

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES**  
**ESCUELA DE CONTABILIDAD**



**CLAUSULA ANTI ELUSIVA GENERAL PERUANA: ESTUDIO  
COMPARADO CON BRASIL, COLOMBIA Y CHILE**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
BACHILLER EN CONTABILIDAD**

**AUTOR**

**Yajaira Milsuri Vásquez Julca**

**ASESOR**

**Leoncio Oliva Pasapera**

<https://orcid.org/0000-0002-8347-2008>

**Chiclayo, 2021**

## Índice

Resumen .....	3
Abstract .....	4
Introducción .....	5
Método .....	8
Desarrollo y discusión .....	8
Referencias .....	22

## Resumen

El presente artículo busca comprender y enfatizar las bondades de una normativa peruana como lo es la Cláusula Anti elusiva General, ya que presentó falencias en cuanto a sus parámetros de fondo y forma las cuales fueron duramente cuestionadas y llevaron a dificultar la aplicación de ella por parte de la administración tributaria durante cinco años. La tesis aplicará el tipo de investigación básica, la cual consiste en la recolección de datos que profundizan los conocimientos sobre el tema en investigación. Donde fue necesario el análisis de la norma, para entender la naturaleza y comportamiento de la legislación peruana. Los resultados mostraron que contar con una norma anti elusiva es necesaria para combatir los actos que menoscaban en nuestro ordenamiento jurídico. Si bien es cierto países vecinos cuentan con la misma clausula, esta presenta tanto similitudes como medidas que podríamos tomar en consideración para las brechas que presenta la norma; sin llegar a reproducir las practicas que emplean dichos países ya que se desconoce el impacto y la realidad de las acciones que emplean los grupos económicos en cada país.

**Palabras clave:** Clausula anti elusiva general, Normas Latinoamericanas, elusión de impuestos

## Abstract

This article seeks to understand and emphasize the benefits of a Peruvian regulation such as the General Anti-avoidance Clause, since it presented shortcomings in terms of its substantive and formal parameters, which were strongly questioned and led to hinder its application by the tax administration for five years. The thesis will apply the type of basic research, which consists in the collection of data that deepen the knowledge on the subject under investigation. The analysis of the norm was necessary to understand the nature and behavior of the Peruvian legislation. The results showed that having an anti-circumvention norm is necessary to combat the acts that undermine our legal system. Although it is true that neighboring countries have the same clause, it presents both similarities and measures that we could take into consideration for the gaps that the rule presents; without reproducing the practices used by these countries since the impact and reality of the actions used by economic groups in each country is unknown.

**Keywords:** General anti-avoidance clause, Latin American standards, Tax avoidance

## Introducción

La elusión es considerada materia de debate, debido a que se discute respecto a que aspectos se debe considerar una elusión tributaria propiamente dicha. Algunos expertos en derecho tributario expresan que es la acción de evitar la realización del hecho gravado. Es decir que esta supone obviar la aplicación de las normas tributarias. Otros afirman que esta representa la acción de realizar un hecho - el cual se encuentra sometido a una norma jurídica- cobertura dolo de una manera ilusoria para que así sea sometido a la aplicación de una norma distinta, valiéndose de vacíos u ambigüedades de la misma. Por lo tanto, sea cual sea la perspectiva sobre el tema, todos llegan a una sola conclusión que es la preocupación por la acentuación de la elusión fiscal en los últimos tiempos, pues esta menoscaba las bases tributarias y perjudica los ingresos que pudieran ser obtenidos para el beneficio de la población de cada país.

Bajo esa tesitura, países vecinos como Brasil, Colombia y Chile han implementado las cláusulas anti elusivas generales como manera de aminorar el impacto económico y social de las practicas elusivas de su país. Como muestra de ello es que dos de los países mencionados son miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), mientras que Brasil representa un socio clave y se encuentra próximo a iniciar un dialogo sobre su incorporación. Ya que como afirma (Villanueva, 2017) “El principal atractivo de la OCDE es su capacidad de influenciar sobre los Estados miembros por la dinámica de la misma organización, en tanto que se da respaldo mediante el acompañamiento en la implementación de los compromisos políticos asumidos.” En tal caso eso significa que al ser miembros de esta organización ha conllevado tanto al progreso en cuanto bienestar económico y social y contar con instituciones sólidas, pero también con esfuerzo por parte de las autoridades por cumplir con los estándares y recomendaciones de políticas públicas. De ahí que nos cuestionamos sobre si ¿El sistema tributario peruano presenta una realidad distinta a los países vecinos miembros de la OCDE?

No cabe duda que la implementación de una norma anti elusiva causó y causa mucha polémica aun al día de hoy. En un primer momento se mencionó que esta era inconstitucional y vulneraba la seguridad jurídica de las empresas peruanas, también que esta amenazaba a la inversión privada en el país y que existían vacíos en cuanto a su aplicación. Claramente los grupos económicos no consideraban la razón por las que el Perú necesitaba contar con una norma anti elusiva que le permitiría incorporarse a la OCDE. Como señala (Benites, 2017) el

pertenecer a esta organización representa “Un espacio que permite a los funcionarios de gobierno de un país miembro a interactuar y entender cuáles son los temas que se discuten en la agenda global e incidir a trabajar de manera conjunta sobre los mismos, con el fin de intercambiar y compartir buenas prácticas gubernamentales que les permita ir cumpliendo las metas de desarrollo que se proponen”. De igual manera cuestionaban al sistema tributario peruano; si esta contaba con las condiciones necesarias para poder aplicar la norma, cuáles serían las facultades de La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), que aspectos se iban a considerar elusivos, quienes tomarían la decisión final y muchos otros cuestionamientos referentes a la capacidad que tendría el sistema tributario peruano para hacer frente a una norma implementada por países vecinos considerados por contar con una buena recaudación tributaria. Aunque como afirma (Barría, 2019) “Hay países desarrollados que han funcionado mejor con impuestos altos, con elevada presión fiscal, y otros que han funcionado bien con tasas menores”. Esto quiere decir que los efectos de las políticas tributarias varían según cada país independiente del porcentaje de las tasas impositivas y de la realidad que presenta en su sistema.

