

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



Gastos deducibles en paraísos fiscales: Hacia la permisibilidad de la carga de la prueba para las empresas en operaciones no fraudulentas

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Maestra en Derecho
de la Empresa
que presenta:

Nicol Michel Flores Navarro

Asesora:

Renée Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2023


Informe de Similitud

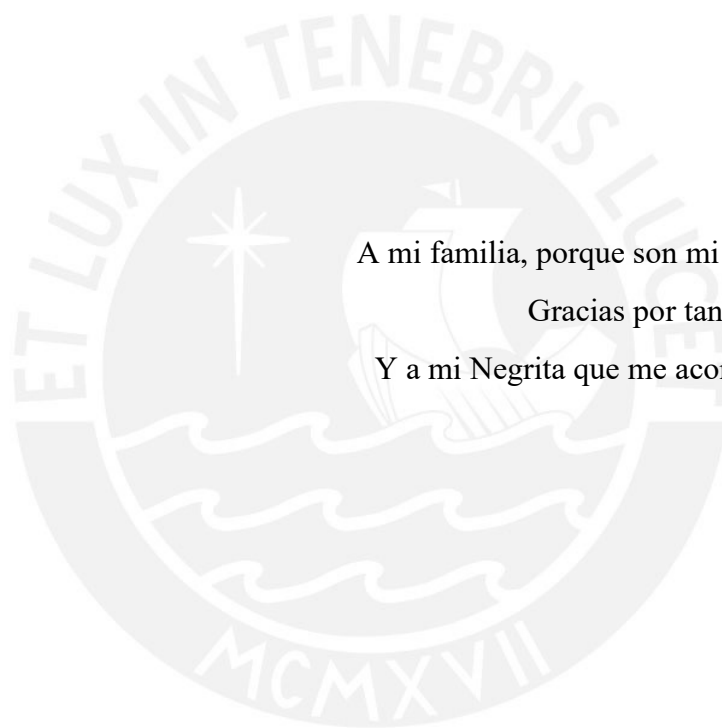
Yo, VILLAGRA CAYAMANA, RENÉE ANTONIETA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesora de la tesis/el trabajo de investigación titulado GASTOS DEDUCIBLES EN PARAÍOS FISCALES: HACIA LA PERMISIBILIDAD DE LA CARGA DE LA PRUEBA PARA LAS EMPRESAS EN OPERACIONES NO FRAUDULENTAS de la autora FLORES NAVARRO, NICOL MICHEL, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 19%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 17/01/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 23 de febrero de 2024.

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>VILLAGRA CAYAMANA, RENÉE ANTONIETA</u>	
DNI: 29595176	Firma 
ORCID: 0000-0002-4054-8113	



A mi familia, porque son mi todo y les debo todo.

Gracias por tanta paciencia y cariño.

Y a mi Negrita que me acompaña desde el cielo.

Nicol Flores

RESUMEN EJECUTIVO

El tema que abordamos no pretende eliminar la prohibición de gastos deducibles en paraísos fiscales, porque comprendemos que el legislador impuso en su momento esta medida antiparaíso para contrarrestar la elusión fiscal, sin embargo, actualmente tenemos una diferente coyuntura, que podría hacer posible la carga probatoria para que las empresas demuestren que sus operaciones son reales, dado que existen instrumentos que permiten un intercambio de información tributaria. Dicha prohibición la cotejamos en el inc. m) del art. 44° del TUO de la LIR.

Se parte de la hipótesis que con el escenario actual el Perú es capaz de intercambiar información tributaria con una red amplia de países, siendo posible la permisión de la carga probatoria, tenemos que nuestro país se ha adherido al CAAMMF, así también los AIIT, vienen a ser instrumentos que establecen el intercambio de información tributaria con paraísos fiscales, máxime si se tiene en cuenta que con la actual lista de paraísos fiscales establecida en el Anexo 1 del RLIR, hay un 95.45% entre convenios y acuerdos que lo permiten.

En ese sentido, nuestro principal objetivo es analizar en qué medida se debería permitir la carga probatoria a las empresas en los casos sobre deducciones de gastos en paraísos fiscales. La metodología a utilizar es el analítico para el estudio de diferentes literaturas, así como jurisprudencial porque se cuestiona el inc. m) del art. 44 del TUO de la LIR y de forma referencial, el comparado.

Palabras clave: Gastos deducibles, paraísos fiscales, prohibición, intercambio de información tributaria.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
ACRÓNIMOS.....	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE	9
SUB CAPÍTULO 1: “PARAÍOS FISCALES”	9
1.1. Origen.....	9
1.2. Proceso en el concepto de los paraísos fiscales.....	11
1.3. Clasificación.....	14
1.4. Mecanismos o estrategias de los paraísos fiscales	16
1.5. Los perjuicios de los paraísos fiscales.....	17
1.6. Definición legal de los paraísos fiscales en el Perú	18
1.7. Medidas anti paraíso en el Perú.....	19
SUB CAPÍTULO 2: INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA	22
2.1. Importancia.....	22
2.2. Definición y objeto.....	22
2.3. Modalidades	23
SUB CAPÍTULO 3: ACCIÓN 5 DEL PLAN BEPS “COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA”	26
CAPÍTULO 2: LA CONTROVERSIA SOBRE LA PROHIBICIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN GASTOS DEDUCIBLES CON PARAÍOS FISCALES.....	30
2.1. El intercambio de información tributaria y los paraísos fiscales	30
2.2. ¿Son lícitos los paraísos fiscales?.....	31
2.3. Coyuntura actual del Perú en torno al intercambio de información tributaria	32
2.3.1. Notas de Prensa de SUNAT	32
2.3.2. Numeral 2 del Artículo 4 de D. S. N° 323-2022-EF	34
2.4. Prohibición de la carga de la prueba para la deducibilidad de los gastos en paraísos fiscales – Inc. m) del art. 44 de la LIR	36
2.5. Tratamiento legislativo en España, Italia y Francia sobre gastos deducibles en paraísos fiscales.....	39
CAPÍTULO 3: DISCUSIÓN	42
CONCLUSIONES	48

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 50

ANEXO 1: Sobre la deducibilidad de gastos en los paraísos fiscales (TUO de la LIR) 55

ANEXO 2: Cambios normativos en la definición de los paraísos fiscales (RLIR)..... 59



ACRÓNIMOS

RLIR	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
IR	Impuesto a la Renta
TUO de la LIR	Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
BEPS	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
PTBNI	Países o territorios de baja o nula imposición
PTNCBNI	Países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición
AIIT	Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
DS	Decreto Supremo
CII	Cláusula de intercambio de información tributaria
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
RFP	Regímenes Fiscales Preferenciales
CAAMMF	Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas

INTRODUCCIÓN

Teniendo en cuenta el contexto de investigación el cual es poder analizar y/o determinar la permisibilidad de los gastos deducibles en paraísos fiscales, conviene primero precisar que la primera norma antiparaíso surge con la Ley N° 27356, ley que modifica el TUO de la LIR, publicado el 16/10/2000, mismo que precisa sobre la prohibición de gastos deducibles regulado en el inc. m) del art. 44 a las operaciones que hayan sido llevadas a cabo con personas o entidades residentes en PTBNI o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos. Como se aprecia nuestro país contempla solo una de las formas de paraísos fiscales, más tarde con la modificación de las normas se considera a aquellos que no sean cooperantes con el intercambio de información y también a los RFP con el Decreto Legislativo N° 1381, publicado el 23/08/2018.

Así también es menester precisar que cuando nos referimos a paraísos fiscales en la presente investigación nos referimos a tres formas que se establece en nuestro país, primero, a un país o territorio que no es cooperante con el intercambio de información, segundo, cuando presenta una tasa de imposición nula o baja, y tercero, como régimen fiscal preferencial. El art. 86° del RLIR, señala que criterios califican para cada uno, también establece el Anexo que contiene un total de 44 PTNCBNI. De otro lado, el artículo 37° del TUO de la LIR refiere a los gastos deducibles como aquellos gastos tributarios, al permitir establecer la renta neta empresarial, que viene a ser la base sobre la que se aplica la tasa del IR, asimismo, enumera un listado de los gastos que son deducibles, salvo los que se encuentren explícitamente prohibidos por el art. 44 del TUO de la LIR.

Vista la normatividad vigente sobre los PTNCBNI, a través de lo regulado en el inc. m) del art. 44° del TUO de la LIR, podemos decir que el legislador ha optado por no permitir la carga de la prueba a las empresas para las deducciones de gastos provenientes de un PTNCBNI, de modo que si una empresa cuenta con los comprobante de pago, u otros medios de prueba como fotos, videos, documentos como informes, que acrediten el servicio, estos no podrían ser validados para la deducción de dichos gastos y es justamente ahí donde radica el problema porque no se toma en cuenta la actual coyuntura, el fin por el cual se restringió la prueba en contrario en la ley, fue por la evasión o elusión fiscal, que causaban los paraísos fiscales, conforme también se aprecia en la

Exposición de motivos, empero, ahora el Perú se ha adherido al CAAMMF, misma que ya ha sido ratificada por la República del Perú, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30 de agosto del 2018. En palabras de la titular del MEF, Claudia Cooper: “Se trata de una herramienta que nos permitirá combatir la elusión y evasión fiscal. Esta adhesión es uno de los requisitos que abre las puertas al Perú para su próximo ingreso a la OCDE” (MEF, 25 de octubre del 2017), dicho convenio permite entonces el intercambio de información en materia tributaria y financiera con más de 100 países.

En ese sentido, la norma antes mencionada no resultaría ser la más adecuada, ya que no toma en cuenta la actual coyuntura, y tampoco toma en consideración los medios probatorios que acrediten el servicio tales como los comprobantes de pago, entre otros.

La investigación se justifica, en tanto que, en el Perú no hay estudios recientes que profundicen acerca de la permisibilidad de la carga de la prueba a favor de las empresas a fin de que puedan probar que sus gastos son reales y no fraudulentos, teniendo como marco de referencia la actual coyuntura que existe, es útil también porque se quiere ahondar en el estudio de la doctrina y legislación de la carga de la prueba a las empresas para deducir gastos provenientes de paraísos fiscales, tanto en el derecho peruano y comparado, pero este último solo de forma referencial.

Se pretende demostrar a través de diferentes estudios que el inc. m) del art. 44° del TUO de la LIR, debería ser modificado, permitiendo la prueba en contrario para que las personas jurídicas demuestren que sus operaciones no son fraudulentas.

Se plantea la hipótesis general de que con el escenario actual el Perú es capaz de intercambiar información tributaria con una red amplia de países, debería permitirse la carga de la prueba a las empresas en las deducciones de gastos con paraísos fiscales, a fin de que demuestren que sus operaciones no son fraudulentas, y dándoles así la posibilidad de que acrediten la fehaciencia o realidad de sus operaciones.

Para lo cual las hipótesis específicas son dos, la primera es que si es viable la permisibilidad de la carga probatoria a las empresas en operaciones que resulten no ser fraudulentas, siempre que se pueda garantizar su fehaciencia a partir del cumplimiento de ciertos criterios que estén establecidos

en la ley, y con esto puedan dar credibilidad que la operación fue efectivamente realizada. Y segundo, se debería tener en cuenta o presente la coyuntura actual en la que se encuentra el Perú con lo cual si podría ser modificado el inc. m) del art. 44° del TUO de la LIR, permitiendo la prueba en contrario, puesto que nuestro país se ha adherido al CAAMMF, la cual se encuentra ratificada por la República del Perú con fecha 23 de mayo de 2018, publicado en el Diario Oficial el Peruano el 30 de agosto del 2018, así también los Acuerdos de intercambio de información tributaria, dichos instrumentos permiten el intercambio de información con paraísos fiscales, máxime si se tiene en cuenta que la actual lista de paraísos fiscales que aborda el Anexo 1 del RLIR, tenemos un 95.45% entre convenios y acuerdos para el intercambio de información.

A fin de probar nuestras hipótesis, el objetivo principal es analizar en qué medida se debería permitir la carga probatoria a las empresas en los casos sobre deducciones de gastos en paraísos fiscales. Por ende, los objetivos específicos y/o complementarios son:

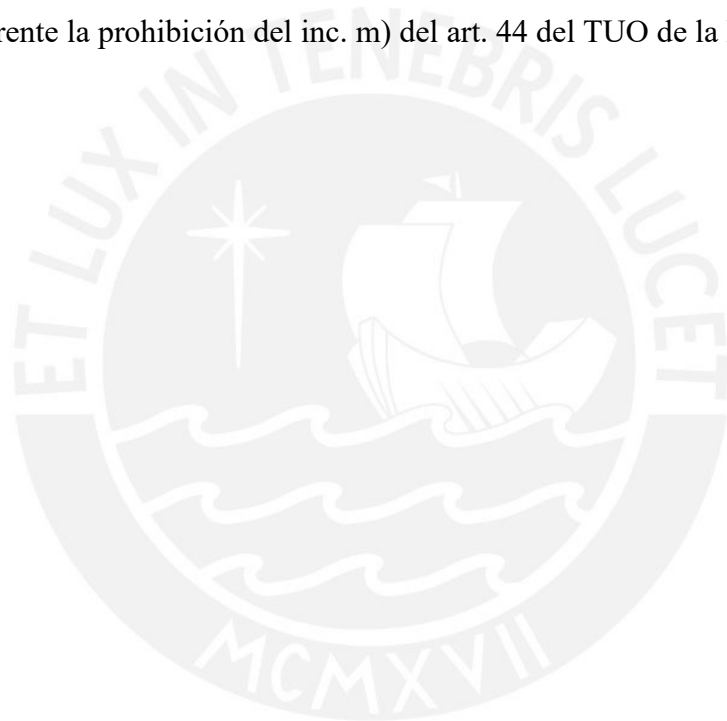
- Evaluar si es viable la permisibilidad de la carga probatoria a las empresas en operaciones que resulten no ser fraudulentas.
- Determinar si debido a la coyuntura actual en la que se encuentra el Perú debería ser modificado el inc. m) del art. 44° del TUO de la LIR, permitiendo a las empresas la prueba en contrario en operaciones que resulten ser reales.

De otro lado la metodología a emplear es el método analítico, porque es importante primero revisar la doctrina nacional o internacional sobre paraísos fiscales, los acuerdos de intercambio de información, la acción 5 del Plan BEPS, entre otros temas relevantes para el presente trabajo de investigación. También se requiere utilizar el método legisprudencial porque se trata de cuestionar la prohibición establecida por el inc. m) del art. 44 del TUO de la LIR. Solo de forma referencial se utilizará el método comparado para revisar si otros países han contemplado esta permisibilidad probatoria, para lo cual se estudia la legislación concerniente a España, Italia y Francia.

