladas a la norma XVI hicieron hincapié en la inseguridad jurídica que acarrea el no definir ciertos términos jurídicos contenidos en el texto legal de la misma, el legislador optó por omitir dichas recomendaciones estipulando en el artículo 4° del reglamento que:

“La calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma anti-elusiva general implica un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos indeterminados aplicables a una situación o caso concreto, siempre que dicha calificación no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada.”

Como se colige de lo expuesto, se otorga a la administración tributaria un gran margen de apreciación para determinar los actos que deben subsumirse en los supuestos de artificiosos o impropios, lo que, como hemos visto en apartados precedentes, al ser una cláusula abstracta y amplia, vulnera la seguridad jurídica del contribuyente manifestada en la predictibilidad de la norma, puesto que no se estipulan supuestos específicos en los que se incurriría en elusión tributaria.

Dicha regulación vulnera además el marco legal concerniente a las facultades para realizar las reformas tributarias, puesto que el artículo 2° inc. (b) de la Ley N° 29884 mediante la cual el Congreso delegó facultades para legislar al poder ejecutivo estipula que el propósito de dicha delegación es realizar: *“1. (...) b. Modificaciones que permitan combatir un mayor número de conductas elusivas y complementar las reglas de responsabilidad tributaria, con criterio de razonabilidad, preservando la **seguridad jurídica**”*.

Sin embargo, pese a la referida norma expresa, el legislador hizo caso omiso a dicho mandato, lo que acarrea que el artículo 4° del reglamento de la norma XVI devenga en inconstitucional, puesto que se quebrantó el principio constitucional de seguridad jurídica, el mismo que resulta de fundamental importancia en un estado

de derecho, así lo entiende el Tribunal Constitucional al señalar en la sentencia recaída en el expediente N° 00016-2002 que: “El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida

la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5)."

Ahora bien, el texto legal del artículo 4° conlleva a más inexactitudes al pretender aplicar la norma XVI, puesto que el artículo 5° al referirse a la economía de opción estipula que: *"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"*, siendo que dichos literales aluden a los actos artificiosos o impropios.

Asimismo en el artículo 2° se define a la economía de opción como: *"La acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario."*

Ergo, el contribuyente no tendrá un conocimiento claro respecto de cuando sus conductas pueden ser considerados como economía de opción, y por tanto no ser pasibles de sanción, o como actos elusivos, lo que conllevaría a la imposición de una deuda tributaria, toda vez que será la SUNAT la única facultada para determinar que actos son considerados propios o impropios, así como artificiosos, situación que requiere ser modificada.

3.2. Situaciones específicas susceptibles de ser consideradas elusivas.

Pese a que el Perú optó por regular una cláusula anti-elusiva general para frenar los efectos negativos de la elusión tributaria, tenemos que en el reglamento de la misma se estipuló una lista taxativa de supuestos en los que probablemente se estaría incurriendo en elusión, ello en su **artículo 6°** denominado "Situaciones enunciativas en las que se podría considerar la aplicación de la norma anti-elusiva general".

Como primera observación consideramos que el título del referido artículo no resulta idóneo, toda vez que señala que las situaciones desarrolladas en su contenido "podrían considerarse elusivas", esto es, deja abierta la posibilidad de que pese a que dichos supuestos se verifiquen en la realidad no les sea aplicable la norma XVI, lo que genera una vez más inseguridad e inestabilidad para el contribuyente, motivo por el que a nuestro criterio, debería ser modificado en el extremo de contener supuestos que serán

considerados siempre como conductas elusivas, para así otorgarle predictibilidad a la norma y seguridad al contribuyente.

Continuando con el análisis de dicha normativa pasaremos a desglosar los supuestos que recoge y su aplicación al caso de las empresas offshore, dado que actualmente es mediante este mecanismo que se realizan los planeamientos fiscales que conllevan a la elusión tributaria.

a) 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.

En dicho párrafo se hacen referencia a términos meramente económicos, los mismos que refieren una serie de situaciones operacionales que constituirían actos elusivos, entre estos tenemos que:

- Cuando los riesgos sean muy altos y el beneficio bastante bajo en comparación a aquel o cuando tengan baja o escasa rentabilidad existe la posibilidad de que la operación que se realizó consista en una conducta elusiva, dado que no tendría un sentido “lógico” efectuar una operación en la que el margen de pérdida supere por gran cantidad a los beneficios que podrían llegar a obtenerse.

En el caso de las empresas offshore lo expuesto se puede materializar en que la empresa “A” (peruana) compre maquinarias que ascienden al monto de \$2’000,000, y las alquile a la empresa “B” (panameña), pese a que las ganancias que obtiene la empresa “B” en un año solo oscilen entre los \$30.000 a \$50,000, ello en razón de la actividad que desarrollara y el mercado potencial con el que cuenta.

La estrategia que se pretendió usar en dicho caso es que la empresa “A” pueda deducir el monto que gastó en la adquisición de maquinarias y con ello tributar menos, lo que le causaría un gran beneficio en razón de que en realidad dicha compra fue ficticia, dado que las empresas se encuentran vinculadas. Ahora bien, si se aplica la norma XVI a dicho caso tenemos que la administración tributaria podría desconocer dichas operaciones e imputarle a la empresa “A” el tributo correspondiente por los \$2’000,000 que tiene como parte de sus activos (ganancias).

Pese a lo expuesto tenemos que el contribuyente podría alegar que las operaciones

realizadas se tratan de una inversión a largo plazo que forma parte de una estrategia empresarial, puesto que como se mencionó ambas empresas se encuentran vinculadas. Dicho manifiesto además lo prueban con contratos de compraventa y de alquiler, los mismos que a pesar de que no son reales se encuentran suscritos por las partes intervinientes y cuentan con transferencias bancarias reales (ya que a los accionistas no les ocasiona ningún daño realizar transferencia de capitales entre dos de sus empresas) y además cuentan también con la maquinaria que se alquilara (la misma que pudieron haber comprado por precios subvaluados).

La experiencia y casuística, tal como la desarrollada en el capítulo I de la presente investigación, deja notar que para dismantelar tales arquitecturas fiscales se necesitaría una indagación realizada por un equipo multidisciplinario que cuente con agentes a nivel mundial, tal como se realizó en la investigación de los panamá papers, situación que no ha vuelto a repetirse en la historia y que de suscitarse demandaría años y un presupuesto elevado, situación que no es conveniente para nuestro país, puesto que lo que se busca con la implementación de la norma XVI es que el fisco pueda recaudar en el menor plazo los montos eludidos.

Es así que el supuesto regulado en el inciso a) referido a que a los actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados se les podría aplicar la norma XVI no resulta idóneo, puesto que, como se analizó, las empresas offshore cuentan con los mecanismos suficientes para probar que sus operaciones son reales aunque fuese cierto, por ello, dicho artículo debe ser modificado en el extremo de que solo regule supuestos en los que siempre se estaría incurriendo en elusión tributaria, para de esa manera evitar que los centros offshore planeen estrategias que terminen desvirtuando la aplicación de la norma antielusiva.

- Por otro lado, las últimas líneas de dicho párrafo refieren que pueden constituir actos elusorios aquellas operaciones que no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.

Conviene empezar señalando que por valor de mercado se entiende aquella valoración que deben de seguir los contribuyentes cuando realizan sus actividades económicas, ello con el fin de que en dichas operaciones no soslayen la carga fiscal que les corresponde reduciendo de manera indebida la base imponible del tributo (Arana, 2010), sino que, por el contrario, dichos montos deben ajustarse a los que se usan

cotidianamente para efectuar las mismas transacciones en el mercado.

Al recoger dicho supuesto como practica elusiva lo que el legislador busca transmitir es que cualquier operación cuyos montos estén subvaluados o, por el contrario, sobrevaluados, constituirán posiblemente elusión tributaria.

A nuestro parecer resulta idónea dicha regulación, dado que el contribuyente, apesar de que utilice empresas offshore para sus operaciones, no podrá justificar por qué contrato por precios diferentes a los del mercado, lo que conlleva a dilucidar que su intención fue eludir impuestos.

Ello se materializa en el siguiente caso: “La empresa “A” (peruana) mediante un contrato de compraventa enajena una serie de bienes inmuebles (adquiridos como pago por sus servicios) a favor de la empresa “B”, ello por un monto de \$100.000 cuando su precio real es de \$1'000,000, ello con el fin de que dichos inmuebles salgan de sus activos y que por tanto no sean gravados por los impuestos correspondientes. El monto subvaluado se justifica en tanto que las empresas tienen los mismos accionistas o beneficiarios.