En efecto, como afirma (Bando, 2018) “El Tribunal Fiscal ha tratado de dar respuesta a casos en que no tenían una norma que haya establecido la prevalencia “fondo-sobre-forma”. Sin embargo, esto no ha sido motivo para dar un paso al costado respecto a los casos en cuestión. Ya que tanto en el Perú como en muchos países siempre ha existido controversia sobre los parámetros en los que actúa el tribunal fiscal y se a buscado la mejor manera de dar respuesta en la que ninguna de las partes se vea afectada. Es por ello que la existencia de esta norma representa una manera de combatir las conductas elusivas, las cuales no tienen como propósito principal aumentar los niveles de recaudación sino todo por el contrario que es el desalentar al contribuyente a incidir en estas prácticas que afectan al país. Tal como sostiene (Masuda, 2019) “Existen repercusiones incuantificables debido a la normativa que es aplicable a cualquier tipo de organización empresarial, cuente esta con convenios de estabilidad o no.” Efectuándose así, la aplicación de una norma que actúa independientemente del sector económico de la empresa, ya que lo que se cuestiona son sus prácticas para hacer frente a la recaudación tributaria, si cumple adecuadamente con la normativa o se vale de algunos mecanismos para reducir o eliminar por completo la carga tributaria.

El presente artículo busca comprender y enfatizar en que a pesar que las normas de los países y la realidad que presenta cada una es muy diferente, esta no es motivo para cuestionar las

bondades de una normativa nueva porque, así como en el Perú, en Chile, Colombia y Brasil también se opusieron a ella, sin embargo, ha demostrado que la aplicabilidad de ella a tenido beneficios. Es por ello que el presente artículo analizara en un primero momento las nociones sobre la cláusula anti elusiva general o por su abreviatura (CAG). Después de ellos se explicará el acaecimiento de la norma en el Perú, Brasil, Colombia y Chile. Posterior a ello se realizará una comparación de la norma entre los cuatro países, así como también su relación con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Finalmente se realizarán las conclusiones referentes al tema de investigación.

## Método

Para el desarrollo del presente artículo fue necesario tomar en consideración el criterio cronológico, debido al tiempo en que la norma ha ido captando relevancia tanto en el Perú como en los países vecinos seleccionados. Así mismo, también se tuvo en cuenta el estudio y comprensión de diversos documentos primarios y secundarios con referencia al campo de estudio. Realizando esta la recolección y selección se realizó por medio de distintas bases de datos a través del uso de las palabras claves.

## Desarrollo y discusión

La cláusula anti elusiva general (CAG) como afirma (Zuzunaga, 2013) “Constituye uno de los mecanismos a través de los cuales las jurisdicciones combaten la elusión”. Mediante mecanismos que se encuentran tipificados en la norma para dejar al descubierto las practicas elusivas que realizan los contribuyentes con el fin de evitar o aminorar al pago de sus tributos. Entendiéndose al termino elusivo según la RAE como “acción y efecto de eludir” y este ultimo como “evitar con astucia una dificultad o una obligación”. Es decir que consiste en recurrir a una serie de artilugios mediante los cuales se busca el propósito obtener una ventaja tributaria. Ahora bien,

estas prácticas comúnmente suelen confundirse con evasión, sin embargo, esta última se refiere a un acto ilícito el cual se encuentra penado en la ley, a diferencia de la elusión que no tiene esta connotación, ya que como sostiene (Moreno, 2014) “la elusión tributaria es aquella estrategia que, a través de medios lícitos, evita el pago de los tributos que realmente le corresponde”. Por lo tanto, el no cumplimiento de esta, no estaría generando una transgresión a la obligación como contribuyente, sino que estarías violando los principios valiéndote del ardid en los vacíos legales existentes en el código tributario para obtener la minimización o eliminar la carga tributaria. En este sentido, podemos entender que la intención de una cláusula anti elusiva es como plantea (Gamarra, 2018) “Poder abarcar la mayor posibilidad de casos sujetos a elusión y desentrañar la verdadera sustancia económica de las operaciones” Esto quiere decir que se reconceptualizara las operaciones e información que presenten los contribuyentes, con el fin de poder demostrar la inconsistencia del hecho gravado y que puedan cumplir con sus obligaciones correspondientes. La cual, al ser infringidas, según el (Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023)” generan 7,1% del PBI, lo que equivale a S/ 52 000 millones”. Dinero que deja de ser recaudado debido a la creciente tendencia de los casos de elusión, realizados no solo



por los pequeños contribuyentes, sino todo, por el contrario. Las grandes empresas representan una de las principales razones por las que es necesaria una norma, teniendo en cuenta lo que expresa (Banco Interamericano de Desarrollo, 2012) “algunas grandes empresas y multinacionales que operan en la región, utilizan formas agresivas de planificación tributaria”. O en su defecto también tienen sedes en los denominados paraísos fiscales, realizando transacciones financieras y comerciales con la finalidad de que no se vean vistos afectados por la administración tributaria.

