

## Contenido

INFORME ESPECIAL	Pandora papers: ¿qué implicancias tributarias se pueden presentar?	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Sistema de detracciones al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre	I-7
	Precisiones para la deducción de la depreciación acelerada - Decreto Legislativo N.º 1488	I-11
	Las modalidades para efectuar el pago de las detracciones: a propósito de la propuesta automática de constancia de pago de detracciones	I-15
	Facultad discrecional aplicable a las declaraciones juradas determinativas	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Aplicación práctica del sistema de detracciones del IGV	I-23
INFORME DE SUNAT	Pronunciamento de la Sunat sobre el devengo de la parte del ingreso que está sujeta a ventas mensuales	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Procedimiento de fiscalización	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28



## Pandora papers: ¿qué implicancias tributarias se pueden presentar?

Mario Alva Matteucci<sup>(\*)</sup>

Pontificia Universidad Católica del Perú

### Sumario

1. Introducción - 2. La revelación de documentos y la privacidad de la información - 3. El papel de la prensa y su deber de informar - 4. La condición de domiciliado - 5. Las empresas o sociedades *offshore* y las Islas Virgenes Británicas - 6. ¿Qué problemas pueden presentar para las personas que tienen inversiones en empresas *offshores*? - 7. La participación de profesionales que brinda orientación



### RESUMEN

Como en anteriores oportunidades, el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ) ha revelado una gran cantidad de documentos relacionados con inversiones; ocultamiento de patrimonios; uso de empresas *offshores*; transferencias de fondos a territorios de baja o nula imposición por parte de políticos, cantantes, escritores, jefes de Estado, entre otros. Ello ha generado diversas opiniones relacionadas con la elusión tributaria, el uso y abuso de planeamientos que tienen como principal finalidad reducir o anular la carga tributaria que correspondería aplicar en la jurisdicción donde se encuentran domiciliados o se generó la renta.

El motivo del presente informe es analizar las implicancias tributarias que se pueden presentar si se opta por una inversión en un territorio de baja o nula imposición.

**Palabras clave:** elusión tributaria / evasión tributaria / lavado de activos / paraísos fiscales / opacidad / transparencia

**Recibido:** 22-10-2021

**Aprobado:** 23-10-2021

**Publicado en línea:** 03-11-2021



### ABSTRACT

*As in previous opportunities, the International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) has revealed a large number of documents related to investments; concealment of assets; use of offshore companies; transfers of funds to territories with low or no taxation by politicians, singers, writers, heads of state, among others. This has generated various opinions related to tax avoidance, the use and abuse of plans whose main purpose is to reduce or cancel the tax burden that would correspond to apply in the jurisdiction where they are domiciled or the income was generated.*

*The reason for this report is to analyze the tax implications that may arise if an investment is chosen in a territory with low or no taxation.*

**Keywords:** tax avoidance / tax evasion / money laundering / tax havens / opacity / transparency

**Title:** Pandora papers: what tax implications can be presented?

### 1. Introducción

En los primeros días de octubre del 2021, el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, conocido por sus siglas en inglés ICIJ<sup>1</sup>, divulgó aproximadamente doce millones de documentos que hacen referencia a inversiones, movimientos

de dinero, ocultamiento de fortunas, creación de empresas *offshore*, uso de instrumentos legales por medio de planeamientos tributarios, como fideicomisos al igual que sociedades fantasmas, entre otros.

Dichas operaciones involucran a políticos importantes de diversos continentes, al igual que cantantes, escritores, miembros de la realeza de algunos países, deportistas, millonarios, entre otros.

En anteriores oportunidades, ya se había producido una divulgación similar, como fue en el caso de los **Panamá Papers**<sup>2</sup> en el 2016 o también el caso de **Paradise**

(\*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

1 Las siglas ICIJ aluden a International Consortium of Investigative Journalist. Recuperado de <<https://www.icij.org/>> (consultado el 20-10-2021).

2 ALVA MATTEUCCI, Mario, "El destape de los 'Panamá papers': ¿es conveniente invertir en una empresa offshore?", en el portal del autor, con fecha 15 de abril del 2016. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/04/15/el-destape-de-los-panama-papers-es-conveniente-invertir-en-una-empresa-offshore/>> (consultado el 20-10-2021).

**Papers**<sup>3</sup> en el 2017. En todos ellos se resalta el hecho de que los inversionistas tienen la necesidad de contar con un asesoramiento de bufetes jurídicos especializados en este tipo de prácticas, la mayor cantidad de veces casi siempre de manera oculta o sin brindar información de los beneficiarios finales.

En la reciente divulgación de datos, realizada por el ICIJ, se observa que el volumen de la información es mucho mayor que en las anteriores oportunidades, además de involucrar a personas de mayores ingresos o que ostenten un cargo de alta investidura a nivel político.

El motivo del presente informe es analizar las implicancias tributarias que se pueden presentar en caso se opte por una inversión en un territorio de baja o nula imposición, utilizando figuras jurídicas que busquen ocultar información.