Otro ejemplo de dicho supuesto tendría lugar cuando la empresa “X” (costarricense) cobra por sus servicios de asesoría a la empresa “Z” (peruana) el monto de \$1'000,000 cuando el valor de mercado por dichos servicios es de \$200,000. Dicha operación se realiza con el fin de que el valor pagado a la empresa asesora sea deducido y la carga tributaria de la empresa “X” sea menor.

En ambas situaciones el contribuyente no podrá alegar una justificación razonable para dichas operaciones, motivo por el cual le sería aplicable la norma XVI y con ello se podrían desconocer las transacciones realizadas, aplicándole el tributo correspondiente.

Relacionado a la “justificación razonable” expuesta en el párrafo precedente, aparece la racionalidad económica, regulada también en el inciso (a), al respecto Huguet (2011) señala que por esta se entiende que: “Las personas en sus decisiones económicas comparan los beneficios marginales y los costos marginales y eso los haría ajustar constantemente su plan de acción. En este análisis subyace un concepto de racionalidad: la búsqueda de la maximización del propio interés”

Es por lo expuesto que estipular como supuesto de elusión tributaria a las operaciones que no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica resulta idóneo y aparejado con el principio de seguridad jurídica, puesto que el

contribuyente tendrá claro que de efectuar dichas transacciones estas serán desconocidas.

b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.

Dicho inciso supone un gran margen de discrecionalidad por parte de la administración tributaria, puesto que por “operaciones ordinarias” se entiende a todas aquellas que un determinado sector empresarial o económico use para obtener ciertos resultados o beneficios, sin embargo, actualmente, teniendo en cuenta el fenómeno de globalización y la expansión de las telecomunicaciones, no se puede circunscribir determinadas transacciones como “usuales”, puesto que cada contribuyente o empresa buscara desarrollar la operación que más le favorezca ya sea en la índole jurídica o financiera.

Al pretender aplicar dicho inciso a los centros financieros offshore tenemos que sus beneficiarios alegaran lo expuesto en el párrafo precedente, más aun si se tiene en cuenta el carácter internacional de estos, puesto que estas empresas siempre se encuentran situadas en el extranjero y por tanto en dichos lugares las operaciones “ordinarias” serán diferentes a las desarrolladas en el Perú.

Es por ello que no consideramos adecuada la regulación del inciso analizado como supuesto de elusión tributaria, ya que el contribuyente, en aras de su libre determinación, puede optar por diversos mecanismos pese a que estos no sean usuales para obtener los resultados esperados.

c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.

Cuando se alude a “figuras empresariales” la norma se está refiriendo a los tipos societarios que existen en nuestro país, esto es: Sociedad anónima abierta (SAA), sociedad anónima cerrada (SAC), sociedad de responsabilidad limitada (SRL), sociedad en comandita simple (SC), sociedad en comandita por acciones, sociedad civil ordinaria, sociedad colectiva, empresa individual de responsabilidad limitada (E.I.R.L.).

Ahora bien, se establece que cuando el contribuyente realice actividades tales como las desarrolladas por las referidas empresas pero utilice otras figuras que no están contempladas en nuestra legislación probablemente se estarían eludiendo impuestos,

situación que carece de lógica, puesto que cada vez cobran mayor importancia en el ámbito económico los grupos empresariales, los mismos que no están regulados de manera expresa en la normativa nacional.

Al respecto Suyón (2016) señala que:

La legislación peruana no ha previsto una norma que regule a los grupos empresariales de modo integral. Los grupos empresariales forman parte del fenómeno de concentración empresarial y esta puede llevarse a cabo a través de diversas figuras jurídicas, generándose una pérdida de la personalidad jurídica de aquellas empresas que se unen a otras; o, llevarse a cabo a través de la suscripción de un acuerdo de voluntades en los que la individualidad impere bajo un interés grupal sin pérdida de la personalidad. En esta última categoría se encuentran los grupos empresariales.

De ello se colige que actuar a través de dichos grupos no implica de ninguna manera incurrir en actos de elusión, por el contrario, estipular dicho supuesto en el artículo 6° de la norma acarrearía consecuencias negativas para la inversión en nuestro país, ya que los empresarios optarían por no realizar dichas operaciones, las mismas que actualmente representan un 15%, aproximadamente, del PBI nacional.

Por otro lado, al pretender aplicar dicho supuesto a las empresas offshore tenemos que dicho esfuerzo no acarrearía resultados óptimos, dado que es precisamente a través de grupos empresariales que estos centros financieros operan, ello en razón del amplio ámbito de actuación que les brinda, permitiendo que se desarrollen sin que se detecte su naturaleza “offshore”.

d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.

Respecto a la reestructuración empresarial Alva (2002) refiere que esta es:

El proceso por el cual se permite a empresas con problemas económicos proseguir sus actividades dentro de un marco de seguridad, tanto para la misma empresa como para sus acreedores, la ley de reestructuración patrimonial tiene como interés general la conservación de aquellas empresas viables que tienen las condiciones para sumir el reto de la libre competencia. (p.15)

Es así que el fenómeno de reestructuración no tiene gran sustancia económica, puesto que lo que busca es sacar a flote una empresa que se encuentra en crisis, mas no obtener grandes ganancias. Es por ello que no resulta coherente subsumir dicho proceso como una posible forma de elusión, puesto que la empresa que se está reestructurando no enajena su patrimonio a una tercera empresa y con ello busca eludir impuestos, sino que solo lo reubica dentro de su misma organización.

Ahora bien, no resultaría viable aplicar dicho supuesto a las actividades relacionadas con empresas offshore, puesto que como se precisó en el párrafo precedente, los activos de la empresa a reestructurarse no salen del su esfera patrimonial, ergo, no pueden ser trasladados a un centro financiero internacional offshore.

Por otro lado, con respecto a la reorganización empresarial tenemos que Cárcamo(2018) señala que existen tres tipos de reorganizaciones societarias: la transformación, fusión y escisión. La primera ocurre cuando una sociedad adopta un tipo societario distinto, conservando su personalidad jurídica; la segunda tiene lugar cuando los patrimonios de dos o más sociedades se unen en uno solo, ergo, ya no coexisten varios sujetos de derechos, sino que ahora existe una sola personajurídica; mediante la tercera una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras personas jurídicas.

Conviene hacer hincapié en la escisión, pues es en este supuesto donde podría tener lugar la elusión tributaria, dado que mediante este procedimiento una empresa transferirá parte de su patrimonio, esto es, activos/ganancias, a otra sociedad, con lo que la empresa que se escinde pagara menores impuestos a la administración tributaria, toda vez que su base imponible será menor.

Aplicando dicho supuesto a la operatividad de las empresas offshore tenemos que la norma XVI sería aplicable al siguiente caso: la empresa peruana “Y” decide escindirse, motivo por el cual fracciona su patrimonio y el 80% de sus activos es trasladado a la empresa “Z”, la misma que se encuentra en panamá y que es considerada offshore por nuestra legislación.

Tal aplicación de la norma resulta coherente, puesto que el único motivo por el cualse realizaría dicha transferencia seria cometer actos de elusión tributaria y con ello defraudar a la administración. Es por ello que consideramos pertinente regular este supuesto específico en el reglamento de la norma.

e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.

En síntesis lo que señala dicho apartado es que las operaciones realizadas con sujetos vinculados a paraísos fiscales podrán ser consideradas elusivas. Es este inciso el que guarda relación directamente con los centros financieros internacionales offshore, puesto que como lo estudiamos en el capítulo I, estos se encuentran situados en paraísos fiscales, los mismo que son denominados por nuestra legislación como “territorios no cooperantes o de baja o nula imposición.”

Ahora bien, el criterio usado por el legislador para la redacción de dicho inciso resulta claro, pues, la experiencia nos ha demostrado que un gran porcentaje de las operaciones desarrolladas por residentes peruanos con empresas offshore tuvieron como fin eludir impuestos.

Sin embargo consideramos que dicha redacción debe ser más precisa, ello con el fin de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes y el principio de predictibilidad de la norma. Dicha propuesta la desarrollaremos en acápite posteriores.

f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediante figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.

Para analizar dicho apartado debemos empezar definiendo que ese entiende por costos de transacción; al respecto Wang (2003) señala que:

Es el costo de llevar a cabo una transacción mediante un intercambio en el mercado abierto, lo que implica descubrir con quién se quiere tratar, informar a la gente qué se desea negociar y en qué términos, llevar a cabo negociaciones que conduzcan a una negociación, redactar el contrato, llevar a cabo la inspección necesaria para garantizar que se cumplan los términos del contrato, etc. (p.2)

Es así que por costo de transacción entendemos todos aquellos gastos en los que las partes involucradas incurren para poder hacer efectiva una operación económica y/o negocio.