A juzgar por lo que argumenta (Magasich, 2018) “las cláusulas generales anti elusivas parten como presupuesto del fenómeno elusivo, porque la habilitación de las cláusulas generales depende las circunstancias propias del derecho nacional de cada Estado”. Siendo estas subjetivas y abstractas, considerando la infinidad de casuística que puede desencadenar la aplicación de la norma, independiente del giro, actividad económica, régimen tributario y/u obligaciones que presenta la empresa a evaluar. Sin embargo, ello permitirá esquematizar una serie de procesos y medidas que vienen adoptando las compañías - micro, pequeñas o grandes empresas- para así definir los parámetros bajo los cuales actuar en los distintos casos

de elusión fiscal que pudieran suscitarse. Entendiendo que los contribuyentes al buscar obtener la menor carga tributaria se producirá los efectos bajo los cuales la administración tributaria buscara el motivo por el cual el hecho económico y la ley no se encuentran afianzados. Representando así el arduo trabajo de la comisión revisora de los hechos que pudieran ser clasificados como parte de las observaciones contempladas por la norma anti elusiva. Ya que como indica (Mares, 2013) “La elusión tributaria, por tanto, no supone vulnerar una norma de prohibición (que es la que, en otros ámbitos, conduce a los fraudes de ley), pues ninguna ley tributaria prohíbe alcanzar resultados económicos deseables mediante caminos distintos a los previstos por el legislador. Es por ello que cada contribuyente puede elegir las vías que considere para lograr su objetivo y es ahí donde la norma determinara la naturaleza de los hechos.

En efecto, citando a (Marcelino, 2015) “Tal norma, comúnmente denominada Norma General Anti elusiva, presenta estructura y amplitud variada conforme el Estado que la adopta, aunque siempre con el objetivo de definir en qué casos la Administración Pública puede interferir en la esfera privada con fines recaudatorios”. Porque lo que en un país podría ser considerado como un acto elusivo sus consecuencias pueden variar en otro estado, considerando su marco jurídico

y código tributario. Empero lo que, si comparte la norma con todos los países, es su esencia, la cual es buscar desincentivar la elusión, el planeamiento tributario, búsqueda de vacíos legales mediante los cuales puedan aminorar en demasía su obligación para con la administración tributaria y por ende al beneficio que obtiene la sociedad con el correcto pago de sus impuestos.

### **Clausula Anti elusiva General – Norma XVI en el Perú**

El año 1996 simboliza para la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – en adelante SUNAT- un primer intento por incorporar una norma anti elusión, mediante la Norma VIII del Código Tributario. Sin embargo, pocos meses más tarde se anuló el párrafo principal de la norma a través de la Ley N° 26663, debido a la presión de los empresarios y expertos en materia tributaria. Los cuales refutaban la facultad que tendría la SUNAT para determinar que actos, situaciones u hechos económicos corresponderían a calificarse como materia de elusión tributaria. Como plantea (Bravo, 2008) “La administración tributaria no puede calificar el hecho desde su realidad económica, lo que puede si, es calificar el hecho desde la perspectiva normativa”. En consecuencia, esta no vulneraría el

principio de legalidad y seguridad jurídica, los cuales fueron motivo para su derogación y con ello también la oportunidad de abordar un problema que menoscaba la tributación peruana.

Posteriormente, en el 2012 se retoma la idea de la necesidad de una norma con la cual habría una armonización con los países vecinos en cuanto a las decisiones tributarias tomadas en cuenta para su progreso socioeconómico. De ahí que el Decreto Legislativo 1121, aprueba la Norma XVI incorporándose en el Código Tributario y generando nuevamente el rechazo por parte los gremios empresariales. Dicho desdén justificado en el abuso por parte de la administración tributaria para la aplicación de los hechos imposables que considere la norma y por consiguiente el quebrantamiento del principio de legalidad. Así mismo, también se mencionaba la inconstitucionalidad que presentan las cláusulas anti elusivas generales ya que carecía del concepto a considerarse elusión. En efecto, la oposición que se mostró frente a la norma fue una clara evidencia de que, como bien afirma (Liu et al., 2012) “Estas normas son la respuesta de los Estados y sus ordenamientos ante la situación de inconstitucionalidad y anomalía jurídica provocada, precisamente, por la actuación en fraude de ley, por la elusión fiscal, es

decir, por las conductas “privadas” que evitan abusivamente los hechos imposables.”

Como resultado de lo anteriormente mencionado es que, en los siguientes siete años posteriores, la cláusula anti elusiva general atravesó por la crítica e intervención de gremios empresariales, especialistas en tributación, empresarios y opositores a la norma. Tal como refiere (Tarsitano, 2014) “El mandato calificador contenido en la norma XVI del Código Tributario absorbe conductas que denuncian distintos niveles de desajuste entre forma y contenido” siendo este el principal justificante por el cual en el año 2014 se procedió a suspender la aplicación de la Norma XVI mediante la Ley N° 30230. Dicha suspensión recaería en la facultad de la administración tributaria para hacer uso de ello, hasta que se precisen los parámetros de fondo y forma debido a la falta de claridad respecto a la acciones y hechos que serían considerados como tal.

En los siguientes años, la respuesta por parte de los dos gobiernos de turno no fue muy alentadora debido a que ninguno de ellos logró concretar la reglamentación de la norma. No fue sino hasta el año 2018 en el gobierno del presidente Martín Vizcarra que se reactiva la norma XVI mediante el Decreto legislativo N° 1422 donde se instauraba la responsabilidad solidaria tanto de los directivos como de los representantes

legales. Por consiguiente, en el año 2019 a través del Decreto Supremo 145-2019-EF se aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti elusiva general. Aun con las críticas y oposición que presentó por las nuevas disposiciones, de las cuales una de ellas era la retroactividad de la norma, quiere decir que esta grava los hechos desde su promulgación que se dio en el año 2012 sin importar el periodo en el cual no estuvo vigente, porque se recuerda que la norma nunca estuvo suspendida, lo que se suspendió fue la facultad que tenía la administración tributaria para hacer uso de ella. Así mismo también se pretendió intervenir respecto a los integrantes que conformarían el comité revisor, pues en su momento como afirma (Salazar, 2019) la Confederación Nacional de instituciones empresariales privadas (Confiep) pretendió la “Creación de un órgano colegiado que revise la labor del auditor de la Sunat antes que este confirme un caso de elusión” siendo esta una solicitud rechazada ya que se establecieron lineamientos sobre quienes conformación dicho comité, teniendo en cuenta lo que expresa (Panta, 2021) el comité “Tiene como función principal emitir una opinión técnica vinculante respecto de la existencia o no de elementos objetivos suficientes para la aplicación de la CAG”