## 2. La revelación de documentos y la privacidad de la información

En este punto hay que indicar que la revelación de los documentos pueden darnos pistas acerca de cómo ha evolucionado la forma en la que se han efectuado inversiones en los paraísos fiscales a través de empresas *offshore*. La data en mención es mucho más grande que la existente en el caso de Panamá Papers.

Esta revelación resulta de vital importancia para poder conocer a ciencia cierta datos que, al ser cruzados con otras informaciones, permitan atar cabos y descubrir omisiones de ingresos en las declaraciones juradas vinculadas con los tributos, lo que trae como consecuencia apreciar que aquellas personas que pudieron realizar la inversión en dichos territorios ocultaron rentas e ingresos al fisco, presentando información que no es real ni tampoco fidedigna de lo que realmente debería haber tomado en cuenta en sus declaraciones para el pago de tributos.

En la mayor parte de los casos que se han puesto a la luz de los reflectores de la opinión pública, se aprecia que existen estrategias bien diseñadas por parte de bufetes jurídicos, al igual que empresas dedicadas a exclusividad en fomentar la inversión en territorios de baja o nula imposición, conocidos también como paraísos fiscales.

La mayoría de los bufetes jurídicos o las propias empresas que se encargan de la construcción de todo un complejo sistema que incluye documentación, poderes, autorizaciones, permisos, entre otros, tiene

como principal característica la **opacidad**, que involucra el ocultamiento de los beneficiarios finales o los titulares directos de las empresas *offshore*, resultando difícil, por no decir casi imposible, que las administraciones tributarias puedan tener acceso a la información necesaria para determinar cruces de información, atribución de ingresos, acotaciones, entre otros.

No olvidemos que **“los Pandora Papers no provienen de una sola fuente, como fue el caso de los Panamá Papers, sino de 14 compañías (estudios de abogados la mayoría) que funcionaron en la práctica como una gigantesca red de fabricación y administración de compañías offshore, sociedades de gaveta por lo general”**<sup>4</sup>.

La mayoría de estas organizaciones promedian privacidad casi en absoluto, asegurando a sus clientes que la información no se filtraría de ningún modo; sin embargo, no se contaba con la idea de la filtración de documentos realizada por el ICIJ, los cuales una vez hechos públicos ingresan al escrutinio público local y mundial.

Pero, cabe preguntarse **si basta solo efectuar un destape de información únicamente**, qué sucede si la persona que es el titular de la inversión en un paraíso fiscal por medio de una empresa *offshore* sí declaró sus ingresos ante el fisco, incluyendo los que se encuentran ubicados también en dichos territorios, **¿podría calificar la información que se propala como incorrecta o sesgada?**

## 3. El papel de la prensa y su deber de informar

El papel del periodismo en la búsqueda de la información es realmente importante, sobre todo si lo que se pretende dar a conocer es el ocultamiento de datos o el engaño realizado por los contribuyentes, a efectos de evitar la afectación tributaria que realmente le correspondería.

En ese punto aplaudimos su labor y procuramos otorgarle mayores facilidades para la investigación. Sin embargo, también es necesario indicar que si se demuestra luego que el inversionista logró transparentar sus inversiones, lo que equivale a decir que no evadió ningún impuesto, se debe realizar alguna rectificación, ya que la imagen de la persona puede verse dañada sin justificación alguna.

En este sentido, la prensa también debe informar que el solo hecho de tener una cuenta en un territorio considerado como paraíso fiscal no significa de por sí un mecanismo ilegal, ello siempre que se declare ante la Administración Tributaria.

En este punto apreciamos que, si las rentas o ganancias no fueron declaradas, allí sí existirá la consideración de que los ingresos no son de tipo legal o se quieren ocultar.

Aquí observamos en una publicación de la BBC News lo siguiente:

*“Lo que es ilegal es tener cualquiera de estos tipos de cuentas o empresas sin informar a las autoridades”, aclara Wood.*

*“Lo ilegal es que una persona no declare esos fondos o los resultados que generan esas sociedades (como ganancias) en sus países residentes”, explica Lejtman, Y este requerimiento es global.<sup>5</sup>*

En este tema, coincidimos con lo expresado por LUNA VICTORIA, quien menciona:

*Las compañías offshore ya no sirven para ocultar fortunas ni para evadir impuestos. Sirven para limitar los riesgos de los negocios, o para ordenar herencias, o para protegerse de tanta delincuencia. La publicidad de los Documentos de Pandora viola el derecho a esa privacidad. La razón de la noticia, entonces, no ha sido denunciar fraudes fiscales, sino una cierta morbosidad por mirar la riqueza de otros, a ver si se les mancha de lavado de activos o de fraude fiscal.<sup>6</sup>*

## 4. La condición de domiciliado

En este punto es necesario identificar la condición de no domiciliado en el caso de las personas naturales, al igual que en el caso de las personas jurídicas, tema que se desarrollará de manera breve a continuación.

### 4.1. El caso de las personas naturales

En el texto de la Ley del Impuesto a la Renta, dentro del capítulo II se encuentra el tratamiento de la base jurisdiccional del impuesto, en donde se detallan los criterios para considerar afectación tributaria de las rentas gravadas en el Perú.

Así, el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

El texto del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta señala quiénes se consideran domiciliados en el país. Así, en el literal a) se menciona que son domiciliados en el Perú las personas naturales

<sup>3</sup> ALVA MATTEUCCI, Mario, “Paradise Papers: la pesadilla de la filtración de documentos”, en el portal del autor, con fecha 14 de noviembre del 2017. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/11/14/paradise-papers-la-pesadilla-de-la-filtracion-de-documentos/>> (consultado el 21-10-2021).

<sup>4</sup> IDL REPORTEROS, “Los Pandora Papers y el Perú”, en el portal IDL. Recuperado de <<https://www.idl-reporteros.pe/los-pandora-papers-y-el-peru/>> (consultado el 21-10-2021).

<sup>5</sup> BBC MUNDO, “Pandora Papers: qué son los paraísos fiscales y cuándo es ilegal usarlos”, publicada con fecha 04-10-2021. Recuperado de <<https://www.bbc.com/mundo/noticias-58794908>> (consultado el 21-10-2021).

<sup>6</sup> LUNA VICTORIA, César, en la sección Opinión del diario Perú 21, con fecha 09-10-2021. Recuperado de <<https://peru21.pe/opinion/opinion-cesar-luna-victoria-pandora-o-la-noticia-detras-de-la-noticia-noticia/>> (consultado el 21-10-2021).

de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.

Tratándose del caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Según lo indica el literal e) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran domiciliadas en el país las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

De lo antes mencionado, podemos rescatar dos criterios importantes, a efectos de poder determinar la afectación tributaria en el impuesto a la renta, respecto de las personas. Nos estamos refiriendo i) al domicilio y ii) a la fuente.

En el caso puntual de los **sujetos domiciliados**, el artículo citado indica que **se debe considerar la totalidad de las rentas gravadas**, las cuales incluyen tanto las generadas en el territorio peruano como aquellas generadas en el extranjero, lo que en términos prácticos podría denominarse como renta de fuente mundial.

Sin embargo, en el caso de los **sujetos no domiciliados**, el criterio aplicable implica la fuente, lo que determina que únicamente se encuentran gravadas con el impuesto a la renta **solo aquellas que han sido generadas únicamente en el territorio peruano**.

#### 4.2. El caso de las personas jurídicas

De conformidad con lo indicado por el literal d) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran domiciliadas en el Perú las personas jurídicas constituidas en el país.

En aplicación contraria de esta norma, observamos que si una persona jurídica no está constituida en el país, sino por el contrario en el extranjero, se le considera para efectos tributarios como una persona no domiciliada.

En el Perú aún no se ha tomado en consideración, dentro de la legislación del impuesto a la renta, como criterio para determinar la condición de sujeto domiciliado, en el caso de las personas jurídicas, a la sede de dirección efectiva.

En este punto coincidimos con lo expresado por TABOADA PÉREZ, quien indica lo siguiente:

*Por el momento, en el Perú no se ha agregado un nuevo criterio para determinar el domicilio de las personas jurídicas, manteniéndose el criterio formal del lugar de constitución. Sin embargo, bajo el panorama mundial actual y el camino trazado por el Perú para ingresar a la OCDE, no se puede descartar que a corto plazo se pueda introducir un criterio de sede de dirección efectiva, al igual que otros países de la región como México y Colombia (ambos países de la OCDE).<sup>7</sup>*

#### 4.3. La condición de domiciliado y la renta de fuente mundial

Según se ha observado, si una persona natural califica como domiciliado en el Perú (con independencia de su nacionalidad), al igual que en el caso de las personas jurídicas constituidas en el territorio nacional, por aplicación del ámbito jurisdiccional del impuesto a la renta, debe cumplir con tributar por las rentas de fuente mundial, las cuales involucran necesariamente a las siguientes:

- rentas generadas en el territorio nacional;
- rentas generadas en el extranjero.

En este sentido, apreciamos que en aquellos Estados que consideran como criterio utilizado para definir la afectación tributaria respecto a las ganancias del impuesto a la renta, a través de la renta de fuente mundial, implica que un contribuyente domiciliado debe cumplir con efectuar el pago del impuesto a la renta por los ingresos generados en el territorio donde se encuentre domiciliado y debe adicionar las rentas que se generaron en el exterior.

#### 5. Las empresas o sociedades offshore y las Islas Vírgenes Británicas

Hace algún tiempo señalamos que, en el caso de los paraísos fiscales, una de las características que los distinguían era la falta de transparencia y opacidad, toda vez que **“esta es una característica propia de los territorios que se consideran paraísos fiscales, sobre todo por el hecho de ofrecer a sus inversionistas foráneos la ‘tranquilidad’ que no existe de por medio el intercambio de información con otros países, ocultando así información que sería valiosa para el seguimiento de las investigaciones de muchas administraciones tributarias”<sup>8</sup>**.

<sup>7</sup> TABOADA PÉREZ, Fabio, “Establecimiento permanente: ¿es la sede de dirección un nuevo criterio de domicilio de las personas jurídicas?”, en la revista Forseti, N.º 9, 2018, p. 80. Recuperado de <<https://revistas.up.edu.pe/index.php/forseti/article/view/1062/1211>> (consultado el 21-10-2021).

<sup>8</sup> ALVA MATTEUCCI, Mario, “¿Qué es lo que debe conocer sobre los paraísos fiscales?”, en la revista Actualidad Empresarial, N.º 420, Lima: primera quincena de abril del 2019, p. 1-4. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/wp-content/uploads/sites/320/2019/04/PARAISOS-FISCALES.pdf>> (consultado el 21-10-2021).

Dentro de la publicación realizada por el portal IDL Reporteros del Perú, se menciona con mayor precisión lo siguiente:

*El imaginario popular suele reducir el sistema offshore a un grupo de islas lejanas y dispersas, cubiertas de palmeras. Los Pandora Papers muestran que la maquinaria del dinero offshore opera en todos los rincones del mundo, incluyendo en las democracias más sólidas. Entre los jugadores clave de este sistema están las instituciones de las élites—como bancos multinacionales, despachos de abogados y firmas de contabilidad—con sede en Estados Unidos y Europa.<sup>9</sup>*

El caso más notorio de los paraísos fiscales, donde se han detectado la mayor cantidad de documentos hechos públicos a través del Pandora Papers, es la mención a las **Islas Vírgenes Británicas**, conocidas también como *British Virgin Islands* en idioma inglés. Dicho territorio califica como de ultramar británico y se encuentra localizado en aguas del mar del Caribe, al este de la isla de Puerto Rico.

Su mayor fortaleza es ser un centro financiero, en donde se registran una gran cantidad de empresas *offshore*, que solo mantienen su domicilio en las islas aprovechando la legislación ventajosa que le ofrece, a cambio de una pequeña tasa anual por registrarse.

Veamos algunas informaciones adicionales sobre su sistema tributario:

*Parte de su atractivo radica en su sistema fiscal.*

*“Las IVB casi no tienen impuestos: no tienen un impuesto sobre la renta que sea efectivo, ni impuestos a las ganancias de capitales, ni impuestos a las herencias, ni impuestos a los regalos, ni impuestos a las ventas o al valor agregado”, destaca al respecto la ONG británica Tax Justice Network.*

*“Recauda ingresos principalmente a través del impuesto a los salarios, a la propiedad de tierras, así como distintas comisiones. Este es un patrón clásico de ‘paraíso fiscal’ de obtener pequeñas cantidades de dinero de un gran número de transacciones y depender de los lugareños para pagar las facturas”, agregan.*

*Su otro gran atractivo reside en las facilidades que ofrecen para crear de forma barata y simple empresas de papel que permiten a sus propietarios mantener sus nombres fuera de la vista pública.*

*Hay muchas razones válidas por las que una persona puede querer que no se conozca que es dueña de determinadas inversiones, por lo que esta oferta de discreción resulta atractiva tanto para inversores legítimos como para aquellos que no lo son.<sup>10</sup>*

<sup>9</sup> IDL Reporteros, “Los ‘Pandora Papers’ Paraísos offshore y riquezas ocultas de líderes mundiales y multimillonarios expuestos en una filtración sin precedentes”, publicado con fecha 03-10-2021. Recuperado de <<https://www.idl-reporteros.pe/los-pandora-papers/>> (consultado el 19-10-2021).

<sup>10</sup> BBC Mundo, “Pandora Papers: Islas Vírgenes Británicas, el territorio de Reino Unido en el Caribe que se convirtió en uno de los principales paraísos fiscales del planeta”, publicado con fecha 05-10-2021. Recuperado de <<https://www.bbc.com/mundo/temas/pandora-papers>> (consultado el 19-10-2021).

Las empresas a las cuales se les denomina **offshore** no son otra cosa que sociedades constituidas en un determinado Estado o territorio 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. Otro rasgo típico es que no se permiten la realización de actividades dentro de dicho territorio.

Casi siempre, estas empresas obtienen una gran cantidad de ventajas de naturaleza fiscal por el solo hecho de estar constituidas en dichos territorios y tienen un trato diferenciado en materia impositiva que los propios residentes de dicho lugar.

Las empresas de este tipo *offshore* por naturaleza casi siempre tienen como principal finalidad la deslocalización de capitales<sup>11</sup>, 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, también existen mecanismos de protección muy fuertes de confidencialidad llegando inclusive a la opacidad.

Cabe referir que la constitución de una empresa *offshore* no tiene nada de malo, no determina criminalidad de manera instantánea, ello siempre que los dineros que son enviados como capital de estas empresas sea bien habido y su origen no sea dudoso o producto del lavado de activos.

Es pertinente indicar que como regla general estas empresas o sociedades *offshore* casi siempre son creadas y son ofrecidas ya existentes, a una determinada cantidad de dinero con socios que son los que serán presentados casi siempre como los inversionistas en una eventual investigación, pero en la práctica son en su mayoría testaferros. De allí que el verdadero inversionista no aparezca inicialmente.

HERNÁNDEZ VIGUERAS indica:

*Reflexiones similares sugieren las empresas registradas en los paraísos fiscales, no sometidas a "estándares" internacionales. Primeramente, digamos que cuando se menciona el término empresa en muchas gentes se suscita la imagen de unas instalaciones, fábrica o talleres, unas oficinas, unas personas o de algunos elementos físicos que materializan toda una organización. Sin embargo, hay que recordar que, ante todo, se trata de la figura jurídica denominada sociedad mercantil, un contrato entre personas para la puesta en común de ciertos medios con un fin lícito de lucro, con el reconocimiento y el*

*bbc.com/mundo/noticias-internacional-58797867> (consultado el 21-10-2021).*

11 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.

*respaldo del ordenamiento jurídico del Estado, cualesquiera que sean las formalidades requeridas en cada país. Es una institución jurídica cuyo contenido se ha ido ampliando en la práctica neoliberal para convertirse en una simple entelequia jurídica o etiqueta legal que, en ocasiones, encubre como finalidad real el fraude o la "optimización fiscal" o el blanqueo de dinero sucio. Es uno de los tantos artilugios creados al amparo de las lagunas y los resquicios de la legislación tributaria neoliberal, que forma parte del arsenal de la llamada "ingeniería fiscal".<sup>12</sup>*

Los territorios que casi siempre son elegidos para poder ser constituidas las empresas *offshore* no tienen un buen sistema de normas que busquen controlar el capital y sus movimientos, lo cual permite fácilmente el blanqueo de dinero y a la vez oportunidades para que el capital se recicle rápidamente.

Por ello se observa en diversos países que las grandes mansiones, maquinarias, terrenos, campos de cultivo, autos de lujo, aviones, embarcaciones de recreo, pinturas, entre otros bienes, pertenecen a empresas *offshore*.

Apreciamos la opinión de RODRÍGUEZ MARTÍNEZ cuando menciona lo siguiente:

*Pero esconder fortunas en jurisdicciones fuera del lugar donde se genera la riqueza, persiguen objetivos como enmascarar los dueños o evadir impuestos estatales que repercuten en el bienestar social, según opiniones de quienes consideran a las offshore en el limbo entre lo legal y lo moral.*

*Los problemas comienzan cuando esas sociedades y sus ganancias están deliberadamente disimuladas en jurisdicciones opacas, sin que hayan declarado su existencia a las autoridades donde el verdadero propietario tiene su residencia fiscal, como ocurre con los ejemplos de la investigación.*

*Peor aún, bajo esa capa de sombra se parapetan flujos de dinero ilícitos que abren la puerta al cohecho, el lavado de dinero, la evasión fiscal o la financiación del terrorismo, lo que en este caso ocurrió con empresas creadas por Alcoa para el esquema de sobornos de la constructora brasileña Odebrecht, según las revelaciones.<sup>13</sup>*

## 6. ¿Qué problemas pueden presentar para las personas que tienen inversiones en empresas offshore?

Es menester aclarar que nada impide a una persona natural buscar la mejor manera de lograr obtener mayores utilidades al capital que posee. Ello también resulta aplicable a una persona jurídica.

12 HERNÁNDEZ VIGUERAS, Juan, Los paraísos fiscales. Cómo los centros offshore socavan las democracias, Madrid: Ediciones Akal SA, 2005, p.333.

13 RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, Oswaldo, "Pandora papers entre lo legal y lo moral", en el portal El País, con fecha 04-10-2021, Costa Rica. Recuperado de <<http://www.elpais.cr/2021/10/04/pandora-papers-entre-lo-legal-y-lo-moral/>> (consultado el 19-10-2021).

Sin embargo, debemos tener presente que la creación de una empresa *offshore*, puede generar sospechas de parte del fisco, lo cual determinará de seguro algún tipo de revisión, ya sea simple o de naturaleza compleja.

**El ejercicio de la función fiscalizadora** de la Sunat, para combatir la evasión y elusión tributarias, tengamos en consideración que, conforme lo detalla el primer párrafo del artículo 62 del Código Tributario, incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

### 6.1. La suspicacia de parte de la Administración Tributaria

Un primer tema que puede presentarse, dentro de un proceso normal de revisión por parte del fisco, es el movimiento de capitales de una persona natural o una persona jurídica hacia territorios de baja o nula imposición, utilizando para ello figuras como las empresas *offshore*, que buscan la deslocalización de capitales.

El fisco tratará de observar con cierto grado de suspicacia e incredulidad respecto de la investigación realizada a los contribuyentes, dentro de los cuales observa que, siendo domiciliados en el territorio nacional, generan una cierta renta en los paraísos fiscales, producto del movimiento de dinero, inversiones, labores, entre otros hechos que se generan por la utilidad obtenida en los mismos.

Teniendo en cuenta la condición de domiciliado en el Perú del contribuyente (sea esta persona natural o jurídica), las ganancias obtenidas fuera del territorio peruano deben ser declaradas en el Perú; por lo que, en caso de que a través de estas empresas *offshore* se busque ocultar capital, ganancias o dinero, ello impedirá al fisco peruano conocer, con un mínimo de seguridad, la existencia de rentas afectas, en caso correspondía afectarlas de acuerdo al criterio de domiciliado del contribuyente.

Corresponderá, entonces, que el contribuyente demuestre con las pruebas necesarias que no tiene ninguna intención de burlar el sistema tributario peruano, que afectará todas las ganancias obtenidas en el extranjero a través de la empresa o sociedad *offshore* que ha creado fuera del territorio nacional. Siendo necesario que el fisco revise la información presentada por el propio contribuyente y aquella que recibe de todo el cruce de datos que realice.

Tengamos presente que la primera impresión que se observa de un hecho no necesariamente es la que determina la aplicación de una calificación.

Eso mismo puede suceder si se considera que el simple hecho de establecer una empresa en un paraíso fiscal implica necesariamente un fraude, un mecanismo de evasión tributaria, la posibilidad del

blanqueo de dinero, entre otros hechos. Sin embargo, el hecho de constituir una empresa o sociedad *offshore* no es producto de un hecho casual, sino de uno con pleno conocimiento de los hechos y consecuencias que esto acarrea.

Aquí el fisco revisará si el contribuyente domiciliado generó alguna ganancia, si la declaró afectándola tributariamente en el Perú, si dichos ingresos son obtenidos de manera lícita, si existe el ocultamiento de la información, entre otros hechos.

### 6.2. La revisión de los movimientos bancarios realizados hacia y/o desde territorios que califican como paraísos fiscales

Una de las poderosas herramientas con que cuenta el fisco es la información de los movimientos bancarios realizados en el sistema financiero nacional, al interior del país, y también de las salidas y entradas de dinero precisamente hacia y/o desde territorios que califican como paraísos fiscales.

Precisamente, uno de los mecanismos de fiscalización utilizados para detectar ingresos en los contribuyentes, personas y empresas es la revisión de los movimientos bancarios, ello por el cruce de información y la utilidad del ITF. Este es quizás uno de los elementos que identifica ingresos de una manera más efectiva; pero ello es aceptable solo si el perceptor de las rentas utiliza algún medio de pago a través del sistema financiero.

Si el movimiento del dinero se realiza en el exterior, resulta muy difícil verificar desde dónde sale y hacia dónde va, aunque la ruta del dinero siempre deja huella, que puede ser rastreada.

### 6.3. El incremento patrimonial no justificado como reflejo de un mayor ingreso no declarado

Dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el capítulo XII denominado "De la Administración del Impuesto y su determinación sobre base presunta", se encuentra el artículo 92, el cual precisa que para efectos de determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la Administración Tributaria podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos.

De esta manera, el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros los siguientes elementos:

1. Los signos exteriores de riqueza
2. Las variaciones patrimoniales
3. La adquisición y transferencia de bienes
4. Las inversiones
5. Los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero
6. Los consumos

7. Los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el reglamento<sup>14</sup>.

La forma de manifestar una elevada capacidad de gasto, la vanidad y la ostentación por parte de las personas naturales pueden reflejar una verdadera capacidad de gasto que no guarda un elemento de coherencia con los ingresos que de manera legal se encuentran declarados o, de ser el caso, sustentados, permitirá a la Administración Tributaria descubrir precisamente el llamado incremento patrimonial no justificado.

Las maneras en las cuales se aprecia una verdadera capacidad de gasto, que a veces pareciera ser que puede pasar como oculta, son variadas y de múltiples formas, sean estas directas o indirectas. Es precisamente a través de estas manifestaciones en las cuales la Administración Tributaria puede apreciar algún tipo de renta oculta o no declarada.

En este punto es importante citar el pronunciamiento del Tribunal Supremo Español en la sentencia del 29 de marzo de 1996, que distingue entre dos momentos en la generación de los incrementos no justificados de patrimonio.

Dicha sentencia declara lo siguiente:

*Hay, pues, dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio, el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas, este momento es el que la Ley 44/78, de 8 de setiembre (artículos 27.2 y 33.3) y el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2.384/1981, de 3 de agosto (artículos 90, 117 y 118) [...] denominan generación del incremento no justificado de patrimonio, que obviamente consiste en el ahorro paulatino de las rentas ocultadas, ahorro que por supuesto tampoco se declara; y el segundo momento, que es el de exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la Administración tributaria, y que por su origen, como hemos explicado, no se hallan fiscalmente justificadas.<sup>15</sup>*

Como se observa, los elementos que permiten determinar una mayor capacidad de gasto o de incremento de patrimonio se pueden manifestar de diferentes modos, los cuales son percibidos de manera directa o indirecta por parte de la Administración Tributaria a través del uso de distintas fuentes de información.

Un punto que debe primar en la determinación del incremento patrimonial no justificado es que las rentas que se atribuyen en aplicación de las reglas descritas en el presente estudio son consideradas

<sup>14</sup> Los métodos utilizados para poder encontrar el incremento patrimonial no justificado son i) el método del balance más consumo y ii) el método de adquisiciones y desembolsos.  
<sup>15</sup> Recuperado de <<http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/6559899/Impuesto/20121204>> (consultado el 21-10-2021).

para las personas naturales, y no pueden ser consideradas como rentas de tercera categoría a nivel empresarial.

### 6.4. La identificación de la comisión de delitos tributarios: defraudación tributaria

Producto de la revisión que la Administración Tributaria realice, puede generarse la verificación de que se ha cometido algún ilícito tributario.

#### 6.4.1. ¿Cómo está regulado en la legislación el delito de defraudación tributaria?

Esta modalidad de delito se encuentra regulada en el título I de la Ley Penal Tributaria, específicamente en el artículo 1 de la referida norma, y es considerado, en términos del derecho penal, como el tipo base, ya que reúne los elementos de la descripción de la conducta que se pretende sancionar.

Allí se indica que se considera como una conducta contraria a ley lo siguiente:

**Artículo 1.-** *El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.*

Nótese que en el presente precepto normativo se hace mención a dos tipos de sanciones, una relacionada con la **pena privativa de la libertad** que estaría representada con el confinamiento de una persona en la cárcel, y la otra sanción que sería de tipo pecuniaria, como son los llamados **días-multa**.

Sobre esta última sanción, debemos consultar lo que señala el texto del artículo 41 del Código Penal, el cual determina que la pena de multa obliga al condenado a pagar al Estado una suma de dinero fijada en días-multa.

El importe del día-multa es equivalente al ingreso promedio diario del condenado, y se determina atendiendo a su patrimonio, rentas, remuneraciones, nivel de gasto y demás signos exteriores de riqueza.

El texto del artículo 43 del Código Penal precisa que el importe del día-multa no podrá ser menor del veinticinco por ciento ni mayor del cincuenta por ciento del ingreso diario del condenado cuando viva exclusivamente de su trabajo.

#### 6.4.2. ¿Cuál es la modalidad del delito de defraudación tributaria aplicable por ocultar información, bienes, patrimonio, ingresos?

El texto del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria regula las modalidades del delito de defraudación tributaria. Allí se determina

que una modalidad de defraudación tributaria reprimida con la pena del artículo 41 del Código Penal es la siguiente:

- a) ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

Según PAREDES CASTAÑEDA, esta “**primera modalidad prevé dos posibilidades: La ocultación de bienes, ingresos o rentas (activos) del contribuyente y la declaración de deudas inexistentes (pasivos), todo con la finalidad de disminuir la capacidad impositiva del contribuyente y como consecuencia reducir o anular el monto del impuesto a pagar**”<sup>16</sup>.

De verificarse la comisión del delito tributario en el caso del uso de las empresas *offshore*, la Sunat debe dar cuenta de este hecho al Ministerio Público, que formalizará la denuncia penal correspondiente e iniciará investigaciones sobre el tema, a efectos de determinar la responsabilidad penal o no de los infractores.

Aquí se tendrá en cuenta necesariamente todos los actos relacionados con la creación de la empresa *offshore*, la forma en la cual se oculta tanto el patrimonio como los ingresos, la elección del territorio de baja o nula imposición, entre otros hechos.

### 6.5. La intervención e incautación de documentación ligada a la creación de las empresas *offshore*

Según lo faculta el numeral 7 del artículo 62 del Código Tributario, cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de cuarenta y cinco (45) días hábiles, prorrogables por quince (15) días hábiles.

¿Se requiere autorización judicial para realizar la incautación?

La Administración Tributaria procederá a la incautación previa autorización judicial. Para tal efecto, la solicitud de la Administración será motivada y deberá ser resuelta por cualquier juez especializado en lo penal, en el término de veinticuatro (24) horas, sin correr traslado a la otra parte<sup>17</sup>.

La Administración Tributaria a solicitud del administrado deberá proporcionar copias simples, autenticadas por fedata-

rio, de la documentación incautada que este indique, en tanto esta no haya sido puesta a disposición del Ministerio Público. Asimismo, la Administración Tributaria dispondrá lo necesario para la custodia de aquello que haya sido incautado.

¿La documentación incautada se devuelve?

Al término de los cuarenta y cinco (45) días hábiles o al vencimiento de la próroga, se procederá a la devolución de lo incautado con excepción de aquella documentación que hubiera sido incluida en la denuncia formulada dentro de los mismos plazos antes mencionados.

### 6.6. La huella del dinero siempre se reconstruye

Cabe indicar que la huella del dinero, manifestado en todo el camino que sigue, ya sea a través de depósitos, transferencias, aportes, entregas, entre otros, siempre tendrá una cuenta de salida y una cuenta de ingreso, lo cual en una investigación puede reflejarse necesariamente, permitiendo identificar los lugares donde se hubieran realizado las transacciones, revisar de este modo las acreditaciones o débitos en las cuentas.

Al producirse la investigación del camino del dinero, en la medida que ha dejado huella suficiente, la Unidad de Inteligencia Financiera puede llegar a alguna conclusión, como sucedió en un caso de México al precisarse lo siguiente:

*Igual ocurre con la huella del dinero, que la UIF describe con frases de manual: incompatibilidad en las actividades económicas e incongruencia en los volúmenes de dinero de acuerdo con el tamaño del negocio, triangulación de recursos sin justificación alguna ni lógica financiera, incluso sin una fuente lícita de financiación.*<sup>18</sup>

El profesor PALAN menciona:

*Resulta fascinante que muchos de los implicados en el caso sabían que sus actividades se acabarían conociendo, y sin embargo siguieron optando por estructuras offshore opacas. Supongo que cualquier reticencia inicial sería vencida por la codicia y por la certeza de que nadie les impediría hacerlo.*

*En algunos casos estamos hablando de evasión fiscal, y por tanto de una actividad ilegal; pero en otros se trata de elusión fiscal, que es legal. La diferencia está en si las personas implicadas habían informado de forma completa a las autoridades de su país de origen sobre las estructuras offshore que estaban utilizando. A veces, cuando veo que los medios les preguntan y que ellos declinan hacer comentarios, da la impresión de que*

*se trata de evasión [...] Aunque eso es algo que aún debe probarse.*<sup>19</sup>

## 7. La participación de profesionales que brinda orientación

En este punto debemos indicar que, así como existen los Estados o territorios que permiten la recepción de inversiones sin establecer una carga tributaria –con la condición de mantener el anonimato y fortalecer la opacidad en la información–, también existen profesionales que orientan a los contribuyentes a utilizar herramientas, contratos, figuras jurídicas, estrategias, planeamientos, todos ellos vinculados a ocultar información al fisco para no declarar rentas o patrimonios.

Sin embargo, en la misma línea, pueden presentarse casos de profesionales que advierten a los contribuyentes de que su inversión en los territorios considerados como paraísos fiscales o el uso de las empresas *offshore* pueden traer consecuencias negativas al mismo si es que no se transparenta la información y/o no se declaran los ingresos generados en el exterior ante la Administración Tributaria, teniendo en consideración el criterio de contribuyente domiciliado, lo cual implica necesariamente que se tribute en el Perú por la renta de fuente mundial.

Parte de la estrategia desarrollada por las administraciones tributarias, se observa en el siguiente comentario de PALAN:

*En los últimos 20 o 30 años la regulación internacional se ha centrado en crear herramientas que permitieran a las autoridades fiscales asegurarse de que los contribuyentes no estaban evadiendo impuestos. Se impulsó la filosofía del “conoce a tu cliente” (KYC, en sus siglas en inglés), lo que implicaba exigir a las personas que realizaban transacciones en jurisdicciones concretas que se identificaran por completo, para que así dicha información pudiera ser compartida con otras jurisdicciones.*

*Esto creaba transparencia básicamente en la medida en que sabías quién tenía dinero en cada país, con lo que las autoridades podían utilizar esta información para asegurarse de que sus ciudadanos no estaban evadiendo impuestos. Pero aunque esto pueda resultar efectivo en países en los que las autoridades fiscales operan de forma independiente con respecto a los Gobiernos y a los actores políticos, no es algo que vaya a funcionar en lugares como Rusia, China o en muchos países en vías de desarrollo. De ahí que no me sorprenda que muchas de las revelaciones sean relativas a actividades realizadas fuera del mundo desarrollado.*<sup>20</sup>

<sup>16</sup> PAREDES CASTAÑEDA, Enzo Paolo, “Los delitos tributarios en el Perú: aspectos sustantivos y procesales”, Lima: Editorial Cultural Cuzco, mayo del 2007, p. 61.

<sup>17</sup> Tiene lógica el hecho de que no se corra traslado a la parte, ya que se le alertaría del proceso de investigación que se le sigue.

<sup>18</sup> Réplica a “Los otros hermanos Arellano” y respuesta de los reporteros. Publicada con fecha 14-03-2021. Recuperado de <<https://quintoelab.org/project/replicaaalosotroshermanosarellano>> (consultado el 21-10-2021).

<sup>19</sup> PALAN, Ronen, “Pandora Papers: llegó la hora de perseguir a los abogados y contables que facilitan la evasión fiscal”, en el portal The Conversation con fecha 05-10-2021. Recuperado de <<https://theconversation.com/pandora-papers-llego-la-hora-de-perseguir-a-los-abogados-y-contables-que-facilitan-la-evasion-fiscal-169267>> (consultado el 19-10-2021).

<sup>20</sup> PALAN, Ronen, “Pandora Papers: llegó la hora de perseguir a los abogados y contables que facilitan la evasión fiscal”, ob. cit.