Ahora bien, cuando el reglamento señala que se puede considerar como actos elusivos aquellas transacciones a cero o bajo costo, o aquellas que cancelen las ganancias de las partes intervinientes, alude indirectamente a empresas vinculadas, las mismas que probablemente se encuentren inmersas en el mundo offshore, puesto que, como explico el precitado autor, en condiciones normales de mercado existen gastos naturales inherentes a toda transacción y a su vez, existen ganancias para una de las partes, por tanto, si los gastos de transacción devienen nulos o generan un bajo costo y/o además la operación realizada no genera beneficios para una de las partes, significa que estas tienen una vinculación previa a dicho negocio, como por ejemplo, que sus accionistas o beneficiarios sean las mismas personas, dado que si en una transacción no incurres en gastos por conceptos de negociación o para inspeccionar que se cumplan las condiciones de este, significa que se conoce o confía plenamente en el otro contratante, ventaja que no se pueden dar las empresas en un mercado tan competitivo como el actual; asimismo, ninguna empresa realiza un trabajo si no obtiene beneficios por aquello.

Anotado ello surge la interrogante: ¿cómo se relacionan los costos cero o bajos costos de transacción y el cancelar las ganancias de las partes involucradas con la elusión tributaria? pues bien, para desarrollarla examinaremos la siguiente situación: La empresa "A" (peruana) se dedica al marketing y asesoría de constructoras inmobiliarias, servicio por el que cobra aproximadamente S/.100.000; dicha empresa contrata con la empresa "B" (panameña) la misma que le paga solamente S/.2,000 por sus servicios, siendo además, el costo de transacción cero. Sin embargo dicha transacción es ficticia, puesto que en realidad la empresa "B" ha contratado con la empresa "C" (española) por servicios de asesoría y marketing y por ello le ha cobrado S/.150.000, servicios que en realidad prestara la empresa "A" y por tanto las ganancias serán para sus accionistas, los que resultan ser los mismos de la empresa "B".

Es así que por dicha transacción la base imponible por la que deberá tributar la empresa "A" en Perú es solo de S/.2,000, con lo que está eludiendo impuestos, puesto que su ganancia real es por un monto mayor a aquel.

Por lo expuesto consideramos que lo regulado en el inciso f) si se configura como un supuesto de elusión tributaria, dado que no existe ningún otro motivo por el que las

empresas, teniendo en cuenta su finalidad económica, realicen transacciones acosto cero o sin obtener ganancia alguna.

g) 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.

El referido supuesto se relaciona directamente con la operatividad de los centros financieros offshore, puesto utilizar dichas figuras requiere de una alta ingeniería societaria y contable que permita hacer un modelo eficiente de planificación fiscal (González, 2007), para poder reducir la base imponible del contribuyente y con ellos los impuestos que este tenga que pagar a la administración tributaria.

Es por ello que a pesar de que el inciso analizado contiene una amplia cantidad de supuestos de hecho consideramos adecuada su redacción, dado que mantiene coherencia con lo expuesto en el capítulo I de la presente investigación, esto es, los usos múltiples de las empresas offshore y su amplio margen de actuación.

Sin perjuicio de lo mencionado consideramos que la aplicación de dicha normativa debe ir aparejada con un procedimiento que garantice el efectivo cumplimiento de los derechos del contribuyente, el mismo que analizaremos en acápite subsiguientes.

3.3. Intenciones o motivaciones de los deudores tributarios.

El artículo 8° del reglamento estipula que: *“La aplicación de la norma anti-elusiva general no es el resultado de la indagación o el descubrimiento de las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros”*, sin embargo dicha afirmación resulta objetable, ello en razón de que se contradice con lo dispuesto en el primer párrafo de la norma anti elusiva general, en tanto que esta última dispone que *“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”*, esto es, alude directamente a las motivaciones finales de los contribuyentes.

Aunado a ello se debe tener en cuenta también el art. 75° del código tributario y el art. 10° del reglamento analizado, dado que en estos se hace referencia a las conclusiones que deben contener los requerimientos, pues, en la práctica observamos que el ente

fiscalizador debe precisar que las operaciones o actos realizados por el contribuyente fueron efectivizados *"con la intención de"* o *"con el propósito de..."*, ergo, la administración tributaria no puede dejar de lado el ámbito subjetivo del sujeto, sino que, por el contrario, constituye un elemento importante para la determinación de las conductas elusivas.

Es por ello que consideramos pertinente la derogatoria del artículo en cuestión, puesto que no es coherente con el contenido de la norma XVI ni con lo observado en los procesos de fiscalización, en los que el elemento subjetivo si bien no es determinante, si representa un papel de suma importancia que no puede ser obviado.

3.4. Comité revisor.

El reglamento de la norma XVI en su capítulo III y IV alude al comité revisor y a su actuación, sin embargo, para comprender mejor dicha normatividad analizaremos primero la resolución de superintendencia N° 153-2019/SUNAT, la misma que dicta las normas necesarias para la implementación, organización y funcionamiento del mismo.

Dicha normativa señala que el comité revisor es un órgano administrativo colegiado de la SUNAT creado por el artículo 62-C del código tributario; asimismo señala que está conformado por tres trabajadores de la SUNAT y por tres suplentes, cuya designación es de dos años pudiendo ser ratificados por la SUNAT.

Entre los requisitos principales para su ser miembro se establece que: se debe contar con título profesional de abogado o contador público, contar con experiencia profesional no menor de diez (10) años en el Sector Público, contar con estudios de especialización en auditoría, tributación, fiscalidad internacional, derecho tributario, o afines y contar con capacitación sobre normas anti-elusivas.

Por otro lado, en lo que respecta a sus funciones se señala que este se encuentra facultado para emitir un informe de opinión respecto de la existencia o no de elementos suficientes para aplicar la norma anti-elusiva general. Dicho informe se aprueba por mayoría de los miembros y se expide con posterioridad a la exposición del sujeto fiscalizado o transcurrido el plazo que le otorgaron para ello.

Ahora bien, conviene señalar que el motivo que tuvo el legislador para la creación del referido comité fue la necesidad urgente de brindarle al contribuyente un procedimiento

garantista, ello evitando que al aplicarse la norma XVI la discrecionalidad que fue otorgada a la SUNAT se convierta en arbitrariedad y con ello se vulneren los derechos de los sujetos fiscalizados.

Sin embargo, pese a la buena intención del legislador, resulta que la instauración del comité revisor no resulta suficientemente garantista, ello en razón de que los sujetos que lo conforman son trabajadores de la SUNAT y además la opinión emitida por estos es vinculante para órgano que realiza el procedimiento de fiscalización definitiva (Art. 62-C del código tributario y Art. 10.8 del reglamento de la norma XVI), cuando lo que se requería es que dichos miembros aporten imparcialidad al proceso.

Aunado a ello tenemos que según el artículo 12 inciso 8 del reglamento de la norma XVI, el documento que contiene la opinión del Comité Revisor no constituye un acto susceptible de ser impugnado, ergo, no se le otorga las oportunidades debidas al contribuyente para efectuar sus descargos frente a las conclusiones de este órgano, situación que lo coloca en desventaja teniendo en cuenta que dicho informe resulta ser vinculante para el proceso de fiscalización definitiva.

Frente a lo expuesto surge la interrogante: ¿el comité revisor realmente constituye un filtro para que los agentes fiscalizadores no incurran en abusos al aplicar la norma XVI?, ello teniendo en cuenta además, la basta suma de procesos que actualmente enfrentan los jefes y supervisores de la SUNAT en materia de arbitrariedades cometidas en perjuicio del contribuyente.

Pues bien, a nuestro criterio el comité revisor no brinda las garantías necesarias, sino que, por el contrario, no le garantiza al sujeto fiscalizado un debido proceso para la aplicación de la norma anti-elusiva, sino que simplemente constituye una instancia que finalmente garantizara la aplicación de la cláusula XVI.

Ello se condice con el contenido del art. 10 inc. 4 del reglamento, toda vez que 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 que atenta contra el principio de preclusión, el mismo que forma parte del debido procedimiento y se aplica en materia tributaria.

Al respecto Chau y Garay (2013) han señalado que:

El legislador ha adoptado el principio de preclusión, esto es, un procedimiento tributario en el cual el proceso esta articulado en diversos periodos o fases dentro de cada uno de los cuales deben cumplirse uno o más actos determinados, con la consecuencia que carece de eficacia aquellos que se cumplan fuera del periodo que les está asignado. El actuar dilatorio del contribuyente no puede ser premiado, este tuvo la posibilidad durante la fiscalización de presentar los medios que sustenten su postura. (p. 224)

De lo que se colige que al contribuyente se le restringe realizar modificaciones o aclaraciones una vez terminada la etapa correspondiente, ergo resulta ilógico e incoherente que al ente fiscalizador si se le otorgue la posibilidad de ampliar o modificar lo que concluyo en sus informes.