Otro punto muy cuestionado fue respecto a la responsabilidad solidaria de los directores y representantes legales ya que la Norma establece que los mencionados al tener la facultad de ejecutar y aprobar, implica su participación en las practicas elusivas. La polémica viene en el punto en que como señala (Carbajal, 2018). “Se estaría vulnerando el principio de la presunción de inocencia” debido a que no se consideraría necesario iniciar un proceso mediante el cual se establezca la culpabilidad o no. Siendo así un punto cuestionable ya que es poco común que los directores participen de las planificaciones tributarias o que tengan conocimiento respecto a obligaciones ya que sus funciones se orientan a un nivel global como empresa y negocio mas no a las operaciones tributarias. Generando opiniones divididas, por un lado, el aspecto económico en que incurriría la empresa para la contratación de un personal tributarita capacitado el cual determine si la compañía incurre en actos elusivos. Y por otro lado la capacitación y aprendizaje en el cual los directores se verán obligados a invertir y por lo tanto priorizar un tema que, si bien se conoce, más poco o nada se toma en consideración.

Ahora bien, en cuanto a los parámetros de fondo se tomó en consideración dos artículos referentes a qué situaciones se

podrían considerar materia de evaluación por la norma en la cual se señalan siete supuestos y el análisis a dichos actos como practicas elusivas, ambas contempladas en el artículo seis y siete de la norma respectivamente. Ahora bien, en relación a los parámetros de forma se establece el procedimiento en el que será aplicable la norma y por consiguiente la actuación del comité revisor. En el caso de este ultimo la norma presenta dos artículos dirigidos a ello, el articulo 11 mediante el cual se establece cuáles son sus competencias referentes a la aplicación de la norma y el articulo 12 donde se estipula el procedimiento de su accionar para realizar un juicio sobre el hallazgo de elementos considerados actos elusivos.

Por consiguiente, resulta necesario admitir que en nuestro sistema económico y político se rehusaron y pusieron muchas trabas para la incorporación de una norma la cual resulta necesaria y beneficiosa para el país. Sin embargo, la aprobación y aplicación de ella representa una herramienta mediante la cual la administración tributaria pueda identificar a aquellos empresarios que se valen de ciertos artificios y de vacíos legales para no cumplir correctamente con sus obligaciones. Así mismo, dicho en palabras de (Acosta,2014) “Clausulas anti elusivas existen en las legislaciones tributarias de la mayor parte de las economías modernas del

mundo. Su inclusión en el Código Tributario peruano, más que una original iniciativa del MEF, es resultado de una tendencia económica global impulsada por bloques como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), cuyo objetivo es cerrar cada vez más espacios a los ardidés legales con los que se intenta pagar menos impuestos”. Por tanto, el contar con una norma anti elusiva si provoca adecuaciones en todo el sistema, sobre todo porque por años se ha trabajado bajo una estructura la cual obviamente busca el beneficio de tributar menos y valiéndose de artificios lo cuales no tenían manera de ser refutados legalmente por la administración tributaria y que hoy en día contara con el procedimiento estipulado por la ley para que se pueda tomar una decisión y se le otorgue la calificación de actos artificios. En efecto, como expresa (Liu et al., 2012) “La norma anti elusiva general es un concepto hoy en día mundialmente admitido y la prueba de ello es la lista de países que la tienen publicada y en vigor” es por ellos que en adelante se presentaran como ha sido la inclusión de la norma anti elusiva en los países vecinos como Brasil, Colombia y Chile.

### **Clausula Anti elusiva General- Brasil**

Al igual que el Perú, los antecedentes del gobierno brasileño respecto a la

implementación de una norma la cual regule la elusión tributaria fue planteada desde hace mucho tiempo atrás. Para ser precisos, citando a (EY Abogados, 2015) “El gobierno implementó una definición de cláusula GAAR que entró en vigor en 1988”. Empero en dicho año la respuesta ante la aparición de la mencionada norma causó el rechazo, debido a que se cuestionaba la carencia de su desarrollo en cuanto a materia normativa se refiere. Lo cual prueba que desde hace mucho tiempo los países vienen queriendo implementar una norma la cual regule los actos que por lo general pasaban hasta cierto punto desapercibidos por los mecanismos utilizados, por la falta de información en cuanto a definiciones exactas se refiere o también que no se reunían las pruebas necesarias para presentar una acusación la cual sea respaldada por un reglamento.

El 10 de enero del año 2001, mediante la Ley Complementaria 104, se incorporó el artículo 16 al Código Tributario Nacional de Brasil, la cual resulta bastante amplia en su aplicación debido a la sencillez con la que se encuentra redactada. Como señala (Wahn,2011) “Se trata de una norma general en materia de legislación tributaria, estrictamente destinada al control de conductas elusivas, omnicompreensiva de los conceptos de simulación, fraude a la ley y negocio jurídico sin causa”.

Considerándose inconstitucional debido a que estaría yendo en contra del principio de legalidad tributaria de la que gozan los contribuyentes brasileños. Realizando una interpretación arbitraria de los hechos imponibles con la finalidad de que sean regulados para el punto de vista de elusión. Es por ello que la norma resulta controversial debido a que esta depende de una ley ordinaria para que pueda surgir los efectos pretendidos con la cláusula. Además, que se hará uso de esta una vez que se haya comprobado la intención de incurrir en prácticas elusivas. Sin embargo, aun y cuando la administración tributaria realice su trabajo de identificar que las acciones desarrolladas por el contribuyente pertenecen a una disposición artificiosa para cumplir con una obligación tributaria diferente a la que realmente debería adjudicarse, este tiene la facultad de recurrir a la apelación de la acusación. Para ello, tendría que demostrar que cumple con la capacidad contributiva conjuntamente anexando la documentación considerada necesaria para que se pueda emitir un juicio respecto a lo que se pudo encontrar y a lo que denueste el contribuyente, realizando un contraste de información la cual permitirá identificar el acto.

