

CONSIDERACIONES PREVIAS DE APLICACIÓN PARA LA CLAUSULA ANTIELUSIVA GENERAL

MARIO ALVA MATTEUCCI

RESUMEN

El presente trabajo analiza la conducta de las empresas multinacionales, su rol negativo en el caso de la planificación fiscal agresiva y los esfuerzos de la OCDE para aprobar medidas contenidas en el Plan BEPS para combatirla. Se toma como referencia la posibilidad de incorporar una cláusula antielusiva general, revisando para ello los sistemas jurídicos del sistema del derecho continental y del derecho anglosajón. Adicionalmente se revisa la posibilidad de incluir en el ordenamiento peruano la Recomendación 2012-772-UE, de fecha 6 de diciembre de 2012, que trata sobre la planificación fiscal agresiva.

1. INTRODUCCIÓN

Producto de la globalización y la apertura de nuevos mercados, las grandes empresas de carácter multinacional iniciaron desde hace algunos años, planteamientos de naturaleza económica que procuran incrementar las ganancias y reducir los costos, dentro de los cuales se encuentra la variable impositiva.

En este sentido, las multinacionales han procurado estructurar diversas operaciones que han tenido como prioridad aligerar, disminuir, limitar, reducir o hasta desaparecer la variable impositiva, ello en perjuicio de la afectación tributaria que realmente hubiera correspondido aplicar. Por lo cual, se observa que se ha erosionado la base fiscal y los beneficios que las multinacionales han obtenido, fueron transferidos a territorios de baja o nula imposición, al igual que paraísos fiscales que ofrecían regímenes impositivos altamente atractivos.

Así, a lo largo del tiempo se puede observar que estas estrategias se han sofisticado cada vez más, amparándose en una legislación que inicialmente no había previsto tal complejidad, produciéndose lo que se denomina una planificación fiscal agresiva.

En este sentido, muchos países han procurado afrontar esta situación incorporando herramientas que permitan combatir a la planificación fiscal agresiva. Una de esas medidas es la aplicación de una cláusula antielusiva general, conocida también como cláusula antiabuso.

En el presente informe se analizará la posibilidad de aplicar una cláusula antielusiva general, en países que tienen una tradición del derecho continental o llamado también del derecho civil (*civil law*), como también en el caso de países o territorios en donde el sistema jurídico proviene del derecho anglosajón, conocido también como *common law*.

Del mismo modo, se revisará la posibilidad de aplicación en nuestro país de la Recomendación 2012-772-UE, de fecha 6 de diciembre de 2012.

2. LA GLOBALIZACIÓN COMO PUNTO DE PARTIDA

En las condiciones actuales en donde la globalización ha logrado interconectar a muchos países, regiones y continentes, se puede observar que cada vez existen menos fronteras para el movimiento del capital, las inversiones, las personas, entre otros.

La normatividad tradicional de cada Estado resulta insuficiente para poder regular aspectos que son novedosos para una determinada región, de allí que cada país ha debido realizar algún ajuste a su propia legislación, para poder hacer frente a este fenómeno, que ya viene desde hace algunos años atrás.

Al existir movilidad de capitales y personas en el mundo, pueden presentarse casos en los cuales un ingreso puede afectarse en dos jurisdicciones, al igual que una persona que se encuentra domiciliada en un territorio, pero tiene inversiones en otro territorio termine siendo afectada tributariamente en dos jurisdicciones.

Coincidimos con la información relacionada con el proceso de adecuación que debe darse con respecto a la globalización, sobre todo cuando la **OCDE** indica que ***“La globalización ha dado como resultado un cambio de paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Estos fenómenos se han exacerbado por la creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas”***¹.

En la doctrina nacional observamos una cierta advertencia con respecto a las dificultades que se presentan con la globalización y que tienen relación con estrategias formuladas por planificadores tributarios que procuran reducir al mínimo la afectación tributaria que realmente le corresponda a un contribuyente, extendiendo sus ganancias y trasladándolas a territorios donde existen reglas impositivas mínimas o inexistentes.

Sobre este punto, consideramos pertinente revisar lo mencionado por **DURAN ROJO**, cuando precisa que a través de la globalización ***“...se han originado fenómenos que vienen corroyendo los cimientos de los regímenes tributarios nacionales, como son el aumento del comercio electrónico (que altera el concepto de jurisdicción tributaria y de localización de la riqueza), el uso del dinero electrónico (que dificulta el control de las autoridades tributarias fomentando la evasión), el comercio dentro de una misma compañía (que pone a prueba las posibilidades de evitar el uso de mecanismos de planificación internacional que socaven la imposición en un país), la existencia de los paraísos fiscales (que promueve la elusión fiscal), los instrumentos derivados y fondos especulativos de cobertura, la imposibilidad de gravar el capital financiero –especialmente el golondrino–, la creciente actividad de personas altamente calificadas fuera de su país de residencia, y el aumento de los incrementos de los viajes al extranjero que permiten comprar donde hay bajos impuestos”***².

¹ **OCDE**. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Esta publicación puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es> (consultado el 01.09.2018).

² **DURAN ROJO, Luis**. Globalización y Tributación. Artículo publicado en internet y se puede revisar ingresando a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/luisduran/2008/01/18/globalizacion-y-tributacion/> (consultado el 29.08.2018).

Frente a este fenómeno apreciamos la opinión de **AMBITE** y **LÓPEZ**, los cuales indican que *“la legislación fiscal de los Estados estaba diseñada sobre los supuestos de economías cerradas, en este nuevo escenario los flujos financieros (inversiones de residentes en el exterior e inversiones de no residentes en el interior de dichas economías) plantea situaciones cuya regulación fiscal no estuviera prevista”*³.

Es precisamente en este contexto, en donde se aprecia que muchos contribuyentes, sobre todo empresas de índole multinacional⁴, que han efectuado estudios de la normativa tributaria en donde les corresponde contribuir, con la intención de verificar algunos ajustes que les permitan maximizar sus ganancias y reducir sus costos, aprovechando algunas estructuras impositivas que la propia legislación les permite.

El problema que se observa en los últimos años, es que las empresas multinacionales y personas que cuentan con un importante patrimonio, han formulado diversas estrategias, elaborado contratos, realizando operaciones que en muchos casos parecerían inofensivas, pero que en el fondo esconden un único objetivo, aliviar, reducir o anular la carga impositiva.

En el mismo orden de ideas, coincidimos con lo mencionado por **MENDOZA LÓPEZ** quien precisa que *“Las estrategias de planeación fiscal de las empresas multinacionales, se llevan a cabo a través de distintas técnicas con lo cual desarrollan la erosión de sus bases imponibles y la deslocalización de sus rentas entre las diferentes jurisdicciones donde presiden; por ello, la dificultad de los gobiernos para aplicar tributos nacionales a dichos clientes”*⁵.

Ello constituye el inicio de una planificación fiscal, solo que el tinte utilizado en este caso puntual es de tipo agresivo, toda vez que se intenta forzar algunas figuras jurídicas, con la intención clara de dejar de tributar, perjudicando de este modo la recaudación tributaria del Estado.

3. EL PLAN BEPS, LA ACCIÓN 12 Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos con sus siglas en español OCDE, en su afán de promover y mejorar el bienestar económico presentó en el mes de julio de 2013 un Plan de acción que busca evitar la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios.

³ **AMBITE IGLESIAS, Ana María** y **LÓPEZ ARRABE, Carlos**. Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española. Este trabajo fue presentado al IV Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2012. Cuadernos de Formación. Colaboración 1/14. Volumen 17/2014. Página 6.

⁴ *“Las empresas multinacionales o empresas transnacionales son aquellas que no solo están establecidas en su país de origen, sino que también se constituyen en otros países para realizar sus actividades mercantiles tanto de venta y compra como de producción en los países donde se han establecido. Las multinacionales están en capacidad de expandir la producción y otras operaciones alrededor del mundo, así como de movilizar plantas industriales de un país a otro”*. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: http://www.eco.unne.edu.ar/wp-content/uploads/2016/05/U4_Teoria_complemento.pdf (consultado el 04.09.2018).

⁵ **MENDOZA LÓPEZ, Doris Teresita**. La Lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. Artículo publicado en el Anuario Mexicano de Derecho Internacional. Volumen XVI. Enero – diciembre 2016.

Dicho plan de acción se le conoce en el mundo como **BEPS**, ya que son las siglas en inglés de **“Base Erosion and Profit Shifting”**. En español se le puede traducir como un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios*. Este plan recibió el respaldo de la Cumbre del G20, que fuera llevada a cabo en la ciudad de San Petersburgo en los días 5 y 6 de setiembre de 2013.