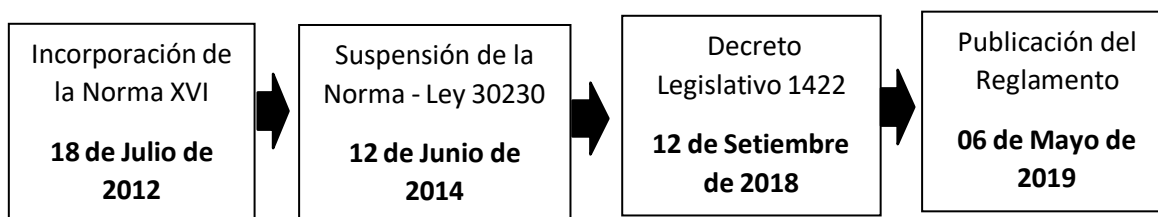
Es por ello que surge la necesidad de una modificatoria en el extremo referido a:

- i) Los miembros integrantes del comité revisor,
- ii) La vinculación que tiene el informe para el proceso de fiscalización definitiva,
- iii) Etapas preclusorias; lo que plantearemos en acápite posteriores.

3.5. Vigencia.

Probablemente este es el punto más debatido del reglamento analizado, puesto que se discute arduamente desde cuándo se debe empezar a aplicar la norma anti-elusiva general, y por ende su reglamento, a los actos realizados por los contribuyentes.

Lo expuesto tiene lugar a raíz de la falta de sincronización en la publicación de las normas necesarias para la aplicación a la cláusula XVI, lo que explicaremos en el siguiente esquema:



Ahora bien, partiremos analizando la Ley 30230, la misma que mediante su artículo 8° suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar los párrafos del segundo al quinto de la

norma XVI, ello hasta la implementación del reglamento que enmarcaría las facultades de actuación otorgadas a la administración tributaria.

Posteriormente a ello se publicó el Decreto Legislativo 1422, el mismo que en su segunda disposición complementaria final, referida a los procedimientos de fiscalización, señaló que: *“Lo dispuesto en el artículo 62-C del Código Tributario se aplica respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio de 2012”*, esto es, desde que entró en vigencia la norma XVI pese a su posterior suspensión.

Es precisamente ello lo que causa controversia, puesto que se sostiene que dicha disposición atenta contra el principio de irretroactividad de la norma, el mismo que se encuentra regulado constitucionalmente en el capítulo II artículo 103 de la Constitución de 1993 en los siguientes términos: *“(…) Ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal, cuando le favorece al reo.”*

Al respecto Hernández (1993) refiere que:

La publicación de la ley es un aspecto que tiene que ver con la irretroactividad de la norma, en efecto, si una ley es publicada un día cualquiera y es aplicada para hechos realizados antes de la publicación resulta en tal caso retroactiva, para que ello no ocurra es preciso que no se aplique a hechos realizados antes de su publicación. (p. 53)

Asimismo Macho (2005) sostiene que la publicación es una exigencia propia de la seguridad jurídica, puesto que con la publicación oficial se está garantizando la posibilidad de conocimiento del contenido de las normas por los ciudadanos y también por los entes encargados de aplicarlas.

Lo expuesto deja notar la vinculación directa que existe entre la publicación de una ley y la irretroactividad de la misma, por ello, trasladando dicho precepto a las normas analizadas tenemos que: el decreto legislativo 1422 se publicó el 12 de Setiembre de 2018, por tanto, su aplicación desde el año 2012 resulta evidentemente retroactivo.

Cabe mencionar que dicha irretroactividad, aplicable en materia tributaria, no es determinante, sino que, por el contrario, pueden existir determinadas excepciones, las mismas que tienen lugar cuando aplicando la retroactividad de la norma se respeten los principios consagrados en la Constitución política tales como la seguridad jurídica, la no

confiscatoriedad, la capacidad contributiva, entre otros, así lo ha señalado el tribunal constitucional en diversos pronunciamientos, entre estos, el recaído en el EXP. N° 3595-2006-PA.TC, en el mismo que se admitió la retroactividad de una ley tributaria por razón de favorabilidad al contribuyente y respeto al principio de no confiscatoriedad y de seguridad jurídica.

Sin embargo, el reglamento analizado atenta contra el principio de seguridad jurídica, dado que el contribuyente, en un estado constitucional de derecho como el nuestro, debe tener plena certeza de cuando sus conductas son consideradas elusivas y cuál será el procedimiento que realizará la administración tributaria para realizar las investigaciones correspondientes y sancionar las conductas si fuere el caso; situación que no se efectuara si se aplica el decreto legislativo 1422, el mismo que regula la actuación del comité revisor, a actos que los contribuyentes realizaron años precedentes cuando dichos procedimientos no existían.

Ahora bien, con respecto al reglamento sub análisis tenemos que este en su primera disposición complementaria final refiere lo relativo a la vigencia señalando que: “El Decreto Supremo entra en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el diario oficial el Peruano”, esto es, el 07 de mayo de 2019, puesto que fue publicado el día 06 de mayo del referido año; por tanto, dado que la norma XVI no puede aplicarse sin su respectivo reglamento, ello en razón de su naturaleza heteroaplicativa (Ley N° 30230), esto es, que requiere indefectiblemente de un acto de ejecución posterior para poder ser efectiva, ya que su eficacia está condicionada a la realización de actos posteriores y concretos de aplicación, tal como el reglamento (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente EXP. N.° 01893-2009-PA/TC), tenemos que esta también sería aplicable a partir de la fecha señalada.

Ello conlleva a que sus efectos solo afecten a situaciones que se ejecuten a partir de ese día, no a las reguladas con anterioridad, ello en aras de salvaguardar el principio de protección de confianza, el mismo que se instaura como garantía para el contribuyente de conocer las consecuencias jurídicas de sus actos, y que además forma parte constitutiva de la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica, puesto que ello le permitirá al individuo, en materia tributaria, realizar una planificación económica, financiera y fiscal segura (Macho, 2005).

Es así que creemos conveniente se realice la modificatoria de la primera disposición final

complementaria, añadiéndole a esta que:

- i) La aplicación del reglamento será irretroactiva,
- ii) La norma XVI y el decreto legislativo 1422, serán aplicables también a situaciones producidas a partir del día 07 de mayo de 2019;

ello en aras de proteger la confianza que tiene el contribuyente en el estado peruano, la misma que se encuentra basada en el respeto a los principios de seguridad jurídica y de irretroactividad de las normas.

3.6. Responsabilidad solidaria del Directorio y representantes legales.

Este aspecto se regula en dos dispositivos normativos relacionados a la norma XVI:

- a) Decreto Legislativo N° 1422 (Setiembre, 2018)
- b) Reglamento de la cláusula anti-elusiva general (Mayo, 2019)

Con respecto al primero tenemos que este incorpora nuevas facultades y atribuciones al directorio de las empresas, estipulando en su Tercera disposición final complementaria referente a la aprobación de los actos, situaciones y relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal, lo siguiente: *“Tratándose de sociedades que tengan directorio, corresponde a este órgano societario definir la estrategia tributaria de la sociedad debiendo decidir sobre la aprobación o no de actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal. Esta facultad es indelegable.”*

Dicha regulación nos parece debatible, puesto que se le están otorgando al directorio más facultades que brindadas por la Ley general de sociedades, puesto que la misma solo dispone como obligaciones del directorio las siguientes:

- La revisión del valor de los aportes no dinerarios. (Art. 76)
- Realizar informes ante una capitalización de créditos. (Art. 214)
- Aumentar el capital. (Art. 206)
- Ejecutar el proceso de emisión de las obligaciones (Art. 312)
- Aprobar las fusiones y escisiones, incluidos los balances. (Art. 346, 371, 354)
- Convocar a junta cuando existan pérdidas. (Art. 176)

Ante ello surge la interrogante: ¿Por qué no resulta viable que se le otorguen más funciones?, pues bien, la respuesta la encontramos en la Ley Autoritativa N° 30823, pues esta le concedió al poder ejecutivo las facultades para que pueda legislar en materia tributaria, sin embargo este se excedió y regulo supuestos netamente correspondientes al ámbito societario, por lo que, en este extremo, abuso de su facultad legislativa, otorgándole al directorio una responsabilidad corporativa desproporcionada.