(Sampaio, 2016) refiere que la “a llamada norma general anti elusiva es norma vigente, pero de eficacia limitada pues

depende de la promulgación de la ley ordinaria para que pueda regular suficientemente”. Dicha limitación representa una obstrucción en el actuar de la administración tributaria debido a que al no depender únicamente de ellos la clasificación de los actos, esta se presta a que se incurra en los vacíos legales. Siendo esos vacíos legales precisamente un punto débil ya que se conoce muy bien que quienes incurren en estas prácticas son empresas consideradas - por lo general – con innumerables influencias dentro del ambiente político, además que gozan de beneficios los cuales les permiten realizar sus operaciones con cierta libertad. Ocasionado así, que estas no puedan ser procesadas ni juzgadas y por lo tanto continúen robándole a su país a través de mecanismos los cuales bien pudieran ser identificados como una precedente para establecer cuáles son las acciones comúnmente utilizadas.

De hecho, otro de los puntos que se considera exánime en como lo hace notar (Valverde & Guimaraes, 2021) “Código Tributario Nacional no contiene una definición de lo que constituye dolo, fraude o simulación -lo que también ocurre con el concepto de “ocultación” previsto en el artículo 116”. Permitiendo de esta manera que sea complicado la identificación de los supuestos que podrían considerarse como

materia a evaluar para su debido procesamiento como acto elusivo. En consecuencia, a falta de ella se tiene que recurrir a una redefinición de los conceptos los cuales en el mejor de los escenarios bien podrían resultar siendo evaluados por características iguales a la comprendida en el artículo 16 del Código Tributario o en su defecto por acciones que si bien se encuentran comprendidas dentro de la legislación, estas no son considerados elusivas, por lo tanto la falta de situaciones y definiciones no previstas dentro del marco legal estarían ocasionando un resultado contraproducente al objetivo que se pretendía lograr con la implementación de una cláusula anti elusiva.

### **Clausula anti elusiva General - Colombia**

A finales del año 2012, fue decretado la cláusula anti elusiva en Colombia mediante la Ley 1607. Regularizando de esa manera mediante el artículo 869 del capítulo VI, el abuso que se pudiera cometer en materia tributaria con el fin de distorsionar los efectos tributarios. Adicional a ello la norma colombiana también establece cinco supuestos que serán evaluados para corroborar si es que el contribuyente a incurrido en abuso tributario, para ello bastara con que este haya incidido en 3 de ellos para ser procesado según la norma.

Pero cabe resaltar que la norma solo será aplicable a aquellas personas ya sean jurídicas o naturales cuyo patrimonio sea igual o mayor a 192 UVT (Unidad de valor tributario). Como expresa (Ramírez, 2016) la norma “corresponden mejor a normas de tipo anti elusivo, en cuanto buscan cerrar ventanas interpretativas en torno a operaciones que podrían generar provecho fiscal para el contribuyente”.

Así mismo la norma colombiana también deja en claro tres definiciones que constituyen para ser calificadas como abuso tributario. Entre las cuales de acuerdo con (Sarmiento, 2017) son “la obtención de un provecho tributario, el uso de formas artificiosas, ausencia de propósito comercial o de negocio legítimo o razonable” Así mismo esta norma también presenta reglamentación sobre supuestos que pudieran suscitarse en cuanto a las fusiones o escisiones de las empresas que como bien se conoce puede conllevar a realizar acciones entre empresas que tengan sedes en paraísos fiscales los cuales son conocidos por su nula imposición tributaria. También se habla sobre los precios de transferencia, ya que estos incurren en una incidencia tributaria compleja y que necesita de un análisis exhaustivo, como refiere (Ramírez & Niño de Guzmán, 2018) “cualquier ajuste de los precios de transferencia en una jurisdicción implica la

necesidad de practicar un ajuste correlativo en otra jurisdicción.

Dado que, desde la perspectiva del sistema tributario, los precios de transferencia pactados entre empresas las cuales tengan jurisdicción en otros países donde la jurisdicción contemple un tratamiento distinto; la consecuencia de estas transacciones es que por lo general una de ellas se encuentra en territorio de no domiciliadas, causando que los países prevean regulaciones para no afectar a la administración tributaria. También se pueden mencionar los tan polémicos paraísos fiscales los cuales con el paso de los años han ido tomando mayor relevancia por la incidencia de los empresarios de recurrir a ellas como método de eliminar o reducir su carga tributaria, además que pueden realizar transacciones las cuales tienen una dudosa proveniencia y las vinculaciones accionarias con las que cuentan.

Por último, las decisiones respecto a que acciones son consideradas materia de elusión tributaria, las facultades fueron otorgadas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) gozando así con la capacidad de solicitar cualquier documentación o secreto corporativo, además de desconocer cualquier acto que fuera presentado como justificación para la incidencia de elusión. Según (Bedoya &

Rua, 2016) la DIAN cuenta con los siguientes apartados “Cruce de información, obligación de rendir informaciones, presentación de libros de contabilidad, obligación de expedir factura o documento equivalente, sistemas técnicos de control y denuncias de terceros”. De esta manera podrá ser posible tomar daciones en favor de la administración tributaria mediante las facultades con las que goza para hacer exigible el hecho probado. Tal como hace referencia (Bedoya & Rua, 2016) citando a lo que la DIAN comprende como elusión, esta afirma que “Aunque el contribuyente de forma aparente respete las normas, esta puede ser legal o ilegal, dependiendo de si no se realiza determinado presupuesto de hecho, realizando otro de tal forma que se evite el nacimiento de una obligación tributaria”

### **Clausula anti elusiva General – Chile**

El sistema tributario chileno, en el gobierno de la ex presidente Michelle Bachelet incorporo la cláusula anti elusiva general bajo la Ley Núm. 20.780, mediante cuatro disposiciones en las que se procura precisar la actuación del sistema tributario chileno, frente a las innumerables actuaciones en las que pueda recurrir y contribuyente para reducir el pago sus impuestos. La primera de las cuatro disposiciones estaría conformada por la interpretación de la ley



en cuanto a los actos o negocios que pudieran prestarse para ser considerados ilusorios. Mientras que las tres posteriores sobre las consecuencias de los actos y la postura del ordenamiento jurídicos. Dicho con palabras de (Yáñez, 2014) “Podría decirse que la reforma tributaria ha pretendido cambiar el foco de la interpretación desde una lógica formal a otra más bien realista” ya que la finalidad de esta como en muchos otras es aumentar la recaudación tributaria a través de la identificación de las practicas que realizan las empresas para aminorar su carga tributaria, abusando de las leyes y de los vacíos legales que pudieran contener para sus beneficios.