Según lo indica una respuesta a las preguntas frecuentes sobre BEPS, la propia OCDE señala lo siguiente **“Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to make profits ‘disappear’ for tax purposes or to shift profits to locations where there is little or no real activity but the taxes are low resulting in little or no overall corporate tax being paid”**⁶.

El plan BEPS contenía una lista de quince (15) acciones, toda ellas ligadas a combatir la erosión de la base fiscal.

Dicho Plan de Acción gira en torno a tres pilares o líneas de actuación fundamentales:

“(i) dotar de coherencia a aquellas normas de Derecho interno que abordan actividades transfronterizas;

(ii) reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor y;

(iii) mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones”⁷.

Uno se pregunta de manera inmediata lo siguiente:

- ¿Por qué la necesidad de un Plan que busque revertir una situación de planificación fiscal agresiva?
- ¿Quiénes son los principales perdedores en este tema?
- ¿Sólo los Estados se ven perjudicados?

Las respuestas a estas preguntas están orientadas a identificar porqué las estrategias utilizadas por las empresas, dentro de lo que se denomina “planificación fiscal agresiva” deben ser eliminadas.

PRIMER PERJUDICADO:

⁶ **OCDE.** BEPS Frequently Asked Questions. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf> (consultado el 04.09.2018). Una traducción libre sería la siguiente *“Se refiere a estrategias de planificación fiscal para explotar brechas y desajustes en las normas impositivas para hacer que las ganancias desaparezcan con fines impositivos o para cambiar las ganancias a ubicaciones donde hay poca o ninguna actividad real pero los impuestos son bajos, lo que resulta en poco o nada”*.

⁷ **OECD HOME.** Reformas al sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm> (consultado el 05.09.2018).

Los Estados, las administraciones tributarias y los gobiernos, toda vez que no cumplirían con recaudar los ingresos que inicialmente proyectaron, ya que las multinacionales logran en cierta medida trasladar los beneficios⁸ de una determinada zona hacia otra de bajo costo, de escasa o nula imposición tributaria, paraísos fiscales, al igual que países o jurisdicciones catalogadas por el Grupo de Acción Financiera – GAFI como de Alto Riesgo o No Cooperantes.

Lo antes indicado originaría problemas de déficit en los presupuestos anuales de los países donde han sido retirados los beneficios.

SEGUNDO PERJUDICADO:

Los habitantes y contribuyentes ubicados en las zonas en las cuales se ha verificado una rebaja considerable de la recaudación, producto del no pago de las empresas, corporaciones o multinacionales que no cancelan los tributos a su cargo, ello por el hecho que se ha determinado una deslocalización de los beneficios hacia otras zonas.

Asimismo, *“los gobiernos se ven obligados a disminuir los gastos públicos ofreciendo menos servicios a la población”⁹.*

Una muestra de lo señalado en los párrafos anteriores es expresada por **VILLANUEVA GUTIERREZ** cuando menciona que *“Desde el año 2012, el G-20 y la OCDE han puesto en la agenda política internacional que las Multinacionales no están contribuyendo el Impuesto a la Renta proporcional a las utilidades que generan, lo que vulnera las reglas de competencia leal y justa y además genera un problema de orden ético y de justicia tributaria que viola el principio de igualdad. Los ciudadanos de a pie soportamos cargas tributarias en Latinoamérica entre 20% y 30% y en los países de la OCDE entre 30% a 45%, mientras que la multinacionales a través de estas prácticas han logrado tasas efectivas de escándalo 3.24%”¹⁰.*

TERCER PERJUDICADO:

También se verían perjudicadas las entidades residentes, ello por el hecho que por el volumen de las operaciones o por las inversiones a escala, no pueden competir con el ahorro de gastos que si lo realizan las corporaciones que además logran precios competitivos, lo cual determina que puedan vender más bienes u ofrecer servicios más competitivos.

A través de la deslocalización de capitales, las personas, las empresas, corporaciones o grupos económicos buscan en cierto modo lograr un ahorro fiscal, ya sea en parte del proceso productivo de ciertos bienes o a través de tercerizaciones en el caso de los servicios.

Dentro del Plan BEPS planteado por la OCDE desde el año 2013, se viene propugnando que se establezcan mecanismos de intercambio de información, sobre todo para poder investigar la planificación fiscal agresiva llevada a cabo por algunos contribuyentes en perjuicio del fisco.

⁸ A ello se le denomina deslocalizar beneficios.

⁹ **PEDROSA LÓPEZ, José Carlos.** “El Plan de acción BEPS de la OCDE: Pasado, presente y futuro”. Informe publicado en la revista Actualidad Jurídica Iberoamericana. Número 2. Febrero 2015. Página 694.

¹⁰ **VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker.** Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma en la norma de precios de transferencia y la elusión en el código Tributario. Informe publicado en la revista Ius et Veritas. N° 54, julio 2017. Página 245.

3.1 LA ACCIÓN 12 DEL PLAN BEPS

Del total de las quince acciones del Plan BEPS, nos centraremos de manera específica en la acción 12, la cual señala lo siguiente:

ACCION 12: “Exigir a los contribuyentes revelar sus estrategias de Planificación Fiscal Agresiva”.

Respecto a esta acción, precisamos que pueden resultar válidas el desarrollo de recomendaciones que se encuentren relacionadas al diseño y creación de normas y disposiciones, las cuales estén orientadas a posibilitar una declaración de tipo obligatorio, en donde se puedan exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva¹¹.

Para lograr ello también debe complementarse con un modelo mejorado de intercambio de información entre administraciones tributarias, sobre mecanismos de planificación tributaria de magnitud internacional.

Las empresas de este tipo *offshore*¹² por naturaleza, casi siempre tienen como principal finalidad la deslocalización de capitales, retirándolos de un territorio en donde normalmente tributarían hacia un territorio donde la tasa impositiva es baja o quizás nula, con mecanismos de protección y seguridad mayores inclusive que los residentes en dichos territorios. Adicionalmente, en los lugares donde se constituyen gozan de grandes ventajas de tipo fiscal, al igual que existen mecanismos de protección muy fuertes de confidencialidad llegando inclusive a la opacidad.

Frente a estas ideas resulta interesante revisar la opinión de **SERRANO ANTON** cuando indica que *“En el caso BEPS, se pretende un proceso inclusivo bajo el liderazgo de la OCDE/G20 y la participación de los países en desarrollo. Es decir, si se quiere que el plan de acción sea operativo, se requiere un proceso global que incluya todas las partes interesadas de cierta importancia. Para ello, y con el fin de facilitar una mayor participación de las principales economías que no son miembros de la OCDE, se ha invitado a los países del G20 interesados que no sean miembros a formar parte del proyecto como “asociado”, es decir, en pie de igualdad con los miembros (incluso a nivel de los órganos auxiliares que participan en los trabajos de BEPS). Los países en desarrollo también se enfrentan a problemas relacionados con BEPS, aunque los problemas pueden manifestarse de manera diferente dada la especificidad de sus marcos legales y administrativos. La Organización de las Naciones Unidas (ONU) participa también en el trabajo tributario de la OCDE”*¹³.

¹¹ **ALVA MATTEUCCI, Mario**. Las nuevas reglas de juego que plantea la OCDE: ¿qué es lo que usted debe conocer de la BEPS?. Informe publicado en la revista Actualidad Empresarial N° 328. Primera quincena de Junio 2015. Página I-6.

¹² Las empresas a las cuales se les denomina *“offshore”* no son otra cosa que sociedades que son constituidas en un determinado Estado distinto al de residencia de las personas que las integran. Normalmente son creadas en territorios que se denominan paraísos fiscales, en los cuales existe como característica común la baja o nula imposición tributaria. Una característica típica es que no realizan actividades dentro de dicho territorio.

¹³ **SERRANO ANTON, Fernando**. El informe sobre erosión de bases imponibles de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. Publicado en la Revista Derecho PUCP. N° 72, año 2014. Página 55.