En el Primer Capítulo se desarrollan nociones preliminares, primeramente, se va a estudiar la figura del paraíso fiscal, así también como se regula dicho fenómeno en nuestro país, la cual es necesaria para verificar que criterios se toman en cuenta para la conformación de un paraíso fiscal. Más tarde, se busca determinar la exclusión de la deducción de gastos en un paraíso fiscal. Se

buscará abordar también la Acción 5 del Plan BEPS. En el Segundo Capítulo nos enfocaremos en el enfoque analítico analizando la relación entre los conceptos de paraísos fiscales y el intercambio de información, luego se evalúa la coyuntura actual del Perú sobre dicho intercambio, y por último referencialmente el tratamiento legislativo de España, Italia y Francia sobre permisibilidad en gastos deducibles en paraísos fiscales.

A partir de lo antes expuesto, es que nos permitimos desarrollar el Tercer Capítulo para determinar si es factible la permisibilidad de la carga probatoria a las empresas en aquellas operaciones con paraísos fiscales que resulten no ser fraudulentas, con lo cual se va a demostrar que no resulta coherente la prohibición del inc. m) del art. 44 del TUO de la LIR.



CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE

El estado del arte que se realizará se va a dividir en tres ámbitos: primeramente, se va a analizar el fenómeno de los paraísos fiscales, precisando su concepto y como se ha regulado esta figura en nuestro país, para lo cual se estudiará el art. 86 del RLIR que define la figura de los paraísos fiscales en nuestro país y también resulta importante el inc. m) del art. 44° del TUO de la LIR el cual establece la prohibición en la deducción de gastos; segundo, se indagará sobre el intercambio de información tributaria, estableciendo su importancia, concepto y modalidades; y por último, se va a desarrollar la acción 5 del Plan BEPS.

SUB CAPÍTULO 1: “PARAÍOS FISCALES”

1.1. Origen

No hay concordancia o uniformidad entre los autores sobre cuando fue el origen preciso de los paraísos fiscales, por un lado, De Arespachaga citado por Chirinos (2008) sostiene que:

La génesis de los paraísos fiscales se da en la segunda mitad del siglo XX cuando, corolario del desarrollo económico y producto de la descolonización, proliferaron los países que estructuraron sus sistemas tributarios o fiscales de forma tal que resultarán atractivos para inversionistas extranjeros y, consecuentemente, salvaguardarán su subsistencia y expansión. (p. 200)

A manera de ejemplificar, podemos mencionar a la Isla de Bahamas, que, a efectos de compensar la fuga de capitales, producto de la misma regulación, instauró dos sistemas tributarios, uno para los residentes y otro para extranjeros, así también impidió el acceso a la información sobre las transacciones financieras, lo que trajo efectos positivos. (Chirinos, 2008, p. 200) Es por tal, que los paraísos fiscales no surgieron únicamente porque querían atraer inversiones extranjeras sino también para recuperar la salida de capital.

De otro lado, Fabra citado por Figueroa et al. (2014) señala que la etapa de los paraísos fiscales se da en Estados Unidos, específicamente en Nueva Jersey y Delaware, a finales de siglo XIX, misma vía siguen los países de Suiza, Liechtenstein y Luxemburgo en Europa, a finales de los años veinte del siglo XX. (p. 92)

Por su parte, Enríquez et al., indican que la figura como tal se da en Suiza entre los años 1920 y 1930, cuando se incorpora en su cuerpo legislativo, el secreto bancario, mismo que era penalizado en caso se infringiera, esta idea que nace en Suiza genera que otros países también implementen el secreto bancario en su normativa. Su finalidad era atraer inversiones extranjeras, este fue el motivo por el que muchas familias adineradas constituyeron sociedades en dichos lugares. (2018, p. 43)

Una línea que concuerda López, citado por Picón (2020), quien refiere que la primera referencia relevante se da en Suiza, en el año 1934, con la penalización de la violación del secreto bancario. Su apogeo se ha dado partiendo desde la segunda mitad del siglo XX, con la finalidad de atraer inversiones extranjeras, a través de una configuración de estructuras tributarias que resultaran beneficiosas, mismas que han ido evolucionando. Picón agrega que a esto se suma el desarrollo industrial y económico que se produjo tras la Segunda Guerra Mundial, que definió luego que lograran notoriedad, lo cual se vio luego fortificado con la globalización y el uso de internet. (s/n)

Un dato desusado es la procedencia del término de paraísos fiscales y es que en su paso por Francia confundieron la expresión *tax haven* por *tax heaven*, el primero se traduce en refugio fiscal que era la forma en la que se pretendía llamar, ya que se encontraban en más de 10 países ubicados en Europa, empero el término *tax heaven* empleado finalmente hace solo referencia a islas paradisíacas, es por tal que los españoles heredan el término *paradis fiscaux*. (Enríquez et al., 2018, p. 44) Este último se refiere a los paraísos fiscales, que es finalmente la terminación como la conocemos hoy.

Concretamente no se conoce el origen preciso de los paraísos fiscales, el antecedente más pretérito es que surgieron en Estados Unidos, específicamente en Nueva Jersey y Delaware, luego la doctrina concuerda que en el año 1930 aproximadamente, ingresa una nueva figura en Suiza, el

secreto bancario, por el cual incluso se penalizaba cuando este era violado, y se daban estructuras tributarias que eran favorables, el cual ocasiona que otros países sigan el mismo paradigma, lo cual atraía a muchas inversiones extranjeras, cumpliendo su finalidad. A mitad del siglo XX, muchos estados habían sido descolonizados en Europa, por lo que, a fin de atraer inversión extranjera, crean figuras jurídicas que eran fiscalmente beneficiosas. En ese contexto, los paraísos fiscales sirvieron como un remedio para atraer inversiones extranjeras, más tarde su crecimiento se debió a la globalización.

1.2. Proceso en el concepto de los paraísos fiscales

Cronológicamente primero describiremos los 4 componentes por los que se identificaba a los paraísos fiscales que la OCDE proporcionó con el *Harmful Tax Competition. An emerging global issue*, (Competencia Fiscal Perjudicial. Un problema global emergente), que fue publicado el año 1998, los cuales son:

- a) Ausencia o solo imposición de impuestos nominales.
- b) Ausencia de intercambio de información, en el sentido que estas jurisdicciones tienen leyes o prácticas administrativas en los cuales las personas naturales y jurídicas podrían beneficiarse de normas confidenciales lo que impediría luego el intercambio de información.
- c) Ausencia de transparencia, en disposiciones legales y administrativas.
- d) Sin actividades sustanciales, se refiere a que, si la actividad no es sustancial, sugeriría que es una jurisdicción que atrae inversiones o transacciones que son puramente fiscales, en suma, que tiene poca actividad real. (OCDE, 1998, pp. 21-23)

El informe de la OCDE no fijó un mínimo de tasa impositiva efectiva general, bajo el cual se podría decir que es un paraíso fiscal. Según también este informe de la OCDE, los paraísos fiscales tienen 3 propósitos principales: proporcionar un lugar para realizar sus inversiones pasivas, proporcionar un lugar en donde se puede reservar las ganancias “en papel”, y permiten que los asuntos de los contribuyentes estén protegidos del escrutinio de las autoridades (OCDE, 1998, p. 22)

Para poner en contexto, todavía en nuestro país en 1998 no existían los paraísos fiscales bajo ninguna de las formas que hoy conocemos. Pero justamente este informe sirve para conocer que los paraísos fiscales afectaban a las economías de cada país, en particular en países que estaban en vías de desarrollo como el nuestro. El término bajo una de las formas aparece recién en el año 1999, con el D. S. Nro. 054-99-EF, en el inc. m) del art. 44 se aprecia que existía una prohibición de deducir gastos cuando las operaciones proviniesen de un PTBNI, o se realizara el pago a través de ellas. Todavía no existía una definición sobre en qué consistía un paraíso fiscal. (Ver anexo 2)

Más tarde, en el 2001, con el D. S. Nro. 045-2001-EF se dan más alcances de lo que concernía un paraíso fiscal, se precisaba que eran los PTBNI, básicamente la tasa impositiva debía ser nula o menos del 50% y también para ser un PTBNI debía cumplir con una de las características que se establecía. Con este mismo decreto también se presenta una relación de 43 países o territorios que eran considerados como PTBNI. Dicha figura va modificándose con el transcurrir del tiempo hasta que en el 2018 se define a los paraísos fiscales a través del D. S. Nro. 340-2018-EF, indicando que se establecen bajo tres formas o modalidades, a los PTBNI, se sumó países o territorios no cooperantes y los regímenes fiscales preferenciales, los cuales pasaremos a desarrollar más adelante.

Empero, ahora analizaremos como la OCDE ha ido variando los factores por los cuales se consideraba a un paraíso fiscal, preservando como factores la transparencia y el intercambio de información.

Una economía más liberalizada produjo en el área fiscal, desafíos para los estados. Existían muchas reformas tributarias a fin de que los estados pudieran garantizar que su sistema tributario era competitivo, para llegar a eso fue importante establecer estándares internacionales aceptados y transparentes, así como estándares de cooperación internacional en asuntos fiscales para contrapesar la evasión de impuestos.

A través del *Project on Harmful Tax Practices*, emitido por la OCDE en el año 2001, establece como requisito para desaparecer del *black list*, la ausencia de actividad sustancial, que era uno de los factores que se requería antes para calificar como paraíso fiscal.

La OCDE instaba a que los estados cooperaran a través del acogimiento de *commitments* o llamados como acuerdos de intercambio de información a fin de que puedan ser retirados del *blacklist*, e identificaba a los paraísos fiscales como jurisdicciones no cooperantes. (García, 2008, p. 110) En ese sentido se instó a los estados a efectivizar el principio de transparencia y el intercambio de información tributaria, de esa manera podía ser una jurisdicción cooperante.

En el transcurrir del tiempo, llegan a desaparecer algunos factores por el cual se consideraba en qué consistía un paraíso fiscal, y esto se aprecia con la revisión de los *Project on Harmful Tax Practices*, que eran informes de la OCDE precisando los avances o progresos de las bases que se sientan en el *Harmful Tax Competition*. Lo que pretende la OCDE es entonces no imponer la tasa impositiva o como debería estructurarse su sistema tributario, ya que esa decisión es soberana al país. Por eso se precisa que “la transparencia y la cooperación internacional a través del intercambio efectivo de información son elementos importantes de dicho entorno”. (OCDE, 2006, p. 3).

En el derecho comparado tenemos que De Arespachoga refería que un paraíso fiscal es un sistema tributario que está esquematizado para generar una fiscalidad nula o baja en el impuesto que grava las ganancias, y también los impuestos que gravan el patrimonio, que se denomina en el Perú como impuesto a la renta e impuesto temporal a los activos netos, respectivamente. (Citado por Chirinos 2008, p. 200) Teniendo presente entonces en considerarlo más como un grupo de reglas que permite a las personas físicas o jurídicas una tasa impositiva nula o baja, sin embargo, otros autores como Rosembuj, indican que es más bien “un territorio en donde hay un sistema nulo o de baja fiscalidad”. (Citado por Chirinos, 2008, p. 200)

Molina y Pedraza, refieren en concreto que los paraísos fiscales manejan un sistema con estructura tributaria baja o que no existe sobre el capital móvil geográficamente, señala también la otra forma de los paraísos fiscales esto es los regímenes tributarios preferenciales, del cual por el contrario sus estructuras tributarias son normales, sin embargo, posee tratamientos especiales para determinadas categorías de capital entrante. (2011, p. 100)

No se aprecia una definición homogénea de los paraísos fiscales, pero podríamos decir que será aquella jurisdicción en la cual existe una baja o nula tasa de imposición que serviría de atracción para captar cantidades grandes de dinero que podría provenir de actividades no necesariamente lícitas, juega a favor que se mantiene un sigilo sobre la información de las personas que decidan trasladar su patrimonio a estas jurisdicciones. De otro lado se diferencia de un régimen fiscal preferencial en cuanto la tasa impositiva en estas jurisdicciones es alta o normal.

Ahora bien, es importante señalar que estos lugares se ofrecen o se perciben que se ofrecen como un lugar para eludir o evadir impuestos en su país de origen o de residencia, los propósitos antes señalados facilitan la evasión y elusión de impuestos.

En el derecho peruano, tenemos que Chirinos refería que la definición que presenta nuestro país, de tener una lista de los paraísos fiscales y también tener parámetros que fijen lo que corresponde a un paraíso fiscal es mucho mejor, en consonancia también con lo que referían otros autores. En países como España se fija una relación de lugares considerados como paraísos fiscales, sin embargo esto resulta imperfecto, porque la realidad es muy cambiante, agrega también Chirinos que es necesario contar con una Administración Tributaria que sea eficiente y con facultades necesarias para el intercambio de información de forma que los criterios que establece nuestra legislación sea contrastable, lo que supone una red amplia de convenios para evitar la doble imposición con cláusulas de dicho intercambio o se celebre convenios para facilitar la misma. (2008, pp. 201-202)

Es menester señalar que en el 2008 existía una realidad distinta a la actual por eso la opinión del autor, ya que en la actualidad como veremos más adelante en el Capítulo II, tenemos convenios y acuerdos en los que se dispone el intercambio de información en un 95.45% con los PTNCBNI que figuran en el Anexo 1 del RLIR.