Por otro lado, el decreto analizado regulo en su artículo 4° la incorporación del numeral 13 al artículo 16° del Código tributario, el mismo que se encuentra referido a los representantes y responsables solidarios, estableciendo que: *“Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario: (...) 13. Sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar. La responsabilidad se atribuye a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI.”*

Aunado a ello el reglamento de la norma XVI regula en su Séptima disposición complementaria final que: *“No es responsable solidario, al amparo del numeral 13 del artículo 16 del Código Tributario, el director que habiendo participado en el acuerdo o que habiendo tomado conocimiento de este, haya manifestado su disconformidad en el momento del acuerdo o cuando lo conoció, siempre que tal disconformidad la consigne en acta o conste por carta notarial. En el supuesto de carta notarial, esta debe ser anterior a la notificación del documento que inicia el procedimiento de fiscalización.”*

Lo expuesto en el reglamento resulta determinante para salvaguardar la responsabilidad de los directores, puesto que tal como está regulado en el numeral 13 del art. 16 del código tributario, solo se le daba la oportunidad de ofrecer prueba en contrario, y con ello ejercer su derecho a la contradicción, a los representantes legales, mas no a los miembros del directorio, con lo que se transgredía el principio de inocencia de estos, puesto que el ente fiscalizador asumía que, en razón de las nuevas obligaciones que se le otorgaron al directorio mediante la tercera disposición final complementaria del decreto 1422°, esto es, la obligación de aprobar o no actos en el marco de la planificación fiscal, siempre debían asumir la responsabilidad por estos, sin tener en cuenta si realmente estuvieron de acuerdo con aquello, por lo que actualmente se les da la posibilidad de consignar su disconformidad, ello con el fin de eximir responsabilidad que no les corresponde asumir.

Sin perjuicio de lo mencionado, ya que consideramos idónea la incorporación de la séptima disposición complementaria final del reglamento de la norma XVI, resulta necesaria la modificación de la tercera disposición final complementaria del Decreto Legislativo N° 1422, ello con la finalidad de suprimir aquella obligación impuesta al directorio de aprobar la planificación fiscal de la empresa, la misma que resulta innecesaria, puesto que dichas funciones son ejercidas por otros órganos, tales como la gerencia, pues es una función inherente a esta coordinar todos los procesos referidos a la planificación y organización de los recursos y estrategias para alcanzar los objetivos trazados de la empresa.

4. Propuesta de modificatoria.

Una vez analizados los artículos del reglamento de la cláusula anti-elusiva general consideramos que estos necesitan una modificatoria en aras de poder aplicar la norma XVI respetando los derechos del contribuyente y a la vez velando por el respeto de principios tributarios tales como el de solidaridad y capacidad contributiva, por ello la modificatoria se planteara teniendo en cuenta su aplicación a la elusión tributaria realizada a través de empresas offshore, puesto que como ya se analizó, constituyen el mecanismo actual que permite eludir cifras millonarias.

Para ello procederemos a exponer, en un primer término, la redacción actual de la normativa y posteriormente la propuesta de modificación:

- **Artículo 4° del reglamento - Conceptos jurídicos indeterminados**

TEXTO ACTUAL

Artículo 4.- Conceptos jurídicos indeterminados

La calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma anti-elusiva general implica un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos indeterminados aplicables a una situación o caso concreto, siempre que dicha calificación no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada.

TEXTO MODIFICADO

Artículo 4.- Conceptos jurídicos

Para efecto del presente decreto supremo, se entiende por:

- a) Actos impropios: aquellas operaciones que carecen de una justificación organizativa o empresarial eficaz, esto es, de una razón económica convincente desde el punto de vista estructural de las sociedades implicadas, cuyo único objetivo sea eludir la ley fiscal.
- b) Actos artificiosos: aquellos no producen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos a la elusión tributaria.

La justificación de lo propuesto radica en otorgarle **seguridad jurídica al contribuyente**, supuesto que fue analizado en el apartado 3.3.1 de la presente investigación.

- Artículo 6° del reglamento - Situaciones enunciativas en las que se podría considerar la aplicación de la norma anti-elusiva general

TEXTO ACTUAL

Artículo 6.- Situaciones enunciativas en las que se podría considerar la aplicación de la norma anti-elusiva general:

El agente fiscalizador puede evaluar la aplicación de la norma anti-elusiva general cuando identifique que en el procedimiento de fiscalización definitiva se presenta(n) alguna(s) de las situaciones tales como las mencionadas en la siguiente lista enunciativa; las que se analizan conforme con lo dispuesto por el artículo 7.

- a) *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.*
- b) *Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.*

- c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.*
- d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.*
- e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones*
- f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediante figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.*
- g) 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.*

TEXTO MODIFICADO

Artículo 6° - Situaciones enunciativas en las que se considera elusión tributaria:

- a) Aquellas operaciones que no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
- b) Escisiones empresariales en las que se transfiera el patrimonio a empresas extranjeras y que como consecuencia de ello se ocasione una reducción en la base imponible de la empresa que se escinde.
- c) Las operaciones realizadas con sujetos vinculados a paraísos fiscales, sea sujetos residentes o establecimientos permanentes, que tengan como finalidad disminuir la base imponible del tributo que les correspondería pagar en el Perú.
- d) Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.
- e) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

Los supuestos propuestos tienen lugar a raíz del análisis realizado en el apartado

3.2.2 de la presente investigación, **en aras de otorgarle al contribuyente las garantías debidas y a la vez frenar los efectos de la elusión tributaria** realizada a través de las empresas offshore.

- Artículo 8° del reglamento- Intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros

TEXTO ACTUAL***Artículo 8° - Intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros***

“La aplicación de la norma anti-elusiva general no es el resultado de la indagación o el descubrimiento de las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros”.

MODIFICACIÓN

*Derogación del artículo 8 referente a las Intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros

La propuesta referida tiene lugar a raíz de que la administración tributaria no puede desconocer el carácter subjetivo cuando se analizan actos de elusión, ello se concluyó en el acápite 3.3.3 del presente trabajo.

- En lo que respecta al **comité revisor** procederemos a realizar el planteamiento de modificatorias a diversos artículos de diferentes instrumentos normativos, puesto que ello conllevará a que dicho órgano resulte imparcial.

a) RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N.º 153-2019/SUNAT

TEXTO ACTUAL

Artículo 4.- Miembros del Comité Revisor

El Comité Revisor está conformado por tres (3) trabajadores de la SUNAT designados como miembros titulares y tres (3) trabajadores designados como suplentes de acuerdo al procedimiento de selección establecido en el artículo 6(...)

TEXTO MODIFICADO

Artículo 4.- Miembros del Comité Revisor

El Comité Revisor está conformado por tres (3) miembros: un trabajador de la SUNAT, un miembro de la Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas (CONFIEP) y un miembro de la Sociedad Nacional de Industrias (SIN) y tres (3) miembros, uno por cada institución, designados como suplentes de acuerdo al procedimiento de selección establecido en el artículo 6(...)

La elección de los miembros del comité responde a que, la Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas es una organización privada que agrupa al gremio del empresariado peruano y que por tanto vela por los intereses de las empresas, esto es, del contribuyente; asimismo la Sociedad Nacional de Industrias es una institución sin fines de lucro que promueve el desarrollo de la industria, impulsa la economía de mercado y contribuye al desarrollo del país a través de propuestas técnicas sectoriales de carácter económico, laboral, tributario, por tanto también contribuirá con la **imparcialidad del citado órgano.**

b) CODIGO TRIBUTARIO

TEXTO ACTUAL

Artículo 62°-C.- APLICACIÓN DE LOS PÁRRAFOS SEGUNDO AL QUINTO DE LA NORMA XVI

(...)El Comité Revisor está conformado por tres (3) funcionarios de la SUNAT.

(...)El Comité Revisor adopta opinión por mayoría y se pronuncia sobre la existencia o no de elementos suficientes para aplicar los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar, salvo que considere necesario evaluar aspectos no expuestos en el informe o complementar este, en cuyo caso dispone la devolución del informe con el expediente de fiscalización al órgano de la SUNAT que lleva a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva.

(...)La opinión del Comité Revisor es vinculante para el órgano de la SUNAT.

TEXTO MODIFICADO

Artículo 62°-C.- APLICACIÓN DE LOS PÁRRAFOS SEGUNDO AL QUINTO DE LA NORMA XVI

(...) El Comité Revisor está conformado por tres (3) miembros: un trabajador de la SUNAT, un miembro de la Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas (CONFIEP) y un miembro de la Sociedad Nacional de Industrias (SIN) y tres (3) miembros, uno por cada institución, designados como suplentes.

(...) Una vez que el sujeto encargado de la fiscalización definitiva traslada el expediente al comité revisor para que este emita la opinión pertinente ya no cabe la posibilidad de complementar el referido expediente, puesto que dicha etapa es preclusoria.

(...) La opinión del Comité Revisor resulta vinculante para el órgano de la SUNAT.

c) REGLAMENTO DE LA NORMA XVI

TEXTO ACTUAL

Artículo 10.- inciso 4.

10.4 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.

TEXTO MODIFICADO

Artículo 10.- inciso 4.