Posteriormente al igual que en el Perú esta incorporación de la norma también tuvo que sufrir modificaciones, es por ello que en el año 2016 se promulga la Ley Núm. 20.899 la cual buscaba precisar ciertos puntos que no fueron muy detalladas en una primera instancia. Donde se hace mención a la capacidad contributiva, así como también practicas elusivas mas agresivas en materia tributaria. Generando de esta manera un gran impacto en la norma propuesta ay que esta tendría modificaciones distintas a la que en su momento se promulgó.

Con respecto a quienes serían los indicados para establecer que acciones merecen ser evaluados bajo la norma, la decisión le

corresponde al Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile para hacer uso de ella en caso de la existencia de abuso tributario. Posterior a esa evaluación que según indica el (Grupo de justifica Fiscal Perú, 2018) la cláusula será aplicada cuando cumpla con las siguientes condiciones: “Ante la ausencia de un pronunciamiento expreso del SII que acepte la planificación tributaria de una empresa; ante la ausencia de una norma especial anti elusión para el caso específico a tratar; y cuando la diferencia entre el impuesto determinable que se debe pagar supere la cuantía mínima equivalente a doscientas cincuenta unidades tributarias mensuales (UTM) a la fecha de presentación del requerimiento.” El SII deberá requerir la intervención del aparato judicial, quien declarara si es que se encuentra frente a un caso contemplado por la norma.

Otro aspecto considerado similar al caos peruano es la retroactividad de la norma. Puesto que ella en un principio se promulgo en el año 2014 pero por cuestiones de precisión respecto a conceptos o que acciones serian consideradas como materia elusiva, es que se suspendió y en el año 2016 se aplicaron los cambios correspondientes para que se prosiga con su uso. Esta norma también es considerada retroactividad, es decir que toda actividad realizada desde el día en que la norma

estuvo promulgada en el código tributario, e incluso el tiempo en que esta fue suspendida, serían considerados materia a ser evaluada porque sus efectos repercuten con posterioridad. Así mismo como enfatiza (Anguita,2017) “La mayor novedad, es que, quien declara el abuso o la simulación no es la Autoridad Tributaria, sino que el Tribunal Tributario y Aduanero.”

### **Organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE) - Brasil, Colombia, Chile y Perú**

Según (Bourgon 2009) la “OCDE promueve el crecimiento económico, mediante el mejoramiento de las políticas económicas y sociales de los Estados miembros, con el propósito de definir las normas generales para lograr mayor fluidez en el funcionamiento de la economía mundial” es por ello que resulta de gran beneficio para cualquier país pertenecer a esta organización. Ya que esta ayuda a establecer planes no solo en cuestiones económicas, sino también sociales, ambientales, entre otras, para el progreso de un país. Además, que el pertenecer a ella representa compromisos políticos, formulando propuestas, evaluaciones y toma de decisiones.

### **La OCDE y Colombia**

De acuerdo a (Gehring y Cuervo 2016) “Desde 2010, Colombia busca asumir un rol más proactivo a nivel internacional como interlocutor en esquemas multilaterales y con la inclusión de temas que no solo giran en torno a la seguridad, sino con un especial énfasis en el desarrollo” Iniciando el proceso de adhesión en el año 2013, donde demostró que había podido responder a los cambios considerados pertinentes para su incorporación esta organización. Como bien afirma (Villanueva,2017) “Todo ello finalmente contribuiría a que “normativamente” se ubique a la par de las potencias globales, al contar con un aparato gubernamental eficiente, la regulación de la protección del medio ambiente, la calidad y el acceso a los servicios básicos de educación, salud y pensiones, entre otros.”

Sin embargo, para lograr encontrarse dentro de los países que conformar la OCDE, se tuvieron que realizar mejoras las cuales fueron solicitadas por la misma organización. Dichas mejoras en cuanto a temas de inversiones realizadas en el extranjero, promover la inversión privada en cuanto a servicios que contribuyan al mejoramiento de los servicios y desarrollo sostenible del país, que las políticas estén orientadas a que las empresas actúen responsablemente, que ellas cuenten con un

compromiso para con los ciudadanos y la gestión pública, ir en contra de la podredumbre política. Y en este último punto es en el que se realizó mayor énfasis debido a que si bien es cierto, como en todo país, Colombia también tiene un alto grado de informalidad económica como laboral, empero la OCDE recomendó que se deberían elevar el modelo con el que actúa la administración tributaria es por ello la necesidad de implementar una CAG.

### **La OCDE y Chile**

A diferencia del país anterior, Chile consiguió ingresar a la OCDE en el año 2003. Sin embargo, desde el año 2007 que fue invitado el país vecino se concentro en cumplir con los lineamientos de la organización. Demostrando en el proceso, estabilidad, calidad y compromiso para asumir las obligaciones; de las cuales fueron cuatro cambios que deberían ser priorizados, según CODELCO: se exigía fortalecer la normatividad referida a la prohibición y restricciones para las transacciones bursátiles con información privilegiada, seguido de la modernización de la administración, establecer una legislación que permitiera a las autoridades acceder a toda la información bancaria existente previa orden judicial, regular la responsabilidad penal de las empresas en los delitos de cohecho.