1.3. Clasificación

Picón presenta una clasificación en función a los beneficios, ventajas y promociones, siendo estas las siguientes: a) Según las ventajas ofrecidas, dentro de esta clasificación se encuentra los

“Zero havens” que se refiere a aquellos países o territorios que no hay una tasa impositiva de renta ni plusvalía de capital, como es el caso de Bahamas, Islas Caimán, etc., también encontramos los países en los que el IR o los beneficios se toman en cuenta por la base territorial, como sucede con Costa Rica, Panamá, etc., en los que se exime las operaciones que sean realizadas fuera del territorio, así también se tiene los países o territorios en los que hay una tasa impositiva baja como las operaciones off shore, es decir, operaciones que hayan sido realizadas por los no residentes fuera del territorio por ejemplo los países de Liechtenstein, Suiza, etc., también comprende aquellos países o territorios que tienen ventajas específicas a las sociedades holdings u off shore, como el caso de Luxemburgo, así también estarán los países que tienen exenciones fiscales a industrias creadas para la exportación como el caso de Irlanda, y finalmente estarán aquellos que presentan ventajas específicas como Anguila, Jamaica, etc., en esta clasificación el autor precisa que se ha tomado en cuenta a los países o territorios que cuentan con una tributación atenuada, e indica que no se cuenta con límites para fijar los paraísos fiscales. Refiere también a los países o territorios que tiene una tributación normal, llamados paraísos fiscales secundarios, por ejemplo, Francia, EEUU, pudieron convertirse en atractivos para conocedores de finanzas y la fiscalidad internacional; b) Convenientes para personas físicas, son aquellas utilizadas por personas físicas que fijan su residencia para adquirir beneficios por su domicilio fiscal, a un paraíso fiscal de este tipo se le van a exigir por parte del interesado unas características de habitualidad, por eso y otras características mas no es muy elevado el número de paraísos fiscales que sean para personas físicas; c) Convenientes para personas jurídicas, suelen formarse instituciones jurídicas sin el desplazamiento de ellos al paraíso fiscal, incluso algunas legislaciones suelen permitir la designación de un administrador titular quien va a representar a los interesados. Asimismo, existen países que atraen a numerosas sociedades empresariales, pero no a las personas naturales ligadas a ellas para que el beneficio de la intermediación quede en los agentes locales, otra forma es que su estructura básica se cree en el país con el fin de que se constituyan órganos de decisión y de empresas locales, como es el caso de Holanda y, d) Paraísos fiscales mixtos, se les denomina así porque sus beneficios son tanto para personas físicas como jurídicas, en donde incluso van a encontrar una estabilidad política y económica, tales son los casos de Bahamas e Islas Caimán. (2016, pp. 109-113)

Manucci y Chirinos (2008) precisan otro tipo de clasificación, siendo la siguiente: “a) Paraíso fiscal en sentido tradicional y estricto: Comprende territorios en los que no se grava u ofrece exenciones, lo que genera una fiscalidad nula o baja, aplica tanto para residentes y no residentes; b) Centros Off-shore: Son los territorios que tiene como fundamento el principio de territorialidad, con lo cual solo grava operaciones On-shore, es decir operaciones que se efectúen dentro del territorio o rivera, y, por tanto, no se gravarían las que se efectúen fuera del territorio o rivera, lo que es conocido como operaciones Off-shore, esto trajo consigo la generación de sociedades Off-shore, lo que se denota con planeamientos tributarios o elusiones legales, las elusiones prohibidas y la evasión y; c) País con régimen fiscal privilegiado o paraísos fiscales secundarios: son los territorios en los que, a diferencia de los otros si tiene alta tributación, pero tiene baja tributación para ciertas operaciones como el financiamiento, royalty, etc. y sociedades como los holding o sociedad de cartera, etc. (p. 106)

1.4. Mecanismos o estrategias de los paraísos fiscales

Se han utilizado varias estrategias a fin de incurrir en una mala práctica de los paraísos fiscales, a continuación, mencionaremos las principales:

- a) La refundación de la compañía:** Es una estrategia que fue muy utilizada en los Estados Unidos, llamada también “*corporate inversions*”, hace dos décadas fue bastante popular, a la fecha por los cambios normativos con la Ley de Empleos y Reducción de Impuestos del año 2017, dejó de ser tan utilizada.

En suma, dicha estrategia implica que se establezca una filial en un paraíso fiscal, luego se invierte la relación de propiedad de la matriz y la filial, para que ahora la primera se convierta en la nueva filial de la segunda, que es una nueva matriz. Esta estrategia genera ahorros fiscales significativos, debido a que ya no se tendrá que pagar impuestos a la administración del domicilio original por los ingresos generados del extranjero, lo cual antes del ingreso de la nueva ley ya mencionada era bastante alta. (Hernández, 2009, p. 136) Tales son los casos de Tyco International que en 1997 hizo su traslado a Bermudas teniendo un ahorro fiscal de 400 millones de dólares, otro sería Burger King cuando se

mudó a Canadá en el 2014, que fue acusada de utilizar esta estrategia. Sánchez (2012) menciona un ejemplo sobre un banco de nuestro país que hizo el desplazamiento de la matriz en el año 2003 a través de una constitución de un holding en las Bermudas para no pagar el IR a la administración tributaria por ganancias empresariales que deriven de operaciones transnacionales. (p. 205)

- b) Parqueo de la propiedad intelectual:** Es un método en el cual se reubica la titularidad de la propiedad intelectual en entidades establecidas en los paraísos fiscales, para que los ingresos por uso de marcas, patentes no sean gravados por normas tributarias del país de residencia. (Hernández, 2009, p. 136) Esta modalidad tiene su finalidad en evitar el pago de impuesto a la renta o hacerlo de forma nominal.
- c) La transferencia de precios:** Hernández citado por Sánchez (2012) precisa en síntesis que este mecanismo consiste en redistribuir las utilidades y beneficios obtenidos por las corporaciones transnacionales en todo el mundo, con el objetivo de relocalizarlos en paraísos fiscales o en lugares donde el tratamiento fiscal les dé mayores beneficios o exenciones. (p. 209)
- d) La infracapitalización:** Es denominada también como *Thin capitalization*, es aquella practica que estriba en la constitución de una empresa con un mínimo de capital en un país que tiene una tributación normal, para el giro del negocio va a necesitar recursos por lo que pide un préstamo de una empresa filial que pertenece a la misma corporación y que está ubicada en un paraíso fiscal, el fin es obtener un beneficio fiscal que consistirá en que la empresa filial no va a tributar sobre los intereses y de otro lado la empresa infracapitalizada podrá deducir como gasto los intereses. (Hernández citado por Sánchez, 2012, p. 209)

1.5. Los perjuicios de los paraísos fiscales

Los paraísos fiscales produjeron con el paso del tiempo muchos perjuicios en los países, se ha tomado en cuenta la opinión de varios autores a fin de traer a colación las más importantes:

- a) Produce daños en los recursos públicos de los países porque hay una fuga de capitales y renta, al generárseles una erosión en la base imponible. (Manucci y Chirinos, 2008, p. 108) Es por tal que hay una inequidad tributaria, debido a que otros contribuyentes que no recurren a los paraísos fiscales recibirán una mayor presión fiscal a fin de equiparar el déficit interno. Este daño en los recursos públicos trae consigo que no alcancen los ingresos, para asumir los gastos que debe hacer el estado para los servicios públicos y diversas acciones para alcanzar sus fines.
- b) Permite el ingreso de capital provenientes de actividades ilícitas, esto debido a que son atractivos para personas que necesiten ocultar estos capitales, es visto como un refugio, dichas actividades ilícitas son generalmente procedente del lavado de activos, corrupción, terrorismo, etc.
- c) “Los consumidores se ven perjudicados por los paraísos fiscales en la medida que estos contribuyen a falsear la competencia en el mercado” (Molina y Pedraza, 2011, p. 106) Para esto se aplica el mecanismo de transferencia de precios, que explicamos líneas más arriba, esto permite que estas empresas cuenten con mayores recursos en disimilitud con una pequeña empresa.

1.6. Definición legal de los paraísos fiscales en el Perú

Como mencionamos líneas arriba, actualmente en nuestro país se establecen tres formas o modalidades de los paraísos fiscales, siendo que en la legislación no lo encontraremos bajo ese término, sino como un país o territorio no cooperante, o que tiene una nula o baja tasa impositiva y los regímenes fiscales preferenciales.

La definición se encuentra en nuestra normatividad en el art. 86 del RLIR (ver Anexo 2). Del cual se denota que desde el 2001 hasta el 2018, la forma bajo la que se regulaba a un paraíso fiscal era como un PTBNI, diecisiete años después recién se regulan las otras dos modalidades. Lo mismo sucedió con la relación de países o territorios que se publicaron en el Anexo 1 del RLIR, esta situación creo inseguridad jurídica, porque hasta el 2018 esta lista ya estaba desfasada, algunos

países o territorios ya no cumplían con los requisitos por los que habían sido considerados para el Anexo 1, empero aun seguían en dicha lista, así también había nuevos lineamientos en la OCDE y de otros organismos.

En resumidas cuentas, nuestro país considera que califica para PTNCBNI a aquellos que están en el Anexo 1 del RLIR, pero también precisa que se puede incorporar a nuevos países o territorios cuando cumpla con no tener vigente un AIIT o un CDI que contenga la cláusula para el intercambio de información, o que este se pueda ver limitado o no se haga un cumplimiento del mismo, así también cuando se evidencie una ausencia de régimen de transparencia, y por último, la tasa impositiva que se incrementó, siendo que debía de ser inferior al 60% o en todo caso nula, anteriormente se fijó que este fuese menor al 50%.

De otro lado, la última forma que regula nuestra normativa, como segunda disposición, son los RFP, para que califique dicha figura como tal se deben en este caso cumplir con dos criterios, los cuales son, que dicho país o territorio que tenga RFP, no tenga vigente o no cumpla con los AIIT o los CDI con cláusulas para el intercambio de información, asimismo, la ausencia de transparencia respecto del RFP, por otra parte, al igual que los PTNCBNI, que la tasa impositiva sea 0 o menor al 60% de la corresponde a la tasa peruana, también otro criterio, es que el RFP excluya a los residentes o sino los que resulten beneficiados no puedan operar en el mercado doméstico, este criterio anteriormente en la legislación correspondía como criterio para los PTBNI, en el año 2001, y, como último criterio era que fuesen catalogados por la OCDE como regímenes perniciosos o que potencialmente puedan serlo. Para esta modalidad no hay lista de la misma, solo deben cumplirse dos criterios de los ya mencionados.

1.7. Medidas anti paraíso en el Perú

Se han publicado a la fecha diversas disposiciones legales en nuestro país referentes a los paraísos fiscales, estas medidas tienen por finalidad combatir la elusión y evasión fiscal debido a la utilización que se les pueda dar.

Entre los principales podemos mencionar a los **precios de transferencia**, contenido en el art. 32 - A del TUO de la LIR, por el que se quiere evitar que entre empresas vinculadas se transfiera bienes o servicios a un valor que no es acorde con el mercado, es decir que se introduzca un precio inferior al que corresponda, y que pueda generar un desvío en la base imponible. Flores (2018), precisaba los precios de transferencia, vienen a ser reglas valorativas que establecen obligaciones, métodos y procesos para determinar los precios y los márgenes comerciales, lo que va a permitir transacciones con paraísos fiscales con mejor control, y contribuyendo a que los términos pactados no generen distorsiones en la recaudación fiscal. (p. 118)

Otra medida anti paraíso es la **transparencia fiscal internacional**, el origen de sus normas se encuentra en “Controlled Foreign Corporations”, en nuestro país se incorpora con el Decreto Legislativo N° 1120, en la cual se introduciría a partir del año 2013, su finalidad como señalaba Echevarría (s/n) es “eliminar la posibilidad de diferir el impuesto a la renta obtenido por los residentes peruanos sobre las rentas pasivas que estos obtengan en paraísos fiscales o territorios de baja nula imposición, y gravar las rentas obtenidas por entidades no residentes de las cuales los contribuyentes peruanos sean accionistas”. (p. 306) Su aplicación se sitúa en los contribuyentes domiciliados en el Perú, propietarios de entidades controladas no domiciliadas, respecto de sus rentas pasivas, siempre que este se encuentre sujeto al IR por sus rentas de fuente extranjera y su consecuencia será por ende el gravamen de rentas imputadas de entidades no domiciliadas. (Villagra, 2013, p. 55)

Es necesario resaltar que el último párrafo del art. 51 del TUO de la LIR sobre **pérdidas** provenientes de PTNCBNI y RFP, no serán tomadas en cuenta para el cálculo de la compensación de resultado. Flores (2018), precisaba al respecto que esta medida fue a fin de reducir o en su caso evitar inversiones en los paraísos fiscales, porque podría dar lugar a la obligación de tributar por renta extranjera mayor a la que realmente se ha obtenido o tributar cuando no existan rentas sino más bien pérdidas.

En lo que concierne a nuestro trabajo de investigación, estudiaremos la **prohibición de la deducibilidad de gastos** en los PTNCBNI y RFP. *A priori*, vemos que esta prohibición nace con la Ley N° 27356 en el inc. m) del art. 44 sin embargo solo alcanza a los PTBNI con los que se

hubiere realizado operaciones directa o indirectamente o que se paguen a través de ellos, más tarde con la Ley N° 27804, se establecen las excepciones a dicha prohibición, siendo las siguientes: (i) créditos, (ii) seguros o reaseguros, (iii) cesión en uso de naves o aeronaves, (iv) transporte que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa, y (v) derecho del pase por canal de Panamá. Estas excepciones se mantienen en la actualidad, pero también se ha incluido a los países o territorios no cooperantes y a los RFP. Resulta importante que con la normativa vigente si se haya fijado la condición a las excepciones. Esta sostiene que solo serían deducibles si el precio de la contraprestación es igual al que las partes hubieran pactado en una transacción comparable, con lo que se va a aplicar entonces los precios de transferencia.

Hasta el momento hemos ya estudiado a través de la literatura, lo concerniente a paraísos fiscales a fin de poder primero entender su significado, evidenciar que su concepto ha ido variando con el tiempo, siendo el criterio más importante para determinar si estamos ante un paraíso fiscal que éste no oculte la información y haga posible su intercambio, a fin de así poder llevar un mejor control, evitando la elusión tributaria a través de esta figura controversial.

Finalmente, para una mejor comprensión del tema también fue necesario aparte de definir las 3 formas que establece la definición de paraísos fiscales en nuestro país, precisar algunas medidas anti paraíso, siendo la principal, la prohibición de gastos en paraísos fiscales, porque es la que se pretende más adelante analizar si puede ser factible un cambio o modificación, en atención a la actual coyuntura.

SUB CAPÍTULO 2: INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

A fin de contrarrestar la elusión fiscal a nivel internacional se requiere una cooperación fiscal internacional, para lo cual es importante el intercambio de información tributaria a través de diferentes convenios u otros instrumentos entre los estados.

La forma más remota en la que existió el intercambio de información tributaria, fue el “*major clause*”, establecido por el Modelo de la OCDE en 1977, con lo que proporcionaba el uso de dicho intercambio, luego mejoraron los modelos posteriores de la OCDE.

Los intercambios de información tributaria no solo ayudan a contrarrestar el fraude fiscal internacional, sino también una “intensificación de los riesgos de doble imposición ocasionados por los diferentes enfoques legislativos aplicativos desplegados en distintos países sobre los contribuyentes que realizan operaciones transfronterizas”. (Calderón, 2009, p. 485)

2.1. Importancia

Sobre la importancia del intercambio de información tributaria, la OCDE señala que la misma radica en que debido a la globalización de la economía y el aumento de flujos transfronterizos de capitales se brinda mejores beneficios a las administraciones tributarias, pero también traen riesgos por la movilidad del capital que manejan los contribuyentes, dado que la administración tributaria no tiene facultad para investigar más allá de las fronteras nacionales. Por lo que es útil el intercambio de información a fin de contrarrestar la evasión y elusión fiscal, y así cumplir con la legislación tributaria del país. Además, que sería la mejor forma eficaz de mantener la soberanía de sus bases imponibles. Dos aportes son los que brinda, el primero, la aplicación de sus convenios de doble imposición y segundo, el cumplimiento de su legislación tributaria para ver la situación de sus contribuyentes. (2020, p. 4)

2.2. Definición y objeto

Podría definirse como un mecanismo que sirve a las administraciones tributarias para detectar posibles actos de evasión y elusión fiscal, siendo el más eficaz para una cooperación fiscal

internacional, aquel que supone un “traslado de información de naturaleza tributaria que está en posesión de una administración tributaria a la administración tributaria de un tercer país” (Valdez, 2014, p. 422) Así este mecanismo ayudará a las administraciones tributarias identificar las obligaciones tributarias de sus contribuyentes, como información a declarar, y que va a ocasionar que los estados perciban mejores recaudaciones tributarias.

El objeto por tanto será obtener la información que sea previsiblemente relevante y no como era anteriormente, información necesaria, al respecto, Urteaga (2017), ha señalado que la OCDE con esa modificación pretende establecer que el intercambio de información sea amplio, en tanto sea útil para aplicar tributos o ejercer un control sobre sus contribuyentes. (pp. 8-9) Sobre dicha modificación de la OCDE, la autora citando a Patón (2011), precisa que se incorpora un criterio de ponderación, que trae la discrecionalidad de cada administración tributaria contratante debe conservar en atención al principio de autonomía procedimental o en todo caso que estamos ante una zona media entre límite máximo y mínimo. (p. 9)

Finalmente, podemos precisar que debe mediar un convenio o instrumento internacional que permita a las administraciones tributarias poder transferir información tributaria, que sería mejor para ambas al establecerse mediante cláusulas, la confidencialidad de la misma.

2.3. Modalidades

2.3.1. Intercambio de información a solicitud o específico: Esta forma o modalidad se da a requerimiento de un estado, se debe precisar la identificación del contribuyente sobre el que se necesita la información, también cual es la información de naturaleza tributaria y determinar el propósito. Un aspecto resaltante es que se debe hacer lo posible para obtener la información requerida, aunque en el momento no se tenga, es decir, por ejemplo, la SUNAT tendrá que realizar fiscalizaciones, obtener declaración de testigos, o si se tiene la información en terceros o en bancos. No es posible referir para no transferir la información precisar que resulta imposible por el secreto bancario o reserva tributaria. Urteaga (2017) indica que en esta modalidad de intercambio de información no se puede requerir información genérica o como se denomina “*Fishing*

expeditions”, es decir “expediciones de pesca”, debiendo por esos proporcionar la información más adecuada, no es necesaria que la conducta investigada del caso en concreto sea ilícita. (p. 10)

2.3.2. Intercambio de información espontáneo: Esta modalidad es como se denomina de manera espontánea, los estados remiten la información cuando lo consideren necesario por apreciar o constatar que hay información relevante para el otro estado y pudiera ser de su interés. Varios autores indican que este tipo de intercambio de información es mejor que el automático, por cuanto la información que se remitirá es evaluada antes por un funcionario especializado o un auditor que por sus labores pudo detectar que la información será de utilidad para el otro estado.

2.3.3. Intercambio de información automático: Esta modalidad es la más acertada por su eficacia, podríamos definirlo como la transferencia de información que es estandarizada y de forma masiva sobre un grupo, categoría de contribuyentes, dicho otorgamiento de información es por periodos. Urteaga indica que los conceptos que tratan consisten en dividendos, intereses, regalías, salarios, pensiones, entre otros. Este tipo de modalidad tiene dos objetivos, el primero es que el país de donde reside el contribuyente pueda revisar sus ingresos y con lo cual constatar si realmente han sido reportados y segundo, un cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. (2017, pp. 12-13)

Pecho (2014) precisa que esta modalidad faculta a las autoridades o administraciones tributarias a contar con alertas tempranas de posibles casos de incumplimiento. Estas pueden luego llevar a cabo programas para identificar a los no declarantes, enviar cartas a aquellos que omitan su declaración de rentas de fuente extranjera o solicitar datos sobre el origen de los fondos, usar los datos recibidos a través del intercambio automático para programar auditorías, entre otros. Los datos también pueden ser usados por otras agencias de gobierno para identificar, entre otros, casos posibles de lavado de dinero. (p. 37)

Es por lo cual que creemos resultaría esta modalidad ser la más ventajosa, porque permite actuar al Estado de una forma preventiva, y no solo detectar casos de elusión fiscal sino también lavado de dinero, entre otros delitos más que pudiera evidenciarse.

Es necesario mencionar la Ley FATCA implementada por los Estados Unidos en el 2010 porque sirvió como referencia para la posterior creación de *Common Reporting Standard*, un estándar único global de intercambio de información automático, a diferencia de la Ley FATCA, este no imponía una retención de 30% sobre pagos de fuente estadounidense que se haga hacia instituciones financieras extranjeras, el cual no incluye solo bancos, sino también aseguradoras, casas de bolsa, intermediarios, etc., incluso también se cerraban cuentas si no se estaba de acuerdo con dar su identificación. El *Common Reporting Standard* fue implementado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio del 2014, la periodicidad con la que es entregada es de forma anual y sirve finalmente para avanzar hacia una mejor transparencia fiscal internacional.

Hasta este punto podemos concluir que un efectivo intercambio de información bajo cualquier modalidad previene casos de incumplimiento en declaración de rentas de fuente extranjera, podríamos precisar también que es un instrumento útil para recibir información tributaria con paraísos fiscales. Si bien es cierto cada estado conserva su soberanía sobre sus bases imponibles, sin embargo, la OCDE lo que actualmente requiere para una mejor cooperación fiscal internacional es que los estados contribuyan a dicho intercambio a través de acuerdos o convenios que contengan cláusulas con el intercambio de información, y que el mismo por supuesto se haga efectivo y no se vea limitado.

SUB CAPÍTULO 3: ACCIÓN 5 DEL PLAN BEPS “COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA”

El Plan de Acción BEPS fue aprobado por la OCDE, en el año 2013, conteniendo 15 acciones, de las cuales desarrollaremos la Acción 5, por ser inherente al tema de investigación, los objetivos del mismo son los siguientes:

- i. Acreditar la existencia de actividad económica sustancial de un régimen fiscal preferencial, cuyo efecto no sea nocivo.
- ii. Compartir espontáneamente las decisiones administrativas o mecanismos de negociación de las condiciones vinculantes de tributación (“*tax rulings*”) de manera transparente. (Becerra, 2022, párr. 3)

A través de estos dos objetivos de la Acción 5 se permite contrarrestar prácticas fiscales perniciosas. La realización de estas prácticas trae como consecuencia la erosión de la base imponible que impide la verdadera locación de los capitales de los contribuyentes, haciendo dificultoso su labor como administración tributaria.

Como menciona el informe desarrollado por la OCDE (2016), el trabajo se enfoca en reducir la influencia distorsionadora de la fiscalidad en la localización de las actividades financieras y de servicios de carácter móvil, y de ese modo fomentar la creación de un entorno que permita una competencia fiscal libre y justa. (p. 14)

Desarrollando el primer objetivo de esta acción, sobre la existencia de una actividad sustancial, el informe detalla primero que los países llegaron a un acuerdo sobre reforzar el criterio de la actividad económica sustancial para determinar si un régimen es preferencial, los países tuvieron diferentes perspectivas, pero llegaron al acuerdo de que sería el mecanismo nexo, desarrollado en regímenes de PI, pero que también podían desarrollarse en otros regímenes preferenciales. Se considera para su evaluación el “*nexus approach*”, con el cual “es posible acogerse al mismo sí se

ha incurrido en gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo que generan rentas procedentes de la explotación de la PI”. (Becerra, 2022, párr. 6)

Para determinar si una actividad podía ser realmente efectuada, los gastos servían como un contraste. La proporción y no la cantidad de gastos está vinculado al desarrollo de la actividad que señala su valor real y también permite determinar cuál es el volumen de la actividad sustancial. El mecanismo utilizable como señalamos líneas arriba es el nexo, es el que “faculta a un régimen proporcionar un tipo de gravamen preferencial sobre la renta obtenida de la PI en la medida que fue generada por los gastos en I+D”. (OCDE, 2016, p. 27)

El enfoque del nexo determina qué renta puede recibir beneficios fiscales al aplicar la siguiente fórmula (OCDE, 2016, p. 27):

$$\frac{\text{Gastos que dan derecho al beneficio en los que se incurre para desarrollar un activo de PI}}{\text{Total de gastos incurridos para desarrollar un activo de PI}} \times \text{Total de la renta derivada del activo PI} = \text{Renta sujeta a beneficios fiscales}$$

Fuente: OCDE (2016)

En concreto, debido a la globalización y al avance de la tecnología hay grandes cantidades de dinero que se internacionalizan a través de diferentes formas, y que ha traído consigo que los contribuyentes busquen mecanismos para eludir el pago de impuestos o se vean beneficiados por exenciones, esto hacía difícil para las administraciones tributarias del mundo identificar el mismo. El criterio posibilita verificar si hay una actividad sustancial o no.

El otro objetivo o pilar como mencionamos es mejorar la transparencia, que incluye un obligatorio intercambio de información espontáneo. Sobre este pilar, la OCDE refiere el marco de referencia sobre su sistema obligatorio, que incluye seis categorías de acuerdos específicos de contribuyentes, que explicamos más adelante. Antes debemos precisar que el marco de referencia tiene su base a partir de otros documentos como la guía de NAC de la OCDE, el CAAMMF de la

OCDE, y la Directiva del Consejo de la Unión Europea del 2011, estas tres fuentes tienen también el objetivo del intercambio de información espontáneo.

Las seis categorías que precisábamos contienen los acuerdos del marco de referencia sobre intercambio de información espontáneo, tenemos: a) *Tax rulings*, que alude al acuerdo para un contribuyente específico, este incluye también a un grupo de contribuyentes, se excluye de esta definición cuando una declaración o acuerdo es el resultado de una inspección después de que el contribuyente presento la declaración de renta. b) Acuerdos con un contribuyente específico vinculados a los RFP, estos se emplean para cualquier tipo, la obligación parte a cualquier acuerdo. c) Apas – Acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia de carácter unilateral transfronterizo u otro fiscal unilateral, los dos se refuerzan de forma mutua, que “genera un mejor control de la información que señalan los contribuyentes y la información intercambiada con otra administración tributaria y viceversa. Este requisito doble podría ayudar a las administraciones tributaras identificar los casos” (OCDE, 2016, p. 55), estos acuerdos corresponden a la administración tributaria y el contribuyente de su país de residencia. d) Acuerdos que conceden un ajuste unilateral a la baja de los beneficios que no estén flejados en cuentas financieras y comerciales del contribuyente. e) Acuerdos de los EP-Establecimientos Permanentes, “esta categoría se aplica a los acuerdos que explícitamente determinen o decidan sobre la existencia o ausencia de un EP (tanto dentro, como fuera del país que emite el acuerdo) o cualquier acuerdo para un contribuyente específico que suministra información sobre el volumen de beneficio que será atribuido a un EP”. (OCDE, 2016, p. 56) f) *Tipo conduit* – Acuerdos de sociedades canalizadoras de rentas, comprenden aquellos acuerdos “sobre flujos transnacionales de fondos o rentas a través de una entidad en el país que emite el acuerdo, tanto si dichos fondos o renta son transferidos a un país de forma directa como si lo son indirectamente”. (OCDE, 2015, p. 56) g) Otro tipo de acuerdo que pudiera dar lugar a prácticas elusivas con riesgo de BEPS, se va a presentar cuando no exista la obligatoriedad de un acuerdo de intercambio de información y este traiga consigo la aplicación de una práctica elusiva con riesgo de BEPS.

El cuadro de abajo indica los países con los que debe ser intercambiada la información en relación a los acuerdos mencionados. La primera columna de la tabla describe los acuerdos que tienen la obligación de intercambiar espontáneamente; y, la segunda, establece los países con los que se necesita que la información sea intercambiada. (OCDE, 2016, p. 57)

Tabla 1

Resumen de los países con los que la información debe ser intercambiada

¿Qué acuerdos están comprendidos?	¿Con qué países se necesita que la información sea intercambiada?
1. Acuerdos relativos a un régimen preferencial. Regímenes de compañías navieras, regímenes de entidades bancarias, regímenes de compañías de seguros, regímenes financieros y leasing, regímenes de gestión de fondos, regímenes de sede central o <i>headquarters regimes</i> , regímenes de centros de distribución, regímenes de centros de servicios, regímenes PI, regímenes de compañías holding y otros regímenes mixtos identificados como regímenes preferenciales por el FPPP.	i. Los países de residencia de todas las partes vinculadas (se aplicaría el umbral del 25%), con las cuales el contribuyente celebre una transacción para la que se conceda un trato fiscal preferencial, o que dé lugar a una renta entre partes vinculadas que se beneficien de un trato preferencial (esta regla también se aplica en el marco de un EP); y ii. El país de residencia de (a) la compañía matriz dominante y (b) la compañía matriz inmediata.
2. APAs unilaterales y transfronterizas y cualquier otro acuerdo tributario unilateral y transfronterizo (como, por ejemplo, los ATRs), que comprenda precios de transferencia o la aplicación de los principios de precios de transferencia.	i. Los países de residencia de todas las partes vinculadas con quienes el contribuyente celebre transacciones cubiertas por el APA; y ii. El país de residencia de (a) la compañía matriz dominante y (b) la compañía matriz inmediata.

Fuente: OCDE (2016)

Dos puntos relevantes acerca de la Acción 5, es la reciprocidad entre los países y la confidencialidad. En pocas palabras, la reciprocidad es por el intercambio de información espontáneo por un acuerdo convenido, no obstante, un país no puede fundamentar el no intercambiar la información por falta de reciprocidad. Luego de haberse efectuado el intercambio de información existe la confidencialidad, siendo obligación del país que emitió la información, contribuyentes y del país que recibe la información, de manera explícita se consigna la confidencialidad a través una cláusula, cabe precisar, que esta información es solo utilizable para fines fiscales o por el motivo que hayan sido proporcionados.

El informe de la OCDE pretende una competencia fiscal, que evite prácticas fiscales perjudiciales para el estado, busca que dicha competencia sea justa, y una mejor recaudación. Es por tal que el Perú se adhirió en el 2017 al Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 Proyecto BEPS para implementar los estándares que se establecen, dentro de los cuales se encuentra la Acción 5.

CAPÍTULO 2: LA CONTROVERSIA SOBRE LA PROHIBICIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN GASTOS DEDUCIBLES CON PARAÍDOS FISCALES

Como mencionábamos en la parte introductoria del presente trabajo de investigación, el problema principal radica en si se podría ser posible admitir la carga probatoria a las empresas en los casos de deducciones de gastos en paraísos fiscales, para lo cual se seguirán a aplicar tres enfoques metodológicos, el primero que examinaremos será el enfoque analítico, luego el jurisprudencial, partiendo de la idea si resulta racional la normativa en cuestión y por último el enfoque comparado pero solo de forma referencial, puesto que cada país posee una soberanía a cuanto a sus normas tributarias, implementándolas de acuerdo a la realidad de cada una.

2.1. El intercambio de información tributaria y los paraísos fiscales

En cuanto a lo primero podríamos decir sucintamente que el intercambio de información tributaria es aquella transferencia de información de naturaleza tributaria que cobra relevancia por cuanto ayuda a los estados a combatir la evasión y elusión fiscal, y así permitir a las autoridades competentes realizar mejor su labor, así también es vital por cuanto se permite prevenir posibles actos ilícitos y por supuesto mejorar la recaudación fiscal.

Por otro lado, los paraísos fiscales podrían ser definidos como jurisdicciones, estados o países que tienen una baja o nula tasa de imposición, que no tienen una actividad sustancial, no se efectiviza el intercambio de información tributaria y no hay transparencia, sin embargo la OCDE luego a través de diversos informes va cambiando dicho concepto a fin de que ya no pertenezcan los países que estaban en la lista negra o *black list*, por las características antes mencionadas en el informe de 1998, sino más bien se les recomendaba intercambiar información tributaria, manteniendo así la soberanía de cada país de mantener su tasa de imposición, pasando a llamarse luego ya no paraísos fiscales sino jurisdicciones no cooperantes.

Con este contexto podemos decir que, ambos conceptos van ligados porque un paraíso fiscal pueda dejar de ser considerado así siempre que medie en los estados la cooperación en intercambiar información tributaria, en cualquiera de las modalidades señaladas en el capítulo I, estas son a

requerimiento, espontáneo y automático, este último es el más recomendable, ayuda a mejorar la transparencia fiscal internacional, el instrumento internacional utilizado y recomendado por la OCDE es el *Common Reporting Standard*, un estándar único global de intercambio de información automático, este último es el más recomendable porque remite la información de forma anual y constatar si por ejemplo la información remitida por los contribuyentes ha sido correctamente declarada. Existen diferentes acuerdos de información tributaria o fiscal, están son: Convenios de doble imposición que contienen cláusulas de intercambio de información tributaria, AIIT, CAAMMF, luego denotaremos en la discusión que éste último es el más usado en nuestro país.

2.2. ¿Son lícitos los paraísos fiscales?

Debemos ahora analizar si los paraísos fiscales son lícitos, para esto resaltamos la opinión de Picón quien sostiene que, de acuerdo a la normativa, la SUNAT controla a los paraísos fiscales a fin de que su uso no sea ilícito. (2020, párr. 1) Opinión con la que concordamos puesto que los paraísos fiscales, son lugares que pueden por la soberanía que posee cada país, tener una tasa de imposición tributaria nula o baja, con lo cual concuerda la OCDE, es por tal que eliminó este factor o parámetro para que aquellos países o territorios considerados así puedan desaparecer del *black list*, siempre que se comprometan a través de acuerdos a intercambiar información tributaria, es por eso que desde el 2009 ya no hay países o territorios considerados como paraísos fiscales en su *black list*, sino más bien son llamados jurisdicciones no cooperantes, resaltando la importancia de los estados de intercambiar información sobre sus contribuyentes.

Sin embargo, sigue permaneciéndose la actividad sustancial y la transparencia que se vincula con el intercambio de información tributaria, mismos que son practicas fiscales perjudiciales con lo que se requiere la cooperación fiscal internacional, este tipo de países son considerados como jurisdicciones no cooperantes, estos dos últimos factores son por eso contrapesados por la Acción 5 del Plan BEPS, con lo cual el Perú se ha comprometido a implementar dichos estándares en el 2017.

Si bien es cierto su uso puede ser ilícito para cometer actos elusivos, incluso es también utilizado como mencionamos en el capítulo I para ocultar patrimonio proveniente de actos ilícitos como

corrupción, lavado de dinero entre otros, no por ello como continuaba refiriendo Picón, pueden ser calificados negativamente ni mitificar los paraísos fiscales como lugares para la delincuencia, entre los aspectos positivos de estos sitios están que sirven para la internacionalización de una empresa exportadora a través de la creación de empresas donde efectivamente se acceda a un esquema lícito de globalización, así también se pueden aplicar estructuras jurídicas que brindan estos sitios para organizar una sucesión ordenada y así evitar que el o los herederos la despilfaren, al por ejemplo vender la empresa y que ya no perciban así los dividendos (Párr. 8-11)

Como dijimos desde un inicio nuestro país ya se ha adherido a la CAAMMF, misma que ha sido ratificada por la Republica del Perú, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30 de agosto del 2018, lo cual resulta importante por la amplia red de convenios específicos.

2.3. Coyuntura actual del Perú en torno al intercambio de información tributaria

A fin de conocer la coyuntura actual en torno al tema es necesario primero detallar sobre lo que refiere SUNAT, para lo cual hemos encontrado Notas de Prensa extraídas de su portal web que nos va a permitir corroborar si efectivamente ya existe intercambio de información con los paraísos fiscales.

2.3.1. Notas de Prensa de SUNAT

- **N.P. N° 062-2019:** Publicada el 3 de julio del 2019, versa sobre que el Perú ha iniciado con el intercambio de información automático del Reporte País por País con otras 38 administraciones tributarias, para lo cual tomó en cuenta las recomendaciones de la OCDE, en concreto con la Acción 13 del Plan BEPS, que instaura el estándar internacional de la documentación sobre precios de transferencia. Los reportes país por país, contienen información tributaria sobre ingresos, impuestos pagados y actividades de las empresas multinacionales, el fin es asegurarse de que las mismas tributen en donde efectivamente realicen sus actividades económicas y se genere valor, evitando el traslado a un PTBNI. En la nota también se precisa que se venía dando un gran impulso al intercambio de información con otras jurisdicciones puesto que desde ese año ya se podría aplicar la CAAMMF y el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes. Indica por último que

se intercambió por primera vez de forma automática con 38 jurisdicciones dichos reportes, el medio que se utilizó para el mismo fue el *Common Transmission System* de la OCDE, que otorga reglas de confidencialidad y seguridad.

- **N.P. N° 085-2019:** Fue publicada el 11 de setiembre del 2019, se precisa que la SUNAT va a acceder a información tanto tributaria, financiera y bancaria de unos 30 a 50 mil contribuyentes en 113 países para el 2020, con el fin de combatir la evasión y elusión fiscal internacional.
- **N.P. N° 101-2020:** Fue publicada el 19 de octubre del 2020, se puso de conocimiento a la ciudadanía que la SUNAT iba a acceder y posteriormente revisar la información tributaria y financiera internacional de más de 16 mil empresas y 33 mil personas de alto patrimonio que radican en nuestro país, a fin de detectar posibles actos de evasión y elusión fiscal por operaciones en el exterior, lo que es viable por cuanto el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE sostuvo de forma oficial que la SUNAT cumplió con los estándares internacionales de seguridad y confidencialidad. Por lo que se espera recibir información de otras jurisdicciones teniendo en cuenta que solo será utilizada para fines fiscales, esto es poder detectar posibles actos de elusión fiscal, como detectar traslado de beneficios a PTBNI por empresas y también por rentas que no hayan sido declaradas del exterior, a través de auditorías, así esta información solo será conocida por funcionarios autorizados. Se estima que en diciembre se reciba la información automática provenientes de jurisdicciones que ha suscrito con Perú el CAAMMF, tales como *Andorra*, Suiza, *Islas Caimán*, Luxemburgo, *Panamá*, *Aruba*, entre otros. Como se aprecia varios de estos lugares son considerados por nuestro país como PNCBNI, de acuerdo al Anexo 1 del RLIR.
- **N.P. N° 002-2021:** Fue publicada el 7 de enero del 2021, a través del cual precisan sobre el efectivo intercambio de información por parte de jurisdicciones como Bélgica e *Islas Caimán*, correspondiente a más de 4 mil cuentas de peruanos que tienen su capital en dichos lugares, por más de 3,500 millones de dólares.
- **N.P. N° 022-2021:** Fue publicada el 9 de marzo del 2021, en el que se detalla que el Perú es considerado por la OCDE como una jurisdicción recíproca, es decir que puede recibir y

también enviar información financiera y tributaria, por el alto nivel de seguridad que demostró SUNAT. Así también refiere que se ha recibido información de cuentas bancarias y por operaciones comerciales de más de 43 mil personas de alto patrimonio y empresas nacionales con sucursales en el exterior, por un valor mayor a los 12 mil millones de dólares. La remisión de dicha información corresponde a 13 jurisdicciones como *Islas Caimán*, Suiza, Bélgica, Eslovenia, Italia, Japón y Países Bajos, entre otros, y se espera seguir recibiendo más información de otros países.

- **N.P. N° 094-2021:** Fue publicada el 20 de diciembre del 2021, pone de conocimiento que se ha recibido información financiera de más de 42 mil connacionales correspondientes a empresas y personas físicas, proveniente de 40 jurisdicciones como *Islas Caimán*, Luxemburgo (antes considerado paraíso fiscal), Alemania, Australia y *Guernsey*, los cuales acumulan cerca del 90% del total, que son las que han reportado el mayor monto entre saldos y rendimientos, que suman casi US\$ 17 mil millones de dólares.

Lo cual muestra que en el presente nuestro país recibe información tributaria de paraísos fiscales, tales como Islas Caimán, Guernsey, Andorra, Panamá, Aruba, considerados como PTNCBNI por el Anexo 1 del RLIR, esto trae como consecuencia una mejor recaudación fiscal, más si como se señala en dichas notas de SUNAT son las de mayor monto, en su conjunto con otros países, la última nota de SUNAT del 2021 precisa que fue casi de 17 mil millones de dólares.

2.3.2. Numeral 2 del Artículo 4 de D. S. N° 323-2022-EF

A través del cual se realiza la modificación del Reglamento de la Ley N° 28194, Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, a través de este documento se señala en el numeral 2 del art. 4, sobre que la administración tributaria debe publicar en su página web una información actualizada sobre los 44 PTNCBNI señalados en el anexo 1 del RLIR, que tengan vigente un AIIT o CDI que incluya cláusula de intercambio de información, así como del cual de los dos antes mencionados corresponde, y desde cuando está vigente el acuerdo. En ese sentido, SUNAT publicó un anexo con dicha información, conforme la Tabla 2.

Tabla 2

PTNCBNI con AIT o CDI que incluye cláusula de intercambio de información

N.º	Nombre	Tipo de Acuerdo	Fecha de vigencia	
1	Anguila (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
2	Antigua y Barbuda	CAAMMF	1/2/2019	
3	Aruba (2)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
4	Bailía de Jersey (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
5	Barbados	CAAMMF	1/9/2018	(*)
6	Belice	CAAMMF	1/9/2018	(*)
7	Bermudas (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
8	Curazao (2)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
9	Estado Independiente de Samoa	CAAMMF	1/9/2018	(*)
10	Federación de San Cristóbal y Nieves	CAAMMF	1/9/2018	(*)
11	Gibraltar (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
12	Granada	CAAMMF	1/9/2018	
13	Guam (5)	AII	31/3/1993	(**)
14	Guernsey (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
15	Isla de Man (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
16	Islas Caimán (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
17	Islas Cook	CAAMMF	1/9/2018	(*)
18	Islas Monserat (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
19	Islas Turcas y Caicos (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
20	Islas Vírgenes Británicas (1)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
21	Islas Vírgenes de Estados Unidos de América	AII	31/3/1993	(**)
22	Labuán (3)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
23	Mancmunidad de Dominica	CAAMMF	1/8/2019	
24	Mancmunidad de las Bahamas	CAAMMF	1/9/2018	(*)
25	Niue	CAAMMF	1/9/2018	(*)
26	Principado de Andorra	CAAMMF	1/9/2018	(*)
27	Principado de Liechtenstein	CAAMMF	1/9/2018	(*)
28	Principado de Mónaco	CAAMMF	1/9/2018	(*)
29	Región Administrativa Especial de Hong Kong (4)	CAAMMF	1/9/2018	
30	Reino de Bahréin	CAAMMF	1/9/2018	
31	Reino de Tonga	-	-	
32	República de Chipre	CAAMMF	1/9/2018	(*)
33	República de las Islas Marshall	CAAMMF	1/9/2018	(*)
34	República de Liberia	CAAMMF	1/12/2021	
35	República de Maldivas	CAAMMF	1/1/2022	
36	República de Nauru	CAAMMF	1/9/2018	(*)
37	República de Panamá	CAAMMF	1/9/2018	(*)
38	República de Seychelles	CAAMMF	1/9/2018	(*)
39	República de Trinidad y Tobago	-	-	
40	República de Vanuatu	CAAMMF	1/12/2018	
41	Sint Maarten (2)	CAAMMF	1/9/2018	(*)
42	San Vicente y las Granadinas	CAAMMF	1/9/2018	(*)
43	Samoa Americana (5)	AII	31/3/1993	(**)
44	Santa Lucía	CAAMMF	1/9/2018	(*)

AII: Acuerdo de Intercambio de Información
CAAMMF: Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

- (1) Extensión por el Reino Unido
- (2) Extensión por el Reino de los Países Bajos
- (3) Extensión por Malasia
- (4) Extensión por la República Popular China
- (5) Extensión de Estados Unidos

(*) Fecha de entrada en vigor de la "Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal" para Perú
(**) Fecha de entrada en vigor del Acuerdo de Intercambio de Perú con Estados Unidos

Fuente: SUNAT (2023)

Como se puede apreciar se mantiene vigentes a la fecha AIIT, exactamente con el 95.45% de PTNCBNI, establecidos en el anexo 1 del RLIR. Los lugares con los que no se tiene dicho intercambio todavía son Reino de Tonga y Republica de Trinidad y Tobago.

2.4. Prohibición de la carga de la prueba para la deducibilidad de los gastos en paraísos fiscales – Inc. m) del art. 44 de la LIR

Para la aplicación del método legisprudencial debemos tener en cuenta lo dispuesto por Winstgens quien refiere los siguiente: “El requisito de que las decisiones legales tengan sentido en el mundo significa que deben ser coherentes, no solo con el sistema legal en su conjunto, sino también con la realidad”. (1999, p. 35)

Asimismo, también refiere que este enfoque legisprudencial del derecho denota el estudio de la legislación racional. Sobre la racionalidad de la legislación señalaba Bundesverfassungsgericht citado por Winstgens (1999) cinco criterios, con lo que se puede medir la calidad de la legislación desde el enfoque legisprudencial: Primero, precisa, el deber de establecer los hechos, que implica que el legislador debe demostrar que realizó investigaciones de acuerdo al estado real de las cosas en las cosas; Segundo, que el legislador debe mostrar claramente que la norma que ha promulgado es el resultado de la ponderación de varias alternativas, una regulación optima es una regulación que dado todos los hechos disponibles, resulta ser superior a las alternativas; Tercero, el deber de pronosticar o de evaluar prospectivamente está relacionado con la probabilidad de que se realicen ciertas consecuencias que el legislador tiene en mente; Cuarto, el deber de tener en cuenta las circunstancias futuras implica que el legislador no debe permanecer indiferente ante las consecuencias reales de sus normas; y, Cinco, el deber de corregir o el deber de evaluación retrospectiva incluye el deber del legislador de reconocer las imperfecciones de sus normas que se manifestarían como consecuencia de nuevos conocimientos según los otros criterios. (pp. 32-33)

La redacción actual del inc. m) del art. 44 del TUO de la LIR fue modificada por el D. L. N° 1381, publicado el 01 de enero del 2019, y el D. L. N° 945, publicado el 23 de diciembre del 2003.

El TUO de la LIR introduce en el inc. m) del art. 44° cuales serían aquellas formas por las que no serían deducibles para la determinación de la renta imponible de la tercera categoría, siendo

aquellos gastos, los que provengan de operaciones con sujetos que califiquen en alguno de los siguientes supuestos: Residentes o establecimientos permanentes o establecidos en un PTNCBNI, así también aquellos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un PTNCBNI o sujetos a RFP por dichas operaciones. Asimismo, también se señalan excepciones o exclusiones las cuales hemos ya mencionado líneas arriba así también cual es la condición para acceder a la misma.

Contrastando la normativa sobre prohibición de la carga probatoria en gastos realizados en un PTNCBNI, debemos analizar su racionalidad en base a los cinco criterios antes precisados, en ese sentido en atención al primero, debemos precisar que en el momento en que se publica la norma precitada se hace con el fundamento de que los agentes económicos eludían el pago de impuestos utilizando diferentes vías como crear sociedades en el extranjero ubicadas en estas jurisdicciones, otra práctica era la facturación de prestaciones de servicios ya que no eran reales, o también el monto era exagerado, es por tal que las normas en cuanto al uso de un paraíso fiscal fueron bastantes rígidas, incluso no existían las excepciones para dicha prohibición de gastos, el fin era disuadir imponiendo limitaciones que protejan la base imponible, aun cuando el contribuyente pudiera demostrar la fehaciencia o lo haga por un propósito para su negocios, como poder exportar por ejemplo. Si contrastamos el mismo con las circunstancias actuales, a fin de demostrar cual es el estado real de las cosas, podemos apreciar que este ha variado por cuanto primero como demostramos en el punto 2.2., los paraísos fiscales no son figuras ilícitas, el problema es cuando se utiliza para actos ilícitos, como la evasión y elusión fiscal, así también resaltar que en la actualidad no hay paraísos fiscales considerados así por la OCDE, sino más bien jurisdicciones no cooperantes.

En atención al segundo criterio, sobre demostrar que la norma promulgada es el resultado de varias alternativas, nos preguntamos si a la fecha no resultaría ser perjudicial, al respecto Manucci y Chirinos referían que la prohibición de gastos es perjudicial teniendo presente la naturaleza de un impuesto que grava ganancias, por lo que llegaban a la conclusión que dicha prohibición debía más bien modificarse por una en la que se invierta la carga de la prueba a favor de SUNAT (2008, p. 114). Así también refieren los autores que: “resulta rigurosa y ciertamente contraria a los principios sobre los que se estructura el impuesto a la renta y a su neutralidad (...)” (p. 114)

En concreto, el principio de neutralidad es inherente al impuesto a las rentas, que grava las ganancias, a través de este principio no se permite que exista presión de los impuestos a fin de que este promueva a realizar o se prive cualquier acción, y no reducir la capacidad de la producción de la economía.

En ese sentido podríamos precisar sobre el segundo criterio, que resulta la norma ser una prohibición *iuris tantum*, sin embargo, acorde al principio de neutralidad y a las nuevas circunstancias en la que contamos con efectiva información con varios de los PTNCBNI, y que contamos con acuerdos de intercambio de información tributaria con casi el 100% de los PTNCBNI, resultaría innecesaria dicha prohibición, cuando en la realidad podría verificarse si las operaciones son realizadas y optarse por esta alternativa de inversión de carga de la prueba.

Sobre el tercer criterio, del deber de pronosticar o evaluar prospectivamente las probables consecuencias, es necesario primero decir que el fin de la actual norma era básicamente contrarrestar prácticas fiscales perjudiciales porque afectaban la recaudación de nuestro país, empero en la actualidad es posible contrarrestar dichas prácticas con los medios con los que contamos, un dato importante es que en el Perú se creó un órgano con las funciones de intercambio de información tributaria, esto es la Oficina de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal – SUNAT.

Sobre el cuarto criterio como ya precisamos, básicamente es que el legislador no debe ser ajeno a las consecuencias de las normas y el quinto criterio versa del deber de corregir o hacer una evaluación retrospectiva. Al respecto de los dos últimos criterios esta enfocado a dos deberes adicionales que deben ser analizados en la medida que se apliquen es decir si con posterioridad se logra a través de una norma la carga probatoria, es necesario que el legislador entonces este pendiente de las consecuencias, tal vez pueda ser necesario ajustes a la misma, o que se establezcan ciertos criterios para su permisibilidad.

En nuestra opinión el permitir la deducción en los PTNCBNI solo puede ser probable si la persona jurídica demuestra su veracidad, a favor claro está de la administración tributaria. Así también debemos señalar que al momento que se crean estas normas anti paraíso, el Perú no

contaba con los acuerdos de intercambio información tributaria, ni mucho menos se habían efectivizado como hemos visto de las Notas de Prensa emitidas por SUNAT.

2.5. Tratamiento legislativo en España, Italia y Francia sobre gastos deducibles en paraísos fiscales

Atendiendo a que cada país tiene una soberanía en cuanto a sus normas tributarias, implementándolas de acuerdo a la realidad de cada una y como mejor pueda ver conveniente para evitar la elusión fiscal, vamos a utilizar de forma referencial este enfoque comparado, analizando como se establecen las normas sobre prohibición en la deducción de gastos en paraísos fiscales. Los países que hemos encontrado en los que no radica la prohibición son: España, Italia y Francia.

En cuanto a la legislación española mencionaremos entonces el art. 15 de la Ley 27/2014, del 27 de noviembre del 2014, del Impuesto sobre Sociedades, vigente en España, dicho artículo versa sobre los gastos que no son deducibles, dentro de los cuales precisa en el inciso g), que los gastos que fueron efectivamente realizados ya sea directa o indirectamente con paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, salvo que el contribuyente pueda probar que el gasto devengado responde a una operación o transacción que efectivamente fue realizada. (Ley 27/2014, 2014). En otros términos, si se comprueba la veracidad de los gastos esto no limita la deducibilidad de los gastos de la empresa, por operaciones que se hayan realizado en paraísos fiscales con lo cual se puede inferir que la norma no contiene una prohibición absoluta como sucede en la normativa peruana, respecto de los gastos provenientes por paraísos fiscales.

Al respecto, cabe precisar también que en los fundamentos 158 y 159 del informe de la OCDE - *Harmful Tax Competition*, se precisa entre otros términos que algunos países tienen una normativa por la cual restringen la deducción de pagos efectuados a países con paraísos fiscales o, por el contrario, imponen una inversión de la carga probatoria, como sucede con España, el cual si bien tiene normas por las cuales no se puede deducir los gastos derivados de los servicios prestados en paraísos fiscales, establece también en la parte final, como condicionante para la deducción que se demuestre la realización de la transacción. También refiere que ya sea se opte o

no por la inversión de la carga probatoria, debería prestarse atención a si hay medidas destinadas a impedir el uso de acuerdos de conducto con dichos paraísos fiscales.

Al revisar la página del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España se ha podido apreciar que España ha firmado muchos AIIT con paraísos fiscales, tales como Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, Macao, Mónaco, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía, es más cuentan con un Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de información de cuentas financieras, de fecha 29 de octubre de 2014 realizada en Berlín. Dichos países haciendo un contraste son considerados por nuestro país como PTNCBNI, según el Anexo 1 del RLIR, a excepción de Macao.

Para España un acuerdo de intercambio de información financiera supone un avance para contrarrestar los fraudes fiscales porque se podrá comprobar si una operación es fraudulenta con un paraíso fiscal.

De otro lado, podríamos suponer que sus normas son flexibles, por cuanto no tiene la prohibición absoluta de gastos en paraísos fiscales, empero, si revisamos el art. 8.2 de la Ley 35/2006, que es la Ley de impuesto sobre renta de personas físicas o por sus siglas IRPF, podremos denotar que sus leyes son al contrario severas puesto que en España los contribuyentes no pierden su condición como tal cuando quieran fijar como nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal, dicha regla se efectúa incluso durante el cambio de residencia así como cuatro períodos impositivos después.

En consecuencia, si hacemos un análisis conjunto, la legislación es más razonable, si se considera la prohibición de deducir gastos en paraísos fiscales, sin embargo, también le da la oportunidad de demostrar la veracidad de los gastos.

Concretamente, en Italia y Francia, tienen una normativa semejante por el cual se permite la deducibilidad de gastos por servicios, intereses y royalties (regalías), siempre que tenga las condiciones de demostrar la operación y la otra condición es que el importe no sea irregular o en todo caso se trate de un importe exagerado. En dichos países también se da la permisibilidad,

siempre que se demuestre la veracidad. En suma, se ha aprecia que las tres jurisdicciones establecen la prohibición en deducir gastos en paraísos fiscales, empero dan la facultad a la persona física o jurídica de acreditar sus gastos.



CAPÍTULO 3: DISCUSIÓN

En este capítulo vamos a probar las hipótesis que hemos planteado. Habíamos partido de la idea de que si era posible la permisibilidad de la deducción de gastos en paraísos fiscales siempre que pudiéramos probar o corroborar con medios probatorios su veracidad.

Ahora, nuestra *primera hipótesis específica* precisaba que si es viable la permisibilidad de la carga probatoria a las empresas en operaciones que resulten no ser fraudulentas, siempre que se pueda garantizar su fehaciencia a partir del cumplimiento de ciertos criterios que estén establecidos en la ley, y con esto puedan dar credibilidad que la operación fue efectivamente realizada.

Sobre la *segunda hipótesis específica*, hemos establecido en la parte introductoria que se debería tener en cuenta o presente la coyuntura actual en la que se encuentra el Perú con lo cual si podría ser modificado el inc. m) del art. 44° del TUO de la LIR, permitiendo la prueba en contrario, puesto que nuestro país se ha adherido al CAAMMF, la cual se encuentra ratificada por la República del Perú con fecha 23 de mayo de 2018, publicado en el Diario Oficial el Peruano el 30 de agosto del 2018, así también los Acuerdos de intercambio de información tributaria, dichos instrumentos permiten el intercambio de información con paraísos fiscales, máxime si se tiene en cuenta que la actual lista de paraísos fiscales que aborda el Anexo 1 del RLIR, tenemos un 95.45% entre convenios y acuerdos para el intercambio de información

Se planteó la *hipótesis general* de que con el escenario actual el Perú es capaz de intercambiar información tributaria con una red amplia de países, por lo que debería permitirse la carga de la prueba a las empresas en las deducciones de gastos con paraísos fiscales, a fin de que demuestren que sus operaciones no son fraudulentas, y dándoles así la posibilidad de que acrediten la fehaciencia o realidad de sus operaciones.

Para lo cual antes de ver si es o no posible su viabilidad, necesitamos entender que son paraísos fiscales, pero sobre todo como lo considera nuestro país. Habiendo estudiado la literatura hemos encontrado a distintos autores que concuerdan en que se trata de jurisdicciones en los que existe una baja o nula imposición desde ahí partía la idea de un paraíso fiscal, empero hemos encontrado

otras características que establece la OCDE, como la ausencia de intercambio de información, la falta de transparencia y la ausencia de una actividad sustancial

Ahora bien, este concepto ha ido variando con el tiempo, siendo que a la fecha la OCDE ha considerado importante el intercambio de información tributaria, inclusive el nombre ha variado, siendo considerados como jurisdicciones no cooperantes y esto porque cada país puede imponer la tasa impositiva que considere es la más idónea en virtud de la soberanía que posee. De otro lado con el estudio de la Acción 5 del Plan BEPS, se aprecia que sigue permaneciéndose la actividad sustancial y la transparencia que se vincula justamente con el intercambio de información tributaria, mismos que son prácticas fiscales perjudiciales con lo que se requiere por eso la cooperación fiscal internacional, este tipo de países son considerados como jurisdicciones no cooperantes, estos dos últimos factores son por eso contrapesados por la Acción 5 del Plan BEPS, con lo cual el Perú se ha comprometido a implementar dichos estándares en el 2017. De otro lado resulta importante señalar que nuestro país define a los paraísos fiscales de tres formas o modalidades, PTBNI, no cooperantes y los RFP.

Así también hemos delimitado en el capítulo II que el intercambio de información tributaria es aquella transferencia de información que por su naturaleza cobra importancia por cuando contrarresta la elusión fiscal, y permite sobre todo si es un país como el nuestro que esta en vías de desarrollo, mejorar la recaudación fiscal, también permite transversalmente detectar otros posibles delitos como lavado de dinero.

Hemos encontrado también en este capítulo que la relación entre estos dos conceptos paraísos fiscales y el intercambio de información tributaria es para que un paraíso fiscal pueda dejar de ser considerado como tal, debe hacer permisible el intercambio de información tributaria con otros países o territorios, en cualquiera de las modalidades señaladas en el capítulo I, estas son a requerimiento, espontáneo y automático, este último es el más recomendable, porque ayuda a mejorar la transparencia fiscal internacional, el instrumento internacional utilizado y recomendado por la OCDE es el *Common Reporting Standard*, un estándar único global de intercambio de información automático, este último es el más recomendable porque remite la información de forma anual y constatar si por ejemplo la información remitida por los contribuyentes ha sido

correctamente declarada. Existen diferentes acuerdos de información tributaria o fiscal, están son: Convenios de doble imposición que contienen cláusulas de intercambio de información tributaria, AIIT, CAAMMF.

Teniendo claros los conceptos sobre paraísos fiscales, intercambio de información, entre otros que hemos estudiado, podemos recién analizar la actual coyuntura, en este caso hemos encontrado en la literatura Notas de Prensa que son emitidas por SUNAT, el cual permite contrastar con la realidad, es decir si efectivamente se efectúa con paraísos fiscales el intercambio de información, es así que se pudo evidenciar que nuestro país ha recibido información de las Islas Caimán, Guernsey, Andorra, Panamá, Aruba, considerados como PTNCBNI por el Anexo 1 del RLIR, lo que conlleva a una mejor recaudación tributaria, y al cual es también contrastable porque a través de la Nota de Prensa N° 01-2023, se precisó que en el año 2022, se recaudaron 17 mil 820 millones de soles más que el año anterior, uno de los factores positivos que coadyuvaron fue el empleo de la información proveniente de los intercambios internacionales.

Así también de la normativa contenida en el numeral 2 del Artículo 4 de D. S. N° 323-2022-EF establece la modificación del Reglamento de la Ley N° 28194, Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, lo resaltante de este documento es que se señalaba en el numeral 2 del art. 4, sobre que la administración tributaria debe publicar en su página web una información actualizada sobre los 44 PTNCBNI señalados en el anexo 1 del RLIR, que tengan vigente un AIIT o CDI que incluya cláusula de intercambio de información, así como del cual de los dos antes mencionados corresponde, y desde cuando está vigente el acuerdo. de dicho anexo publicado hemos podido corroborar que están vigentes a la fecha AIIT, exactamente con el 95.45% de PTNCBNI, establecidos en el anexo 1 del RLIR. Los lugares con los que no se tiene dicho intercambio todavía son Reino de Tonga y Republica de Trinidad y Tobago

En ese sentido si tenemos esta posibilidad de intercambio de información con la mayoría de paraísos fiscales, ¿por qué no hacer viable que se realicen operaciones con ellos? Partimos de la idea de que la permisibilidad debe ser probada con diferentes documentos que acrediten por ejemplo un servicio prestado desde un paraíso fiscal, en la actualidad solo se permiten determinadas operaciones, como créditos, seguros o reaseguros, cesión en uso de naves o

aeronaves, transporte que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa y por último derecho de pase por el canal de Panamá, y ¿por qué no otras operaciones? Es por las razones antes previstas como la transparencia efectiva de información como se evidencia de las notas de prensa extraídas del portal web de SUNAT y los convenios o acuerdos que tenemos con casi el 100% de los PTNCBNI que establece el anexo 1 del RLIR para permitir el intercambio de información, que si creemos que es posible la permisibilidad de la carga probatoria a las empresas que puedan demostrar que sus operaciones son verídicas.

Asimismo como precisamos se utilizó la metodología legisprudencial, a fin de analizar y cuestionar el inc. m) de art. 44 del TUO de la LIR, para lo debemos precisar primero que, antes no se podía intercambiar información financiera o tributaria lo que facilitaba la evasión o elusión de impuestos en aquel entonces, esto es en el año 2001, es a partir del *Harmful Tax Competition* de 1998, informe emitido por la OCDE, que nuestro país recién lo regula en la normativa, porque también se demostraba que los paraísos fiscales perjudicaban a los países en vías de desarrollo, tal como es el nuestro, evadiendo impuestos y así afectando la economía del país.

Se conoce que a través de los impuestos el estado puede mejorar los servicios públicos, realizar obras públicas, entre otros beneficios, evidentemente si existe este tipo de evasión o elusión a través de los paraísos fiscales se nos afectaría gravemente, por eso se incorpora en nuestra legislación, pero esto fue recién en el año 1999, diferente a la coyuntura actual, así también debemos mencionar que explícitamente en la exposición de motivos se precisa en atención a la prohibición absoluta que se pretende regular a través del inciso m) del art. 44 de la LIR que: “Así pues, se entiende que algunas medidas defensivas pueden resultar, en ciertos casos, muy restrictivas, por lo que su aplicación debe justificarse solo en situaciones excepcionales, es decir, cuando no existan medidas menos lesivas de proteger la base tributaria nacional”. (Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1381, pp. 16-17) Bien precisa lo antes citado que dicha medida sobre prohibición absoluta, operaría siempre y cuando no existieran medidas menos lesivas es decir dañosas o perjudiciales, con el fin de proteger la base tributaria nacional, sin embargo ahora contamos con este convenio de asistencia mutua y otros instrumentos que nos permiten conocer si existe o no fraude en las operaciones realizadas con países o territorios considerados como paraísos

fiscales, por lo que no resultaría tan razonable que exista dicha prohibición en la deducción de gastos.

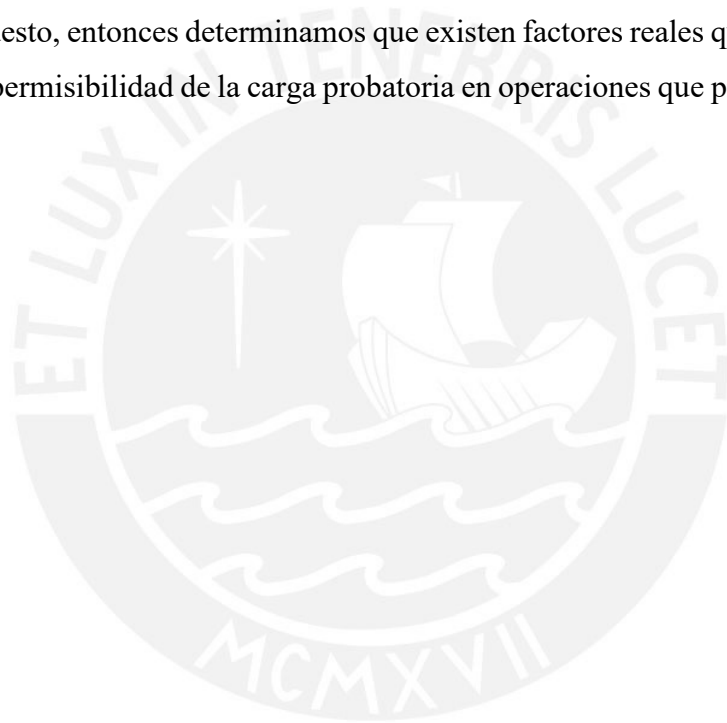
La aplicación del método legisprudencial la apreciamos en el capítulo II, en la cual hemos analizado la racionalidad en base a los cinco criterios, que establece Bundesverfassungsgericht. Con lo cual hemos concluido que el permitir la deducción en los PTNCBNI solo puede ser probable si la persona jurídica demuestra su veracidad, a favor de la administración tributaria. Así también estas normas anti paraíso, se dan en el año 1999 cuando existía un fuerte uso y abuso de estos paraísos fiscales en el Perú, sumado a dicha norma restrictiva es que el Perú no contaba con los acuerdos de intercambio información tributaria, ni mucho menos se habían efectivizado la información como hemos visto a través de las Notas de Prensa emitidas por SUNAT.

Desde un enfoque comparado habíamos precisado que solo se estudiaría de forma referencial entendiendo que cada país puede imponer diferentes normas tributarias en atención a su soberanía, no necesariamente la realidad que se tiene en este caso España, Italia y Francia es la misma que el Perú, así tenemos entonces el art. 15 de la Ley 27/2014, del 27 de noviembre del 2014, del Impuesto sobre Sociedades, vigente en España, dicho artículo versa sobre los gastos que no son deducibles, dentro de los cuales precisa en el inciso g), que los gastos que fueron efectivamente realizados ya sea directa o indirectamente con paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, salvo que el contribuyente pueda probar que el gasto devengado responde a una operación o transacción que efectivamente fue realizada. En otros términos, si se comprueba la veracidad de los gastos esto no limita la deducibilidad de los gastos de la empresa, por operaciones que se hayan realizado en paraísos fiscales con lo cual se puede inferir que la norma no contiene una prohibición absoluta como sucede en la normativa peruana, respecto de los gastos provenientes por paraísos fiscales. De otro lado, podríamos suponer que sus normas son flexibles, por cuanto no tiene la prohibición absoluta de gastos en paraísos fiscales, empero, el art. 8.2 de la Ley 35/2006, Ley de impuesto sobre renta de personas físicas o por sus siglas IRPF, podremos denotar que sus leyes son al contrario severas puesto que los contribuyentes no pierden su condición como tal cuando quieran fijar como nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal, dicha regla se efectúa incluso durante el cambio de residencia así como cuatro períodos impositivos después.

Concretamente, en Italia y Francia, tienen una normativa semejante por el cual se permite la deducibilidad de gastos por servicios, intereses y royalties (regalías), siempre que tenga las condiciones de demostrar la operación y la otra condición es que el importe no sea irregular o en todo caso se trate de un importe exagerado.

En suma, se ha aprecia que las tres jurisdicciones establecen la prohibición en deducir gastos en paraísos fiscales, empero dan la facultad a la persona física o jurídica de acreditar sus gastos.

Con todo lo expuesto, entonces determinamos que existen factores reales que pueden coadyuvar a que se permita la permisibilidad de la carga probatoria en operaciones que provengan de paraísos fiscales.



CONCLUSIONES

1. El intercambio de información tributaria es aquella transferencia de información que por su naturaleza cobra importancia por cuando contrarresta la elusión fiscal, y permite sobre todo si es un país como el nuestro que está en vías de desarrollo, mejorar la recaudación fiscal, también permite transversalmente detectar otros posibles delitos como lavado de dinero.
2. El Perú define bajo tres modalidades los paraísos fiscales en su normativa, esto es países o territorios de baja o nula imposición, no cooperantes y los regímenes fiscales preferenciales.
3. Para que un paraíso fiscal pueda dejar de ser considerado como tal, debe hacer permisible el intercambio de información tributaria con otros países o territorios, en cualquiera de las modalidades estudiadas.
4. Si es viable la permisibilidad de la carga de la prueba a las empresas en operaciones que resulten no ser fraudulentas, siempre que se pueda garantizar su fehaciencia a partir del cumplimiento de ciertos criterios que estén establecidos en la ley, y con esto puedan dar credibilidad que la operación fue efectivamente realizada.
5. Teniendo en cuenta la coyuntura actual en la que se encuentra el Perú si debería ser modificado el inciso m) del art. 44° de la Ley del impuesto a la renta, permitiendo la prueba en contrario, puesto que nuestro país se ha adherido al Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, la cual se encuentra ratificada y ya ha entrado en vigor el 1 de setiembre del 2018, lo que permite el intercambio de información tributaria y financiera, con más de 100 países, incluyendo países o territorios que son considerados como paraísos fiscales, Marco Inclusivo de la BEPS de la OCDE/G20 en materia fiscal, existe un intercambio de información tributaria, mediante convenios y acuerdos con el 95.45% de los actuales paraísos fiscales contenido en el anexo 1 del reglamento de la LIR.

6. En el escenario actual en el que el Perú es capaz de intercambiar información con una red amplia de países debería permitirse la carga de la prueba a las empresas en los casos de deducciones de gastos en paraísos fiscales, a fin de que demuestren que sus operaciones no son fraudulentas, y dándoles así la posibilidad de que acrediten la fehaciencia o realidad de las operaciones realizadas por productos o servicios, con el fin de evitar se afecte su poder adquisitivo, al no poder ser deducidos los gastos que fueron efectivamente realizados.
7. Teniendo en cuenta el contexto anterior, *a priori*, no hubiera podido ser factible la carga de la prueba, porque no contábamos con los diferentes medios mencionados, para que los paraísos fiscales sean utilizados de forma elusiva, siendo antes necesario un efecto disuasorio para que no se recurra a su utilización, sin embargo, *a posteriori*, con la actual coyuntura hemos podido apreciar que es posible una variación, atendiendo a que debe haber un efectivo control.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alva, M. et al. (2014). *Diccionario de jurisprudencia tributaria*. Pacifico editores.
- Barros, J. (2015). *Derecho internacional y derecho tributario*. Legales Instituto.
- Becerra, F. (2022). Aproximaciones a la implementación de la Acción 5 de BEPS en el Perú. <https://taxlatam.com/noticias/aproximaciones-a-la-implementacion-de-la-accion-5-de-beps-en-el-peru/>
- Calderón, J. (2009). *Derecho tributario. Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero*. Grijley.
- Caliendo, P. (2018) *Derecho Tributario y Análisis económico del derecho*: Grijley
- Chirinos, C. (2008) No solo hay que ser, también hay que parecer a propósito de los paraísos fiscales y el impuesto a la renta. *Revista Jurídica del Perú, s/n (89)*, 200.
- Echevarría, G. (s/n). El nuevo régimen de transparencia fiscal internacional peruano. *Revista Advocatus*, (27), p. 306. <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/download/4162/4108/>
- Enriquez, G. et al (2018). Evolución de los paraísos fiscales en el mundo. *Revista Digital Publisher, 3 (5)*, 46-47.
- Figueroa et al (2014). Globalización y paraísos fiscales ¿Algo se mueve?. XIV Jornadas de Economía Crítica. Perspectivas económicas alternativas. http://www5.uva.es/jec14/comunica/A_FEC/A_FEC_4.pdf
- Flores, R. (2018). Los paraísos fiscales en el contexto actual: Algunos aspectos a mejorar. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. 63 (s/n)*, 118. https://www.ipdt.org/wp-content/uploads/2019/11/03-Rev63_RFB.pdf
- Fundación Impuestos y Competitividad (S/F). Plan De Acción Beps - Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Recuperado de <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>

Gómez, (M). La utilización de los paraísos fiscales como herramienta para disminuir la base impositiva.

<https://repository.upb.edu.co/bitstream/handle/20.500.11912/2898/Articulo%20Miguel%20Machado.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Gobierno de España. Ley 27/2014. (28 de noviembre del 2014). Ley de Impuesto sobre Sociedades. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Hernández, J. (2009). Los Paraísos Fiscales. Ediciones AKAL

Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Diario oficial El Peruano

López, D. (2019). *Gastos deducibles*. <https://economipedia.com/definiciones/gastos-deducibles.html>

Manucci y Chirinos (2008). Paraísos fiscales: Gastos prohibidos y el impuesto a la renta ¿Podemos hacer algo ... Aún?. *Revista Vectigalia*, 3 (4), 114

Ministerio de Economía y Finanzas (2018). Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1381. <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Agosto/24/EXP-DL-1381.pdf>

Ministerio de relaciones exteriores del Perú (23 de mayo del 2018). Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. [Convenios internacionales, Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal]. DO: Diario Oficial El Peruano.

Molina, E. y Pedraza, M. (2010). Paraísos fiscales: una aproximación a escala global. *Revista científica de Ciencias Económicas Oikonomos*, 1(2), 104-106.

Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2022). *Acuerdos de intercambio de información*. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx>

Pecho, M. (2014). El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. *Revista Derecho Pucp*, 72, p. 37

- Picón, J. (2014) *Deducciones del impuesto a la renta empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la Sunat, o lo perdí yo*. Dogma ediciones
- Picón, J. (2016) Los paraísos fiscales como herramienta de planificación Tributaria. [Tesis doctoral, Universidad de Sevilla]. of El Paso]. Archivo Universidad de Sevilla. <http://hdl.handle.net/11441/39141>
- Picón, J. (2020) Paraísos fiscales: Rompiendo mitos. Evolución, usos y medidas antiparaísos. [E-reader version]. <https://www.amazon.com/-/es/Jorge-Pic%C3%B3n-Gonzales-ebook/dp/B08CY7KQST?asin=B08CY7KQST&revisionId=165ba7a3&format=2&depth=1>
- Picón, J. (2020, 5 de agosto). *Norma permite control del uso de paraísos fiscales*. <https://actualidadempresarial.pe/noticia/norma-permite-control-del-uso-de-paraisos-fiscales/2e28ae0e-3191-4165-b26d-a439e0028617/1>
- Rivera, M. (2018). Restricción a la compensación de pérdidas provenientes de paraísos fiscales: justificación de la medida en el contexto internacional actual e interpretaciones en relación a su aplicación práctica. XIII Jornadas nacionales de tributación. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1696_05_xiiijorifa_ponenciasta_rivera.pdf
- OCDE. *Harmful Tax Competition. An emerging Global Issue* (27 y 28 de abril de 1998). <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>
- OCDE (2001) *The OECD's project on harmful tax practices: the 2001 progress report*. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>
- OCDE (2006) *The Oecd's project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries*. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf>
- OCDE (2016) *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Acción 5 – Informe final 2015*. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267107-es.pdf?expires=1653276496&id=id&accname=guest&checksum=84C2C9E6E1F1F635108314947527C9F2>
- Sanchez, O. (2010) La verdad sobre los paraísos fiscales

Sánchez, O. et al. (2012). *Temas de tributación internacional*. Editorial Iustitia

Sunat (2022). *Anexo*. https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Anexo_2.pdf

Sunat (2019). *Nota de prensa* N° 85-2019.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2019/setiembre/NotaPrensaN0852019.doc>

Sunat (2019). *Nota de prensa* N° 62-2019.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2019/julio/NotaPrensaN0622019.doc>

Sunat (2020). *Nota de prensa* N° 101-2020.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2020/octubre/NotaPrensaN1012020.doc>

Sunat (2021). *Nota de prensa* N° 22-2021.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2021/marzo/NotaPrensaN0222021.doc>

Sunat (2021). *Nota de prensa* N° 02-2021.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2021/enero/NotaPrensaN0022021.doc>

Sunat (2021). *Nota de Prensa* N° 001-2021.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2021/enero/NotaPrensaN0012021.doc>

Sunat (2021). *Nota de Prensa* N° 94-2021.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2021/diciembre/NotaPrensaN0942021.doc>

Sunat (2021). *Nota de prensa* N° 071-2021.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2021/setiembre/NotaPrensaN0712021.doc>

Sunat (2022). *Nota de prensa* N° 027-2022.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2022/abril/NotaPrensaN0272022.doc>

Sunat (2022). *Nota de prensa* N° 059-2022.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2022/octubre/NotaPrensaN0592022.docx>

Sunat (2023). *Nota de prensa* N° 01-2023.
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2023/enero/NotaPrensaN0012023.docx>

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF. Diario oficial El Peruano

- Urteaga, C. (2017). La implementación de un efectivo intercambio de información fiscal en el Perú. Tesis para obtener el grado de Maestro en Tributación y Política fiscal. Universidad de Lima.
- Valdez, P. (2014). Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú. *Revista Derecho & Sociedad*. 43 (s/n) 419-433.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12587/13144>
- Villagra, R. (2013). Análisis crítico del régimen fiscal internacional vigente en el Perú a partir del 2013. *Revista THEMIS*, s/n (64), 55.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9536>
- Wintgens, L. (1999). Legislation as an Object of Study of Legal Theory: Legisprudence en *Legislation as Legal Theory: Legisprudence*.
- Yangali, N. (2015). *Código Tributario. Aplicación práctica según jurisprudenciales y de la SUNAT: Gaceta Jurídica*.
- Zavaleta, M. (2014). *Investigaciones tributarias y de política fiscal*. Lima: Grijley.

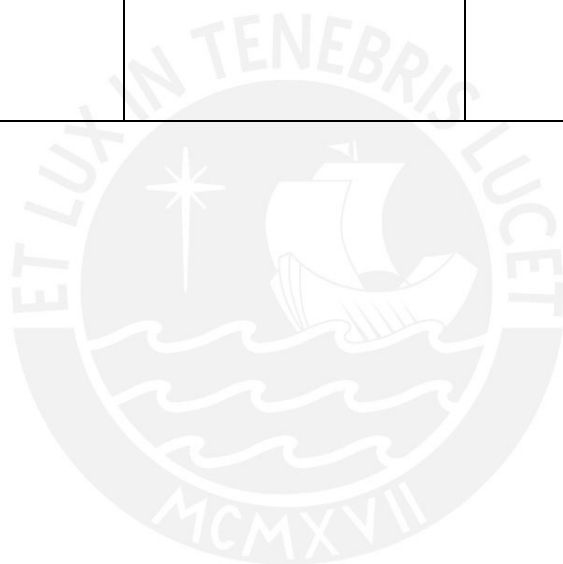
ANEXO 1: Sobre la deducibilidad de gastos en los paraísos fiscales (TUO de la LIR)

<p>Inc. m) del art. 44 - Decreto Supremo N° 054-99-EF, con fecha de publicación 13/04/1999</p>	<p>Art. 7 de la Ley N° 27356, Ley que modifica el TUO de la LIR, con fecha de publicación 16/10/2000</p>	<p>Numeral 13.2 del Art. 13 de la Ley N° 27804, Ley que modifica el TUO de la LIR, con fecha de publicación 1/08/2002</p>	<p>Art. 27 del Decreto Legislativo N° 945-2003-EF, con fecha de publicación 22/12/2003</p>	<p>Art. 3 del Decreto Legislativo N° 1381 con fecha de publicación 23/08/2018</p>
<p>Con este decreto se establece el TUO de la LIR, precisando en el art. 44 que gastos no serían deducibles para determinar el IR de tercera categoría, en el inciso m), a los gastos de servicios, transferencia de intangibles, entre otros que hayan realizado operaciones con personas físicas o jurídicas ubicadas en PTBNI o que</p>	<p>Se incorpora un párrafo al inc. m) del art. 44, en el cual señala que a través de un D.S. se establecerán los criterios para determinar un PTBNI y cuáles serían estos, así como el alcance de las operaciones señalado en el primer párrafo del inc. m). Así también se precisa en el inciso n) como</p>	<p>Se sustituyó el inc. m) y derogó los incisos n) y o) del art. 44, el inc. m) establecía que no serían deducibles los gastos que provengan de operaciones con sujetos que tengan uno de estos supuestos: 1) Sean residentes en PTBNI, 2) Sean establecimientos permanentes en PTBNI, o que, 3) aunque no estén dentro de lo</p>	<p>Se agrega al último párrafo del inc. m) una condición para que sea posible la deducción de gastos en PTBNI, esto es siempre que el monto de la contraprestación sea igual a que partes independientes hubieran pactado en una transacción comparable.</p>	<p>En esta nueva modificación al inc. m) del art. 44, lo que se agrega como supuestos a la prohibición de gastos, es considerar en los dos primeros supuestos a aquellos NO COOPERANTES y en el tercero, aparte de agregar a los no cooperantes precisa también a sujetos a un</p>

<p>se paguen a través de ellas.</p>	<p>prohibición de gastos, las deducciones generadas por gastos en PTBNI.</p>	<p>anterior tengan rentas a través de un PTBNI. El sgte. párrafo establece lo mismo que la norma anterior, sin embargo, agrega cuales serían las excepciones, es decir las que no tendrían alcance para esta prohibición de deducir gastos en PTBNI, pudiendo entonces ser deducibles cuando se traten de: (i) crédito, (ii) seguros o reaseguros, (iii) cesión en uso de naves o aeronaves, (iv) transporte que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa y por último (v) derecho</p>		<p>RÉGIMEN FISCAL PREFERENCIAL. También se añade que se incorporaría los criterios para calificar a los no cooperantes y los RFP a través de D.S. Para lo cual dichos criterios para un PTNCBNI se sustentan en uno de los sgtes. aspectos: 1) Falta de transparencia, 2) Falta de intercambio de información o que se vea limitada. 3) Inexistencia del requisito de presencia local o como actividad real o con sustancia económica.</p>
-------------------------------------	--	--	--	--

		<p>de pase por el canal de Panamá.</p>	<p>4) Tasa impositiva nula o baja.</p> <p>Se añade a este inciso también a parte de lo anterior, que los criterios para los RFP deben sustentarse en uno de estos aspectos: los primeros cuatro son los mismos que los PTNCBNI, el quinto aspecto es que dispongan los países o territorios de beneficios tributarios que excluyan a los no residentes o en su caso que los beneficiados con el régimen estén impedidos de operar en el mercado doméstico. Y sexto, la imposición</p>
--	--	--	---

				de rentas de fuente nacional. El último párrafo referido a las excepciones a esta prohibición se mantiene tal cual, así como la condición para su acceso.
--	--	--	--	---



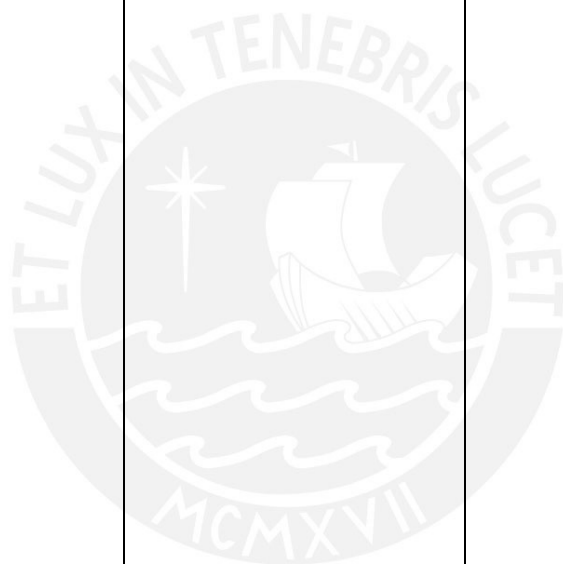
ANEXO 2: Cambios normativos en la definición de los paraísos fiscales (RLIR)

<p>Art. 11° del Decreto Supremo Nro. 045-2001-EF, con fecha de publicación el 20/03/2001.</p>	<p>Art. 12 del Decreto Supremo Nro. 045-2001-EF, con fecha de publicación el 20/03/2001.</p>	<p>Art. 30 del Decreto Supremo Nro. 258-2012-EF, con fecha de publicación el 18/12/2012</p>	<p>Art. 2 del Decreto Supremo Nro. 007-2018-EF, con fecha de publicación el 17/01/2018</p>	<p>Art. 2 del Decreto Supremo Nro. 340-2018-EF, con fecha de publicación el 30/12/2018</p>
<p>Se incorpora el Capítulo XVI en el RLIR, conteniendo en el art. 86 la figura de los paraísos fiscales, pero solo de una forma, esto es PAISES O TERRITORIOS DE BAJA O NULA IMPOSICIÓN. En concreto, refiere que se considera como tal a los incluidos en el Anexo del RLIR, y también si es que la tasa del IR sea 0% o sea inferior en un 50% o más</p>	<p>En dicho artículo se precisa la incorporación de un Anexo en el reglamento, que contiene una relación de 43 PTBNI</p>	<p>Se incorpora un último párrafo en el art. 86 del RLIR indicando que, si el Perú suscribe un Convenio para evitar la doble imposición, con cláusula de intercambio de información con el PTBNI, éste ya no sería calificado como tal cuando sea vigente dicho convenio.</p>	<p>Se incorpora el cuarto párrafo en el art. 86 en RLIR, precisando que en lo que concierne al primer párrafo del art. 86 no se consideraría como PTBNI si este pertenece a la OCDE.</p>	<p>Se reforma el nombre del capítulo XVI del RLIR, incorporándose dos nuevas formas de paraísos fiscales: PAISES O TERRITORIOS NO COOPERANTES y los REGÍMENES FISCALES PREFERENCIALES, por lo que se modifica el art. 86, en este art. se agregan varias disposiciones.</p>

<p>de la que corresponde en el Perú, asimismo debía de cumplir uno de estos caracteres: 1) Que no brinde información de los beneficiados. 2) Que exista un régimen tributario diferente para los no residentes, sin embargo, existan beneficios tributarios que excluyan a los residentes. 3) Que los beneficiados no puedan operar en el mercado doméstico o, 4) Que se publicite o se pueda percibir que es un lugar en el que se permita no pagar el gravamen que correspondería en el país de residencia.</p>				<p>Primeramente, para que se califiquen como PTNCBNI, son los considerados los que están en el Anexo 1 del RLIR, pero también agrega que con el Decreto Supremo se puede incluir en este anexo, cuando cumpla con uno de los tres criterios: a) Que no tengan vigente un AITT o CDI que contenga una cláusula de intercambio de información o que existiendo estos, no se cumplan o se vean limitados. b) Ausencia de un régimen de transparencia. c) Que la tasa impositiva del IR</p>
---	--	--	--	---

				<p>empresarial sea 0 o menor al 60%. Luego, se establece que a través de un DS se pueden excluir a PTNCBNI cuando cumpla con uno de los criterios sgtes.: a) Pertenezca a la OCDE, b) Que tengan vigente un CDI que incluya un CII, o c) Que se cumpla con el intercambio de información y no esté limitado por normas o prácticas administrativas. Se indica que los miembros de la OCDE o los países o territorios con los que esté vigente un CDI que incluya CII y no se cumpla con el mismo</p>
--	--	--	--	--

				<p>puede ser incluidos en el Anexo 1. Como segunda disposición se establece que se debe cumplir con al menos dos criterios para que sean regímenes fiscales preferenciales:</p> <p>a) Que el país o territorio con dicho régimen no tenga vigente o no cumpla, un AIIT o CDI que contenga también una cláusula de intercambio, o que en su caso éste se vea limitado. b) Ausencia del régimen fiscal de transparencia. c) Que la tasa del IR sujetas al régimen fiscal sea 0 o menor al 60% de la tasa peruana, d) Que</p>
--	--	--	--	--



				<p>el régimen fiscal excluya a los residentes, o que los beneficiarios no puedan operar en el mercado doméstico, y e) Ser calificados por la OCDE como un regímenes perniciosos o potencialmente perniciosos. Como tercera disposición, las inclusiones como exclusiones del Anexo 1 que se establecen durante el ejercicio gravable producen efectos a partir del ejercicio sgte. Y como cuarta disposición, la SUNAT debe remitir anualmente al MEF la lista de los países o</p>
--	--	--	--	--

				<p>territorios que cumplan o incumplan o se haya dado de forma limitada el intercambio de información, y casos en los que se detecte lo señalado en el inc. b) del primer párrafo, misma que es desarrollada en el primer trimestre del ejercicio sgte. y es publicada en la página web del MEF o SUNAT.</p>
				<p>Se modifica el Anexo 1 del RLIR, excluyendo e incluyendo a PTNCBNI, siendo ahora un total de 44.</p>