En una interesante tesis para sustentar el grado de magister en Derecho Tributario en la PUCP, la autora **YUCRA YAÑEZ** indica con relación a la acción 12 del Plan BEPS que aún cuando *“se ha visto que la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva, a pesar de advertirse que ni la propia OCDE ha señalado claramente cuáles son los alcances de lo que es una planificación fiscal agresiva, siendo esto sumamente peligroso, como se ha señalado anteriormente; se justifica en la necesidad de las administraciones tributarias de disponer anticipadamente de información para así poder estar preparados ante un eventual problema elusivo, y así reducir su tiempo de reacción, lo que conllevaría a la reducción del deterioro en la recaudación fiscal e inclusive generaría menores costos de cumplimiento¹⁴ y fiscalizaciones menos severas”¹⁵.*

Con respecto a la acción 12 del Plan BEPS, la propia OCDE ha señalado en el informe final del año 2015 lo siguiente *“En consecuencia, la implementación resulta clave en esta fase. El paquete de medidas BEPS se diseñó precisamente para ser implementado mediante cambios en la legislación y prácticas nacionales y en aplicación de las disposiciones contempladas en los convenios fiscales, existiendo negociaciones actualmente en curso para desarrollar un instrumento multilateral que se prevé concluyan en 2016. Asimismo, los países de la OCDE y del G-20 han acordado seguir trabajando conjuntamente a fin de garantizar la implementación sistemática y coordinada de las recomendaciones en materia de BEPS. La globalización exige soluciones comunes, así como también es preciso entablar un diálogo a escala mundial que trascienda los países de la OCDE y del G-20. A tal fin, los países de la OCDE y del G-20 diseñarán y propondrán en 2016 un marco inclusivo de seguimiento, contando para ello con la participación de todos los países interesados en condiciones de igualdad”¹⁶.*

Si se observa el texto de los últimos párrafos de la cita anterior, apreciamos que se está procurando buscar su aplicación a los países que se encuentran fuera de la OCDE y del G-20, dentro de los cuales se encontraría el Perú, con lo cual, parecería ser un caso de *soft law*, tema que se desarrollará más adelante.

4. ¿EN QUÉ CONSISTE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA?

Por Planeamiento Tributario debemos entender por tal a aquella herramienta gerencial utilizada por profesionales ligados a la tributación, cuyo objetivo primordial es estudiar las vías pertinentes para el ahorro en el pago de impuestos¹⁷.

¹⁴ Esto es lo que se analiza dentro de lo que se denomina gestión del riesgo en el cumplimiento tributario de los contribuyentes. Sobre el tema recomendamos un trabajo que publicamos hace algún tiempo y que puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2015/05/15/la-gestion-del-riesgo-y-el-mejoramiento-del-cumplimiento-voluntario-de-los-contribuyentes-que-debe-hacer-la-sunat/> (consultado el 05.09.2018).

¹⁵ **YUCRA NUÑEZ, Yosiv Zolín**. La incidencia de la acción 12 del Plan de Acción contra BEPS, relativa a la revelación de los mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva, en la obligación del abogado de salvaguardar el secreto profesional. Tesis para optar el grado de Magister en Derecho Tributario. PUCP. Lima, 2017. Página 20.

¹⁶ **OCDE (2016)**, Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

¹⁷ **ALVA MATTEUCCI, Mario**. Los Paraísos Fiscales. Artículo publicado en la Revista Análisis Tributario correspondiente al mes de abril de 2001. Volumen XIV – Nro. 159.

El Planeamiento Tributario es normalmente solicitado por grandes empresas o corporaciones en mayor parte y eventualmente por medianos contribuyentes. En pequeños contribuyentes no se aprecia el uso de este mecanismo, bien sea porque la carga impositiva es mínima o por el desconocimiento de esta figura, ello aunado también al desembolso de dinero que representaría para ellos el financiar un estudio o una asesoría relacionada con el planeamiento fiscal¹⁸.

Siguiendo en este contexto, apreciamos que **MORENO GONZALEZ et al** indican lo siguiente ***“Entendemos, por planificación fiscal, la disciplina académica que, combinando conocimientos de derecho tributario, asesoría de empresas, gestión de patrimonio, banca internacional y otras materias, proporciona estrategias tendentes a la evitación legal de una parte de la carga tributaria que soportan las personas y las empresas. Para ello se estudia el negocio y diseña una estructura de funcionamiento, generalmente internacionalizada, que permita situar la generación de beneficio en aquellos lugares, momentos o circunstancias que menor tributación provoquen¹⁹”***.

En la medida que el Planeamiento Tributario sea realizado en un estricto cumplimiento del marco legal y no signifique algún tipo de violación normativa o la presencia de algún ilícito, será perfectamente aceptable. La dificultad se presentaría cuando éste planeamiento tenga algunas figuras elusivas o cuando se determinen maniobras que se basan exclusivamente en la simulación absoluta de las operaciones, toda vez que ello podría significar una revisión pormenorizada por parte del fisco, a efectos de determinar la verdadera fiscalidad aplicable con la posibilidad de verificar la comisión de infracciones.

Precisamente, cuando algunos contribuyentes o diversas empresas -sobre todo multinacionales- procuran aprovechar los aspectos dispares existentes en la legislación tributaria, la cual puede involucrar a uno o varios territorios, con la finalidad de poder reducir, limitar o eliminar la carga fiscal, nos encontramos ante una planificación fiscal de tipo agresiva.

Este tipo de planificación negativa limita la recaudación fiscal, precisamente al erosionar la base fiscal del territorio donde debería cumplirse con la carga fiscal, toda vez que los beneficios que se han obtenido, posteriormente son transferidos a territorios de baja o nula imposición que ofrecen regímenes impositivos altamente atractivos, en los cuales además no existe posibilidad de intercambio de información toda vez que la regla general es la opacidad.

Existen diversas maneras en las cuales se distingue la planificación fiscal agresiva, toda vez que ésta ***“involucra una serie de actos societarios, contractuales, financieros y comerciales indirectos, artificiosos y ficticios sobre activos, riesgos o funciones del grupo multinacional, que son trasladados hacia otras jurisdicciones con regímenes tributarios privilegiados con el deliberado fin de alocar también las rentas asociadas a estos, lográndose***

¹⁸ **ALVA MATTEUCCI, Mario**. Planeamiento Tributario: ¿Es posible realizarlo actualmente sin quebrantar las normas?. Informe publicado en la revista Actualidad Empresarial N° 286 - Primera Quincena de Setiembre 2013. Página 1-2.

¹⁹ **MORENO GONZÁLEZ, Saturnina; PATÓN GARCÍA, Gemma; SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther; SANZ DÍAZ-PALACIOS, José Alberto**. (2007). Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas del derecho interno comparado y comunitario. Atelier, Barcelona. Página 95.

*con ello el alivio o eliminación del impacto tributario sobre el grupo y un mejor retorno económico para este*²⁰.

Como una especie de advertencia el autor **ESTRADA ALONZO** nos menciona que *"El objetivo de una estructura de planificación fiscal agresiva es reducir al máximo la imposición, con plena intención y conocimiento*²¹; *para ello, utilizarán fideicomisos, doble acreditación de pérdidas, gastos o beneficios fiscales a través de entidades o instrumentos híbridos, entre otros*²².

En la búsqueda de mayor información consultamos la doctrina italiana y apreciamos que **PISTONE** indica una pequeña definición acerca de la planificación fiscal agresiva, conforme se transcribe a continuación: *"La pianificazione fiscale aggressiva è una categoria concettuale del diritto tributario globale e consiste nello sfruttamento delle disparità transnazionali tra gli ordinamenti tributari, al fine di conseguire vantaggi d'imposta che gli Stati non avrebbero altrimenti inteso concedere"*²³.

Por su parte, apreciamos que en la doctrina española **LAGO MONTERO** indica que *"La llamada planificación fiscal agresiva es un eufemismo, una expresión que ha hecho fortuna para describir el catálogo de estrategias de huida al que los ordenamientos tributarios deben responder en la línea de la definición de cláusulas antiabuso genéricas y específicas, de reglas de transparencia fiscal que traigan a los impuestos personales la renta que pretende huir de ellos mediante esas estrategias de planificación fiscal agresiva, nacional y sobre todo internacional"*²⁴.

En este contexto y como una respuesta *"Ante las abundantes prácticas fiscales agresivas que erosionan las bases imponibles de diversas jurisdicciones, las naciones han hecho esfuerzos conjuntos para evitar esa situación. Es así como los países aumentan su red de convenios tanto para evitar la doble imposición internacional, como para el intercambio de información"*²⁵.

6. LA RESPUESTA DE LOS ESTADOS: LA NECESIDAD DE CONTAR CON UNA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL

²⁰ **RAMOS ANGELES, Jesús Alberto.** El Proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: Un enfoque crítico a propósito de los *Final Reports* 2015. informe publicado en la revista Derecho y Sociedad. N° 45. Página 380.

²¹ Estos términos inclusive podrían calzar perfectamente dentro del concepto de Dolo que es utilizado en materia penal.

²² **ESTRADA ALONZO, María Félix** (2016) *¿PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA O DE ECONOMÍA DE OPCIÓN?: ESTUDIO DEL CASO DE HONG KONG NICARAGUA CANAL DEVELOPMENT GROUP.* Revista Ciencia Jurídica y Política (3). pp. 42-68. ISSN 2410-2768

²³ **PISTONE, Pasquale.** *La Pianificazione Fiscale Aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale.* Rivista Trimestrale di Diritto tributario. N° 2/2016. G. Giappichelli editore. Torino, 2016. Página 395. Una traducción libre de la cita sería la siguiente: *"La planificación fiscal agresiva es una categoría conceptual de la legislación tributaria global y consiste en explotar las disparidades transnacionales entre los sistemas impositivos a fin de lograr ventajas fiscales que los Estados no habrían tenido la intención de otorgar"*.

²⁴ **LAGO MONTERO, José María.** Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad. Artículo publicado en la revista *Ars Iuris Salmaticensis*. Volumen 3, diciembre 2015. Página 69. Universidad de Salamanca.

²⁵ **CAMACHO CORDOBA, Carlos.** La Planificación fiscal agresiva en Latinoamérica y la aplicación del principio. de realidad económica. Trabajo nacional presentado en la XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad en Uruguay 2013.

La cláusula antielusiva general, conocida también como cláusula antielusoria, surge como una respuesta de los Estados, precisamente para combatir la elusión, plasmada a través de la denominada planificación fiscal agresiva, procurando evitar el abuso de las formas jurídicas de parte de algunos contribuyentes, mayormente multinacionales.

La cláusula antielusiva general debe tener como característica que sea abstracta y a la vez general, porque son **“creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y, que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente)”²⁶.**

Insistimos que la cláusula antielusiva general debe ser abstracta y en su utilización, es casi seguro que se presenten conflictos de aplicación de los principios tributarios.

Recordemos que una de las finalidades de los principios tributarios es servir de dirección o guía a quien ostente la potestad tributaria, a efectos que pueda desarrollarla sin dificultades ni contingencias. Asimismo, los principios tributarios son útiles al momento de poder verificar la interpretación de las normas, generando de este modo mayor seguridad jurídica al aplicar el Derecho, evitando situaciones en las cuales el contribuyente o administrado quede en una situación de indefensión jurídica, en perjuicio del mismo.

De manera específica, con respecto a la aplicación de la cláusula antielusiva general, encontramos, **desde el punto de vista sustantivo** al principio de capacidad contributiva²⁷; al igual que el principio relacionado con el combate del abuso del derecho²⁸ y el principio del deber de contribuir; y, **desde el punto de vista formal**, observamos la presencia del principio de reserva de ley²⁹ y el principio de seguridad jurídica.

Para la aplicación de la cláusula antielusiva general, se parte de un presupuesto, el cual incluye la revisión de un hecho cuya naturaleza es compleja, que también es genérico y abstracto, precisamente para poder ser aplicable a un número no definido de figuras que ha sido detectadas como anómalas, insólitas, infrecuentes, desacostumbradas *–por utilizar una serie de términos relacionados–* que buscan precipitar una consecuencia tributaria que se encuentra prevista por la Ley pero para otras figuras.

²⁶ **WAHN PLEITEZ, Raphael.** Elusión tributaria y normas antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto. Informe publicado en la revista de Estudios Tributarios N° 5. Año 2011. Centro de Estudios Tributarios. Santiago de Chile. Página 56.

²⁷ Sobre el tema recomendamos la lectura de un trabajo que elaboramos hace algún tiempo y puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/11/15/alcances-sobre-el-principio-de-capacidad-contributiva-en-materia-tributaria/> (consultado el 05.09.2018).

²⁸ **FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos.** Abuso del Derecho. Editora Jurídica Grijley. Lima, 1999. Página 163. Este autor define al abuso del derecho de la siguiente manera **“(…) el fenómeno jurídico conocido como “abuso de derecho” consiste en una conducta que, sustentándose en un derecho subjetivo, se convierte en antisocial al trasgredir en su ejercicio, o a través de su omisión, un genérico deber jurídico que cristaliza el valor solidaridad. Ello origina un específico sui generis acto ilícito que no es materia de la responsabilidad civil. Lo antisocial es lo “irregular”, lo “anormal”, es decir, contrario a la solidaridad y, por ende, de la moral social.”**

²⁹ Recordemos que el Principio de Reserva de Ley se encuentra consagrado en el texto del artículo 74º de la Constitución Política del Perú y a través del mismo se determina que los elementos constitutivos del tributo como es el sujeto activo, el sujeto pasivo, la tasa y la alícuota son aprobados por Ley.

Serán los tribunales de justicia los que, en aplicación de los principios constitucionales y su ponderación³⁰ puedan resolver algunos conflictos que lleguen a judicializarse, con respecto a la aplicación de la cláusula antielusiva general.

En este punto, apreciamos en la doctrina nacional que **VILLANUEVA GUTIERREZ** indica que *“La construcción de una norma jurídica en ese contexto es compleja, puesto que debe reflejar una solución que otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes, pero al mismo tiempo su formulación debe ser amplia para que la administración tributaria disponga de herramientas eficaces que le permitan combatir el ingenio forzado y antinatural de los contribuyentes”*³¹.

A manera de complemento, apreciamos que en la doctrina española **GARCÍA NOVOA** precisa que *“Las cláusulas antielusorias pueden definirse, de modo muy genérico, como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. La utilización del concepto “cláusula”, que puede definirse como “disposición contenida en un contrato o convenio”, se justifica porque, en su origen, las cláusulas antielusión aparecen vinculadas a los Convenios Internacionales (CDIs)...”*³².

En la doctrina apreciamos que **BARCIELA, MELGAREJO** y **DI VITTORIO** precisan que *“El abuso del Derecho también denominado fraude a la ley o más recientemente, planificación fiscal agresiva es, además de un tema especialmente relevante, un problema global y por tanto común a todas las legislaciones tributarias, generalmente intentan prevenirlo o combatirlo con normas ad hoc, las denominadas normas antiabuso que pueden revestir dos modalidades: normas generales (GAAR, general antiavoidance rules) o especiales (SAAR)”*³³.

Resulta pertinente indicar que los Estados también cuentan con algunas normas especiales, las cuales son una especie de complemento de la cláusula general antiabuso y constituye un mecanismo que impide, en cierto modo, maniobras de tipo elusivo que atentarían contra la normatividad tributaria.

³⁰ **LEÓN FLORÍAN, Felipe Johan.** El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia del TC. Material de capacitación utilizado en el Ministerio Público. *“La ponderación aparece como la forma en que se aplican los principios. Es decir, como la actividad consistente en sopesar dos principios que entran en colisión en un caso concreto para determinar cuál de ellos tiene un peso mayor en las circunstancias específicas, y por tanto, cuál de ellos determina la solución para el caso”*. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: https://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2084_1_principio_proporcionalidad_y_jurisprudencia_tc_felipe_johan_leon_florian.pdf (consultado el 05.09.2018).

³¹ **VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker.** Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. Artículo publicado en la revista *Ius et Veritas*. N° 54. Julio, 2017. Página 247.

³² **GARCÍA NOVOA, César.** Elusión y evasión internacional. I Congreso Internacional de Derecho Tributario. Panamá, 6 al 8 de junio de 2012. Página 3. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección: file:///C:/Users/Mario/Downloads/cesar_garcia_novoa_%20elusion_y_evasion_internacional.pdf (recuperado el 29.08.2018).

³³ **BARCIELA, Carlos; MELGAREJO, Joaquín; DI VITTORIO, Antonio.** La evolución en la hacienda pública en Italia y España (Siglos XVIII – XXI). Universidad de Alicante, abril 2015. Página 549.

En este punto podemos citar, como referencia, a las siguientes:

- Valor de mercado.
- Subcapitalización.
- Precios de transferencia.
- Reglas CFC – Transparencia fiscal.
- Rentas fictas.
- Intereses presuntos.

7. LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS EN EL MUNDO

Es interesante señalar que dentro del Derecho existen diversos sistemas jurídicos en el mundo. Algunos de estos les dan extrema importancia a la norma positiva frente a otras fuentes del Derecho. Tal es el caso del Sistema Romano-Germánico, llamado también en la doctrina como el “Sistema de Derecho Continental”, también se le conoce como derecho civil.

Otros sistemas, por el contrario, restan importancia a la norma positiva y otorgan extrema credibilidad al sistema de precedentes jurisprudenciales. Este es el caso del Sistema Anglo-Sajón, que rige en toda la mancomunidad británica y algunos países de raigambre inglesa.