### **La OCDE y Perú**

Desde la década de los noventas el Perú presente aproximaciones a la OCDE, mediante talleres y foros en los que el Perú era participe. Pero no fue sino hasta julio del año 2008 donde se produce la adhesión del país a la “Declaración de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales”. Posteriormente en el año 2011 y 2013 el Perú fue participe de comités, los cuales le permitieron intensificar las oportunidades para formar parte de la organización para el desarrollo económico.

En el año 2014 el Perú fue invitado a participar del “Programa País”, donde se consideran acciones necesarias para hacer posible la incorporación del Perú. Adoptando buenas prácticas, la expansión de los mercados, realizar programas de investigación, mejorar la educación del país, entre otros aspectos a considerar.

### **Comparación Clausula Anti elusiva**

#### **General: Brasil, Colombia, Chile y Perú**

Al estudiar las características de las normas de diferentes países, se encuentra que en muchos sentidos coinciden con la Cláusula anti elusiva General o denominada como la Norma XVI del Código Tributario Peruano. Sin embargo, también cuenta con algunas diferencias, que, si bien no son abismales,

están pueden marcar la diferencia de un país con otro. Por ejemplo, en cuanto al rol de desempeña la administración tributaria o en la metodología utilizada para identificar aquellas prácticas elusivas, la naturaleza de las sanciones y la tan polémica creación e integración de un comité revisor.

En los países estudiados se puede observar que se han logrado avances importantes después de su implementación, y en algunos casos un aumento en las cantidades recolectadas en impuestos. Sin embargo, a pesar de los beneficios que trae consigo esta norma; existen grupos económicos que se oponen a esta cláusula y utiliza argumentos que, si bien son razonables y defienden su objetivo, estas se contemplan en un beneficio propio como empresa, mas no el buscar un correcto actuar para con la administración tributaria.

En efecto, podemos encontrar diferencias entre Brasil, Colombia, Chile y el Perú, pero estas no tienen un efecto contraproducente al objetivo. Si bien es cierto, de los países mencionados, todos cumplen un rol fundamental en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). El Perú cuenta con un planteamiento en específico de cooperación a través del Programa País, el cual según la (OCDE, 2018) se trabajarán “cinco áreas clave: el crecimiento económico;

gobernanza pública, anticorrupción y transparencia; capital humano y productividad; y medio ambiente”. Es por ello que Carlos Oliva – Ex Ministro de Economía y Finanzas – al publicarse el Decreto Supremo donde se establece la reanudación de la aplicación de la norma dijo que “El país requiere de una norma que prevenga y persiga la elusión tributaria, y asegure el pago adecuado de impuestos; de esta manera, con mayores recursos la población podrá recibir servicios para la mejora de su calidad de vida” (MEF,2019).

### Conclusiones

Se puede analizar que la polémica en cuanto a la cláusula elusiva general, es el resultado de un escaso análisis, ya que si es que estuviera regulada la norma tributaria o en su defecto no se consideraría una norma anti elusiva, esto resulta independiente de la facultad de calificación económica que tiene atribuido la administración tributaria de aplicarla a todo contribuyente. A lo que si resulta necesario es una norma la cual garantice que los derechos de los contribuyentes no estén siendo vulnerados por la administración tributaria

Por lo tanto, podemos concluir que, en cuanto a diferencias del Perú respecto a las normas de otros países no solo latinoamericanos, no existen muchas

porque todas de alguna u otra manera se están adecuando e implementando su sistema tributario para que sea el más eficiente tanto para ellos como para sus contribuyentes.

## Referencias

Acosta, C. (11 de septiembre del 2014). El Misterio de la Norma XVI. La Mula.pe. Recuperado de: <https://revistapoder.lamula.pe/2014/09/11/el-misterio-de-la-norma-xvi/poder/>

Anguita, O. C. (2017). Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Anti abuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: [https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017\\_VII\\_retos\\_aplicacion\\_clausulas\\_antiabuso\\_anguita\\_chile.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf)

Banco Interamericano de Desarrollo (2012). Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo / Ana Corbacho, Vicente Fretes Cibils, Eduardo Lora, editores. Recuperado de: <https://www.aecid.es/Centro-Documentacion/Documentos/documentos%20adjuntos/Fiscal%20BID.pdf>

Bando, D.S. (2018) Aplicación de la Norma XVI: A propósito del Decreto Legislativo N°1422. Tesis para optar el título de segunda especialidad en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú). Recuperado de: <http://hdl.handle.net/20.500.12404/16310>

Barria, C. (21 marzo 2019). Los países de América Latina donde se pagan más y menos impuestos. British Broadcasting Corporation. Recuperado de: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-47572413>

Bravo Cucci, J. (2008). Meditaciones sobre la norma VIII del título preliminar del Código Tributario. *Advocatus*, (19), 223-231. Recuperado de <http://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/457>

Bedoya, O.; Rua, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.

BOURGON, Jocelyne 2009 “La réforme et la modernisation de l'OCDE”. *Télescope*, 15 (2), pp. 27-29.

Contaduría Universidad de Antioquia, 69, 69-97. Recuperado: [file:///C:/Users/User/Downloads/328431-Texto%20del%20art\\_culo-129499-2-10-20210417%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/328431-Texto%20del%20art_culo-129499-2-10-20210417%20(1).pdf)

Benites, T. (2017). Influencia de la OCDE en el ordenamiento jurídico peruano para contrarrestar el planeamiento fiscal internacional de las empresas (Tesis de Maestría en Derecho de la Empresa con Mención en Derecho Tributario). Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Piura. Perú.

Carbajal, S.M. (2018). La Norma XVI del título Preliminar del Código Tributario y la vulneración de la seguridad jurídica de los contribuyentes en el Perú. (Tesis de pregrado). Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/20.500.12404/18632>

EY Abogados (2015). Clausula General anti abuso tributaria en España: Propuesto apra una mayor seguridad jurídica. Fundación Impuestos y Competitividad, Edición Junio

Gamarra Acevedo, C. R. (2018). Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación (trabajo de investigación para optar el título profesional de Contador Público). Universidad de Lima.