10.4 Una vez que el sujeto encargado de la fiscalización definitiva traslada el expediente al comité revisor para que este emita la opinión pertinente ya no cabela posibilidad de complementar el referido expediente, puesto que dicha etapa es preclusoria.

- Con respecto a la **vigencia** de la norma resulta pertinente la modificación de 2 artículos:

a) DECRETO LEGISLATIVO 1422

TEXTO ACTUAL

Segunda disposición complementaria final.-

“Lo dispuesto en el artículo 62-C del Código Tributario se aplica respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde el 19 de julio de 2012.”

TEXTO MODIFICADO

Segunda disposición complementaria final.-

“Lo dispuesto en el artículo 62-C del Código Tributario se aplica respecto de los procedimientos de fiscalización definitiva en los que se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde la fecha en que entra en vigencia el reglamento que regula los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma XVI.”

b) REGLAMENTO DE LA NORMA XVI

TEXTO ACTUAL

Primera disposición complementaria final

“El Decreto Supremo entra en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el diario oficial el Peruano”.

TEXTO MODIFICADO

Primera disposición complementaria final

“El Decreto Supremo entra en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el diario oficial el Peruano. Asimismo la norma XVI y el decreto legislativo 1422, serán aplicables a partir de dicha fecha.”

Lo propuesto tiene lugar a raíz de que los dispositivos glosados **no pueden tener aplicación retroactiva, puesto que atentan contra el principio de seguridad jurídica** del contribuyente, aspecto que fue desarrollado en el acápite 3.3.4 de la investigación.

- **Tercera disposición final complementaria del Decreto Legislativo 1422°.-**

Facultades del directorio

TEXTO ACTUAL

Tercera disposición final complementaria del Decreto Legislativo 1422°.-

“Tratándose de sociedades que tengan directorio, corresponde a este órgano societario definir la estrategia tributaria de la sociedad debiendo decidir sobre la aprobación o no de actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal. Esta facultad es indelegable”

TEXTO MODIFICADO

(*) Derogación de la Tercera disposición final complementaria del Decreto Legislativo 1422°.- Facultades del directorio

Dicha modificatoria surge ante la necesidad de respetar la Ley autoritativa N° 30823, la misma que solo autorizo al poder ejecutivo para regular en materia tributaria, mas no societaria, por ello la delegación de una nueva función al directorio resulta desproporcionada y en ejercicio de abuso de sus facultades.

Finalmente, el presente trabajo de investigación adopta una **postura a favor de la defensa de los derechos de los contribuyentes, por ende, en contra del fortalecimiento irrestricto de las facultades de la SUNAT**, por lo que las propuestas realizadas responden a la necesidad actual de aplicar la norma anti- elusiva general en el Perú, ello en tanto que es el mecanismo idóneo para combatir eficazmente la elusión tributaria, sin embargo, el legislador no puede perder de vista los derechos del contribuyente y las garantías que les brinda la constitución, puesto que toda la actuación de los poderes públicos deben desarrollarse en el marco de un estado constitucional de derecho.

Conclusiones

1. Los centros financieros internaciones Offshore son aquellas empresas constituidas en países diferentes a los de residencia o domicilio de sus titulares y/o beneficiarios en razón de que tales jurisdicciones les brindan beneficios tales como una escasa o nula imposición tributaria, lo que abre una puerta de escape de su país de origen, puesto que les posibilita dejar de tributar lo que en principio les correspondería, situación que ha intentado ser frenada a través de la incorporación de mecanismos de control tales como.-
 - i) la suscripción de convenios de cooperación internacional, ii) la elaboración de listas que contienen los denominados paraísos fiscales, y iii) la incorporación de normativa interna que sanciona dicha conducta.
2. Por elusión tributaria se entiende todas aquellas operaciones, ya sean negocios, actos o contratos, que si bien son legales, socavan los principios básicos del régimen tributario, puesto que el contribuyente los realiza con la finalidad de evitar que nazca la obligación tributaria, o de hacerlo, se busca reducir o eliminar el impuesto que le es atribuible, ello mediante el uso de planificación fiscal, mecanismo en el que las empresas offshore ostentan un rol determinante, puesto que constituyen el instrumento idóneo para la concreción de dicha conducta.
3. La Norma XVI del Título preliminar del Código tributario otorga a la SUNAT facultades discrecionales para desconocer determinados actos jurídicos realizados por el contribuyente si considera que estos constituyen un supuesto de elusión tributaria, asimismo su reglamento estipula parámetros de forma y fondo para la aplicación de la referida norma, sin embargo, dicha regulación resulta deficiente, puesto que vulnera los derechos y garantías del contribuyente, principalmente el de seguridad jurídica manifestado concretamente en la predictibilidad de la norma.

4. El mecanismo eficaz para contrarrestar los efectos de la elusión tributaria realizada a través de empresas off-shore es la modificación planteada del reglamento de la norma anti-elusiva general y sus disposiciones normativas, ello con el fin de que regulen supuestos específicos y respeten las garantías y derechos de los contribuyentes, los mismos que no pueden verse socavados por finalidades meramente económicas, sino que por el contrario, deben constituirse como el fin supremo de la sociedad y el estado.

Referencias

Libros

1. Aparicio, L. (2005). *Tratados Tributarios celebrados por el Perú*. Lima, Perú: Editorial Aele.
2. Godoy, J.P. (2008). *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*. Bogotá, Colombia: Legis Editores.
3. Jarach, D. (2014). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo Perrot.
4. Rohatgi, R (2008). *Principios Básicos de Tributación Internacional*. Colombia: Legis Editores.
5. Sanabria, R. (1997). *Comentarios al Código Tributario y Los Ilícitos Tributarios*. Lima, Perú: Editora San Marcos.
6. Sar, O. (2006). *Constitución Política del Perú con jurisprudencia, artículo por artículo, del Tribunal Constitucional*, Lima, Perú: Grijley.
7. Serrano, F. (2001) *Los paraísos fiscales y la hacienda pública española*. Madrid, España: Editorial Quorum.
8. Villegas, H. (Octava Edición). (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
9. Xavier, A (2005). *Derecho Tributario Internacional Conceptos fundamentales*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

Libros Electrónicos

10. Martínez, J.M. (2008). *Los Paraísos Fiscales, Uso de las jurisdicciones de baja tributación*. Recuperado de: <https://2019.vlex.com/#vid/43557796>
11. Viguera, J. (2009). *Al Rescate de los Paraísos Fiscales – La cortina de humo del G-20*. Recuperado de: http://www.icariaeditorial.com/pdf_libros/Paraisos%20fiscales.pdf

Capítulo De Libro

12. Pita, C. (2007). El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de competencia desleal a nivel internacional. V. Tanzi, A. Barreix y

L. Villela. “*Taxation and Integration in Latin America*” (pp. 1-37). Recuperado de:

<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/27472/Claudino%20pita%20INTERCAMBIO%20DE%20INFO%20TRIBUTARIA.pdf>

Revistas

13. Alva, M (2016). El destape de los Panamá Papers: ¿Es conveniente invertir en una empresa offshore?. *Actualidad Empresarial* N° 348. I.1-I-6.
14. Alva, M. (2016). Lo que usted debe conocer sobre las pérdidas tributarias de tercera categoría. *Actualidad Empresarial* N. ° 363 - Segunda Quincena de Noviembre 2016, pp. I-1.
15. Arana, D. (2010). ¿Cuánto le Cuesta, Cuánto le Vale? Acerca de la Regla de Valor de Mercado en la Legislación Tributaria Nacional. *Revista Derecho & Sociedad* Núm. 34, pp. 287-292.
16. Berman, S. (2016). Paraísos Fiscales. *Progreso* N° 2009. Recuperado de: https://app.vlex.com/#WW/search*/paraisos+fiscales/vid/60380554
17. Castro, J. (2012). La norma XVI: La calificación, elusión de normas tributarias y simulación atentan contra los derechos de seguridad jurídica y reserva de ley. *Actualidad Jurídica*. Tomo 22. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/10/02/la-norma-xvi-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario-la-clausula-elusiva-general/>
18. Chau y Garay (2013). Análisis de las reglas de la preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento tributario. *Revista 55 XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. pp. 224-225.
19. Computer Security Association (2008). Papeles de Panamá: Planificación táctica tributaria. *Informe de negocios de Mondaq*. Recuperado de: https://2019.vlex.com/#/search*/PANAMA+PAPERS/WW/vid/650976569
20. Duran, L. (2012). Balance y perspectivas de política y Reforma Tributaria en el Perú. *Análisis Tributario Volumen XXV* N° 296. Recuperado de: <http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/12.09%20AT.pdf>
21. Echaiz y Echaiz (2014). La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la actual Normatividad y propuestas para una futura reforma. *Revista Derecho y Sociedad*

- (N° 43), p. 151-167. Recuperado de: <https://echaiz.com/pdf/167-LA-ELUSION-TRIBUTARIA.pdf>
22. Echaiz, D (2009). Los Convenios para Evitar la Doble Tributación. *Revista Derecho y Sociedad*. N° 33, 137-147. Recuperado de: <file:///C:/Users/gabriella/Downloads/17465-69307-1-PB.pdf>
23. Echaiz, D. (2014). La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma. *Derecho y Sociedad* N° 43, pp. 151-167. Recuperado de: <https://www.echaiz.com/pdf/167-LA-ELUSION-TRIBUTARIA.pdf>
24. Fernández y Dávila (2005). Medidas anti elusivas en el plano internacional en Cuadernos Tributarios. *Asociación Fiscal Internacional*, p. 203.
25. Franco, J. (2016). Panama Papers. *Revista Contaduría Pública* (N° 54), p.30-32. Recuperado de: https://2019.vlex.com/#/search*/PANAMA+PAPERS/WW/vid/641399549
26. García, C. (2005). Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal. Clausulas generales y especiales. *Revista Vectigalia* (N° 1), p.121.
27. García, C. (2006) Aplicación de los tributos y Seguridad Jurídica. *Derecho y Sociedad*, N°27, pp. 30.
28. González, J.J (2017). Dinero en el extranjero y paraísos fiscales. *Carpetas Informativas de Centro de Estudios sociales y de opinión pública* N° 66, 53-62. Recuperado de https://app.vlex.com/#WW/search*/paraisos+fiscales/p4/vid/677920089
29. Hodge, C. (2012) Ampliar la racionalidad económica. Teoría económica y ética a la luz de Caritas in veritate. *Teología y vida* vol.53 no.4. Recuperado de: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0049-34492012000300003
30. Liu, Sotelo y Zuzunaga (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. *Ius et Veritas* (N° 45), p.409.
31. Mansilla, M (2011). Fraude a la ley: fraus legis facta. *Revista Cultura Jurídica*.(N° 1), p. 105-117. Recuperado de: <http://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revistacultura/pdf/>

[CJ\(Art 7\).pdf](#)

32. Marulanda, O. y Heredia, L. (2016). Paraísos Fiscales: Una Línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad. *Revista de derecho fiscal* N° 8. 131-155 Recuperado de: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/4571>
33. Masbetnat, Billardi, Fernandez, Huete y Sanchez. (2012). Perspectivas Para La Construcción De Una Dogmática Sobre Los Principios Materiales De La Tributación En Chile a Partir De Los Ordenamientos de Italia, España y Argentina. *Revista de Derecho Valparaíso* N° 39. 425-517. Recuperado de: <https://search.proquest.com/central/docview/1346845604/DBF4DF4119414154PQ/1?accountid=37610>
34. Pomar, M. (2010). La Primacía de la Realidad en el Derecho Tributario peruano: A propósito de la Norma VIII del Código Tributario, *Foro Jurídico*, pp. 228. Recuperado de: <file:///C:/Users/GABRIELLA/Downloads/18558-Texto%20del%20art%C3%ADculo-73548-1-10-20170526.pdf>
35. Ravaux, D.R (2013). Paraísos fiscales y globalización económica y financiera. *Relaciones Internacionales* N° 117. Recuperado de: https://app.vlex.com/#WW/search*/paraisos+fiscales/vid/65001240
36. Robles, C. (2005). Fraude en la Ley Tributaria Peruana. *Revista de la Pontificia Universidad Católica del Perú* (Edición 2A), p. 14.
37. Solórzano, S (2012). Los ¿Paraísos Fiscales?. *Revista de Derecho Fiscal* N°6, 27-41. Recuperado de: https://app.vlex.com/#WW/search*/paraisos+fiscales/vid/736960917
38. Tarsitano, A (2014). La Elusion Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Ius et Veritas* (N° 49), p. 40-49.
39. Tropeano, D. (2016). Offshore Negocio Global. *Vía Crisis Revista Electrónica de Derecho Concursal* N° 132. Recuperado de: https://2019.vlex.com/#search*/dario+tropeano/WW/vid/647037789
40. Valdez, P (2015). Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú. *Revista Derecho y Sociedad*. N° 43, 419-433. Recuperado de: <file:///C:/Users/GABRIELLA/Downloads/12587-50051-1-PB.pdf>
41. Villegas (2007). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la

Administración Tributaria. *Lex N° 16*, pp. 259. Recuperado de:
<file:///C:/Users/GABRIELLA/Downloads/Dialnet-LimitesConstitucionalesALasFacultadesDiscrecionales-5278269.pdf>

42. Villegas, C (2018). Análisis Del Marco De Actuación De Sociedades Off Shore En Argentina: Especial Mirada A Los Estándares Internacionales De OCDE. *Revista de la secretaria del Tribunal permanente de revisión* N° 11, 245-261. Recuperado de: <file:///C:/Users/GABRIELLA/Downloads/Dialnet-AnalisisDelMarcoDeActuacionDeSociedadesOffShoreEnA-6773985.pdf>

Artículos

43. Bardales (2013). El principio de razonabilidad en materia de derecho sancionador: algunas notas sobre su necesaria aplicación en el ámbito tributario. Recuperado de: <https://ius360.com/publico/tributario/el-principio-de-razonabilidad-en-materia-de-derecho-sancionador-algunas-notas-sobre-su-necesaria-aplicacion-en-el-ambito-tributario/>
44. Cruz, D. y Bahía, B. (2010) Cláusulas Anti elusivas Generales Versus Cláusulas Particulares. El Artículo 15 De La LGT. Recuperado de: https://www.academia.edu/34302366/CL%C3%81USULAS_ANTIELUSIVAS_GENERALES_VERSUS_CL%C3%81USULAS_PARTICULARES._EL_ARTICULO_15_DE_LA_LGT
45. Gadea, D. y Segalerba, P. (2013). Análisis de los convenios para evitar la doble imposición en Latinoamérica como consecuencia de la globalización comercial. Recuperado de: <https://cpcecba.org.ar/media/img/paginas/An%C3%A1lisis%20De%20Los%20Convenios%20Para%20Evitar%20La%20Doble%20Imposici%C3%B3n%20En%20Latinoam%C3%A9rica%20Como%20Consecuencia%20De%20La%20Globalizaci%C3%B3n%20Comercial.pdf>
46. Hernandez, L (1993). La irretroactividad de las leyes y la seguridad jurídica. Recuperado de: https://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev23_LHB.pdf
47. Minuche, E. (2010). El principio de “realidad económica” en el derecho tributario. Recuperado de: https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2010/03/359a378_elprincipio.pdf

48. Tajonar (2016). The Panama Papers en contexto. Proceso. Recuperado de: https://2019.vlex.com/#/search/*/PANAMA+PAPERS/p2/WW/vid/63783423_3
49. Villagra R.A. (2014) Las Medidas anti elusión en la fiscalidad internacional. Panamá. Recuperado de: <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/c85a1- Las-medidas-antielusivas-en-la-fiscalidad-internacional.pdf>
50. Wahn, W.R. (2011) Elusión Tributaria y normas anti elusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto. Recuperado de: <https://core.ac.uk/download/pdf/132237901.pdf>
51. Wang, N. (2003). La medición de los costos de transacción. Recuperado de: http://ebour.com.ar/ensayos_meyde/Wang%20-%20La%20medicion%20de%20los%20costos%20de%20transaccion.pdf

Tesis

52. Alfonso, V. y Guamán, M. (2016). *Sociedades Offshore – Paraísos Fiscales* (Tesis de Pregrado). Recuperado de: <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/2723/Sociedades%20offshore%20Paraisos%20fiscales.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
53. Alva, J. (2002). *La restructuración empresarial y la crisis económica peruana en un contexto de globalización económica*. (Tesis doctoral). Recuperado de: http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/cybertesis/3124/Alva_gj.pdf?sequence=1&isAllowed=y
54. Carvajal, J. (2012). *Las Sociedades Offshore y Paraísos Fiscales en la legislación ecuatoriana* (Tesis de Pregrado). Recuperado de: <http://dspace.udla.edu.ec/bitstream/33000/248/1/UDLA-EC-TAB-2012-09.pdf>
55. Díaz y Vigo (2017). *Causas y consecuencias de la suspensión de la norma xvi (párrafos 2 - 5) y su impacto para mitigar el fraude de ley en el Perú*. (Tesis de pregrado). Recuperado de: http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/891/1/TL_DiazBravoNeidaVigoCoronelJhony.pdf

56. García, N (2018). *La incorporación de la norma xvi del título preliminar del código tributario, como medida anti elusiva general en el Perú – análisis del artículo 3° del decreto legislativo n° 1121*. (Tesis de pregrado). Recuperado de: http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/1299/1/TL_GarciaEstelaNe_kander.pdf.pdf
57. Giménez, L. (2014). *Los Paraísos Fiscales* (Tesis de Grado). Recuperado de: http://repositorio.ual.es/bitstream/handle/10835/3527/2676_Trabajo%20Fin%20Grado.pdf?sequence=1&isAllowed=y
58. González, P. y Patrón, J. (2007). *Centros Financieros Offshore* (Tesis de Pre Grado). Recuperado de: <https://core.ac.uk/download/pdf/34063328.pdf>
59. Herran, C. (2000). *La doble tributación internacional. Principios y realidades de los convenios*. (Tesis de pregrado). Recuperado de <https://javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>
60. Macho, A. (2005). *El principio de irretroactividad en el derecho tributario*. (Tesis doctoral). Universidad Pompeu Fabra, España.
61. Mateos, M. (2017). *Análisis de los datos de los papeles de panamá usando métodos de I.A.* (Tesis de pregrado). Recuperado de: https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679336/mateos_robles_miguel_tfg.pdf?sequence=1&isAllowed=y
62. Ortega, L. (2018). *Análisis de la Evasión del impuesto de sociedades a través de paraísos fiscales*. (Tesis de pregrado). Recuperado de: https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD_GUTIERREZ_DE_PABLO_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=y
63. Picón, J (2016). *Los paraísos fiscales como herramienta de planificación tributaria*. (Tesis Doctoral). Recuperado de: <https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/39141/tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
64. Suarez, E. (2017). *Motivos y consecuencias de la evasión tributaria en las MYPES en el comercio Gamarra, La Victoria – Lima*. (Tesis de postgrado). Recuperado de: http://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/UCV/4595/Suar%C3%A9z_GED.pdf?sequence=1&isAllowed=y
65. Valenzuela, J. (2001). *Elusión tributaria. Normas anti elusivas y facultades*

- fiscalizadoras otorgadas al servicio de impuestos internos, en relación al impuesto a la renta.* (Tesis de pregrado). Recuperado de http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/107272/de-valenzuela_j.pdf?sequence=3&isAllowed=y.
66. Valenzuela, J.C (2001). *Elusión Tributaria, normas anti elusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al servicio de impuestos internos, en relación al impuesto a la renta.* (Tesis de pregrado). Recuperado de: http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/107272/de-valenzuela_j.pdf?sequence=3&isAllowed=y

Páginas Webs

67. Brieger, P. (2016). *Un nuevo giro de los “Panama Papers” – Análisis del director de Nodal.* Argentina: Nodal. Recuperado de: <https://www.nodal.am/2016/05/un-nuevo-giro-de-los-panama-papers-analisis-del-director-de-nodal/>
68. Cárcamo, J. (2018). *Tipos de reorganización societaria que pueden darse en las empresas.* Perú: Conexión Esan. Recuperado de: <https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2018/02/tipos-de-reorganizacion-societaria-que-pueden-darse-en-las-empresas/>
69. Cruz, S. (2018). *Aproximación de lo que sucedió en el caso Panamá Papers: Análisis del documental TV.* Perú: Parthenon.pe. Recuperado de: <http://www.parthenon.pe/mas/breaking-the-law/aproximacion-de-lo-que-sucedio-en-el-caso-panama-papers-analisis-del-documental-tv/>
70. Luján, C. (2017). *La calificación de negocios simulados a cargo de la Administración Tributaria.* Perú: Legis. Recuperado de: <https://legis.pe/calificacion-negocios-simulados-administracion-tributaria/>
71. Madrigal, J. (2016). *Las Sociedades Offshore en el punto de la mira.* Valencia: Web Oficial de José Antonio Madrigal. Recuperado de: <https://www.joseantoniomadrigal.com/blog-jose-antonio-madrigal/las-sociedades-offshore-en-el-punto-de-mira#.XNg2hehK1s>
72. Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). Perú y OCDE firman convenio de

- intercambio de información tributaria y financiera con más de 100 países.
Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe/es/noticias/notas-de-prensa-y-comunicados?id=5532>
73. Pojzman-Pontay, A. (2016). *Papeles de Panamá: El problema ético y legal de los paraísos fiscales*. Chile: DirioUchile. Recuperado de <https://radio.uchile.cl/2016/04/06/papeles-de-panama-el-problema-etico-y-legal-de-los-paraisos-fiscales/>
74. Portillo, J (2019). *La UE eleva de 5 a 15 su lista negra de paraísos fiscales*. Madrid: Cinco Días. Recuperado de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/03/12/economia/1552397585_375095.html
75. Rosembuj, T. (2017). *El intercambio de información tributaria*. España: El Fisco. Recuperado de: <http://elfisco.com/articulos/el-intercambio-de-informacion-tributaria>
76. Salomón, I. (2017). *Que es una empresa offshore y hasta donde puede ser legal*. México: El economista. Recuperado de: <https://www.eleconomista.com.mx/finanzaspersonales/Que-es-una-empresa-offshore-y-hasta-donde-puede-ser-legal-20171122-0144.html>
77. Simons, T. (2016). *Panama Papers: esto necesitas saber para entender el caso*. Perú: América Noticias. Recuperado de: <https://www.americatv.com.pe/noticias/actualidad/panama-papers-lo-que-debes-saber-entender-caso-n226130 SIMONS 2016>
78. Suyón, K. (2016). *Los grupos empresariales: Alcances dentro de la legislación peruana*. Perú: La Ley. Recuperado de: <https://laley.pe/art/3436/los-grupos-empresariales-alcances-dentro-de-la-legislacion-peruana>

Artículos De Periódicos Online

79. Cabral, E. (2017). Mega investigación por lavado contra Mossack Fonseca y clientes de Perú. *Ojo Público*. Recuperado de: <https://panamapapers.ojo-publico.com/articulo/Mega-investigacion-fiscal-por-lavado-de-dinero-en-Caso-Panama-Papers/>

80. Castilla, O. (2016). Las compañías offshore de Gastón Acurio. *Ojo Público*. Recuperado de: <https://panamapapers.ojo-publico.com/articulo/los-paraisos-fiscales-de-gaston-acurio/>
81. Castilla, O. (2016). Las islas vírgenes de la minería ilegal. *Ojo Público*. Recuperado de: <https://panamapapers.ojo-publico.com/articulo/las-islas-virgenes-de-la-minerial-ilegal/>
82. Castilla, O. (2017). Mega investigación por lavado contra Mossack Fonseca y clientes de Perú. *Ojo Público*. Recuperado de: <https://panamapapers.ojo-publico.com/articulo/Mega-investigacion-fiscal-por-lavado-de-dinero-en-Caso-Panama-Papers/>
83. Hidalgo, D. (2016). Los chefs peruanos que amasan ingresos en empresas fachada. *Ojo Público*. Recuperado de: <https://panamapapers.ojo-publico.com/articulo/los-chefs-peruanos-que-amasan-ingresos-en-empresas-fachada/>
84. Luna, N. (2016). Del Amazonas a islas vírgenes: los paraísos de los Bozovich. *Ojo Público*. Recuperado de: <https://panamapapers.ojo-publico.com/articulo/del-amazonas-a-las-islas-virgenes-los-paraisos-de-los-bozovich/>
85. Medrano, H (2016). Las Empresas Offshore. *El Comercio*. Recuperado de: https://2019.vlex.com/#WW/search*/empresas+offshore/vid/632494953
86. Reuters (2018). Bufete de abogados de los "Panamá Papers" llega a su fin. *El economista*. Recuperado de: https://2019.vlex.com/#/search*/PANAMA+PAPERS/p8/WW/vid/70561883_7

Manuales

87. Villagra, R (2010) Los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con énfasis en los convenios vigentes en Perú. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/316_01_manual_cdi.pdf

Normativa Nacional

88. Código Tributario Peruano.
89. Decreto Legislativo 1422 – Decreto que modifica al código tributario.
90. Decreto Legislativo N° 1121 -- Norma Anti-elusiva General (Norma XVI)

91. Decreto Legislativo N° 816: Norma VIII.
92. Decreto supremo N° 145-2019-EF - Los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.
93. Ley 30230 – Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el País.
94. Ley Autoritativa N° 30823.
95. Ley del Impuesto a la Renta.
96. Ley General de Sociedades.

Anexo jurisprudencial

1. Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N° 07279-2013-PA/TC, Arequipa: 2013.
2. Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N.° 4168-2006-PA/TC, Lambayeque: 2006.
3. Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N.° 0090-2004-AA, Arequipa: 2004.
4. Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N°. 2050-2002-AA, Lima: 2013
5. Resolución del Tribunal Fiscal N° 01416-4-2003