Existen otros sistemas jurídicos que basan su existencia en la costumbre³⁴, pero aplican adicionalmente el sistema del derecho civil, por lo que en teoría podrían ser calificados como mixtos. Aquí pueden ubicarse varios países del África.

Adicionalmente, existen países que tienen una raigambre religiosa que los une como es el islam, dentro de los cuales se aplica el Derecho musulmán.

A continuación, desarrollaremos dos sistemas jurídicos, habida cuenta que son los más representativos en el mundo.

7.1 EL SISTEMA ROMANO GERMÁNICO, DERECHO CONTINENTAL O CIVIL LAW

Es un sistema que estructura el Derecho en base a las normas jurídicas de carácter general, las cuales son aprobadas a través de la fuente formal denominada “legislación”.

El profesor **RUBIO CORREA** nos indica que *“Por diversas razones de tipo histórico, nuestro sistema jurídico actual pertenece a esta familia y de allí que concepuemos vulgarmente nuestro Derecho como basado en las leyes”*³⁵.

Este sistema tiene tres características bien definidas:

1. La más importante fuente formal del Derecho es la Legislación, y se le otorga un lugar primordial frente a otras fuentes del Derecho, en los diversos campos de la normatividad jurídica.
2. Las demás fuentes del Derecho se encuentran subordinadas a la Legislación.

³⁴ Sería el Derecho consuetudinario.

³⁵ **RUBIO CORREA, Marcial**. “EL SISTEMA JURIDICO. Introducción al Derecho”. Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. Cuarta Edición. Lima, 1988. Página 118.

3. Al ser la legislación un conjunto de normas generales y abstractas, se hace necesaria la ayuda de la doctrina ya que la misma ***“...adquiere mucha importancia esclareciendo, precisando y concretando contenidos normativos”***³⁶.

En este sistema, la jurisprudencia es considerada como una fuente del derecho pero no recibe la importancia debida que en otros sistemas sí se da, conforme lo explicaremos en los próximos puntos.

Su aplicación se da mayormente en los países europeos, América latina, África y parte de Asia.

En nuestro país, el Sistema Jurídico que se aplica es justamente el Sistema Romano-Germánico o Derecho Continental, por ello en el Perú se da importancia extrema a la Ley y las normas con rango de Ley, por el contrario, no existe una cultura de apoyo en la jurisprudencia ni tampoco la institución del Jurado³⁷.

En esta misma línea de argumentación, **RUBIO CORREA** precisa que ***“Los fundamentos principales de la jurisprudencia como fuente de fuerza vinculatoria son dos: que contribuye a la equidad y que, en los sistemas romano-germánicos, la tarea del juez contribuye decisivamente, a través de su función creadora, a concretizar la norma abstracta en los casos concretos, desarrollando nuevas soluciones”***³⁸.

Por su parte, los autores **DAVID** y **JAUFFRET-SPINOSI** hacen una referencia a la manera como se ha expandido el Derecho Continental hacia el mundo, ello lo expresan de este modo ***“Los derechos de la familia romano-germánica son los seguidores del derecho romano, y han perfeccionado su evolución, no son para nada una copia de ese derecho, ya que, además, muchos de sus elementos provienen de fuentes distintas de las fuentes romanas.”***

La familia de derecho romano-germánica, al día de hoy se ha extendido por todo el mundo. Ha rebasado, con mucho, las fronteras del antiguo Imperio Romano, ha conquistado en particular a toda América Latina, gran parte del África, los países del Cercano Oriente, el Japón e Indonesia. Esta expansión se debe, en parte a la colonización, y en parte a la facilidad que la técnica jurídica de la codificación, prestó a su recepción.”³⁹

7.2 EL SISTEMA ANGLOSAJÓN O COMMON LAW

Bajo este Sistema jurídico se ubican las naciones que de algún modo han pertenecido a la llamada “Comunidad Británica” (en idioma inglés se le conoce como *“Commonwealth”*), entre los que destacan Inglaterra, Estados Unidos, Australia, Canadá, Nueva Zelanda, India, Pakistán, entre otros, que aplican como base de su sistema jurídico el uso de la jurisprudencia.

Es un sistema que estructura el Derecho en base a la Jurisprudencia, a la que le da una importancia de tal tipo que la mayor parte de elementos de la vida social se resuelven justamente aplicando la jurisprudencia, la cual engloba una serie de **“precedentes”**.

³⁶ **RUBIO CORREA, Marcial.** Op. Cit. Página 118.

³⁷ La figura del jurado es exclusiva del sistema anglosajón.

³⁸ **RUBIO CORREA, Marcial.** El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. Décima edición aumentada. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, Junio, 2011. Página 177.

³⁹ **DAVID, René y JAUFFRET-SPINOSI, Camilla.** Les Grands Systèmes de Droit Contemporains, 11ª. Ed. París, Dalloz, 2002. Páginas 25 y 26.

En la doctrina se conoce a este sistema como el *"Common Law"* y se la define como aquel *"...conjunto de prácticas, costumbres y observancias a que da vida la conciencia jurídica del pueblo inglés, y que, constituyendo la fuente más interesante y copiosa de su Derecho, se exterioriza mediante declaraciones del Parlamento y, más singularmente, de los tribunales de justicia"*⁴⁰.

Este sistema se aplica en países como el Reino Unido, Canadá, Estados Unidos y los países pertenecientes a la Comunidad Británica (*Commonwealth*).

La ventaja de este sistema es que los operadores del derecho y los administrados, conocen de antemano, antes de iniciar un proceso judicial, las formas de resolución de determinados conflictos entre los particulares, al existir el sistema de precedentes, siendo necesario para poder determinar la solución de un caso, se debe recurrir a un precedente y que haya resuelto un caso parecido, igual o similar, de tal modo que sirva de nexo y permita la solución del caso.

En este sistema no se da prioridad a las normas codificadas, ya sea porque no existen o son reducidas, sino más bien a los precedentes judiciales.

7.3 ¿LOS SISTEMAS DE DERECHO SON TOTALMENTE PUROS?

La respuesta a la consulta planteada, implica necesariamente mencionar que no existe un sistema jurídico totalmente puro, debido al hecho que pueden presentarse casos en los cuales un sistema jurídico en el cual se prioriza al precedente, como es el caso del *common law*, puede tener normas codificadas.

Como un ejemplo de lo reseñado anteriormente apreciemos lo que indica **FERREIRA MARTINS** cuando señala que *"El Congreso de los Estados Unidos, en 2010, codificó lo que se entiende por la "prueba de sustancia económica". Más específicamente: estableció los criterios analíticos que deben ser aplicados por los auditores fiscales, los contribuyentes y los tribunales para decidir si una transacción (o una serie de transacciones) tienen contenido económico o son meros dispositivos de ahorro de impuestos, desprovistos de cualquier otro objetivo económico"*⁴¹.

Sobre el mismo tema **SOLER ROCH** menciona lo siguiente *"Sin embargo, también en ordenamientos que se encuadran en el sistema Common Law, existen ejemplos de NAG codificadas, como el de la norma recientemente aprobada en Estados Unidos (IRC 7701), según la cual: "A transaction shall be treated as having economic substance only if a) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal Income Tax effects) the taxpayer's economic position, and b) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal Income Tax effects) for entering into such transactions". Esta norma prevé la imposición de sanciones en los casos graves de abuso (salvo que concurra buena fe o justificación razonable)"*⁴².

⁴⁰ **CABANELLAS DE TORRES, Guillermo**. "DICCIONARIO JURIDICO ELEMENTAL". Editorial Heliasta S.R.L. Segunda edición. Buenos Aires, 1982. Páginas 57 y 58.

⁴¹ **FERREIRA MARTINS, António**. Cláusulas antielusivas en la gestión fiscal de las empresas. Informe publicado en el portal Conexión ESAN el 03.10.2016. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2016/10/03/clausulas-antielusivas-en-la-gestion-fiscal-empresas/> (consultado el 03.09.2018).

⁴² **SOLER ROCH, María Teresa**. Las normas antiabuso generales y especiales. VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. interpretación del derecho financiero y tributario. la asignatura de derecho financiero y tributario en los nuevos planes de estudio.

Un último caso sobre el mismo tema se observa cuando **BARCIELA, MELGAREJO** y otros precisan que *“De acuerdo con una distinción tradicional, han sido los países cuyo sistema jurídico sigue el modelo civil law, como es el caso de España y de Italia, se han caracterizado por establecer una norma general antiabuso en su legislación tributaria, cuyo arquetipo sería el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana (Reichsabgabeordnung), mientras que en los países de sistema jurídico common law, la doctrina antiabuso ha sido el resultado de la evolución jurisprudencial. Sin embargo, esta distinción ya no tiene sentido en la actualidad, sobre todo a partir del momento en el que dos jurisdicciones common law especialmente significativas han aprobado GAAR en sus respectivas legislaciones; este es el caso de Estados Unidos (2010) y Reino Unido (2013)”*⁴³.

Del mismo modo, un sistema en donde se prioriza la normatividad codificada, como es el derecho continental, puede considerar importante el uso de los precedentes.

Prueba de ello, sería que la Ley de Procedimiento Administrativo General, cuyo TUO fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, el cual contiene dentro de sus disposiciones al Principio de Predictibilidad, que permite entre otras cosas, el uso del precedente administrativo como de observancia obligatoria para la Administración en futuros pronunciamientos. Recomendamos revisar lo indicado por el acápite 2.8 del numeral 2 del artículo V y el artículo VI del Título Preliminar, al igual que lo dispuesto por el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar.

Lo mismo puede decirse del texto del artículo 154° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante D. S. N° 135-99-EF, donde se considera a la jurisprudencia que califica como de observancia obligatoria, lo cual le otorga efecto vinculante.

Es por ello que no se puede hacer referencia a la existencia de un sistema jurídico totalmente puro, sino que éste puede tener matices, conforme se ha señalado anteriormente.

8. ¿CÓMO FUNCIONARÍA LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTELUSIVA GENERAL EN PAISES CON TRADICIÓN ROMANO GERMÁNICA?

Dentro de la aplicación de la cláusula antielusiva general, es pertinente indicar que en los países de tradición romano germánica, existirá siempre una tendencia a incorporar dentro de la legislación positiva la regla antiabuso.

Es a través de la cláusula antielusiva general, que es de carácter abstracto, donde se determinarán los criterios que deben seguirse para analizar las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes.

Así, es menester revisar la causa del acto realizado por el contribuyente y observar el resultado que realmente se obtuvo, ello con la finalidad de poder apreciar si realmente ese fue el objetivo inicial o si realmente fue impropio.

Por medio de la aplicación de la cláusula antielusiva general se procura revisar una detección de supuestos de elusión de normas tributarias por parte de

Documentos. NIPO 602-11-032-7. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid. DOC N° 12/2011.

Página 178.

⁴³ **BARCIELA, Carlos; MELGAREJO, Joaquín; DI VITTORIO, Antonio.** La evolución en la hacienda pública en Italia y España (Siglos XVIII – XXI). Universidad de Alicante, abril 2015. Página 549.

contribuyentes, al igual que resulta aplicable para situaciones en las cuales se presente el fraude a la ley o también en el caso que se cobertura un negocio⁴⁴ que no guarda relación directa con la real operación que ha sido realizada.

En la doctrina nacional **BRAVO CUCCI** lo explica de la siguiente manera *“Una de las formas de eludir la aplicación de una norma tributaria es a través de la realización de negocios anómalos en fraude a la Ley Tributaria. Por lo tanto, el fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal. Como lo hemos dicho en anterior oportunidad, el fraude a la ley tributaria consiste en intentar pagar el menor tributo posible mediante la realización de actos concretos artificiosos, que se intentan apoyar en una norma jurídica civil, laboral, comercial o en una combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más adecuada al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho efectivamente realizado. A través de actos jurídicos civil, comercial o laboralmente anómalos, se busca evitar la aplicación de una norma tributaria, pretendiendo caracterizar dicho acto como uno sometido a otra norma tributaria normalmente menos gravosa que la que en rigor le corresponde o como uno no sometido a norma tributaria alguna”*⁴⁵.

En ese mismo sentido apreciamos la opinión de **ZEGARRA** quien indica que *“la aplicación de la cláusula antiabuso en el Perú supone analizar las operaciones bajo los juicios o test antes mencionados. El juicio de propiedad supone confirmar o desacreditar el correlato entre la causa típica del acto realizado y el “resultado” obtenido a través de su realización, para así demostrar que es artificioso- en el sentido de artificial – o impropio; y, el juicio de relevancia jurídico económica supone establecer si el acto realizado tiene “efectos” jurídicos o económicos relevantes y equivalentes a aquellos “efectos” que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios (obviamente distintos al ahorro o ventaja tributarios). Es decir, se comparan los “efectos” de la operación propia con los de la “artificiosa o impropia”*⁴⁶.

Continuando con la revisión de la doctrina observamos que **VENEGAS FRANCO** et al indican que *“De esta manera y por vía de hipótesis, podría considerarse que los países que caen bajo los efectos de la tradición romano-germánica pueden estimar que resulta adecuado una cláusula legislativa general y diversas reglas jurídicas particulares que autoricen la desestimación de la personalidad jurídica y, al mismo tiempo, establezcan los supuestos fácticos cuya concurrencia es indispensable para que detonen los efectos de la misma. Una orientación semejante también puede disponer la fijación legislativa del fundamento de la teoría a efectos de permitir eventualmente la extensión de los alcances de la misma a hipótesis no reguladas de manera expresa”*⁴⁷.

⁴⁴ Al negocio jurídico realizado se le conoce también como negocio jurídico anómalo.

⁴⁵ **BRAVO CUCCI, Jorge**. El Fraude a la Ley Tributaria. Esta información puede consultarse en la siguiente página web: <http://clubdecontadores.com/el-fraude-a-la-ley-tributaria/> (consultado el 05.09.2018)

⁴⁶ **ZEGARRA VILCHEZ, Juan Carlos**. Planificación transnacional agresiva y abuso de tratados: herramientas de Derecho interno y Derecho internacional para contrarrestarlos en la era BEPS. Ponencia presentada en el Noveno Encuentro Regional Latinoamericano de IFA, a realizarse en Buenos Aires, Argentina, los días 31 de mayo al 2 de junio de 2017. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/0c774-ifa-2017-ponencia-ifa-2017-argentina-peru-juan-carlos-zegarra.pdf> (consultado el 05.09.2018).

⁴⁷ **VENEGAS FRANCO, Alejandro; LEÓN ROBAYO, Edgar Iván; RINCÓN CÁRDENAS, Erick; SANTAMARÍA ARIZA, Erwin; CASTILLO MAYORGA, Fernando; CALDERÓN VILLEGAS, Juan Jacobo; LÓPEZ CASTRO,**

Por su parte, la doctrina italiana representada por **PISTONI** indica con respecto a la aplicación de la cláusula antielusiva general lo siguiente: *“Infatti, di fronte alla communis opinio⁴⁸ –diffusa sia negli ordinamenti tributari sia dei Paesi di tradizione europeo continentale, sia di quelli di common law– secondo la quale i contribuenti hanno diritto a minimizzare il proprio carico fiscale, ogni limitazione a tale diritto deve risultare da apposite norme giuridiche, in quanto, altrimenti, sarebbe violato il principio di legalità negli ordinamenti tributari dei Paesi di tradizione europeo-continentale e si andrebbe contro lo spirito e il principio della rule of law nei sistemi di common law”⁴⁹.*

10. ¿CÓMO FUNCIONARÍA LA APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTELUSIVA GENERAL EN PAISES CON TRADICIÓN ANGLOSAJONA?

La inclusión de una cláusula antielusiva general dentro de un ordenamiento jurídico con tradición anglosajona, implica necesariamente que se presenten análisis de tipo jurisprudencial y no tanto normativo, como sucede en el sistema jurídico del derecho continental.

Lo antes mencionado, implica necesariamente que los tribunales serán los encargados de revisar cada caso concreto, para así lograr el desarrollo jurisprudencial en el tiempo, considerando, entre otros criterios, los siguientes:

- **SUBSTANCE OVER FORM** - “sustancia sobre forma”.
- **BUSINESS PURPOSE TEST** - “test del propósito del negocio”.
- **STEP TRANSACTION** - “negocio por etapas”.

En el caso del criterio “sustancia sobre forma” (*substance over form*) lo que se pretende es investigar todo el contenido de los actos realizados, sin tomar en cuenta la forma legal de la operación, procurando evitar de este modo la simulación.

Todo lo que resuelvan los tribunales constituye jurisprudencia, que es a la vez un precedente, el cual puede ser utilizado posteriormente en otro caso similar.

En la doctrina chilena apreciamos la opinión de **OSORIO MORALES** el cual indica que *“Para enfrentar la elusión, los países de la tradición del common law suelen confiar primordial, aunque no exclusivamente, en el desarrollo de criterios jurisprudenciales, tales como la substance over form, step transaction, business purpose test, etc. Los países de tradición continental,*

Yira. Ampliación de los supuestos de hecho que autorizan el levantamiento del velo corporativo en Colombia: posibilidades y efectos. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, 2010. Página 398.

⁴⁸ El término *communis opinio* significa lo siguiente: *“La opinión o parecer común a los doctores, que llegó a tener fuerza de ley durante el imperio de la constitución de Teodosio II. | Por extensión, la doctrina admitida y consagrada por la mayoría de los autores y juristas más acreditados”*. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/communis-opinio/communis-opinio.htm> (consultado el 31.08.2018).

⁴⁹ **PISTONE, Pasquale.** La Painificazione Fiscale Aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale. Rivista Trimestrale di Diritto tributario. N° 2/2016. G. Giappichelli editore. Torino, 2016. Página 413. Una traducción libre del párrafo anterior sería la siguiente *“De hecho, frente a la communis opinio - difundido tanto en las leyes fiscales como en los países de tradición europea continental, ambos de los de ley común - según el cual Los contribuyentes tienen el derecho de minimizar su propia carga tributaria, cualquier limitación a esto debe ser el resultado de apropiado disposiciones legales, ya que de lo contrario el principio de legalidad en las leyes tributarias de los países de tradición europeo-continentales y sería contra el espíritu y el principio de estado de derecho en los sistemas de ley común”*.

*en cambio, suelen recurrir a normas especiales y generales anti Elusión. Interesa analizar la naturaleza, semejanzas y diferencias, compatibilidad y efectividad de estos dos tipos de normas anti abuso*⁵⁰.

En el caso de la falta de propósito negocial (business purpose test), es interesante revisar lo manifestado por **CALIENDO** cuando indica que *“El método que analiza la verificación de las conductas elusivas en el derecho norteamericano tomó efecto a través de la combinación de tres instrumentos: prueba del propósito negocial (business purpose test), “negocios en etapas” (step transactions) y principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma jurídica (substance over form)”*⁵¹.

Con respecto a la aplicación de la norma antielusiva general **RAMIREZ PARDO** indica que *“En relación con las jurisdicciones del common law, la no codificación de las GAAR⁵² presenta una mayor inseguridad jurídica para los contribuyentes, generando que estos no puedan tener absoluta claridad de si están o no cometiendo un abuso fiscal.*

*En este sentido, nos parece que el punto óptimo de aplicación de las GAAR se ubicaría en un sistema codificado, esto es, donde exista una cláusula general antiabuso lo suficientemente amplia para permitir a los jueces, a través de la doctrina, resolver todos los casos que se presenten en la realidad. Esta doctrina facilitaría a la administración la tarea de fiscalización, y a los contribuyentes, los criterios para una planeación fiscal responsable y lejos del límite donde inicia el abuso fiscal*⁵³.

En la doctrina nacional **VILLANUEVA GUTIERREZ** indica que *“Las normas antielusivas planteadas por la tradición anglosajona tienen la virtud de proponer soluciones basadas en el sentido económico y racional de los negocios, los contribuyentes como seres racionales buscan maximizar sus beneficios y minimizar sus costos y desde luego sus costos tributarios. No puede reprobarse que los ciudadanos efectúen sus negocios tomando la vía o el camino que les sea fiscalmente menos costoso. Lo que es reprobable es que en ese objetivo se realicen transacciones que carezcan de sentido económico, que carezcan de finalidad económica y que no luzcan razonables*⁵⁴.

Aun cuando pueda resultar extensa la cita, consideramos pertinente mencionar la opinión de **RAMIREZ PARDO**

⁵⁰ **OSORIO MORALES, Hugo**. ELUSION: El abuso de las formas jurídicas en la Reforma Tributaria del año 2014. Tomo I. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Universidad de Chile. Postgrado Economía y Negocios. Santiago, octubre de 2015. Página 35. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/137669/Osorio%20M.%2C%20Hugo%2C.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (consultado el 12.08.2018).

⁵¹ **CALIENDO, Paulo**. Derecho Tributario y Análisis Económico del Derecho. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano. Editorial Grijley. Primera edición. Lima, enero de 2018. Página 342 y 343.

⁵² **GAAR** son las siglas en inglés de *General Anti Avoidance Rules* que se puede traducir como Regla General anti evasión o también como Regla General Antielusiva.

⁵³ **RAMIREZ PARDO, Héctor Gustavo**. Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Colección Textos de jurisprudencia. Serie Maestría. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, 2016. Página 191.

⁵⁴ **VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker**. Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. Artículo publicado en la revista *Ius et veritas*. N° 54. Julio, 2017. Página 247.

“Por el lado de los países del common law, el panorama parece más promisorio. La practicidad en la aproximación a las problemáticas jurídicas, y la continua evolución de los precedentes jurisprudenciales, ha permitido fortalecer criterios sobre sustancialidad de las operaciones que, a pesar de no estar tipificados en la ley, ofrecen mayor seguridad al administrado, en la medida que su aplicación es sistemática, y que por su uniformidad, es predecible.

Adicionalmente, la proliferación de doctrinas, que permanentemente están evolucionando, legitima la aplicación de las herramientas de reconfiguración establecidas en la jurisprudencia, en cuanto permite una constante adaptación y oportuna respuesta a la realidad del momento en que se expide la sentencia.

Lo contrario ocurre en los países que consagran cláusulas antielusivas, que por su naturaleza general y abstracta, son susceptibles de variedad de interpretaciones y alcances, que ponen en riesgo el derecho a la igualdad. Pareciera que en los casos en que la cláusula se ha positivizado, la labor de la jurisprudencia en la aplicación de la cláusula resulta fundamental para garantizar su éxito, en un marco de ponderación del principio de legalidad, y la prevalencia de la sustancia económica”⁵⁵.

11. EL CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN AGRESIVA SEGÚN LA UNIÓN EUROPEA: Recomendación 2012-772-UE

Partamos del hecho que las Recomendaciones⁵⁶ emitidas por la Comunidad Europea, no tienen el carácter de vinculante respecto de los Estados que la conforman, por lo que no tienen ninguna consecuencia de tipo legal.

Según el propio portal de la Unión Europea *“Las recomendaciones permiten a las instituciones dar a conocer sus puntos de vista y sugerir una línea de actuación sin imponer obligaciones legales a quienes se dirigen”⁵⁷.*

Al efectuar una revisión de la Recomendación de la Comisión Europea del 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE), consideramos pertinente citar los considerandos 2 y 8, los cuales resumen, en cierto modo, información útil que sirve de soporte para la emisión de la presente recomendación:

Considerando (2)

“La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en

⁵⁵ RAMIREZ PARDO, Héctor Gustavo. Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Colección Textos de jurisprudencia. Serie Maestría. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, 2016. Página 191.

⁵⁶ Dentro de la normatividad de la Comunidad Europea podemos encontrar la siguiente normatividad, en orden de jerarquía: (i) Reglamentos; (ii) Directivas; (iii) Decisiones; (iv) Recomendaciones; y (v) Dictámenes.

⁵⁷ UNIÓN EUROPEA. Derecho de la UE. Reglamentos, Directivas y otros actos legislativos. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_es#recomendaciones (consultado el 04.09.2018).

el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia”.

Considerando (8)

“Habida cuenta de que las estructuras de planificación fiscal son cada vez más complejas y que los legisladores nacionales no suelen disponer de tiempo suficiente para reaccionar, las medidas específicas de lucha contra el fraude resultan a menudo insuficientes para responder adecuadamente a las nuevas estructuras de planificación fiscal agresiva. Estas estructuras pueden ser perjudiciales para los ingresos fiscales nacionales y para el funcionamiento del mercado interior. Conviene, por tanto, recomendar la adopción por los Estados miembros de una norma general común de lucha contra el fraude, que debería también evitar la complejidad derivada de la existencia de muchas normas diferentes. En este contexto, es necesario tener en cuenta las limitaciones impuestas por la legislación de la Unión con respecto a las normas de lucha contra el fraude”.

En este contexto apreciamos que esta recomendación no forma parte del ordenamiento jurídico del Perú, sino de la comunidad europea, por lo que si se quisiera aplicar dentro del territorio nacional, ello implicaría en cierto modo una figura de soft law, la cual se desarrollará a continuación.

11.1 ¿DE QUÉ FORMA SE MANIFIESTA EL SOFT LAW EN EL PERÚ?

Cabe precisar que las recomendaciones que la OCDE propone no buscan obligar sino que tienen como objetivo lograr el convencimiento a través de la persuasión. De allí que podamos indicar que estas “normas” por medio de la sugerencia de inclusión en los ordenamientos de distintos países podrá generar una cadena de control respecto de la planificación fiscal agresiva.

VALVERDE precisa con respecto al *soft law* lo siguiente *“Se dice en ámbitos anglosajones que es una expresión que se ha puesto de moda recientemente. Procede, como es de esperar, de los EEUU y denomina a unos instrumentos jurídicos que no son obligatorios, pero que influyen en la situación legislativa. Buen ejemplo serían los acuerdos interinstitucionales sobre la calidad de la redacción o los actos no vinculantes de las instituciones que el Tribunal de Justicia debe considerar para interpretar los actos imperativos”*⁵⁸.

En este orden de ideas **MARTÍN JIMENEZ** indica con respecto a los estados miembros de la Unión Europea que *“El soft law es una serie de actos, que no son legalmente vinculantes pero a los que la práctica les atribuye una fuerza moral importante para representar la voluntad política de los Estados miembros y existir una expectativa de que los Estados miembros harán el máximo posible para seguir con las recomendaciones”*⁵⁹.

En la doctrina nacional apreciamos la opinión de **DURAN ROJO** cuando menciona que *“... parece que empleo del soft law en materia tributaria en la Unión Europea es una respuesta a la inercia institucional existente en ese ámbito,*

⁵⁸ **VALVERDE, Iñigo.** Soft law. Revista Punto y coma N° 63 Mayo – Junio de 2000. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://ec.europa.eu/translation/bulletins/puntoycoma/63/pyc633.htm> (recuperado el 29.08.17).

⁵⁹ **MARTÍN JIMENEZ, Adolfo J.** Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes. Carta tributaria N° 20. Año 2003.

*y también en parte, un intento de rodear o eludir las dificultades para alcanzar un acuerdo político unánime en torno a la armonización*⁶⁰.

11.2 ¿EL SOFT LAW ES VINCULANTE?

El *soft law* al no formar parte del ordenamiento local de un país, el mismo no es vinculante, salvo que haya sido incorporado de manera expresa a través de dispositivos legales, sean estas leyes o normas con rango de ley⁶¹.

En ese mismo sentido lo expresa **ALTAMIRANO**, cuando menciona que *“El soft law no es vinculante. La valla que eleva el principio de legalidad impide que estos instrumentos sean directamente aplicables, claro está, excepto que formen parte de la ley interna del país o bien sean referidas por aquellas como normas de reenvío. En consecuencia, sin no existe una norma que establezca la obligación del juez de tener en cuenta la norma en cuestión, la misma será un parámetros o aspiración pero no es ley. Claro está que tienen influencia, relevancia y son una fuente indirecta de conocimiento del instituto de que se trate*⁶².

La revista Análisis Tributario editada por **AELE** indica que *“A la fecha el Tribunal Fiscal (TF) peruano no se ha pronunciado expresamente sobre la relevancia del soft law como tal en el ordenamiento jurídico, ni como fuente del derecho tributario ni como fuente de interpretación de las normas tributarias.*

*Empero, es cierto que existen precedentes jurisprudenciales referidos indirectamente al soft law que ya es parte del Derecho nacional aunque de manera imperfecta, como la referencia del régimen del Impuesto General a las Ventas (IGV) a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de las Naciones Unidas o el Régimen del Impuesto a la Renta Empresarial con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*⁶³.

Consideramos que la aplicación del concepto de planificación fiscal agresiva que plantea tanto la OCDE dentro del Plan BEPS, como la Unión Europea, a través de la Recomendación 2012-772-UE, de fecha 6 de diciembre de 2012, resultan interesantes, sobre todo en la forma como aborda la definición del mismo. Sin embargo, para que pueda formar parte de la legislación peruana, se requiere necesariamente una norma que los contenga y que cumpla con los requisitos señalados en la Constitución Política del Perú para la aprobación de normas.

En caso de no seguirse el procedimiento establecido, solo sería un criterio que puede ser útil pero no de obligatorio cumplimiento.

⁶⁰ **DURAN ROJO, Luis**. Uso del *soft law* en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana. Informe publicado en la revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT N° 57, correspondiente al mes de noviembre de 2014. Página 91. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev57_LDR.pdf (recuperado el 9.9.2017).

⁶¹ En el caso del Perú las normas con rango de ley pueden citarse a los Decretos Legislativos, que son emitidos por el Poder Ejecutivo previa delegación de facultades otorgadas por el Congreso de la República. Del mismo modo, podemos encontrar a la los Decretos Leyes, los cuales son emitidos por un gobierno de facto, en el cual no existe congreso.

⁶² **ALTAMIRANO, Alejandro C.** El *soft law*. ¿Es fuente de Derecho?. Ob. Cit. Página 26.

⁶³ **AELE**. Revista Análisis Tributario. El soft law en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Informe tributario publicado en la revista Análisis Tributario N° 331, correspondiente al mes de agosto de 2015. Páginas 18 y 19.

13. COCLUSIONES RECOMENDACIONES FINALES

1. Consideramos que a partir de la Globalización se han extendido los mecanismos utilizados por las empresas multinacionales y algunos contribuyentes, en el hecho de estructurar diversas operaciones que han tenido como prioridad disminuir, limitar, reducir o desaparecer la variable impositiva, en perjuicio de la afectación tributaria que realmente hubiera correspondido aplicar.
2. Como consecuencia de lo señalado anteriormente, se ha erosionado la base fiscal y los beneficios que las multinacionales han obtenido, siendo posteriormente transferidos a territorios de baja o nula imposición, al igual que paraísos fiscales que ofrecían regímenes impositivos altamente atractivos.
3. La OCDE presentó en el 2013 el Plan BEPS, con la finalidad de promover y mejorar el bienestar económico que busca evitar la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios.
4. La acción 12 del Plan BEPS señala que se debe *“Exigir a los contribuyentes revelar sus estrategias de Planificación Fiscal Agresiva”*.
5. Cuando algunos contribuyentes o diversas empresas -sobre todo multinacionales- procuran aprovechar los aspectos dispares existentes en la legislación tributaria, la cual puede involucrar a uno o varios territorios, con la finalidad de poder reducir, limitar o eliminar la carga fiscal, nos encontramos ante una planificación fiscal de tipo agresiva.
6. Este tipo de planificación negativa limita la recaudación fiscal, porque erosiona la base fiscal del territorio donde debería cumplirse con la carga fiscal, toda vez que los beneficios que se han obtenido, posteriormente son transferidos a territorios de baja o nula imposición que ofrecen regímenes impositivos altamente atractivos, en los cuales además no existe posibilidad de intercambio de información toda vez que la regla general es la opacidad.
7. Los Estados cuentan con una herramienta denominada cláusula antielusiva general, la cual debe ser abstracta y general, para poder enfrentar la planificación fiscal agresiva.
8. La cláusula general antielusiva puede ser aplicable en el sistema jurídico del derecho continental, bajo su inclusión en la legislación, siendo necesario para su aplicación revisar la causa del acto realizado por el contribuyente y observar el resultado que realmente se obtuvo, con la finalidad de poder apreciar si realmente ese fue el objetivo inicial o si realmente fue impropio, al igual que resulta aplicable para situaciones en las cuales se presente el fraude a la ley o también en el caso que se cobertura un negocio que no guarda relación directa con la real operación que ha sido realizada.
9. La cláusula general antielusiva también puede ser incorporada en el sistema jurídico del common law como parte de la doctrina jurisprudencial a través de pronunciamientos que tomen como referencia los siguientes criterios **SUBSTANCE OVER FORM** - “sustancia sobre forma”; **BUSINESS PURPOSE TEST** - “test del propósito del negocio”; **STEP TRANSACTION** - “negocio por etapas”, entre otros.
10. De lo que se puede observar es que la cláusula antielusiva general no podría tener un mismo tenor, habida cuenta que la manera a través de la cual se procura aplicar ésta difiere según el ordenamiento en el que se encuentre.
11. No existe un sistema jurídico puro, toda vez que en el sistema romano germánico se presenta la figura de los precedentes de observancia obligatoria y la aplicación del principio de predictibilidad. Lo mismo sucede en el sistema del common law, a través del cual se aprecia la incorporación de criterios por medio de mecanismos de positivización, a través de normativa publicada.
12. La definición de planificación fiscal agresiva, contenida en la Recomendación 2012-772-UE de la Unión Europea al igual que la OCDE pueden ser incluidas en el ordenamiento peruano, sin que el Perú sea parte de ambas organizaciones. Ello implicaría que se presente la figura del soft law.