Gehring, H. & Cuervo, Margarita. (2016). El camino de Colombia hacia la OCDE: ¿un catalizador de medidas domésticas favorables para el posconflicto?, En: Eduardo Pastrana Buelvas y Hubert Gehring Política Exterior Colombiana, Escenarios y desafíos en el posconflicto, Editorial Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, Fundación Konrad Adenauer, pp. 651- 686. Recuperado de: <https://cutt.ly/qIIzHIL>

Grupo de Justicia Fiscal Perú. (2018). ¿Mas estrictos que el resto? Publicaciones GPC. Recuperado de: <https://propuestaciudadana.org.pe/publicaciones-gpc/mas-estrictos-que-el-resto-breve-comparacion-de-los-alcances-de-la-clausula-antielusiva-general-en-peru-chile-colombia-y-brasil/>

Liu Arévalo, R., Sotelo Castañeda, E., & Zuzunaga del Pino, F. (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12012/12580>

Magasich Airola, A. (2016). La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general anti elusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno. Programa de doctorado en Derecho y Ciencia Política. Universidad de Barcelona. Recuperado de: [https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/403950/AMA\\_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/403950/AMA_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Marcelino, J (2015). Los centros offshore. La utilización del sistema tributario como vehículo a la atracción del capital internacional. Tesis doctoral. Universidad de Barcelona. Recuperado de: [file:///C:/Users/User/Downloads/JCMJ\\_TESIS.pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/JCMJ_TESIS.pdf)

Mares, C. (2013). La cláusula anti elusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario. Artículo publicado en la Revista Actualidad Jurídica, tomo 235, junio 2013, pp. 209-213 Indexado en Latindex. Recuperado de: <https://hdl.handle.net/20.500.12724/4665>

Masuda, V. (2019). La norma antielusiva del código tributario peruano, comparada con la legislación de países latinos - propuesta de mejora. Tesis para optar grado de Doctor en Política Fiscal y Sistema Tributario. Unidad de Posgrado, Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023, p. 74. Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol\\_econ/marco\\_macro/MMM\\_2020\\_2023.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2020_2023.pdf)

Moreno, D. E., & Moreno, S. E. (2014). La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual Normatividad y Propuestas para una futura reforma. *Derecho & Sociedad*, (43), 151-167. Recuperado de <https://www.echaiz.com/pdf/167-LA-ELUSION-TRIBUTARIA.pdf>

Panta, T. J. (2021). El ser y actuar del comité revisor en la aplicación de la cláusula anti elusiva general. (Tesis de pregrado). Universidad de Piura. Recuperado de:



[https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/4973/DER\\_2106.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/4973/DER_2106.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Ramírez Ibáñez, L. D., & Niño de Guzmán León, M. (2018). Los precios de transferencia y su incidencia tributaria-financiera en las empresas vinculadas de fabricación de productos plásticos ubicadas en el distrito de Lurín, Lima-Año 2017. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC)., Lima, Perú. Recuperado de: <https://doi.org/10.19083/tesis/624825>

Ramírez, P.H. (2016). Clausula general anti abuso del análisis teórico a la aplicación práctica. Colombia: Universidad del Rosario

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.<sup>a</sup> ed., [versión 23.4 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [8 de setiembre 2021].

Salazar, E. (3 de marzo de 2019). Confiep presiono al MEF para boicotear norma que combate la elusión fiscal. Ojo público. Recuperado de: <https://ojo-publico.com/1094/confiep-presiono-al-mef-para-boicotear-norma-que-combate-elusion-fiscal>

Sampaio, N, E. (2016). Consideraciones sobre las normas anti elusivas en el ordenamiento jurídico brasileño. Centro Interamericano de Administraciones Tributaria,41, 121 -140. Recuperado de [https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista\\_41/Espanol/rev41\\_Sampaio\\_brasil.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_41/Espanol/rev41_Sampaio_brasil.pdf)

Sarmiento, M.P (2017). Procedimiento para aplicar la cláusula general anti abuso. Revista de derecho Fiscal. (10) enero-junio. 135 - 152

Tarsinato, A. (2014). La elusión fiscal y la Norma XVI del título preliminar del código tributario. Revista IUS ET VERITAS,49, 40- 49. Recuperado de: <http://albertotarsitano.com/fiscalidad%20internacional/LaElusionFiscalyLaNormaXVI.pdf>

Valverde, E. & Guimaraes, W. (2021). GAAR en Brasil. Taxlatam. Recuperado de: <https://taxlatam.com/noticias/la-gaar-en-brasil/>

Villanueva, G, D. (2017). La ampliación de la OCDE en el espacio sudamericano: los casos de Chile, Colombia y Perú [en línea]. Tesis para optar al grado de Magister en Ciencia Política y Gobierno con mención en Relaciones Internacionales. Escuela de GOBIERNO Y Políticas Públicas. Repositorio de la Pontificia Universidad Católica del Perú, pp. 26-27. Disponible en: [h http://hdl.handle.net/20.500.12404/9205](http://hdl.handle.net/20.500.12404/9205)

Wahn, P. W. (2011). Elusión tributaria y normas anti elusivas: Su tratamiento en el derecho comprado. Algunas conclusiones al respecto. Centro de estudios Tributarios Universidad de Chile, 53 – 64. Recuperado de: <https://cutt.ly/qIIIgmV>

Yáñez, V.F. (2014). Análisis de la nueva clausula general anti elusiva. Centro de estudios tributarios universidad de Chile. 233 – 240. Recuperado de: <file:///C:/Users/User/Downloads/40726-1-141493-1-10-20160503.pdf>

Zuzunaga, F. (febrero del 2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución Peruana? Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, tercera época (53), 23-65. Recuperado de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev53\\_FZDP.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf)