



UNIVERSIDAD  
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL  
PIRHUA

# CONSIDERACIONES SOBRE LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL

María Frías-Arce

Piura, octubre de 2018

FACULTAD DE DERECHO

Área Departamental de Derecho



Esta obra está bajo una licencia

[Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

[Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura](https://repositorio.institucional.pirhua.edu.pe/)

**UNIVERSIDAD DE PIURA**  
**FACULTAD DE DERECHO**



**Consideraciones sobre la asistencia administrativa mutua  
en materia fiscal**

**Tesis para optar el Título de Abogada**

**María Alejandra Frías Arce**

**Asesores: Dra. Susana María Mosquera Monelos**

**Mg. Marlon Iván García Hilbck**

**Piura, octubre de 2018**



## APROBACIÓN

*La tesis titulada “Consideraciones sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal”, presentada por la bachiller María Alejandra Frías Arce en cumplimiento con los requisitos para obtener el Título de Abogado, fue aprobada por los Co-directores de Tesis: la Dra. Susana María Mosquera Monelos y el Mg. Marlon Iván García Hilbck.*

---

*Co-directora de Tesis*

---

*Co-director de Tesis*



## DEDICATORIA

*A mis padres, Gabriela y Juan Carlos, por todos los sacrificios que han realizado para que pueda llegar a este momento. A mi querida abuela Magda, por todas sus enseñanzas y cariño. A mis hermanos, Viviana, Juan Carlos y Santiago, por su apoyo en cada nueva aventura que emprendía. A Alvaro, mi compañero incondicional, por alentarme a ser mejor cada día. A Malena, mi hermana del alma, por haber estado ahí, siempre.*

*Por y para ustedes.*



**LISTA DE ABREVIATURAS**

CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
ESSALUD	Seguro Social de Salud del Perú
FME	Formato Magnético Estándar
FTE	Formato de Transmisión Estándar
LPAG	Ley del Procedimiento Administrativo General
IR	Impuesto a la Renta
IRS	Intern Revenue Service
LLB	Liechtensteinische Landesbank Ltd
NIT	Número de Identificación Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONP	Oficina de Normalización Previsional
RUC	Registro Único de Contribuyente
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
SII	Servicio de Impuestos Internos
TUO	Texto Único Ordenado
XML	Lenguaje de marcado extensible



## Resumen Analítico – Informativo

Consideraciones sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal

María Alejandra Frías Arce

Directores de Tesis: Susana María Mosquera Monelos y Marlon Iván García Hilbeck

Tesis de Grado

Licenciada en Derecho

Universidad de Piura. Facultad de Derecho.

Piura, octubre de 2018.

**Palabras claves:** OCDE, intercambio de información, elusión tributaria, reserva tributaria, secreto bancario, control de convencionalidad.

**Descripción:** Tesis de grado en Derecho perteneciente a la línea de investigación de Derecho Tributario e Internacional Público. La autora presenta el resultado de la investigación acerca de los principales mecanismos de asistencia administrativa mutua previstos en la Convención de la OCDE, y analiza la posible incompatibilidad de esta norma internacional, con la norma tributaria interna.

**Contenido:** El texto de la tesis está dividido en cinco partes: La primera se refiere al origen y antecedentes de la asistencia administrativa mutua. La segunda parte está dedicada a analizar a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la importancia para el Estado peruano de convertirse en miembro de esta organización. La tercera parte, desarrolla el contenido de la Convención, describiendo a detalle el funcionamiento de los mecanismos de asistencia administrativa mutua tributaria. La cuarta parte hace referencia a los límites impuestos por la Convención y por el ordenamiento jurídico peruano para la ejecución de estos mecanismos de asistencia mutua. Finalmente, la quinta parte plantea recomendaciones para la correcta aplicación e implementación de la Convención en nuestro ordenamiento interno.

**Metodología:** Método descriptivo y analítico.

**Conclusiones:** La Convención de la OCDE de asistencia administrativa mutua en materia fiscal supone un avance innegable en la consolidación de estándares internacionales, que permitan la erradicación de la defraudación fiscal. Sin embargo, se trata de un instrumento jurídico multilateral muy abstracto, que requerirá de (i) instrumentos bilaterales (como son los acuerdos bilaterales y memorandos de entendimiento), (ii) la aplicación de un correcto control de convencionalidad, por parte de las entidades administrativas encargadas de acatar la Convención, y (iii) una mayor precisión en la normativa nacional, para asegurar la protección de los derechos de los contribuyentes y, finalmente.

**Fuentes:** Análisis y levantamiento de información de libros, revistas, artículos, manuales y reportes de la OCDE, páginas web, jurisprudencia nacional.

Fecha de elaboración resumen: 09 de octubre de 2018.



## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 1: EVOLUCIÓN DE LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	5
1.1. ANTECEDENTES .....	5
1.2. MODELO BILATERAL .....	9
1.2.1. La cláusula de intercambio de información en los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) .....	9
1.2.2. Acuerdos bilaterales para intercambio de información: La iniciativa FATCA .....	15
1.3. MODELO REGIONAL.....	17
1.4. MODELO MULTILATERAL.....	18
CAPÍTULO 2: INFLUENCIA DE LA OCDE EN LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIAL FISCAL.....	21
2.1. ¿QUÉ ES LA OCDE?.....	21
2.2. RECOMENDACIONES Y ESTÁNDARES INTERNACIONALES .....	23
2.3. PROGRAMA PAÍS .....	24
2.4. INFORMES SOBRE RESULTADOS DE LA ASISTENCIA FISCAL.....	26
2.5. IMPORTANCIA DE SER UN PAÍS MIEMBRO DE LA OCDE .....	26
CAPÍTULO 3: LA CONVENCIÓN OCDE SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	29
3.1. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE LA CONVENCIÓN.....	29
3.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	30
3.2.1. Impuestos comprendidos.....	30
3.2.2. Autoridades competentes .....	31
3.2.3. Sujetos comprendidos .....	31
3.2.4. Aplicación práctica .....	33
3.3. FORMAS DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA RECONOCIDAS EN LA CONVENCIÓN .....	35
3.3.1. Mecanismos de intercambio de información .....	35
3.3.2. Asistencia en el cobro .....	51
3.3.3. Asistencia en la notificación .....	55
3.3.4. Otros aspectos.....	56
3.4. DENUNCIA DEL TRATADO .....	57

CAPÍTULO 4: PROTECCIÓN A LOS CONTRIBUYENTES EN LOS CASOS DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL .....	59
4.1. LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA CONVENCIÓN .....	59
4.1.1. Límites en el otorgamiento de asistencia .....	59
4.1.1.1. Medidas contrarias a la legislación interna .....	59
4.1.2. Secrecía: Límites al uso de la información .....	64
4.2. LÍMITES ESTABLECIDOS EN EL ORDENAMIENTO INTERNO .....	64
4.2.1. El derecho a la reserva tributaria.....	64
4.2.2. El derecho al debido procedimiento tributario .....	70
4.2.3. El derecho al secreto bancario .....	73
4.3. CONFLICTO DE INTERESES .....	76
CAPÍTULO 5: CONSIDERACIONES RESPECTO A LA RECEPCIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE LA CONVENCIÓN EN EL ORDENAMIENTO INTERNO .....	77
5.1. PROCEDIMIENTO DE ADHESIÓN Y APROBACIÓN .....	77
5.1.1. Procedimiento regulado por la OCDE para la entrada en vigor de la Convención .....	77
5.1.2. Reservas y Declaraciones interpretativas.....	78
5.1.3. Dictamen de la Comisión de Relaciones Exteriores.....	80
5.1.4. Contenido de la Resolución Legislativa 30774.....	82
5.2. MECANISMOS DE RECEPCIÓN DEL TRATADO .....	84
5.2.1. Asistencia Técnica .....	84
5.2.2. Procedimiento de implementación del Tratado.....	85
5.2.3. Supervisión de cumplimiento del Tratado: Control de Convencionalidad .....	86
5.3. ADAPTACIÓN DEL ORDENAMIENTO INTERNO .....	92
5.3.1. Modificaciones en la Normativa Tributaria sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal.....	92
5.3.2. Necesidad de regular un procedimiento que permita la participación del contribuyente en el intercambio de información.....	97
5.3.3. Necesidad de regular un procedimiento que permita cuestionar la validez de requerimientos emitidos por entidades del extranjero.....	98
5.3.4. Necesidad de incluir modificaciones en el sistema operativo de declaraciones (Intercambio de información automática) .....	99
5.3.5. Propuestas de modificaciones en el Código tributario y normas reglamentarias de la SUNAT .....	100
5.4. Análisis costo-beneficio de la recepción del tratado .....	102

CONCLUSIONES.....	105
BIBLIOGRAFÍA.....	107
ANEXOS .....	115
ANEXO 1: LISTA DE PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE.....	115
ANEXO 2: CUADRO DE ESTADOS SIGNATARIOS DEL CONVENIO OCDE .....	116
APÉNDICES.....	121
APÉNDICE 1: EJEMPLO DE PETICIÓN DE INFORMACIÓN .....	121
APÉNDICE 2: EJEMPLO DE RESPUESTA A SOLICITUD DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.....	123



## INTRODUCCIÓN

En un mundo cada vez más globalizado, en el cual las transacciones comerciales con frecuencia traspasan las fronteras, resulta imprescindible que los Estados, sin renunciar a su soberanía, busquen mecanismos de cooperación que les permitan garantizar el cumplimiento de las normas que rigen en sus territorios. En efecto, desde el siglo pasado los Estados han buscado constituir organizaciones de integración u organizaciones internacionales<sup>1</sup>, con la finalidad de compartir sus experiencias y proponer soluciones a sus problemas comunes, siendo uno de ellos la evasión fiscal.

De todas estas organizaciones, una que ha cobrado gran importancia en los últimos años es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que reúne las mejores y más estables Economías a nivel mundial<sup>2</sup>, y que busca promover el bienestar económico y social de las personas en todo el mundo, a través de la elaboración y publicación de informes, estudios y propuestas de modelo de convenios.

El Estado Peruano no es ajeno a la importancia de esta organización y los beneficios que obtendría de ingresar a la misma. Así, en la búsqueda de ser admitido como miembro pleno, el Gobierno Peruano viene realizando un trabajo conjunto con la OCDE, denominado “Programa País”. De cumplirse con las condiciones propuestas por este Programa, sería posible que Perú se convierta en un país miembro antes del año 2021<sup>3</sup>. Atendiendo a lo anterior, el Gobierno Peruano ha buscado implementar en su ordenamiento jurídico, las recomendaciones de política emitidas por la OCDE en materia tributaria, lo cual se vio reflejado con las diversas modificaciones del Código Tributario aprobadas en diciembre de 2016 y enero de 2017, e inclusive el segundo paquete de decretos legislativos que se publicó recientemente, entre agosto y setiembre de 2018.

En este escenario, el pasado 23 de mayo, el Estado Peruano publicó la Resolución Legislativa N° 30774, mediante la cual se aprueba la “Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal”, un convenio multilateral que permitiría la cooperación internacional de las Autoridades Tributarias de todos los Estados parte, valiéndose de mecanismos como el intercambio de información, la asistencia en fiscalizaciones y la

---

<sup>1</sup> Organizaciones que pueden ser de integración política, como la Unión Europea (UE); económico-sociales, como la Comunidad Andina de Naciones (CAN); o para fomentar el diálogo multinacional, como la Organización de las Naciones Unidas (ONU) o la Organización de Estados Americanos (OEA), entre otros.

<sup>2</sup> Ver Anexo 1, Lista de Miembros de la OCDE.

<sup>3</sup> Información Disponible en el Informe *Perú 2021: País OCDE* elaborado por el Centro nacional de Planeamiento Estratégico, Órgano del Ministerio de Relaciones Exteriores. Disponible en: [http://www.rree.gob.pe/Documents/2017/OCDE\\_2021.pdf](http://www.rree.gob.pe/Documents/2017/OCDE_2021.pdf).

cooperación en el cobro de tributos. Esta convención, que entró en vigencia en nuestro país a partir del 01 de setiembre del presente año, otorga a los Estados miembros herramientas que les permitirán investigar supuestos de elusión y evasión tributaria, efectuar la determinación y cobro de los tributos omitidos y, de manera progresiva, combatir otros delitos relacionados, como el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, y otros crímenes vinculados a incrementos patrimoniales no justificados.

Sin embargo, las obligaciones asumidas en esta Convención, especialmente, aquellas que hacen referencia al mecanismo de intercambio de información tributaria entre Estados, se superponen a una serie de disposiciones normativas internas que reconocen y regulan derechos de los contribuyentes. Esta situación podría significar para los operadores jurídicos encargados de la aplicación de la Convención, encontrarse frente a la disyuntiva de aplicar la norma convencional o la norma peruana.

En vista de lo anterior, en el presente trabajo se busca analizar la relación entre la norma internacional y la norma interna, y plantear recomendaciones para una interpretación armonizadora, así como modificaciones legislativas y reglamentarias que permitan reducir o incluso evitar la materialización de algún conflicto normativo.

En el primer capítulo, se comentará –a manera de antecedentes de la Convención –el origen del concepto de asistencia mutua administrativa en materia fiscal, y el tipo de casos que está orientada a resolver. Luego de ello se explicarán las distintas etapas de la evolución de la cooperación internacional tributaria, pasando de un modelo bilateral a uno regional, para finalmente consagrarse en un modelo multilateral.

Posteriormente, en el segundo capítulo, se explicará qué es la OCDE, el contenido del Programa País suscrito con el Estado peruano, y la importancia de ser país miembro de dicha organización internacional.

En el tercer capítulo, se describirá la naturaleza, características y contenido principal de la Convención, describiendo el funcionamiento de los mecanismos de asistencia administrativa en materia fiscal que contiene: intercambio de información, asistencia en el cobro y asistencia en la notificación.

En el cuarto capítulo, se desarrollarán los límites impuestos por la Convención para el otorgamiento y uso de los mecanismos de asistencia, así como los límites impuestos por el Ordenamiento interno, que garantizan los derechos del contribuyente reconocidos por la normativa peruana, que vienen a ser: (i) la reserva tributaria, (ii) el debido procedimiento tributario y (iii) el secreto bancario. Es aquí donde surgen las dos principales cuestiones que se tratarán de resolver: ¿el uso por parte de la SUNAT de los mecanismos de asistencia mutua en

materia tributaria, constituye una intromisión justificada al derecho a que la información tributaria se mantenga en confidencialidad? ¿El contribuyente debería formar parte de los procedimientos de asistencia mutua en materia tributaria, en los que la SUNAT solicite o disponga de la información del contribuyente?

Por último, en el quinto capítulo, se contemplarán las consideraciones respecto al procedimiento de implementación de la Convención en el Estado peruano, describiendo el procedimiento de adhesión, aprobación y ratificación, los mecanismos de recepción previstos por el propio tratado, y la adaptación del ordenamiento interno, en donde se esbozarán algunas propuestas viables que permitan el respeto de la normativa interna, así como el cumplimiento de las disposiciones de este Tratado.



# CAPÍTULO 1:

## EVOLUCIÓN DE LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA

### 1.1. ANTECEDENTES

Después de la Segunda Guerra Mundial, el mundo quedó desintegrado. Las economías nacionales se negaban a la cooperación, debido a los altos niveles de desconfianza entre los países y a la casi nula existencia de empresas transnacionales. Como consecuencia de lo anterior, se torna extremadamente difícil consolidar un sistema financiero mundial, toda vez que la población ha perdido la seguridad en los sistemas financieros y la banca. Asimismo, la tecnología aún no se ha desarrollado lo suficiente como para permitir interconexiones globales inmediatas. En esta etapa, cada Estado se encuentra enfocado en su propia reconstrucción y recuperación económica.

En materia tributaria, se generó una situación de total ausencia de colaboración interinstitucional internacional. En efecto, los Estados aun no tomaban conciencia de que la tributación se iba convirtiendo, poco a poco, en un fenómeno global, y que para evitar la evasión fiscal –y la elusión fiscal<sup>4</sup> – a niveles supranacionales, tenían que desarrollar mecanismos de cooperación.

Durante este periodo se van desarrollando los llamados paraísos fiscales y aumenta la insolidaridad tributaria. De acuerdo a los estudios del Banco Interamericano de Desarrollo, esta

---

<sup>4</sup> Esta dicotomía entre evasión y elusión fiscal, tiene su origen en una antigua Jurisprudencia del Tribunal Supremo Norteamericano, en el caso *Gregory vs. Helvering* (1935, 293 US 465), en la cual se declaró que “los contribuyentes tienen derecho a ordenar sus negocios de manera que obtengan un pago menor de impuestos”. Años más tarde, se sentó en la doctrina la diferenciación entre evasión fiscal, consistente en el no pago de la obligación tributaria, conducta prohibida por la ley; y elusión fiscal, entendida como “planificación o planeamiento fiscal”, esto es, maximización o aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga fiscal o diferir su impacto en el tiempo. (Cfr. MALHERBE J., BARRACHINA, E. y SÁNCHEZ ROJAS, O., *Temas de Tributación Internacional*, Ed. Grijley, Lima, pp. 202-213). Aun cuando la elusión Fiscal no sea un comportamiento *per se* ilícito y sancionable, lo cierto es que el Instituto latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) ha concluido que las normas de los Estados deben establecer los medios para evitarla, y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho, para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas. (Segunda Conclusión de las Jornadas latinoamericanas del ILADT llevadas a cabo del 19 al 24 de octubre de 2008).

En el caso peruano, la Norma XVI del Código Tributario: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación”, contiene una serie de párrafos (Segundo al Sexto) que permitirían a la SUNAT recalificar conductas elusivas, cuando resulta evidente que el esquema económico adoptado por el contribuyente tiene como única finalidad obtener un beneficio tributario. En estos casos, la SUNAT se encontraría facultada a exigir la deuda tributaria omitida. Actualmente dichos párrafos se encuentran suspendidos (de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014). Sin embargo, existen altas posibilidades de que estos párrafos retomen su vigencia en el presente año.

situación generó un desajuste en un triple plano<sup>5</sup>: (i) país frente a país, o, si se prefiere, países o jurisdicciones no colaboradores frente al resto de países; (ii) tratamiento de empresas transnacionales frente a empresas locales, siendo que las primeras se encontraban menos expuestas a una fiscalización tributaria que las segundas, aun cuando, en ocasiones, estas empresas transnacionales hubiesen sido creadas con capital local, a través de la constitución de sociedades offshore, dejando en incógnito la identidad de los verdaderos creadores de la empresa; y (iii) grandes fortunas ocultas frente a la clase media y los ciudadanos menos favorecidos. En el caso peruano, esto se evidenció con la salida de capital de las personas de clase alta al extranjero, principalmente en gobiernos comunistas/socialistas, e incluso recientemente, como consecuencia de la hiperinflación y el terrorismo de los años 90, aspectos que potencialmente ponían en peligro las inversiones económicas.

En este escenario, la OCDE, junto al Consejo de Europa, adoptó dos medidas con la finalidad de contrarrestar la falta de cooperación interestatal<sup>6</sup>: En 1963, se crea un Modelo de Convenio OCDE para evitar la doble imposición, el mismo que prevé de manera expresa el intercambio de información entre las Autoridades Tributarias. Posteriormente, en 1988, se elabora un Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal. Pese a estos esfuerzos, los instrumentos creados no tuvieron la acogida esperada entre todos los Estados miembros de ambas instituciones, y los demás Estados en general.

A fines de la década de los 80 se propuso en Europa la aprobación de un instrumento político que permita hacer frente a la globalización financiera: la Directiva Europea de la tributación del ahorro (1989). El solo anuncio en Alemania de que con la aprobación de dicha Directiva se efectuaría una retención del 15% sobre dividendos e intereses pagados a otros Estados miembros, supuso una fuga de capitales de US\$ 43 millones desde fines de 1988 hasta abril de 1989, por lo cual se tuvo que desistir de la medida.

Desde principios de la década de los 90, la liberalización de movimientos de capitales se acelera y el problema de pérdida de recursos tributarios en favor de jurisdicciones con baja o nula se agrava<sup>7</sup>. Así, la OCDE toma cartas en el asunto desde 1996 (trascendiendo ya el marco europeo) e inicia la publicación de una serie de trabajos de investigación, durante la década que

---

<sup>5</sup> Cfr. BARREIX, A., ROCA, J. y VELAYOS, F. “Breve historia de la transparencia tributaria” [en línea], Documento para discusión N° IDB-DP-453, Sector de Instituciones para el Desarrollo, del Banco Interamericano de Desarrollo, 2016 [fecha de consulta 29 de enero de 2018]. Disponible en: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/7670/Breve-historia-de-la-transparencia-tributaria.pdf?sequence=1>

<sup>6</sup> Cfr. VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, P. “Los Acuerdos de Intercambio de Información tributaria y su Implementación en el Perú” [en línea] en Derecho y Sociedad N° 43, 2014 [fecha de consulta: 03 de enero de 2018]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/12587/13144>

<sup>7</sup> BARREIX, A., ROCA, J. y VELAYOS, F, óp. cit.

va de 1998 a 2008, los cuales en general, no resultaron eficaces para contrarrestar el problema<sup>8</sup>. En el 2008, se presentó uno de los mayores escándalos relacionados con paraísos fiscales europeos: el caso Liechtenstein<sup>9</sup>. Varias entidades financieras de este país –LGT Bank Ltd., Liechtensteinische Landesbank Ltd., entre otras– habrían coadyuvado a miles de clientes, residentes fiscales en otros Estados, para constituir diversas asociaciones y fundaciones en Liechtenstein y, posteriormente, abrir cuentas bancarias en dichas instituciones financieras, a nombre de estas entidades “fantasmas”, en las cuales los clientes depositaban sus rentas personales. El uso de este esquema fraudulento les permitió a los clientes de estos bancos gozar de beneficios tributarios –por ejemplo, la exoneración de los impuestos a las ganancias y al patrimonio neto– en Liechtenstein, así como evadir el pago de impuestos ante las administraciones tributarias de España, Australia, Canadá, Francia, Italia, Nueva Zelanda, Suecia, Reino Unido y Estados Unidos, entre otros, ya que sus ingresos se encontraban “ocultos”<sup>10</sup>.

Lo cierto es que, sin la existencia de acuerdos que permitan la cooperación entre los Estados, ninguna Administración Tributaria se hubiera encontrado en condiciones de descubrir estos fraude<sup>11</sup> por sus propios medios. Por lo general, los Estados han previsto que la

<sup>8</sup> Durante esa década, la OCDE publicó el Informe sobre competencia fiscal perniciosa (1998), el cual no fue aprobado por Suiza ni Luxemburgo; y el Informe de acceso a información bancaria (2000), que pese a estar aprobado por estos dos países, no contenía plazos de implementación del compromiso. MALDONADO, A. “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”. Instituto de Estudios Fiscales, N° 1, 2002, pp. 1-2. [fecha de consulta: 02 de junio de 2018] Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2002\\_01.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_01.pdf)

<sup>9</sup> Noticia publicada el 26 de febrero de 2008 en el Diario El país de España. Disponible en: [https://elpais.com/economia/2008/02/26/actualidad/1204014776\\_850215.html](https://elpais.com/economia/2008/02/26/actualidad/1204014776_850215.html)

<sup>10</sup> Así por ejemplo, puede citarse el caso de James Albright Marsh, ciudadano Estadounidense, nacido en Florida, dedicado al negocio de la construcción, que durante la década de 1980, formó cuatro fundaciones en Liechtenstein y les transfirió importantes sumas sustanciales de dinero.

LGT Bank lo ayudó a establecer dos de esas fundaciones en 1985, utilizando documentos que le dieron al Sr. Marsh y a sus hijos, en los cuales se describía un control sustancial y fuertes protecciones de secreto bancario, que impedirían que esa información pudiera llegar a manos de un tercero (inclusive, las autoridades estatales).

Aun cuando Estados Unidos contaba con la participación de numerosas entidades financieras europeas –entre ellas, LGT Bank– en el Programa QI, según el cual se comprometían a trasladar información a la Administración Tributaria norteamericana (Internal Revenue Service – IRS), LGT Bank no informó sobre las cuentas de Marsh. Por el contrario, representantes del banco aconsejaron al Sr. Marsh que se deshiciera de sus cuentas personales, y trataron las cuentas como si fuesen de titularidad de las Fundaciones creadas en Liechtenstein.

Después de la muerte del Sr. Marsh en 2006, el IRS descubrió los activos de las fraudulentas fundaciones. Actualmente, la familia del Sr. Marsh se encuentra en negociación con el IRS para acceder a un fraccionamiento sobre impuestos atrasados, intereses y multas adeudadas sobre los US\$ 49, 000,000.00 (cuarenta y nueve millones de dólares americanos). Caso extraído del Informe *Tax haven banks and U. S. tax compliance [en línea]*, emitido por el Subcomité permanente de investigaciones del Comité de Seguridad Nacional y Asuntos Gubernamentales del Senado de los Estados Unidos, Julio de 2008, p. 37 [fecha de consulta 17 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/REPORTTaxHavenBanksJuly1708FINALwPatEliseChgs92608.pdf>

<sup>11</sup> El escándalo de Liechtenstein sale a la luz gracias al gobierno alemán, quienes pagaron casi 5 millones de euros a Heinrich Kieber, ex empleado del banco de LTG. El DVD proporcionado alertó de la existencia de 1.850 cuentas abiertas en el banco, y los datos de las personas titulares. Noticia publicada el 03 de agosto de 2008 en el Diario

determinación de las obligaciones tributarias se efectúe en un primer momento por el propio contribuyente, mediante la presentación de Declaraciones Juradas de Ingresos. Posteriormente, y siempre que no superen el plazo de prescripción previsto por la normativa interna<sup>12</sup>, las Administraciones Tributarias pueden iniciar un procedimiento de fiscalización y verificación del cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales, procedimientos que tienen algunas limitaciones.

Atendiendo a lo anterior, y conociendo que los esquemas de planeamiento tributario internacional fraudulentos seguirían presentándose, los entonces 17 miembros de la OCDE acordaron un nuevo estándar internacional de transparencia e intercambio de información tributaria, así como las medidas dirigidas a aquellos países que se negaban a aplicar estas normas. Es así que, en el año 2009, con ocasión de la reunión del G-20, la OCDE realizó una categorización de los países en función a su grado de cumplimiento del nuevo estándar internacional de transparencia e intercambio de información<sup>13</sup>:

(i) Aquellos que no se han comprometido a implementar los estándares internacionales relativos a intercambio de información tributaria, que conforman la llamada “Lista negra” (No cooperantes): Costa Rica, Malasia, Filipinas, Uruguay.

(ii) Aquellos que se han comprometido a implementar los estándares acordados internacionalmente, pero aún no lo han hecho sustancialmente, que conforman la llamada “Lista gris oscura”: Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Países Bajos, Aruba, Bahamas, Bahrein, Belice, Bermudas, Dominica, Gibraltar, Granada, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Marshall, Islas turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Liberia, Liechtenstein, Mónaco, Montserrat, Nauru, Niue, Panamá, Samoa, San Cristóbal Nieves, San marino, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Vanuatu.

(iii) Aquellos que han implementado sustancialmente los estándares acordados internacionalmente. Incluidos en la llamada “Lista gris claro” (Cooperantes): Austria, Bélgica, Brunei, Chile, Guatemala, Luxemburgo, Singapur, Suiza.

Adicionalmente, se implementaron las medidas sancionadoras contra los países no colaboradores en relación a un efectivo intercambio de información, por ejemplo:

---

El país de España [fecha de consulta 17 de febrero de 2018]. Disponible en: [https://elpais.com/diario/2008/08/03/economia/1217714402\\_850215.html](https://elpais.com/diario/2008/08/03/economia/1217714402_850215.html)

<sup>12</sup> En el caso peruano, el plazo es de 4 años cuando el contribuyente cumplió con presentar sus Declaraciones Juradas, y 6 años si omitió hacerlo. Se regula también un plazo de 10 años, para los supuestos de responsabilidad solidaria de los agentes de retención.

<sup>13</sup> FERREIRA DE ALMEIDA, C. “International tax cooperation, taxpayer’s rights and Bank Secrecy: Brazilian difficulties to fit Global Standards” [en línea] en *Law and Business Review of the Americas*, 221. 2015 [fecha de consulta 17 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1062&context=lbra>

- a. Imposición de restricciones a las transferencias de capital efectuadas desde y hacia los territorios incluidos en la lista negra;
- b. Retención de impuestos respecto a una amplia variedad de pagos realizados a jurisdicciones no cooperativas;
- c. Negar la deducción respecto a pagos de gastos a residentes beneficiarios en una jurisdicción no cooperativa;
- d. Aislamiento político y económico de aquellos países y territorios que no presten la debida cooperación en materia fiscal (término de tratados con países y territorios que se nieguen a un intercambio efectivo de información)

El efecto inmediato de estas acciones dio lugar a la suscripción de acuerdos y convenios bilaterales de intercambio de información tributaria por varios de los países, incluso aquellos que se encontraban dentro de la llamada lista negra.

## **1.2 MODELO BILATERAL**

### ***1.2.1. La cláusula de intercambio de información en los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI)***

“Los Estados, normalmente, no se encuentran habilitados para intercambiar información en materia fiscal. Para ello requieren un instrumento legal que los habilite a hacerlo”<sup>14</sup>.

La cooperación internacional en materia tributaria requiere de un doble requisito relacional: por un lado, de una habilitación normativa expresa que otorgue a una Administración tributaria los instrumentos necesarios para recabar la asistencia de otro Estado; y, por otro lado, de una base jurídica interna en este último que sustente su deber de responder a la solicitud<sup>15</sup>. De este modo, surge la necesidad de un instrumento jurídico en el cual los Estados se comprometan a esta Asistencia Mutua, siendo estos, en un primer momento, los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI).

En cuanto a la naturaleza jurídica de los CDIs, se trata de tratados internacionales regulados por la Convención de Viena, de 23 de mayo de 1969, que establece que se entiende por tratado internacional a “(...) un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y

---

<sup>14</sup> WANYANA OGUTTU, A. “A Critique on the Effectiveness of 'Exchange of Information on Tax Matters' in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective” en *Bull for Int'l Tax's* Vol. 275, 2014, p. 68.

<sup>15</sup> GARCÍA PRATS, F. “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria” [en línea] en *Crónica Tributaria* N° 133, Valencia, 2009, Valencia, 2001 [fecha de consulta 10 de febrero de 2018]. Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron\\_trib/articulo\\_101\\_Prats.PDF](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_101_Prats.PDF)

regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular” (art. 2º. a); el cual, una vez ratificado y publicado, pasará a formar parte del ordenamiento jurídico de los Estados firmantes, generalmente prevaleciendo sobre otras fuentes del mismo, si bien contando con la peculiaridad de remitirse a la hora de su modificación o derogación al mismo tratado. De este modo, puede definirse al CDI como el acuerdo negociado y celebrado entre dos países sobre el régimen fiscal aplicable a los sujetos y a las rentas sobre las que ambas jurisdicciones fiscales tengan competencia (por ello se puede entender que se concluye una especie de contrato de reparto de soberanía fiscal), cuyos objetivos principales son la prevención del fraude y la evasión fiscal y evitar la doble imposición internacional<sup>16</sup>.

El progresivo crecimiento de la economía a nivel mundial, incrementó paulatinamente la suscripción de Convenios para evitar la doble imposición, los cuales incluían una cláusula de intercambio de información, que permitiera a las Autoridades Tributarias asistirse y obtener información con respecto a contribuyentes comunes. Así, desde la década de los sesenta del siglo pasado, se tejió una tupida red supranacional de Convenios fiscales y de doble imposición que en la actualidad supera en número a los 3000<sup>17</sup>.

La versión del año 2010 del modelo de CDI aprobado por la OCDE, incluye en su primer párrafo el siguiente texto para la cláusula de Intercambio de Información:

#### “Artículo 26-INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que sea previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2 (...).”

El artículo 1 del Modelo de Convenio, recoge las disposiciones referidas a las personas comprendidas en el ámbito de aplicación, esto es, los residentes de los Estados parte; por su parte, el artículo 2 del Modelo, recoge las disposiciones relativas a los impuestos comprendidos

---

<sup>16</sup> IMAOKA HOJYO, L. *eAnálisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?* [En línea], Tesis doctoral, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid [fecha de consulta 17 febrero 2018]. Disponible en: <http://eprints.ucm.es/21012/1/T34413.pdf>

<sup>17</sup> GARCÍA PRATS, F. “Los modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición” [en línea] en *Crónica Tributaria* N° 133, Valencia, 2009 [fecha de consulta 10 de febrero de 2018]. Disponible en: [www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad\\_internacional/133\\_Garcia.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf)

en el ámbito de aplicación (i.e. Impuestos sobre las ganancias y el capital). Por lo tanto, la habilitación para intercambiar información contenida en esta cláusula, no se restringe ni al estatus de residencia (pudiendo solicitar información incluso de contribuyentes no domiciliados en el otro país parte), ni a los impuestos sobre los ingresos o el capital (es decir, podría solicitarse información relevante para la determinación de otros impuestos, como a la propiedad o al consumo, entre otros).

Por otro lado, la frase "previsiblemente relevante"<sup>18</sup> se incluyó para aclarar que los Estados contratantes no están obligados a proporcionar información para *fishing expeditions* o solicitudes especulativas<sup>19</sup> que no tienen un nexo aparente con una investigación abierta.

Si bien el artículo 26 no señala expresamente los mecanismos de intercambio de información que podrían ser utilizados por las partes, el comentario 9 de la OCDE al modelo del artículo 26<sup>20</sup> proporciona tres vías para el intercambio de información:

(1) A petición, teniendo en cuenta un caso específico, se entiende que las fuentes regulares de información disponibles en el marco del procedimiento de tributación interna deben verificarse en el primer lugar antes de que se realice una solicitud de información al otro Estado;

(2) Automáticamente, cuando se transmite sistemáticamente y "en masa" la información sobre una o varias categorías de ingresos que tengan su origen en un Estado contratante al otro Estado.

(3) Espontáneamente, por ejemplo en el caso de un Estado que haya adquirido a través de ciertas investigaciones, información que supone que sea de interés para el otro Estado.

El mecanismo que ha sido más utilizado por los Estados que suscriben CDIs es el intercambio de información a solicitud o petición. Sin embargo, durante la última década se ha generado una fuerte tendencia a utilizar el intercambio automático, el cual se está convirtiendo

---

<sup>18</sup> Insertada en la versión 2005 del Modelo de Convenio como un reemplazo para la palabra "necesario" de la versión 2000.

<sup>19</sup> El término en inglés *fishing expeditions* es usado para referirse a aquellas situaciones en las cuales, una Administración Tributaria inicia un procedimiento de fiscalización a un contribuyente, con ocasión de la obtención de determinada información.

<sup>20</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada, p. 414. Disponible en: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es).

rápidamente en el estándar internacional<sup>21</sup>. De acuerdo a los Informes emitidos por la OCDE, aún no se ha generalizado el uso del intercambio de información espontánea<sup>22</sup>.

En un nivel práctico, se recomienda que los Estados contratantes celebren un Memorando de entendimiento para establecer con mayor detalle el proceso para realizar solicitudes y proporcionar información de conformidad con las disposiciones del Convenio.

Por otro lado, para participar en el intercambio de información y otras disposiciones administrativas previstas en los convenios, un Estado debe designar a la autoridad competente de su gobierno (normalmente, un alto representante del Ministerio de Economía y Finanzas o Ministerio de Hacienda, o un funcionario de la Administración Tributaria, en el caso peruano, resulta lógico que la autoridad competente sea la SUNAT<sup>23</sup>). A través de esa autoridad designada, se podrán enviar/recibir las solicitudes de información que requiera alguien en la administración tributaria local o extranjera, así como proporcionar la información sistematizada que se comparte de modo automático.

Para el intercambio de información automática<sup>24</sup>, se requiere de un acuerdo previo entre los dos Estados partes que suscriben el CDI en el que se especifique: (i) la información que se podrá intercambiar de modo sistemático (por ejemplo, cambio de lugar de residencia, propiedad de bienes inmuebles, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, remuneraciones u otro tipo de rentas y comisiones); (ii) el formato estándar que se utilizará para intercambiar información (la OCDE recomienda el uso del Formato Magnético estándar); (iii) el uso de los Números de Identificación Fiscal o Tributaria (NIT); (iv) beneficiarios efectivos de las rentas pagadas; y, (v) datos de los pagos (ejercicio fiscal, fecha de pago, monera, importe bruto, importe retenido, importe neto, etc). Normalmente, esta información podrá ser obtenida por la Administración tributaria a partir de las Declaraciones Juradas que presenten las entidades pagadoras de rentas.

---

<sup>21</sup> *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo* [en línea]. p. 403-404. [fecha de consulta: 03 de marzo de 2018]. Disponible en: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN\\_Handbook\\_DTT\\_Sp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf)

<sup>22</sup> De conformidad con el Reporte de Progreso 2017, emitido por el Foro Global de transparencia e intercambio de información tributaria de la OCDE, sólo se verifica el uso del intercambio de información previa solicitud, así como el intercambio de información automático. [fecha de consulta: 05 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2017.pdf>

<sup>23</sup> *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. p. 404. [fecha de consulta: 03 de marzo de 2018]. Disponible en: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN\\_Handbook\\_DTT\\_Sp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf)

<sup>24</sup> Cfr. Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: Módulo 3 - El intercambio automático (o sistemático) de información. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814449.pdf>

A fin de salvaguardar la confidencialidad de estos datos (que en muchos casos gozan de protección de la reserva tributaria, y en otros de la protección de datos personales), el estándar internacional exige un codificación o encriptación de la información, de modo que solo pueda ser descifrada por el otro Estado parte (la OCDE recomienda el uso del software de codificación GNU PG). Este mecanismo permite procesar información con mayor eficacia y generar alertas sobre inconsistencias, ya que la información de fuente extranjera recibida en soporte magnético o de forma digital puede ser introducida en la base de datos fiscal del receptor y ser automáticamente contrastada con la renta declarada por el contribuyente.

Para el intercambio de información a solicitud o petición<sup>25</sup>, se exige que el Estado requirente ya haya iniciado una fiscalización tributaria a un contribuyente específico, y que haya agotado los mecanismos previstos en su ordenamiento para acceder a dicha información. Como regla general, la solicitud deber ser efectuada por escrito, no obstante, en casos urgentes (y siempre que lo permitan las leyes internas del Estado requerido) se puede aceptar una petición verbal a condición de que se emita posteriormente una confirmación por escrito. Necesariamente, la información solicitada debe referirse al examen, consulta o investigación de las obligaciones tributarias de un contribuyente específico durante unos determinados períodos tributarios, por lo cual tendrá que señalarse la identidad de la persona sujeta fiscalización (así como otros sujetos/entidades que fueran pertinentes para la comprobación), los impuestos afectados, el periodo fiscalizado, descripción detallada los antecedentes pertinentes, la fase de fiscalización en la que se encuentran, la información requerida y la explicación de por qué se requiere.

Una vez que la solicitud llega a la autoridad competente del Estado requerido, esta se encargará de confirmar que la solicitud cumple con las exigencias dispuestas por las partes en el convenio (de haberlas pactado) y, posteriormente, recabará la información solicitada, para transmitirla a la autoridad competente del Estado requirente. Como regla general, de manera previa al envío de la información, y siempre que las normas del Estado requerido lo hayan regulado así, se tendrá que notificar al sujeto fiscalizado. Excepcionalmente, cuando el Estado requirente haya informado la existencia de razones para evitar la notificación al contribuyentes (por ejemplo, porque esto podría poner en peligro la investigación), el Estado requerido deberá trasladar la información sin dar previo aviso al contribuyente.

---

<sup>25</sup> Cfr. Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: Módulo 1 - El intercambio de información previa petición. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/41814353.pdf>

El segundo párrafo del modelo del artículo 26, señala que la asistencia recíproca entre las Administraciones tributarias sólo es viable si cada una de ellas está segura de que la otra considera confidenciales las informaciones recibidas como consecuencia de su cooperación, siendo posible develarla únicamente a las autoridades tributarias encargadas de la liquidación y recaudación de los impuestos, y, eventualmente, en audiencias públicas de los tribunales, si así lo solicita un juez.

El tercer párrafo del modelo del artículo 26 establece que en ningún caso podría interpretarse que uno de los Estados Partes del Convenio se encuentra obligado a:

- (i) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- (ii) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
- (iii) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público

Este párrafo contiene limitaciones al deber de información, atendiendo a la imposibilidad del Estado parte de sobrepasar los límites impuestos por su propia legislación y práctica administrativa.

Como puede observarse, el modelo de CDI de la OCDE trata de allanar el posible conflicto a surgir entre las obligaciones asumidas por el CDI y los deberes y derechos reconocidos para el contribuyente, en el ordenamiento jurídico del Estado parte, siendo que las Administraciones Tributarias, podrían ver limitada su facultad de solicitar y transferir información relativa a los contribuyentes, salvo que: (i) demuestren que ya han agotado todos los medios para recabarla; y, (ii) dicha práctica no vulnere su propia legislación o la del otro Estado (Esto sobre todo en aquellas jurisdicciones que consagran derechos como la reserva Tributaria, conforme se desarrollará más adelante).

El comentario 14.1 de la OCDE al modelo del artículo 26<sup>26</sup> reconoce la importancia de respetar la legislación de algunos países que incluyan procedimientos de notificación a la persona que suministró la información o al contribuyente que está sujeto a la indagación con carácter previo a la transmisión de la información. Se reconoce que estos procedimientos

---

<sup>26</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada, p. 418. Disponible en: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es).

podrían contribuir a evitar errores, garantizar los derechos de secreto tributario, y a facilitar el intercambio, pues sería el propio contribuyente el que voluntariamente colaboraría con la Administración tributaria interna. El cuarto párrafo del modelo de artículo 26 reconoce expresamente la obligación de intercambiar información, incluso en aquellas situaciones en que la información requerida no se necesite en el Estado requerido para fines fiscales nacionales. Por último, el quinto párrafo del artículo 26 establece que un Estado contratante no puede negarse a suministrar información a un socio convencional por el solo hecho de que esa información esté en posesión de un banco u otra institución financiera.

Perú no fue ajeno a este movimiento de suscripción de CDIs, siendo que a la fecha nuestro país cuenta con 7 CDIs bilaterales<sup>27</sup> suscritos, los cuales incluyen un artículo de intercambio de información, que permitirían a nuestro Estado –en la actualidad- solicitar y poner a disposición de otros Estados información relevante para la determinación de obligaciones tributarias. Sin embargo, hasta la fecha aún no se ha materializado ninguno de los mecanismos de intercambio de información previstos en los Convenios<sup>28</sup>.

### ***1.2.2. Acuerdos bilaterales para intercambio de información: La iniciativa FATCA***

En segundo lugar, otro instrumento que habilitaría la cooperación entre autoridades tributarias de distintos Estados, son los acuerdos bilaterales sobre intercambio de información en materia tributaria (TIEA por sus siglas en inglés *Tax information exchange agreement*).

Los acuerdos de intercambio de información tributaria responden a lo que en Derecho Internacional se conoce como “acuerdos en forma simplificada” o “*executive agreements*”, a que se refieren los artículos 12 y 13 de la Convención de Viena. Estos acuerdos surgen frente a la necesidad de ejecutar un tratado ya ratificado, por lo que ya no es necesario efectuar un proceso de ratificación; ello se debe a que este tipo de acuerdos “tienen por finalidad regular o

---

<sup>27</sup> Actualmente, el Estado peruano cuenta con 7 CDI suscritos con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea del Sur, Portugal y Suiza. No obstante, el número de CDI es superado largamente por otros países de la región Latinoamérica. Solo por citar algunos ejemplos: México cuenta con 37 CDI, Brasil con 29, Chile con 28, Colombia con 15 y Ecuador con 13. (Extraído de Entrevista con la Sociedad de Comercio Exterior realizada por el Diario Gestión de fecha 06 de julio de 2014. Disponible en: <https://gestion.pe/economia/peru-cuenta-ocho-contratos-doble-tributacion-inversiones-extranjeras-64916>).

Esta situación genera perjuicios para el Estado peruano en dos sentidos: (i) desincentiva la inversión extranjera en el Estado peruano, ya que los inversionistas verán las cargas tributarias como sobrecostos; y (ii) ausencia de control sobre las rentas de fuente mundial obtenidas por personas naturales o empresas peruanas, ya que, sin acuerdos de asistencia mutua, la SUNAT se encuentra limitada para detectar casos contra la evasión fiscal, así como recaudar los impuestos impagos.

<sup>28</sup> Afirmación efectuada por CHECA VERA, P. Jefa de la Oficina de Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria de la SUNAT, en su Ponencia *Ingreso del Perú* a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, en la XI Jornada de Derecho Tributario, organizada por el Grupo de Estudios Fiscales (GEF) de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), el 29 de noviembre de 2017.

detallar atribuciones o facultades de la administración ya consagradas en la ley o en un convenio o tratado vigente.” Así pues, establecen el alcance de los impuestos comprendidos, los sujetos sobre los cuales puede efectuarse el intercambio, así como las formas y procedimientos del mismo, entre otras regulaciones. Estos acuerdos, de orden administrativo, generalmente son suscritos por las propias administraciones tributarias de los países miembros, y resultan plenamente exigibles para las partes contratantes<sup>29</sup>.

No obstante lo anterior, cabe la posibilidad que los Estados contratantes negocien algunos acuerdos específicos de intercambio de información bajo la modalidad de tratado internacional sujeto a ratificación, como aquel suscrito entre Perú y Estados Unidos.

El 18 de marzo de 2010, Estados Unidos aprobó la Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (*Foreign account tax compliance act – FATCA*-). A través de dicha normativa, Estados Unidos busca reducir la evasión fiscal de sus residentes, los cuales podrían pretender ocultar a la IRS determinados rendimientos derivados de inversiones en activos financieros obtenidos a través de cuentas offshore abiertas en entidades financieras extranjeras. Para ello, la normativa FATCA exige a las instituciones financieras extranjeras que identifiquen aquellos clientes que son personas físicas residentes o ciudadanos de Estados Unidos y proporcionen determinada información sobre sus cuentas a la IRS. En el supuesto que no otorguen esta información, los agentes retenedores Estadounidense deberán practicar una retención del 30% de los rendimientos de las cuentas. La suscripción de acuerdos intergubernamentales, con carácter de tratados internacionales, entre Estados Unidos y otros países, simplifica considerablemente el cumplimiento de la normativa FATCA, exonerando a las entidades financieras extranjeras de buena parte de las cargas impuestas<sup>30</sup>.

Un aspecto criticable de estos tratados es que se basan en una normativa unilateral que obliga a un intercambio automático de información unidireccional. En efecto, la IRS de Estados Unidos puede tener acceso a la información de cuentas bancarias de sus residentes en entidades financieras extranjeras, pero las autoridades competentes de estos Estados no reciben ningún tipo de información. Asimismo, la aplicación de la normativa FATCA entraña una gran complejidad y conlleva una enorme carga de trabajo e importantes costes para las instituciones

---

<sup>29</sup> Cfr. VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, P. “Los Acuerdos de Intercambio de Información tributaria y su Implementación en el Perú” [en línea] en *Derecho y Sociedad* N° 43, 2014, p. 423 [fecha de consulta: 03 de enero de 2018]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/12587/13144>

<sup>30</sup> MORENO GONZALES, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información” en *Crónica Tributaria* Num. 146. 2013, pp. 212-214. [fecha de consulta: 04 de abril de 2018] Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron\\_trib/146\\_Moreno.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/146_Moreno.pdf)

financieras<sup>31</sup>. Se espera que otros Estados sigan el ejemplo y aprueben una legislación similar, de modo que exista reciprocidad entre Estados Unidos y los otros Estados parte.

### 1.3. MODELO REGIONAL

Por otro lado, este fenómeno de cooperación entre autoridades tributarias, también se ha plasmado en dispositivos normativos emitidos por Organizaciones Internacionales de alcance Regional, tales como la Directiva 2011/16/UE del Consejo de la Unión Europea<sup>32</sup>, o la Decisión N° 578 de la Comunidad Andina de Naciones<sup>33</sup>.

La Directiva 2011/16 de la UE desarrolla ampliamente las normas y procedimientos para que los Estados miembros de la UE cooperen entre sí e intercambien información. Esta norma de carácter regional implica cuanto menos, tres avances significativos: En primer lugar, su carácter multilateral permite superar el límite impuesto por la bilateralidad de los CDIs. En segundo lugar, regula la cooperación administrativa en la Unión Europea, tanto en la forma del intercambio de información como en otras formas de asistencia -caso de los controles simultáneos o de la notificación transnacional de actos-. Por último, se configura como un medio para combatir la evasión y el fraude fiscal, separándose completamente de la problemática de la doble imposición internacional<sup>34</sup>.

En cuanto a los límites al intercambio de información, encontramos que, en caso de intercambios, previo requerimiento, el Estado requirente deberá agotar el principio de subsidiariedad. Esto es, el Estado requerido no se encuentra obligado a responder a una solicitud de información cuando el Estado solicitante no hubiera agotado previamente sus propias fuentes de información, sin que esto signifique poner en riesgo el resultado deseado (esto, como una medida de evitar las *fishing expeditions*). Por otra parte, reproduce los presupuestos previstos por la OCDE, estableciendo que el Estado requerido no se encuentra obligado a proporcionar la información cuando esto suponga realizar actuaciones contrarias a la legislación o a la práctica administrativa habitual, propias o a del Estado requirente o, en su caso, implique la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o que fuese contraria al orden público (lo anterior implica un reconocimiento de la supremacía de la soberanía nacional de los Estados, frente a las obligaciones impuestas como partes de una

---

<sup>31</sup> Cfr. Op. Cit., p. 215.

<sup>32</sup> Que deroga la Directiva N° 77/799/CEE del Consejo de la Unión Europea.

<sup>33</sup> Norma que resulta exigible a Perú, como país miembro de la CAN.

<sup>34</sup> IMAOKA HOJYO, L. Op. cit. P. 72.

comunidad política). Asimismo, la Directiva prevé la falta de reciprocidad legal o de hecho<sup>35</sup> como uno de los supuestos en los que no existirá obligación para el Estado requerido de proporcionar la información.

Aun cuando esta Directiva de la UE no resulte aplicable a nuestro país, resulta interesante analizar a modo comparativo la extensa regulación que tiene este instrumento regional, que ha permitido su uso por las distintas naciones de la UE, en más de una ocasión, siempre que se haya acreditado el cumplimiento de los requisitos anteriormente mencionados, que son: (i) agotamiento del principio de subsidiariedad y (ii) que la legislación nacional de los Estados no limite la posibilidad de proporcionar y/o solicitar información.

Por su parte, la Decisión N° 578 de la CAN reconoce en su artículo 19 la posibilidad de que las autoridades competentes de los países miembros se realicen consultas e intercambien información. Cabe precisar que, a la fecha, aún no se ha presentado ante el Tribunal de Justicia de la CAN, alguna solicitud de interpretación prejudicial del artículo 19 de la Decisión N° 578<sup>36</sup>.

#### **1.4. MODELO MULTILATERAL**

Como se ha visto, las oportunidades de fraude y evasión fiscal que ofrece un mundo globalizado dificultan la labor de fiscalización y correcta determinación de los tributos a cargo de las Administraciones tributarias de los Estados, ya que a diferencia del contribuyente mundial, estas se encuentran limitadas por sus fronteras nacionales. En este contexto, los mecanismos que articulan la cooperación internacional se han convertido en los medios más adecuados para proteger la soberanía fiscal y, así, ser capaces de obtener la información necesaria para cumplir con las funciones asignadas por el Estado<sup>37</sup>.

Así, la Convención OCDE de Asistencia Mutua en materia Fiscal ofrece una serie de ventajas respecto a otros instrumentos, superando los límites que puede generar la naturaleza bilateral de los CDIs, por ejemplo, cuando la información requerida se refiere a una operación o sujeto que involucra a más de dos países<sup>38</sup>. Además, en comparación con una red de convenios

---

<sup>35</sup> Entendiendo la reciprocidad como el establecimiento de las mismas garantías, beneficios y sanciones tanto a los ciudadanos o personas jurídicas locales como aquellos provenientes de otro Estado, debiendo ser retribuidos por la contraparte de la misma forma.

<sup>36</sup> Información confirmada en base a la búsqueda de Interpretaciones Judiciales, publicadas en la página web de la CAN, así como a la entrevista efectuada a la Dra. Marcía Estefanía, quien se desempeñó como Asesora Legal del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

<sup>37</sup> CIMINIELLO, C., "Nuevas tecnologías e intercambio de información entre Administraciones", en CIAT, La Administración tributaria al servicio del ciudadano, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 214.

<sup>38</sup> El intercambio de información regulado en la Convención no se ve restringida por la residencia de los contribuyentes, siendo que un Estado A, podría solicitar a un Estado B, información con respecto a un ciudadano de un Estado C, que ha generado rentas en B.

bilaterales permite un ahorro de recursos, en términos de negociación y ratificación; uniformiza las normas aplicables en un gran número de países; y su amplio ámbito de aplicación, su flexibilidad, así como su naturaleza multilateral, pueden fomentar una mayor cooperación en el ámbito tributario. En este sentido, el fortalecimiento de la cooperación entre los Estados mejora las facultades de las autoridades tributarias, ampliando el área geográfica en la que pueden ser efectivas<sup>39</sup>.

Más adelante, se desarrollará a profundidad las características y contenido de esta convención multilateral.

Adicionalmente, a partir del 15 de julio de 2014 el Consejo de la OCDE aprobó el Estándar Común de Reporte (CRS por sus siglas en inglés – *Common Reporting Standard*), mediante la cual se habilita el intercambio automático de información de cuentas financieras entre los países participantes. De modo similar al FATCA, el CRS requiere a las instituciones financieras residentes en Jurisdicciones Participantes, implementar procesos de debida diligencia para documentar e identificar cuentas que deban ser reportadas según el CRS, así como establecer un proceso de reporte de amplio alcance<sup>40</sup>. Esta herramienta tiene por finalidad combatir el fraude fiscal y la evasión de impuestos, a través de la identificación de los beneficiarios finales de los clientes de instituciones financieras, lo que permitiría a las autoridades tributarias tomar conocimiento de transacciones sospechosas que tengan por objeto el incumplimiento de obligaciones fiscales.

A diferencia del FATCA, caracterizado por su unilateralidad, el CRS permite acceder a información respecto a las cuentas de individuos y de entidades mantenidas por residentes fiscales de cualquier jurisdicción participante en CRS<sup>41</sup>. Actualmente, existen más de 100 jurisdicciones comprometidas a intercambiar información financiera bajo el CRS, incluyendo a Perú a partir del año 2020<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> IMAOKA HOJYO, L. en Op. cit., p. 81

<sup>40</sup> DELOITTE, Common Reporting Standard (CRS), Agosto de 2016. [fecha de consulta: 01 de agosto de 2018] Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/legal/CRS/Presentacion%20Colombia%20CRS.pdf>

<sup>41</sup> Ibídem.

<sup>42</sup> OCDE, Reporte de Progreso 2017. [fecha de consulta: 05 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2017.pdf>



## **CAPÍTULO 2:**

### **INFLUENCIA DE LA OCDE EN LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIAL FISCAL**

Luego de haber explicado el origen y evolución del concepto de asistencia administrativa en materia tributaria, corresponde explicar qué es la OCDE, y su influencia en el establecimiento de estándares internacionales en materia social, política y económica, inclusive tributaria, tanto a países miembros de la Organización, como aquellos que no son miembros, o que se encuentran en proceso de serlo, mediante la suscripción de acuerdos Programa País.

#### **2.1. ¿QUÉ ES LA OCDE?**

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es una organización internacional conformada por 37 gobiernos de economías democráticas –que concentran el 80% del Producto Bruto Interno (PBI) mundial<sup>43</sup> – trabajan conjuntamente para enfrentar los desafíos económicos y sociales de la globalización y al mismo tiempo aprovechar sus oportunidades. Los países miembros de esta organización internacional concentran.

En la página web oficial de la OCDE se consignan las siguientes características y metas de esta organización: Ayudar a los gobiernos a fomentar la prosperidad y a luchar contra la pobreza a través del desarrollo económico, la estabilidad financiera, el comercio, la inversión, la tecnología, la innovación y la cooperación para el desarrollo. Esto está ayudando a asegurar que el crecimiento económico, el desarrollo social y la protección del medio ambiente se realicen conjuntamente<sup>44</sup>.

En la pasada década, la OCDE ha abordado una serie de temas económicos, sociales y de medio ambiente al mismo tiempo que se ha fortalecido en su compromiso con los sectores de comercio, sindicatos y otros representantes de la sociedad civil. Las negociaciones llevadas a cabo en la OCDE sobre los sistemas tributarios y la transferencia de precios han abierto el camino a tratados bilaterales en materia tributaria alrededor de todo el mundo.

Su compromiso es comunicar transparente y abiertamente a un gran número de representantes de gobierno, responsables de la creación de políticas, representantes del sector

---

<sup>43</sup> Noticia publicada el 10 de octubre de 2016 en RPP Noticias. [fecha de consulta: 12 de febrero de 2018] Disponible en: <http://rpp.pe/economia/internacional/asi-de-claro-que-es-la-ocde-y-que-le-falta-al-peru-para-integrarse-noticia-1000994>

<sup>44</sup> OCDE, Más información sobre la OCDE [fecha de consulta: 12 de febrero de 2018]. Disponible en: <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>

privado, académicos, sindicatos, organizaciones de la sociedad civil, medios de comunicación y el público en general.

Mediante la comunicación con representantes de gobierno, se busca proporcionar un espacio donde los gobiernos pueden intercambiar sus experiencias políticas, buscar respuestas a problemas comunes, identificar buenas prácticas y coordinar políticas locales e internacionales. Se investigan los cambios sociales, y se desarrollan modelos de comercio, medio ambiente, agricultura, tecnología, asuntos fiscales, entre otros. Es un foro donde la presión que ejercen entre sí los países miembros, puede actuar como un incentivo poderoso para mejorar las políticas e implementar “leyes flexibles”, que puedan en ocasiones conducir a la adopción de acuerdos formales o negociaciones.

Por otro lado, la cooperación con organizaciones de la sociedad civil, le permite participar asiduamente en consultas informales con la OCDE. Estas consultas cubren una amplia gama de temas como la inversión, el sistema de comercio multilateral, la guía de la OCDE para empresas multinacionales, el gobierno corporativo, la lucha contra la corrupción, el medio ambiente, el desarrollo, la biotecnología, el alimento y la agricultura, la información y comunicación y el desarrollo territorial<sup>45</sup>.

La OCDE también mantiene una estrecha relación con los parlamentarios de sus países miembros a través de sus vínculos con el Consejo de Europa y su Asamblea Parlamentaria. Esta relación se ha fortalecido con el lanzamiento del programa de seminarios de alto nivel parlamentario.

Asimismo, la OCDE tiene relaciones oficiales con otras organizaciones internacionales de fines exclusivos, como la Organización Internacional del Trabajo, la Organización para la Agricultura y la Alimentación y el Fondo Monetario Internacional. La OCDE también coordina con la Conferencia Europea de Ministros de Transporte, organismo que trabaja para la mejora del transporte. Aunque independiente de la OCDE, esta entidad está bajo la Secretaría de la OCDE<sup>46</sup>.

El principal atractivo de la OCDE<sup>47</sup> es su capacidad de influenciar sobre los Estados miembros por la dinámica de la misma organización, en tanto que se da respaldo mediante el

---

<sup>45</sup> OCDE, Más información sobre la OCDE.

<sup>46</sup> OCDE, Más información sobre la OCDE.

<sup>47</sup> VILLANUEVA GUTIÉRREZ, D. *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 [fecha de consulta: 15 de febrero de 2018]. Disponible en: [http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/9205/VILLANUEVA\\_GUTIERREZ\\_SERGIO\\_DANILO\\_AMPLIACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/9205/VILLANUEVA_GUTIERREZ_SERGIO_DANILO_AMPLIACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

acompañamiento en la implementación de los compromisos políticos asumidos. Esta dinámica reposaría en tres aspectos esenciales:

- (i) la multilateralidad en la formulación de propuestas y recomendaciones;
- (ii) la aplicación de una metodología de evaluaciones externas (inter pares) para estudiar las prácticas de los Estados; y,
- (iii) la búsqueda de consensos en la toma de decisiones, tanto en lo que se refiere a las propuestas y recomendaciones, como en los mismos resultados de la evaluación.

## **2.2. RECOMENDACIONES Y ESTÁNDARES INTERNACIONALES**

La OCDE es reconocida por sus estudios económicos y sus estadísticas. Así también, porque cubre un gran rango de temas para apoyar a los gobiernos y a sus ciudadanos a comprender y tomar decisiones en el mundo globalizado. Produce casi 300 publicaciones al año, que incluyen 150 títulos monográficos y 25 colecciones periódicas.

Desde 1998 las Publicaciones y Estadísticas de la OCDE se encuentran disponibles en inglés, francés e inclusive en español. La información que produce la OCDE es altamente valorada por los gobiernos para el diseño de políticas públicas, y por los académicos para la investigación y la enseñanza.

Corresponde indicar que varios autores afirman que lo característico de la organización es, en realidad, el sistema de evaluación inter pares que promueve como espacio de coordinación internacional que facilita el diálogo político. Por lo tanto, su “vinculatoriedad” es esencialmente política y no se fundamenta en métodos coercitivos, sino más bien, en la aceptación de las recomendaciones y estándares que pueden influenciar en la reputación de un Estado miembro, respecto al resto del grupo (rol de la identidad colectiva, pertenencia). Así, se afirma que la OCDE es gobernada por principios de deliberación, convicción, evaluación por los pares y la autorregulación<sup>48</sup>.

Las reformas en la OCDE son consideradas: (i) estructurales, por la consolidación de una nueva estructura organizacional, la creación de focos de competencias con sus respectivos objetivos estratégicos para mejorar el trabajo interdisciplinario y la modificación de la evaluación emprendida por los comités; (ii) presupuestales y financieras; (iii) de la gobernanza interna con miras a la reestructuración de los comités temáticos; y, (iv) las orientadas a mejorar las relaciones con los Estados no miembros<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> *Ibíd*em

<sup>49</sup> BOURGON, J. “La réforme et la modernisation de l'OCDE” citado por VILLANUEVA GUTIÉRREZ, D, Op. Cit, pp. 27-29.

Hasta los años noventa el grupo preservó un carácter generalmente homogéneo porque agrupaba países desarrollados, sin embargo, la incorporación de nuevos miembros a partir de esa década obedeció más a criterios manifiestamente políticos, que técnicos.

### **2.3. PROGRAMA PAÍS**

Un país que aspire a ingresar a la OCDE, deberá haber demostrado su apego a los principios básicos compartidos por todos los miembros: una economía de mercado abierta, democracia pluralista y respeto a los derechos humanos. Estos principios son la mejor vía para dar crecimiento y bienestar a sus ciudadanos<sup>50</sup>.

A lo largo del tiempo, el enfoque de la OCDE se ha ampliado, incluyendo ahora contactos con las economías no miembros de la organización, y actualmente mantiene relaciones de cooperación con más de 70 de estos países. Estos contactos buscan expandir la integración económica poniendo a disposición de los otros países la experiencia de la OCDE y permitiendo a la OCDE beneficiarse de los conocimientos y perspectivas de los países no miembros<sup>51</sup>.

El Centro para la Cooperación con los No Miembros sirve como foco central para establecer un diálogo sobre las políticas entre la OCDE y las economías de los países no miembros de todo el mundo<sup>52</sup>. Coordina un gran número de programas relacionados con los temas clave de la OCDE a fin de promover un mejor ambiente para las inversiones, la gobernabilidad pública y corporativa, el comercio, la agricultura, la competencia y la fiscalidad. Asimismo, el Centro coordina una serie de programas nacionales y regionales con las principales economías de países no miembros.

En este marco, el 26 de noviembre de 2012, el Perú solicitó su ingreso a la OCDE. Como respuesta a la petición, la organización propuso la implementación de un Programa País de carácter bienal, con el fin de iniciar los diagnósticos para identificar los obstáculos que frenan el desarrollo del país y obtener las recomendaciones que sirvan de guía para el diseño de políticas públicas más eficaces. El 8 de diciembre de 2014 fue suscrito el Memorándum de Entendimiento relativo al Programa País para los años 2015-2016 que contiene 50 acciones más un mecanismo de coordinación<sup>53</sup>. La implementación exitosa del Programa País ha sido

---

<sup>50</sup>Centro de la OCDE en México para América Latina *¿Qué es la OCDE?* [fecha de consulta 12 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://biblioteca.atalca.cl/doctos/pdf/OCDE.pdf>

<sup>51</sup> OCDE, Más información sobre la OCDE.

<sup>52</sup> OCDE, Más información sobre la OCDE.

<sup>53</sup> Asuntos Económicos Globales [fecha de consulta: 26 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://www.rree.gob.pe/SitePages/globales.aspx>

reconocida por la OCDE y por sus Estados miembros. El objetivo principal de este programa es el mejoramiento de las políticas públicas y apoyar el proceso de reformas del Perú.

El Programa ha permitido al Perú participar en diversos órganos de la OCDE en donde el país se ha beneficiado de las experiencias de otros países y ha contribuido al diálogo internacional de políticas públicas compartiendo su experiencia, visión y sus buenas prácticas en temas como inversiones, mercados financieros, gobernanza pública, agricultura, comercio y desarrollo territorial. Así mismo, el Perú ha participado activamente en el desarrollo y revisión de instrumentos legales y estándares de la OCDE, como por ejemplo, en la Recomendación sobre Integridad Pública en donde la Comisión de Alto Nivel Anticorrupción ha contribuido ampliamente<sup>54</sup>.

Formar parte de la OCDE significará para el Perú un paso trascendental para dejar de ser un país en vías de desarrollo y ponerse a la vanguardia en materia económica y social. Como parte del desarrollo de este programa<sup>55</sup>, desde el 2015, el Estado Peruano participa de los siguientes Comités y Grupos de Trabajo de la OCDE:

- (i) El Comité de Inversión y Adhesión a la Declaración de la OCDE sobre Inversiones Internacionales y Empresas Multinacionales;
- (ii) El Centro de Desarrollo;
- (iii) El Comité de Competencia, el cual recomendó efectuar varias modificaciones en la Ley de represión de conductas anticompetitivas, para incluir entre otros, el programa de clemencia, instaurado en nuestro país desde el 2015.
- (iv) El Comité de Políticas del Consumidor.
- (v) El Grupo de Trabajo sobre cohecho en transacciones comerciales internacionales, lo que ha motivado la propuesta de suscripción de la Convención para combatir el cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales.
- (vi) El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria impulsado por la OCDE, que recomendó efectuar modificaciones en el Código Tributario, con el fin de regular los mecanismos de asistencia administrativa mutua.

La participación peruana en la OCDE es una oportunidad para el intercambio de experiencias y buenas prácticas en gestión y políticas públicas que permitan fortalecer nuestra

---

<sup>54</sup>Programa País OCDE-Perú. Resúmenes ejecutivos y principales recomendaciones [fecha de consulta 26 de febrero de 2018]. Disponible en: [http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/PueblosAndinosEcologia/files/1.\\_programa\\_pais\\_ocde-peru.pdf](http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/PueblosAndinosEcologia/files/1._programa_pais_ocde-peru.pdf)

<sup>55</sup> El reto de Perú frente a la OCDE [fecha de consulta 1 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://www.ey.com/pe/es/newsroom/newsroom-am-reto-peru-frente-ocde>

institucionalidad, garantizar un crecimiento de largo plazo, reducir las brechas de desigualdad y consolidar nuestro desarrollo<sup>56</sup>. Como parte de este programa, nuestro Estado ha asumido la obligación de incorporar en su ordenamiento, los lineamientos y tratados que indique la OCDE.

#### **2.4. INFORMES SOBRE RESULTADOS DE LA ASISTENCIA FISCAL.**

El Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales<sup>57</sup> es la continuación de un foro que se creó a principios de la década de 2000 en el contexto del trabajo de la OCDE para abordar los riesgos del cumplimiento tributario que plantean las jurisdicciones que no cooperan.

Los miembros originales del Foro Global consistieron en países y jurisdicciones de la OCDE que habían acordado implementar la transparencia y el intercambio de información para fines tributarios. En setiembre de 2009, el Foro Global se reestructuró en respuesta a la convocatoria del G20 para fortalecer la implementación de estos estándares. Ahora cuenta con más de 150 miembros en pie de igualdad y es el principal organismo internacional para garantizar la implementación de los estándares internacionalmente acordados de transparencia e intercambio de información en el área impositiva. A través de un exhaustivo proceso de revisión por pares, el Foro Global monitorea que sus miembros implementen completamente el estándar de transparencia e intercambio de información que se han comprometido a implementar. También trabaja para establecer igualdad de condiciones, incluso entre países que no se han unido al Foro Global.

Cada año, el Foro Global emite Informes sobre la Declaración de Resultados del uso de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

#### **2.5. IMPORTANCIA DE SER UN PAÍS MIEMBRO DE LA OCDE**

Según Davis<sup>58</sup>, la OCDE provee dos tipos de bienes a los Estados miembros: (i) los *public goods* son aquellos que se dirigen a la comunidad internacional en su conjunto, bajo la forma de reportes e informes con recomendaciones sobre el diseño y la implementación de políticas públicas, especialmente en materia económica, social y medioambiental. De esta manera, la OCDE se constituye en un agente difusor de normas y reglas de conducta a nivel

---

<sup>56</sup> Asuntos Económicos Globales [fecha de consulta 1 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://www.rree.gob.pe/SitePages/globales.aspx>

<sup>57</sup> Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales [fecha de consulta 1 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

<sup>58</sup> DAVIS, Christina L. More than Just a Rich Country Club: Membership Conditionality and Institutional Reform in the OECD [en línea]. Princeton University, [fecha de consulta 26 de marzo de 2018]. Disponible en: [https://www.princeton.edu/~cldavis/files/Davis\\_OECDmembership\\_2016.pdf](https://www.princeton.edu/~cldavis/files/Davis_OECDmembership_2016.pdf)

global, por lo que constituye una pieza central en el entramado de gobernanza global compuesto por regímenes internacionales formales e informales. Siendo los países en desarrollo (PED) miembros y no miembros, como ya se ha referido, los más interesados en adoptar tales prácticas con el objetivo de alcanzar el desarrollo. Son estos Estados, los que sin haber participado en la construcción de las normas que estructuran el modelo neoliberal se apropian de estas ideas, al punto de abstraerlas del debate y asimilarlas como irrefutables; y (ii) los *club goods* de otro lado, son aquellos ofrecidos solamente a quienes forman parte de la OI; en consecuencia son exclusivos. De esta manera, la OCDE cumple la función de “estructura” que los propios miembros construyen a través de sus interacciones, las cuales comprenden dinámicas de aprendizaje (*policy learning*), cuyo objetivo es “cómo ser exitoso como sus pares”. Al compartir el espacio con las “democracias industriales avanzadas” consiguen potenciar la identidad colectiva compartida, la misma que a su vez es proyectada hacia afuera.

Además de estos bienes, la aceptación como país miembro de la OCDE genera los siguientes beneficios<sup>59</sup>:

a. Evaluación constante para mejorar: los países miembros de la OCDE están sujetos permanentemente a comparaciones tanto cualitativas y cuantitativas con respecto a otros países. En el caso de países emergentes o en vías de desarrollo, no siempre se obtiene una buena evaluación como país en los distintos ámbitos de la Institución y eso genera algo de descontento en la opinión pública, lo que debe considerarse como una oportunidad de mejora.

b. Informes para el desarrollo: la OCDE es un foro de conversación donde se debaten diferentes aspectos sociales y políticos. Esto para el país es muy beneficioso, ya que se puede aprender de países que ya transitaron y enfrentaron problemas relativamente similares a los que existen en el país. La OCDE cuenta con dos “servicios” clave. Primero sirve como foro de discusión y análisis de diferentes temáticas y segundo, realiza informes específicos según la petición de los países.

c. Un asesor imparcial: la OCDE no es una institución basada en una ideología sino que su base son distintas evidencias. La evaluación del país, en cuanto a la regulación y adaptación de su legislación a los estándares y recomendaciones internacionales propuestos se realiza de manera objetiva.

---

<sup>59</sup> Cfr. Noticia publicada el 19 de agosto de 2014, publicada en el diario *El definido* [fecha de consulta: 12 de febrero de 2018]. Disponible en: [http://www.eldefinido.cl/actualidad/pais/2795/Y\\_de\\_que\\_sirve\\_ser\\_un\\_pais\\_OCDE/](http://www.eldefinido.cl/actualidad/pais/2795/Y_de_que_sirve_ser_un_pais_OCDE/)

d. Un sello de calidad para la inversión extranjera: los estándares que hay que cumplir, hacen que todos los países mejoren la calidad de sus políticas públicas, lo que conlleva a que se incremente la confianza de los inversionistas externos en el país.

**CAPÍTULO 3:**

**LA CONVENCIÓN OCDE SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA  
MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA**

**3.1. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE LA CONVENCIÓN**

La Convención es un acuerdo multilateral independiente, de 32 artículos, elaborado con la finalidad de fomentar la cooperación internacional para un mejor funcionamiento de las leyes tributarias internas, siempre con respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

A diferencia de los acuerdos bilaterales, que tienen una fase de negociación previa entre los Estados parte, lo común en los tratados multilaterales –en específico, aquellos que expresamente prevén la posibilidad de adherirse de manera posterior a su emisión– es que los Estados interesados en suscribirlos realicen un análisis o dictamen previo sobre la conveniencia de ratificar o adherir una determinada convención, y verificar que el contenido del tratado no contraría la Constitución y, en general, la normativa interna<sup>60</sup>. En el caso peruano, este dictamen es emitido por la Comisión de Relaciones Exteriores del Congreso de la República.

El carácter multilateral de la Convención implica que sea la única base legal necesaria para habilitar la cooperación de varios países. Este instrumento jurídico internacional ofrece todo tipo de medios de asistencia administrativa relativos al asesoramiento, transferencia de información, la recaudación de impuestos y apoyo en algunos aspectos administrativos, como la notificación.

Por otro lado, el carácter abstracto de su redacción permite que resulte aplicable a todos los impuestos: impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre ganancias de capital, impuestos sobre el patrimonio, contribuciones sociales, impuestos sobre bienes inmuebles, impuestos generales al consumo, entre otros; siendo responsabilidad de cada Estado signatario, determinar si su asistencia abarcará todos los impuestos, o se verá restringida solo a aquellos que, por su naturaleza, pueden traspasar las fronteras (comúnmente, los impuestos sobre la renta y ganancias de capital). Otra característica importante de esta Convención es su flexibilidad, ya que se reconocen una serie de reservas que los Estados pueden incorporar.

---

<sup>60</sup> VILLAÍS SCHETTINI, B. “Las Convenciones multilaterales y los convenios bilaterales” [en línea], en Asociación de Funcionarios y Empleados del servicio exterior ecuatoriano. N° 61 p. 32. [fecha de consulta: 18 de febrero de 2018] Disponible en: <https://afese.com/img/revistas/revista61/convmult.pdf>

## 3.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

### 3.2.1. *Impuestos comprendidos*

La intención de los miembros de la OCDE al negociar este acuerdo era que tuviera un alcance amplio. Siendo así, se prevé que pueda abarcar toda clase de obligación tributaria que se deba pagar al gobierno en general (tanto gobierno central como subdivisiones políticas, gobiernos locales, y otras), con excepción de los derechos de aduanas y aranceles de importación y exportación<sup>61</sup>. El artículo 2 de la Convención contiene las principales categorías de impuestos que cubre la Convención, agrupados para tomar en cuenta el hecho de que no todos los países están en posibilidad o desean prestar ayuda en el caso de ciertas categorías de impuestos.

En el inciso a) se contempla un primer grupo en el que están incluidos los impuestos sobre los cuales las Partes se comprometen a aplicar la Convención y que, en consecuencia, no pueden ser objeto de una reserva, los cuales son sobre la renta o utilidades, los impuestos sobre ganancias de capital y los impuestos sobre el patrimonio neto.

En el inciso b) se contempla un segundo grupo de impuestos en el cual están incluidos los impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de autoridades locales; contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social; impuestos a la propiedad, herencia y donaciones; impuestos sobre bienes inmuebles; impuestos generales al consumo, impuestos específicos sobre bienes y servicios; impuestos por el uso de la propiedad de vehículo motor; impuestos por el uso o propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos motos; cualquier otro impuesto excepto los aranceles y valores aduaneros.

Nótese que a pesar de que la Convención hable de impuestos comprendidos, pareciera ser que el término impuesto debería entenderse en un sentido amplio, para incluir a las obligaciones tributarias de impuestos y contribuciones<sup>62</sup>, ello porque las categorías de tributos mencionadas en los incisos a) y b) del primer párrafo, responde a clasificaciones de impuestos (i) según el acreedor tributario (Gobierno Central, autoridades locales, subdivisiones políticas del Gobierno Central), (ii) de acuerdo a la base sobre la que se aplican los tributos (Directos e Indirectos), y (iii) según la materia (riqueza, propiedad, Consumo, etc.); pero también se

---

<sup>61</sup> Cfr. OCDE, Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal enmendada por protocolo, p. 5, párrafo 25.

<sup>62</sup> MEDRANO CORNEJO, H. "En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú" [en línea] publicado en *Revista del Instituto Peruano de Derecho tributario* [fecha de consulta 17 de febrero de 2018]. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/02\\_Rev18\\_HMC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev18_HMC.pdf)

incluyen expresamente a las contribuciones que se adeudan a instituciones de seguridad social (tales como EsSalud y ONP)

La Convención señala que cada Estado es libre de determinar el listado de los impuestos incluidos, los que deberá incluir en el Anexo A, al momento de depositar el instrumento de ratificación de la Convención.

### ***3.2.2. Autoridades competentes***

El literal d) del artículo 3 incluye una definición formal del término autoridad competente, que serán las personas y autoridades que cada Estado decida incluir en el Anexo B. El párrafo 45 del Texto del Informe explicativo de la Convención señala que la ausencia de una conceptualización se debe al alcance general de la Convención, que torna en imposible establecer reglas uniformes para todos los Estados. Así por ejemplo, en algunos Estados las autoridades competentes podrían ser las autoridades o los servicios del sector tributario, mientras que en otros Estados serán otros organismos los que realicen específicamente ciertas tareas con relación a la asistencia administrativa en esta materia.

En general, los Estados parte serán libres de decidir el nombramiento de las autoridades competentes, así como efectuar cualquier cambio en la designación. A tal efecto, se tendrá que notificar la modificación por medio de uno de los depositarios, y emitir directivas o instrucciones para la conducción futura de actividades de asistencia en progreso, las cuales deberán ser oportunamente comunicadas a los otros Estados partes. Generalmente, la autoridad competente será un funcionario de nivel superior del Ministerio de Hacienda, o el Ministerio de Economía y Finanzas, o un delegado del mismo en el área de Administración tributaria<sup>63</sup>.

### ***3.2.3. Sujetos comprendidos***

El literal e) del artículo 3 de la Convención contempla el concepto de “nacionales”, entendidos como todas las persona físicas que tengan nacionalidad en un Estado parte y todas las personas jurídicas, sociedades de personas, asociaciones y otras entidades constituidas conforme a la legislación vigente de ese Estado parte. Cada Estado es libre de emitir una declaración interpretativa de lo que debe entenderse como nacionales, lo que deberá explicarse en el Anexo C.

---

<sup>63</sup> Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios [en línea], p. 12 [fecha de consulta: 04 de abril de 2018]. Disponible en: <https://es.scribd.com/document/266944089/Manual-CIAT-Para-La-Implantacion-e-Intercambio-de-Informacion-CIAT>

Esta precisión resulta importante, más aun considerando que las normas jurídicas sólo tienen incidencia en aquellas personas a quienes alcanza la soberanía del Estado que las dicta. Así, en materia tributaria, cada país, de acuerdo a su propio ordenamiento, puede establecer quienes resultan obligados al pago de tributos, siempre y cuando se determine la existencia de una relación basada en factores tales como la nacionalidad, el domicilio o la fuente productora de la renta, entre el Estado y el pretendido sujeto pasivo, la cual se conoce como “criterios de vinculación”<sup>64</sup>. Bajo el criterio de “nacionalidad”, un Estado se encontraría en capacidad de exigir el pago del impuesto a la renta a todas las personas que tengan esa nacionalidad<sup>65</sup>, con prescindencia del lugar en el que domicilien o el lugar en el cual esté ubicada la fuente que genera dicho beneficio. Por su parte, bajo un criterio de “domicilio”, el Estado podrá exigir el pago del impuesto a la renta a la totalidad de personas que se encuentren domiciliadas en su territorio, al margen de la nacionalidad que ostenten o la ubicación de la fuente productora. Por último bajo el último criterio de vinculación, el Estado en el cual se sitúe la fuente que origina el beneficio o la renta que recibe la persona será quien tenga capacidad de cobrar el impuesto sobre la renta.

La norma tributaria peruana ha reconocido un criterio subjetivo de vinculación, consistente en el domicilio o residencia (lugar de constitución, para el caso de empresas) de los contribuyentes domiciliados, así como un criterio objetivo, que es la ubicación de la fuente, para gravar las riquezas obtenidas en el país, en el caso de los contribuyentes no domiciliados. Este criterio tiene un sustento político y social, en el entendido que resulta razonable que una persona que convive en una sociedad, contribuya al financiamiento de los servicios públicos que el Estado brinda y que, directa o indirectamente utiliza. En el caso de los contribuyentes que sean considerados domiciliados en el país, se encuentran sujetas a imposición la totalidad de las rentas que perciban, sin tener en cuenta la nacionalidad o el lugar de constitución del contribuyente, ni el lugar en el cual se generó la renta (fuente productora). En conclusión, los contribuyentes domiciliados en el país tendrán que tributar por sus rentas de fuente peruana, y las rentas de fuente extranjera, lo que en Doctrina se conoce como rentas de fuente mundial. En el caso de los contribuyentes que sean no domiciliados en el país, el IR recaerá únicamente sobre las rentas gravadas de fuente peruana, las mismas que han sido taxativamente señaladas por el Texto Único Ordenado de la Ley del IR.

---

<sup>64</sup> MEDRANO CORNEJO, H. “Los criterios de vinculación el Impuesto a la Renta” en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, p. 6. [fecha de consulta: 04 de junio de 2018] Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev20\\_HMC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev20_HMC.pdf)

<sup>65</sup> Cabe precisar que, bajo este criterio, solo se encontrarían sujetos al impuesto las personas naturales, dado que son las únicas que pueden adquirir una “nacionalidad”.

Estando a lo anterior, la declaración interpretativa que establezca debería especificar lo que se entiende por “nacionales” según cada ordenamiento jurídico, esto es, especificando el criterio de vinculación elegido.

### ***3.2.4. Aplicación práctica***

Esta Convención se encuentra principalmente orientada a descubrir e investigar casos de elusión o evasión fiscal, en los cuales los contribuyentes hagan uso de planeamientos fiscales que impliquen la participación de entidades domiciliadas en otros países.

Algunos de los casos de defraudación tributaria más importantes a nivel internacional, han estado relacionados con actividades de enriquecimiento ilícito (proveniente de actividades de corrupción, lavado de activos o financiamiento de terrorismo).

Uno de los casos más significativos en Perú fue el del ex asesor presidencial, Vladimiro Montesinos Torres, quien, hasta la fecha, adeuda a la SUNAT una suma de S/ 469, 379,703.00 soles<sup>66</sup>, por las omisiones tributarias detectadas en los ejercicios 1996-2000. Parte de la omisión se sustentó en la existencia de rentas de fuente extranjera, producidas con capital obtenido con la realización de actividades ilícitas<sup>67</sup>.

Lo mismo ocurriría con Víctor Alberto Venero Garrido, quien fue el principal testaferro de Montesinos, y a la fecha, adeuda a la SUNAT una suma de S/ 583, 424,077.00<sup>68</sup>. La investigación efectuada por el Ministerio Público determinó que los fondos provenientes de actividades ilícitas, que originaron rentas de fuente extranjera (ganancias de capital, intereses,

---

<sup>66</sup> Deuda en cobranza coactiva, disponible al ingresar el RUC de Vladimiro Montesinos Torres ( RUC: 10092960124) en la página web de “Consulta RUC” de SUNAT (Disponible en: <https://e-consultaruc.sunat.gob.pe/cl-ti-itmrconsruc/jcrS00Alias>).

En el desarrollo de los procesos penales por enriquecimiento ilícito y defraudación tributaria, el Poder Judicial logró tomar conocimiento de varias cuentas bancarias ubicadas en distintos países, que directa o indirectamente pertenecían a Montesinos :

-Tres cuentas en Zurich, Suiza, en los bancos israelíes Bank of Leumi y Fibi Bank, así como en el Banque CAI, por US\$ 48 millones (reveladas el 1 de noviembre gracias al gobierno suizo).

-Una cuenta en el Wiese Bank International de las Islas Gran Caimán por US\$ 3'683,529 (denunciada por el congresista Jorge del Castillo el 7 de noviembre de 2000).

-Una cuenta en el Banco Bilbao Vizcaya de las Islas Gran Caimán por US\$ 5'317,889 y dos cuentas menores por US\$ 60,000 y US\$ 80, (reveladas por el ex presidente Alberto Fujimori el 9 de noviembre de 2000).

Información extraída del artículo publicado el 16 de noviembre de 2000 en el Diario Caretas. Disponible en: <http://www2.caretas.pe/2000/1645/articulos/cuentas.phtml>

<sup>67</sup> Numeral b) del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta

<sup>68</sup> Deuda en cobranza coactiva, disponible al ingresar el RUC de Víctor Alberto Venero Garrido (RUC: 10067490857) en la página web de “Consulta RUC” de SUNAT (Disponible en: <https://e-consultaruc.sunat.gob.pe/cl-ti-itmrconsruc/jcrS00Alias>).

<http://www2.caretas.pe/2000/1645/articulos/cuentas.phtml>

dividendos, y otros) fueron depositados en la cuenta N° 021253-6 del Banco BBVA de Suiza a nombre de Wilborn Internacional Corp., cuyo beneficiario económico final era el Sr. Venero<sup>69</sup>.

Como puede apreciarse, SUNAT logró tener acceso a esta información, únicamente como consecuencia de los procesos judiciales eventualmente iniciados contra ambos<sup>70</sup>, y el procedimiento de repatriación iniciado por nuestro Estado. En efecto, antes de que el Estado Peruano se adhiriera a la Convención, era bastante improbable que se detectaran omisiones en rentas de fuente extranjera, debido a que cualquier información vinculada a estas rentas es de difícil acceso y control, siendo en algunos casos necesario para la SUNAT, recibir información de terceros, en cumplimiento de las disposiciones que obligan a colaborar con el fisco (artículo 38 de la Constitución). En el supuesto que la SUNAT hubiese detectado la existencia de una inconsistencia entre los ingresos declarados y los efectivamente percibidos, por los contribuyentes, las normas que regulan el procedimiento de fiscalización, no le hubiera permitido solicitar información directamente a personas y entidades no domiciliadas en el país (salvo que se tratara de Estados con los cuales Perú haya suscrito un CDI). En este escenario, la Autoridad Tributaria solo estaría facultada a requerir información directamente a los contribuyentes, realizar inspecciones en sus domicilios fiscales para recabar por sus propios medios la información solicitada (si no hubiese sido proporcionada), y por último, solicitar información a terceros que estén domiciliados en el país y que hayan tenido relación con las operaciones económicas del sujeto fiscalizado (lo que se conoce como cruces de información). Si después de haber utilizado estos tres mecanismos, la SUNAT no hubiera encontrado información y documentación sustentatoria de la aparente inconsistencia, se hubiera visto imposibilitada de efectuar una nueva determinación de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, con la aprobación de esta Convención, la SUNAT contaría con nuevos mecanismos que le permitirían acceder a información y documentación sustentatoria necesarios para una adecuada determinación de los tributos no declarados por los contribuyentes, sin necesidad del apoyo de ningún otro órgano del Estado.

Con la finalidad de efectuar un análisis práctico de la aplicación del Convenio, en los siguientes apartados del presente capítulo, se buscará explicar cómo la SUNAT hubiese podido resolver el Caso del Sr. Venero, valiéndose de las herramientas que otorga la Convención, en

---

<sup>69</sup>Investigaciones de la Fiscalía Supraprovincial Especializada en delitos de Corrupción de Funcionarios - Equipo Especial Disponible en: <https://www.mpf.n.gob.pe/Storage/modsnw/pdf/7313-u4Rp7Pm8Jf5Jg2Z.pdf>

el supuesto hipotético que los hechos de dicho caso hubiesen acaecido en los años comprendidos entre el 2011 y 2016.

### **3.3. FORMAS DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA RECONOCIDAS EN LA CONVENCIÓN**

#### ***3.3.1. Mecanismos de intercambio de información***

Los miembros de la Convención, podrán intercambiar cualquier información que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de sus normas tributarias internas. Asimismo, podrán solicitar el desarrollo de fiscalizaciones simultáneas o en el extranjero.

En relación a la confidencialidad de la información a disposición de los Estados, la Convención establece que cualquier información obtenida en el marco de la misma debe ser considerada como secreta y será protegida de la misma manera que se protegería la información obtenida con base a su ley interna. De lo anterior se puede concluir que la información transferida de un Estado a otro, en el marco de la Convención no podrá ser revelada a personas o autoridades que no estén acreditadas como autoridades competentes y se encuentren listadas en el Anexo B de la Convención ratificada o aprobada. No obstante, la Convención permite expresamente compartir la información obtenida a otras autoridades, cuando dicha información puede ser utilizada para otros propósitos según las leyes internas y cuando sea autorizado por la autoridad competente; como por ejemplo: leyes anticorrupción, blanqueo de dinero, entre otros.

A continuación, se procederá a explicar operativamente el funcionamiento de cada uno de los mecanismos de intercambio de información, en base al Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario, aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y el Manual CIAT para la implantación y práctica del Intercambio de Información para fines tributarios, así como ejemplos de su aplicación práctica en el Caso del Sr. Venero descrito al inicio del presente capítulo.

##### ***3.3.1.1. Intercambio de información previa solicitud***

De acuerdo al artículo 5 de la Convención, se entiende que existe un intercambio de información por solicitud cuando el Estado requerido proporciona información al Estado requirente con relación a un caso específico que este último ha solicitado expresamente. En este caso, la información a transferir deberá sujetarse a los parámetros indicados en la solicitud.

Así por ejemplo, en un escenario de fiscalización iniciado por la SUNAT contra el Sr. Venero. Como parte de la fiscalización, la SUNAT solicita a las entidades bancarias locales los Estados de cuenta del Sr. Venero, previa autorización judicial para levantar al secreto bancario<sup>71</sup>. De la revisión de esos Estados de cuenta, el auditor de SUNAT se percata de una gran cantidad de depósitos, transferencias e instrucciones de pago hacia una cuenta bancaria en el exterior, en el Banco BBVA de Suiza, siendo el titular de dicha cuenta, la empresa Wilborn Internacional Corp.

Luego de requerir al contribuyente una respuesta sobre el motivo de dichas transferencias, si el Sr. Venero no diera respuesta al requerimiento dentro del plazo otorgado, o la respuesta dada no resulta satisfactoria, la SUNAT se encontraría habilitada para solicitar ante la autoridad competente de Suiza, información concreta que se requiera para continuar con la fiscalización incluyendo los datos sobre el beneficiario económico final de dicha cuenta.

El Módulo 1 del Manual de la OCDE, sobre el intercambio de información previa petición<sup>72</sup>, señala que este mecanismo se puede dividir en 5 etapas:

#### Paso 1: Preparación y envío de una petición

Se entiende que para proceder con el envío de una petición, la autoridad competente del Estado requirente, en este caso, la SUNAT, debe haber agotados todos los medios disponibles en su territorio para obtener la información, salvo aquellos casos en los que se pudieran causar dificultades desproporcionadas.

Normalmente, la petición se formulará por escrito<sup>73</sup>, salvo casos de especial urgencia, y siempre que las peticiones en forma verbal estén permitidas por la ley de los Estados requirente y requerido, a condición de que vaya acompañada con una petición por escrito.

---

<sup>71</sup> La Ley del Sistema Financiero prohíbe a las empresas supervisadas por ella, así como a sus directivos y trabajadores, suministrar información sobre operaciones pasivas de sus clientes a menos que medie autorización escrita de estos. Sin embargo, inclusive la propia Constitución ha establecido supuestos e excepción en los cuales podría levantarse el secreto bancario. En efecto, la ley precisa que el secreto bancario no rige cuando la información sea “requerida” por los jueces en un proceso determinado en que sea parte el cliente de la empresa a que se contrae “la solicitud”; por el fiscal de la Nación en casos de “presunción” de enriquecimiento ilícito de funcionarios y exfuncionarios; y las comisiones investigadoras del Congreso en relación con hechos de interés público. En concordancia con lo anterior, el numeral 10 del artículo 62 del Código Tributario ha establecido entre las facultades de fiscalización de la SUNAT, la posibilidad de solicitar a las Empresas del Sistema Financiero información sobre las operaciones pasivas que estas realicen con sus clientes. En ese caso, la información deberá ser requerida por el juez a solicitud de las SUNAT. La intervención del juez se justifica en la necesidad de que un órgano independiente e imparcial revise la motivación de SUNAT, y confirme la necesidad de acceder a información que en principio está protegida por el secreto bancario. El juez deberá ponderar si en ese caso concreto el interés fiscal resulta ser superior que la vulneración del derecho.

<sup>72</sup> *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario. Módulo 1 - El intercambio de información previa petición* [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/41814353.pdf>

<sup>73</sup> La solicitud deberá incluir como mínimo, pero no limitándose a ello, los siguientes puntos:

Como se señaló anteriormente, el Estado requerido se limitará a entregar la información que haya sido expresamente señalada por el Estado requirente, por lo que resulta de suma importancia que la petición se redacte de forma completa y exhaustiva, esto es, tan detallada como sea posible.

Esta solicitud deberá formularse en el idioma oficial de la parte requirente, e ir acompañada de una traducción al idioma de la parte requerida, o en todo caso, un tercer idioma común.

La petición debe ser enviada por el funcionario que realiza la comprobación tributaria a su autoridad competente a través de los canales oficiales normales (esto es, vía consular). La autoridad competente verificará que la petición reúna todos los requisitos necesarios y, a continuación, la transmitirá a su contraparte en el otro país. Sin embargo, la OCDE recomienda que, a fin de agilizar el trámite, esta petición sea enviada a través de un método rápido y seguro, utilizando mensajes de correo electrónico con archivos adjuntos encriptados.

#### Paso 2: Recepción y verificación e una petición

- 
1. La referencia a la base jurídica sobre la que se basa la petición, norma interna del Estado requerido que lo habilita a solicitar asistencia mutua (Artículos 102-A y siguientes del Código tributario), así como mención del instrumento de derecho internacional público en el que ambos Estados se hayan comprometida a prestarse asistencia (La Convención).
  2. Una declaración confirmando que su administración tributaria ha hecho uso de todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, excepto los que darían origen a dificultades desproporcionadas.
  3. Una declaración en la que conste que la petición es acorde con las leyes y prácticas administrativas del país.
  4. Los datos de identificación de la persona sujeta a fiscalización
  5. La identidad de cualquier otra entidad o contribuyente extranjero que sea pertinente para la comprobación.
  6. Si la información solicitada implica un pago o una transacción a través de un intermediario, mencionar los datos de identificación del intermediario.
  7. Los antecedentes pertinentes, incluyendo la finalidad a efectos fiscales por la que se intenta encontrar la información, y las razones por las que se considera que la información solicitada se encuentra en el territorio de la parte requerida o está en posesión o control de una persona dentro de la jurisdicción de la parte requerida.
  8. La fase en que se encuentra el procedimiento de la parte requirente.
  9. La información solicitada y la razón por la que es necesaria. Conviene también que especifique los documentos que pueden ser pertinentes. Por ejemplo, los contratos de apertura de cuenta bancaria, Estados de cuenta, documentos constitutivos de las entidades.
  10. Los impuestos afectados, los períodos tributarios objeto de comprobación (día, mes, año en que comienzan y acaban)
  11. La moneda utilizada, en el caso de que se mencionen cifras.
  12. La urgencia de la respuesta, las razones de la urgencia y la fecha después de la cual la información ya no sería útil.
  13. Si se debe proporcionar una traducción.
  14. Si se solicitan copias de documentos o información bancaria, mencione qué tipo, en su caso, de autenticación es necesaria.
  15. Si es probable que la información sea usada en un proceso judicial.
  16. Si hay razones para evitar la notificación al contribuyente sujeto a comprobación o investigación.
  17. El nombre, el teléfono, el número de fax y la dirección de correo electrónico del funcionario tributario que puede ser contactado en caso necesario, cuando éste actúe por delegación de la autoridad competente.

La autoridad competente del Estado requerido debe acusar recibo de la petición a la mayor brevedad posible y verificar la validez de la misma, confirmando que cumple con los requisitos exigidos<sup>74</sup>.

Si no se hubiesen cumplido con dichos requisitos de validez, la autoridad competente del Estado requerido podrá rechazar la solicitud. En este contexto, deberá notificar a la autoridad competente del Estado requerido, comunicando las deficiencias de la petición.

Si la solicitud fuera válida, la autoridad competente del Estado requerido procurará recopilar la información solicitada, trasladando la solicitud a los funcionarios que tengan facultades necesarias para investigar y obtener dicha información.

#### Paso 3: Recopilación de la información solicitada

Se debe dar elevada prioridad a la recopilación de información para otro país, ya que el intercambio de información es obligatorio y, probablemente, una pronta y completa respuesta contribuirá a recibir el mismo tratamiento en una situación inversa. La información que se solicite puede ser de dos tipos:

(i) Información que ya está a disposición de la administración tributaria del Estado requerido (por ejemplo, información contenida en declaraciones fiscales, renta declarada, gastos deducibles, entre otras),

(ii) Información que puede ser obtenida por la autoridad competente, a través de un procedimiento de fiscalización, o acciones inductivas (entrevistas con el contribuyente), o cruces de información con terceros (por ejemplo, las entidades bancarias)

#### Paso 4: Respuesta a la petición

En base a la información que ha sido recopilada, las autoridades competentes prepararán la respuesta a la petición de información<sup>75</sup>. A continuación, si así lo dispone la legislación

---

<sup>74</sup> Entre otros, podría exigirse lo siguiente:

- La petición cumple con las condiciones establecidas en la disposición aplicable sobre intercambio de información;
- La petición ha sido firmada por la autoridad competente, o por funcionarios tributarios locales con delegación de poderes suficientes;
- La petición, incluye toda la información necesaria para procesarla;
- La información requerida es de naturaleza tal que puede ser proporcionada de acuerdo con el instrumento legal sobre la que se basa y las leyes pertinentes de la parte requerida;
- La petición proporciona suficiente información para identificar al contribuyente; y
- Se proporciona suficiente información para comprender la petición.

<sup>75</sup> La respuesta a la solicitud deberá incluir cuanto menos la siguiente información:

1. La referencia a la base legal conforme a la cual se proporciona la información, tanto normativa interna del Estado requerido que lo habilita a prestar esta forma de asistencia administrativa, como la Convención.
2. Referencia a la petición en respuesta a la cual se proporciona la información.
3. La información solicitada, incluyendo copias de documentos que se hayan requerido expresamente
4. El motivo por el cual cierta información podría no ser facilitada o facilitada en forma distinta a la requerida.
5. En relación a los importes monetarios, conviene indicar la divisa y si se ha retenido un impuesto
6. El tipo de acción adoptada para recopilar la información.

nacional y siempre que no haya excepciones aplicables, la autoridad competente notificará al contribuyente. En caso de no requerirse dicha notificación, la información se transmitirá a las autoridades competentes extranjeras incluyendo una mención respecto de los límites sobre el uso de la información.

#### Paso 5: Información de retorno

Como último paso, se prevé la posibilidad de facilitar información de retorno a las autoridades competentes requeridas, sobre la utilidad de la información suministrada. Esto es importante, en la medida que se posibilita mejorar la calidad de futuros intercambios de información; mejora la motivación de los funcionarios tributarios a proporcionar información; y puede ser útil a las autoridades competentes para obtener los recursos que necesitan, ya que les servirá como indicador de la utilidad del intercambio de información.

#### 3.3.1.2. Intercambio de información automático

Se refiere al envío sistemático de información acerca de elementos de ingreso o capital específicos de una parte a otra.

Este intercambio está relacionado con el hecho de poder contar con datos de manera periódica, y su transferencia inmediata a través de la tecnología y las redes. Normalmente se trata de información contenida en una base de datos de la Administración tributaria del Estado que proporciona la información, que comprende un número considerable de casos del mismo tipo (por ejemplo, todas las retenciones de un impuesto efectuadas en un periodo determinado a empresas de un mismo sector, entre otros). Al intercambiar información de manera automática, el cumplimiento generalmente mejora y es posible detectar fraudes que de otro modo, no habrían sido evidentes<sup>76</sup>.

---

7. Los periodos tributarios sobre los que se proporciona la información.

8. Mencionar si el contribuyente o una tercera persona ha sido notificado acerca del intercambio.

9. Mencionar si hay cualquier objeción para notificar al contribuyente acerca de la recepción de la información.

10. Mencionar si hay cualquier objeción a la divulgación de toda o parte de la información proporcionada.

11. Mencionar si se solicita tener conocimiento de la utilidad de la información.

12. Un recordatorio en relación a la sujeción a las reglas de confidencialidad en cuanto al uso de la información (por ejemplo, colocando un sello con referencia a la regla aplicable a la información proporcionada).

13. El nombre, teléfono, número de fax y dirección de correo electrónico del funcionario tributario con quien ponerse en contacto si resultase necesario, si esa persona es un delegado de la autoridad competente.

<sup>76</sup> OCDE, Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal enmendada por protocolo, p. 66.

El Módulo 3 del Manual de la OCDE, sobre el intercambio automático (o sistemático) de información<sup>77</sup>, señala que para hacer efectivo este mecanismo de asistencia, se requiere la estandarización de los formatos a fin de ser eficiente.

Inicialmente, en 1981, la OCDE diseñó un formulario en papel para el intercambio automático que introdujo la estandarización de cierta información. Posteriormente, en 1992, aprovechando los avances tecnológicos, la OCDE diseñó el Formato Magnético Estándar (FME) para transmisión de información del contribuyente en cinta magnética. En la última década la OCDE ha diseñado un formato de transmisión de "nueva generación" para el intercambio automático que finalmente reemplazará al FME. El nuevo formato se denomina Formato de Transmisión Estándar (FTE, cuyas siglas en inglés son STF) y se basa en el lenguaje etiquetado extensible XML (el mismo que se utiliza para la emisión de comprobantes de pago y notas electrónicas).

Atendiendo a que en la mayoría de Estados la información sujeta a intercambio goza de una reserva tributaria, es deseable que la información, contenida en un medio magnético y objeto del intercambio automático, sea transmitida de manera segura y codificada siempre que sea factible. Dicha información es actualmente transmitida en disquetes o, más generalmente, en CD ROMs, los cuales pueden ser fácilmente codificados por el país que envía la información utilizando un software decodificación.

La disposición de los registros del formato estándar incluye campos asignados al:

(i) Beneficiario efectivo de la renta, su agente o intermediario, al pagador real de la renta, el agente o intermediario del pagador. Para cada serie de campos, se sigue el mismo patrón para proporcionar formación sobre el NIT (tanto en el país de residencia como en el país de la fuente), el nombre, el alias u otro nombre, la fecha de nacimiento (cuando sea aplicable) y la dirección; y

(ii) La renta (año fiscal, la fecha, tipos de pago, divisa, importe bruto y neto, impuesto retenido, devolución, etc.).

El artículo 6 de la Convención señala expresamente que el intercambio automático de información requiere la suscripción de un acuerdo especial o Memorando de Entendimiento negociado por dos o más Partes de la Convención. En dicho instrumento, se establecerán los términos y condiciones del intercambio automático, los detalles sobre los procedimientos de

---

<sup>77</sup> OCDE, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*. Módulo 3 - El intercambio automático (o sistemático) de información. información [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814449.pdf>

envío y recepción de información a ser intercambiada, el formato a usar y el suministro de los NITs.

El Modelo de Protocolo de Acuerdo de la OCDE proporciona una lista de información que puede ser intercambiada automáticamente, e incluye: el cambio del lugar de residencia de un Estado a otro Estado; la propiedad y la renta correspondiente a bienes inmuebles; dividendos; intereses; regalías; ganancias de capital; sueldos, salarios y otra remuneración similar relativa a un empleo; honorarios de directores y otros pagos similares; renta obtenida por artistas y deportistas, pensiones y otras remuneraciones similares, sueldos y salarios y otras remuneraciones similares por servicios a los gobiernos, otras rentas tales como las procedentes del juego, otros conceptos incluyendo aspectos de los impuestos indirectos tales como el impuesto sobre el valor añadido/impuesto sobre ventas e impuestos especiales y pagos a la seguridad social; y comisiones y otros pagos similares.

El intercambio sistemático de información puede permitir a los Estados partes detectar indicios de supuestos de evasión tributaria, y en base a dicha información iniciar un procedimiento de fiscalización

Así por ejemplo, luego de recibir la información que de manera sistemática envía el Estado de Suiza a Perú, sobre la base del acuerdo suscrito entre ambos Estados, la SUNAT podría detectar que el beneficiario final de la cuentas aperturadas en BBVA, sería el Sr. Venero

Como consecuencia de esta alerta, la SUNAT podría iniciar una fiscalización.

### *3.3.1.3. Intercambio de información espontáneo*

El intercambio espontáneo de información consiste en la transmisión de información obtenida durante un procedimiento de fiscalización o auditoría, en el cual se ha revisado la situación de un contribuyente determinado, que podría ser de interés para el Estado receptor.

La información intercambiada de modo espontáneo a menudo será más eficaz que la intercambiada automáticamente, ya que en general se refiere a particulares detectados y seleccionados por un funcionario fiscal del Estado que la envía durante una auditoría o investigación. Este tipo de intercambio difiere de los otros dos en que la información se envía sin solicitud previa del otro Estado y sin acuerdo previo entre las autoridades competentes sobre temas de ingreso y procedimientos<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> OCDE, Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal enmendada por protocolo, p. 68.

La Convención ha regulado diversas circunstancias que instan al intercambio espontáneo de información:

- Cuando haya razones para suponer que puede haber una pérdida significativa en la recaudación de impuestos en otro país, por ejemplo, cuando una empresa solicite un préstamo bancario, en favor de su vinculada en el exterior (*back to back*), con el objeto de que aquella deduzca los intereses del préstamo bancario e incremente sus gastos, lo que implicaría una menor base imponible para el cálculo del impuesto, y una pérdida significativa en la recaudación.

- Cuando los acuerdos comerciales entre una persona sujeta a tributación en un país y otra persona sujeta a tributación en otro país se realicen a través de uno o más países de tal manera que pueda resultar un ahorro fiscal en uno de estos países o en ambos, por ejemplo, cuando se triangulan relaciones comerciales con el objeto de acceder a los beneficios de exención tributaria otorgados por CDI, con el único objeto de dejar de pagar tributos o pagar menos tributos (*Treaty shopping*)<sup>79</sup>.

- Cuando un país tenga motivos para sospechar que de las transferencias artificiales de beneficios dentro de los grupos empresariales puede resultar un ahorro fiscal, por ejemplo, cuando una Administración Tributaria detecta que los ingresos obtenidos por la entidad fiscalizada, por la prestación de servicios en favor de su establecimiento permanente situado en otro país, no cuenta con ningún tipo de documentación que acredite la fehaciencia del servicio (es decir, solo existen comprobantes de pago que cobran por este servicio, pero no cuentan con contratos, entregables o cualquier documento que demuestre la efectiva realización del mismo). En ese sentido, se puede suponer que no existió ningún servicio, sino que se buscó la forma de transferir la utilidad del establecimiento permanente a otro territorio, lo que implicó una pérdida en la recaudación del otro país.

- Cuando la información enviada por un país al otro ha permitido que se obtenga información que podría ser relevante para determinar obligaciones de pagos de impuestos en el otro país, por ejemplo, cuando se solicite información sobre los beneficiarios finales de ciertas cuentas bancarias y se detecte que dicha persona natural, que está eludiendo impuestos en un país, es también accionista o participacionista en otros entes jurídicos no domiciliados, los cuales podrían estar eludiendo impuestos en los otros países.

---

<sup>79</sup> Por ejemplo, que en lugar de que una empresa domiciliada en Perú contrate directamente a un proveedor domiciliado en USA; para que le preste servicios digitales, se incorpore un tercero, de residencia mexicana que adquiriera la licencia para prestar estos servicios digitales. De ese modo, atendiendo a que México tiene CDI suscrito con Perú y a su vez con EEUU, la entidad norteamericana no se verá obligada a soportar una retención del Impuesto a la Renta por el 30%.

Adicionalmente, el Módulo 4 sobre Intercambio espontáneo de información<sup>80</sup> regula dos supuestos más:

- Cuando existan pagos efectuados a residentes de otro país y exista la sospecha de que no han sido declarados.

- Cuando exista la probabilidad de que otros contribuyentes estén sirviéndose de un esquema particular de elusión o evasión tributaria, por ejemplo, la realización de reorganizaciones societarias consecutivas en el país, mediante las cuales accionistas indirectos no domiciliados vendan su participación en una sociedad peruana, previa amortización de las acciones. En este caso, la diferencia entre el costo computable de las acciones y el valor recibido por el accionista como consecuencia de la reducción de capital calificaría como dividendo, y estaría gravado con una tasa de 5%, lo que supone un gran ahorro si se compara con el gravamen del 30% sobre las ganancias de capital que hubiese tenido que soportar, de haber efectuado la venta directa<sup>81</sup>.

El párrafo 69 del Texto del Informe Explicativo de la Convención señala que el intercambio espontáneo de información normalmente no tiene lugar en el ámbito de la recuperación de impuestos, de modo directo. Sin embargo, podría resultar útil para proporcionar información de manera espontánea como complemento de la información intercambiada mediante solicitud con relación a un caso de recuperación.

Este comentario resulta de suma importancia, ya que el texto del artículo 7 no restringe la aplicación de este mecanismo de intercambio de información a supuestos en los cuales (i) se tiene certeza respecto al inicio de una fiscalización y (ii) ya se ha solicitado previamente intercambio de información.

Por otro lado, el párrafo 71 del Texto del Informe explicativo de la Convención establece que las autoridades competentes de los Estados partes deben concentrarse en suministrar información prometedor, sea por su importancia general, o por el monto del impuesto involucrado. Una lectura aislada del artículo 7 y este comentario, podrían habilitar a una autoridad a intercambiar de modo espontáneo determinada información obtenida en el marco de una fiscalización a otro Estado en el cual aún no se ha iniciado un procedimiento de investigación o auditoría contra el contribuyente.

---

<sup>80</sup> OCDE, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*. Módulo 2 - El intercambio espontáneo de información. [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814387.pdf>

<sup>81</sup> Este supuesto ha sido regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, como una cláusula anti elusiva específica.

Por ejemplo, podría ser que luego de iniciado el procedimiento de fiscalización en Perú al Sr. Venero, incluso luego de haber solicitado mediante petición escrita determinada información a la autoridad competente de Suiza, se haya iniciado en este país una auditoría en las cuentas de empresas, cuyos beneficiarios económicos finales fuesen ciudadanos extranjeros. En esta situación, si la autoridad competente de Suiza recabara información que podría ser previsiblemente relevante para el procedimiento de fiscalización iniciado contra el sr. Venero en Perú, podría transmitir espontáneamente la información y documentación que considere pertinente. En este escenario, se estarían respetando las garantías mínimas otorgadas al contribuyente.

Los cuestionamientos podrían surgir cuando la autoridad competente de Suiza remita a la SUNAT de manera espontánea información sobre el Sr. Venero, y las cuentas a nombre de terceros, cuando aún no se ha iniciado una fiscalización a dicha persona en nuestro país. En tal caso, sería necesario regular algunos procedimientos que sean conformes a las garantías y derechos que reconoce nuestro ordenamiento para el contribuyente.

#### *3.3.1.4. Fiscalizaciones simultáneas*

Este tipo de asistencia implica el acuerdo entre dos Administraciones Tributarias para fiscalizar simultáneamente –cada una en su propio territorio y aplicando su normativa interna– la situación fiscal del mismo sujeto (sobre el que tengan un interés común o relacionado), con la finalidad de intercambiar información relevante. Para tal efecto, puede acordar con las referidas autoridades los lineamientos y las acciones de fiscalización a realizar.

Las comprobaciones tributarias simultáneas se pueden utilizar para determinar la correcta responsabilidad de un contribuyente y para facilitar el intercambio de información en los casos en que, en particular:

- Se sospeche del uso de técnicas y pautas de elusión tributaria que impliquen transacciones meramente formales, disfrazadas como transacciones con fundamento económico, esquemas de financiación controlada, manipulación de precios, asignación de costes o refugios fiscales (por ejemplo, acordar una reorganización societaria que incluya la escisión de bienes, para evitar realizar una compraventa entre vinculadas).
- Se sospeche la presencia de renta no declarada y evasión tributaria que conlleve el blanqueo de capitales, devoluciones, sobornos, pagos ilegales, etc<sup>82</sup>.

---

<sup>82</sup> En relación a este supuesto, surge la pregunta de si, a entender de la OCDE, los ingresos provenientes de actividades ilícitas, deben entenderse incluidos en el ámbito de aplicación de las leyes que regulan el impuesto sobre las rentas. Esta discusión podría ser materia de una siguiente investigación.

- Se sospeche la existencia de esquemas de elusión o evasión tributaria que involucren jurisdicciones de baja tributación (por ejemplo, la constitución de empresas en países de baja o nula imposición, y la posterior constitución de sucursales, subsidiarias o establecimientos permanentes en el país, que contraten los servicios de las primeras para artificioosamente transferir utilidades).

- Se identifiquen riesgos respecto de los impuestos sobre el consumo (por ejemplo, operaciones triangulares, inversión del sujeto pasivo, etc.).

- Se detecte que los costos sean compartidos o cargados y los beneficios sean asignados entre contribuyentes de diferentes jurisdicciones tributarias o, en general, estén involucrados aspectos sobre precios de transferencia (esto es, operaciones entre vinculadas que no tengan un valor agregado significativo, por ejemplo contratos de mandato sin representación, o facturación por *rebates*<sup>83</sup> con un margen mínimo de ganancia).

- Se identifiquen prácticas comerciales, transacciones complejas, problemas en la fiscalización o comprobación y tendencias de incumplimiento que puedan ser particulares de un sector o grupo de sectores (por ejemplo, que empresas del sector minero, cuya producción de encuentro afecta a impuestos sectoriales – como el Impuesto Especial a la Minería o Regalías Mineras – tercericen ciertos servicios, para reducir la base imponible).

- Se utilicen métodos de atribución de beneficios en áreas especiales, tales como en el comercio global y en los nuevos instrumentos financieros.

De manera adicional a los auditores a cargo de cada fiscalización, se requiere el nombramiento de un coordinador de las fiscalizaciones simultáneas en cada país, quien será el responsable de la gestión y coordinación general del cumplimiento del programa de fiscalización simultánea.

El Módulo 5 del manual OCDE, sobre fiscalizaciones simultáneas<sup>84</sup>, establece 10 pasos para llevar a cabo las fiscalizaciones simultáneas:

Paso 1: Selección inicial del caso

Los coordinadores de las comprobaciones tributarias simultáneas deben, al menos una vez al año, identificar de forma independiente a los contribuyentes que pretenden proponer para una fiscalización o comprobación tributaria simultánea. Cada coordinador de comprobaciones

---

<sup>83</sup> Recepción de beneficios comerciales (, tales como reembolso de gastos, garantía de marca, entre otros) por parte de proveedores de una entidad vinculada, pese a no tener una relación comercial directa con dichos proveedores.

<sup>84</sup> OCDE, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*. Módulo 5 – Las fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas. [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814482.pdf>

tributarias simultáneas deberá informar a su contraparte de su selección de posibles casos para comprobación tributaria simultánea.

#### Paso 2: Acuerdos sobre los casos adecuados

Los coordinadores de las comprobaciones tributarias simultáneas deben confirmar por escrito a sus contrapartes su conformidad o su negativa a llevar a cabo la fiscalización o comprobación tributaria simultánea específica, mencionando los contribuyentes, impuestos, años fiscales afectados y sucintamente las razones para la aceptación o el rechazo. Es un prerequisite que los mismos años fiscales estén sometidos a fiscalización o comprobación en dos o más países interesados en la fiscalización o comprobación tributaria simultánea.

A tal efecto, podrán presentarse mutuamente solicitudes de intercambio de información o proporcionar información espontánea, unos a otros.

De así preverlo la normativa interna, el coordinador de las comprobaciones tributarias simultáneas puede, mediante declaración dirigida a sus contrapartes señalar que, informará a sus residentes o nacionales antes de transmitir la información relevante de acuerdo con el artículo de intercambio información.

#### Paso 3: Realización de fiscalizaciones preliminares

Antes de la reunión de planificación inicial, la OCDE recomienda a los auditores de cada Estado realizar las siguientes actuaciones:

- Revisar los Estados financieros y las declaraciones juradas de Impuesto a la renta presentadas por el o los contribuyente(s)
- Analizar la organización del grupo económico: su estructura, propiedades, transacciones, cuentas, u otra información relevante

#### Paso 4: Contacto con los contribuyentes

Se recomienda que las notificaciones de inicio de las fiscalizaciones simultáneas se efectúen al mismo tiempo en los países participantes, o tan cerca uno de otro como sea posible. Las notificaciones se realizarán al contribuyente observando los requisitos formales del país en el cual es nacional o residente.

#### Paso 5: Reunión de planificación inicial

Los auditores asignados en cada país se reunirán con la finalidad de llegar a un acuerdo sobre los puntos a considerar en las fiscalizaciones<sup>85</sup>.

#### Paso 6: Reuniones y entrevistas con contribuyentes

---

<sup>85</sup> Los puntos que deberán acordar son:

- Definir las áreas de interés común a ser examinadas;

Se efectuarán reuniones entre el contribuyente y los auditores, el representante designado deberá informar al contribuyente acerca de la fiscalización o comprobación tributaria simultánea, incluyendo el asesoramiento acerca de cómo se intercambiará la información relevante entre las administraciones tributarias y los fundamentos jurídicos para hacerlo.

#### Paso 7: Fiscalizaciones adicionales

En el transcurso de la fiscalización o comprobación tributaria simultánea, los representantes designados deben asegurarse de que los auditores participantes estén continua y completamente informados sobre cuál ha sido el avance del trabajo en cada uno de los países, compartiendo las investigaciones que realicen independientemente, las respuestas del contribuyente y los resultados.

#### Paso 8: Finalización del caso

Si cualquiera de los países concluye que ya no le resulta beneficioso continuar con la fiscalización o comprobación tributaria simultánea, deberá retirarse notificando por escrito su decisión al otro país (o países). Para tal efecto, los representantes de cada uno de los países participantes deberán reunirse.

#### Paso 9: Preparación del Informe final

Una vez finalizada la fiscalización tributaria simultánea, el representante designado deberá emitir un informe detallado en el que se incluya un resumen de los resultados alcanzados y una evaluación de los procedimientos implantados para lograr estos resultados.

El Informe debe incluir un resumen de la fiscalización realizada, los resultados logrados, una declaración sobre los resultados que pueden atribuirse directamente a la fiscalización simultánea, una declaración de la conformidad o disconformidad del contribuyente con los resultados, y observaciones relativas a la explotación o el uso sistemático de leyes en algunos países (o la manipulación de leyes o CDIs).

Por último, con la finalidad de mejorar el procedimiento, los representantes designados deberán expresar su punto de vista personal con respecto al nivel de cooperación

- 
- Desarrollar conjuntamente estrategias que aseguren la eficaz coordinación de las comprobaciones tributarias simultáneas;
  - Entender de qué forma cada país se propone llevar a cabo su fiscalización o comprobación
  - Entender qué es lo que se fiscalizará en cada país;
  - Acordar fechas como objetivos;
  - Discutir aspectos técnicos relacionados;
  - Acordar las buenas prácticas en relación a cómo se intercambiarán la información entre los países;
  - Determinar si alguno de los auditores de un país puede participar en las investigaciones del otro país (o países), y efectuar acuerdos a tal fin si se considera deseable; y
  - Determinar si cualquier parte de la fiscalización o comprobación puede realizarse informáticamente.

experimentado, la calidad y oportunidad de la información intercambiada, las fallas, las propuestas de mejora y cualquier otro comentario.

#### Paso 10: Mejoras del proceso implantadas

Como parte del ciclo de mejora continua, los coordinadores de las comprobaciones tributarias simultáneas deben tratar de implementar los cambios en los procedimientos y programas de cumplimiento de las comprobaciones tributarias simultáneas, basándose en la información de retorno contenida en los informes finales.

Cabe precisar que el desenvolvimiento de este tipo de mecanismos está pensado para casos de importancia, sea por la cuantía de los tributos o por los sujetos implicados en el esquema. Normalmente –y así lo da a entender el Manual OCDE sobre fiscalizaciones simultáneas– se darán fiscalizaciones simultáneas cuando tenga que evaluarse el cumplimiento de obligaciones tributarias de grupos económicos transnacionales.

#### *3.3.1.5. Fiscalizaciones en el extranjero*

El procedimiento de fiscalización o comprobación en el extranjero, posibilita que las administraciones tributarias, cuando sean requeridas y dentro de los límites de su propia legislación nacional, permitan que funcionarios tributarios autorizados de otro país participen en las comprobaciones tributarias llevadas a cabo en el país requerido.

Algunos países sólo permiten la participación pasiva de funcionarios tributarios extranjeros en una comprobación fiscal. En tales circunstancias, la participación de un funcionario tributario extranjero estaría limitada a examinar las partes relevantes de la comprobación fiscal y a estar solamente en contacto directo con los funcionarios tributarios del país requerido. Otros países pueden permitir la participación activa de funcionarios tributarios extranjeros autorizados. En tales circunstancias, algunos países pueden, por ejemplo, permitir a los funcionarios tributarios extranjeros realizar entrevistas y examinar la documentación perteneciente al contribuyente objeto de comprobación.

Al igual que en las fiscalizaciones simultáneas, se hace necesario el nombramiento de un coordinador de las fiscalizaciones en el extranjero, quien será un funcionario de la administración tributaria encargado de coordinar las actuaciones del funcionario enviado por la administración tributaria extranjera.

El Módulo 6 sobre fiscalizaciones en el extranjero<sup>86</sup> señala 8 pasos para llevar a cabo las fiscalizaciones en el extranjero:

---

<sup>86</sup>OCDE, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario*. Módulo 6 – Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero. [en línea]. Aprobado por

### Paso 1: Solicitud de intercambio de información

De manera previa a solicitar la participación de un funcionario en una fiscalización en el extranjero, el país solicitante debe tratar de conseguir la información por sus propios o medios, o a través de alguno de los mecanismos de intercambio de información previstos en la Convención.

Resulta posible también que el envío espontáneo de determinada información conduzca a una solicitud de ese Estado para participar en la fiscalización en el extranjero.

### Paso 2: Decisión acerca de solicitar o no la participación en una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero

Antes de tomar la decisión sobre si participar o no en una fiscalización en el extranjero, el funcionario deberá consultar con el coordinador de fiscalizaciones en el extranjero, entre otras cosas: la importancia del caso (sólo se permitirá este mecanismo de asistencia en casos de gran relevancia), si la participación en dicha fiscalización contribuirá en gran medida a solucionar el caso tributario doméstico, y si no existe otro método adecuado para resolver el caso eficientemente, conocimiento de los requisitos de conservación de información tributaria en el país requerido, conocimiento de los aspectos formales de la fiscalización en el país requerido (plazos de prescripción de la facultad de fiscalizar, plazos para solicitar información, etc.), si se cuenta con recursos suficientes para financiar la participación del funcionario en la fiscalización extranjera.

Asimismo, se debe considerar si la presencia de funcionarios tributarios extranjeros puede ser vista como una violación de la soberanía de ese país o como contrario a su política o procedimientos. En algunos países, la presencia de un funcionario tributario extranjero puede permitirse, solamente, si el contribuyente de referencia no pone objeciones a ello; en otros casos, se podría aceptar la presencia de un funcionario tributario extranjero, a condición de que la fiscalización o comprobación tributaria se lleve a cabo, estrictamente, de acuerdo con la legislación y la práctica administrativa del país requerido. Esto tendrá que ser determinado por cada Estado en la etapa de recepción de la Convención a su ordenamiento interno.

Paso 3: Solicitud para participar en una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero

Una vez se haya tomado la decisión de solicitar la participación en una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero, la autoridad competente del país solicitante debe preparar una solicitud por escrito<sup>87</sup> a la autoridad competente del país requerido.

Paso 4: Decisión de aceptar o rechazar la solicitud de asistir a una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero

La decisión de permitir o rechazar que un funcionario tributario extranjero esté presente, recae exclusivamente sobre la autoridad competente del país al que se le ha solicitado la fiscalización o comprobación.

Para tal efecto, la autoridad competente deberá consultar con el coordinador de las comprobaciones tributarias en el extranjero los siguientes aspectos: si la presencia de funcionarios extranjeros en la fiscalización es contraria a la política o el procedimiento nacional o si infringe la soberanía nacional, si el país solicitante podría actuar de forma recíproca cuando fuese el país requerido, si la solicitud remitida tiene suficiente información o requiere información adicional.

Paso 5: El país requerido notifica al país solicitante los procedimientos y el momento en que se realizará la fiscalización o comprobación tributaria

Si la solicitud es aceptada por el país requerido, la autoridad competente de este país debe, a la mayor brevedad posible, notificar a la autoridad competente del país solicitante acerca de:

- El momento y el lugar de la fiscalización o comprobación;
- Los preparativos logísticos relevantes;
- La autoridad o el funcionario designado para llevar a cabo la fiscalización o comprobación (por ejemplo, nombres, título, detalles de contacto); y
- Los procedimientos y las condiciones solicitadas por el país requerido para realizar la fiscalización o comprobación.

Paso 6: Funcionario del país solicitante asiste a la fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero

---

<sup>87</sup> Dicha solicitud deberá incluir:

1. Las razones y motivos para la solicitud
2. Las razones especiales por las que se considera crucial la presencia física de su/s inspector/es fiscal/es;
3. Los nombres de los funcionarios autorizados y el instrumento de autorización;
4. Si resulta aplicable, los detalles de las cuestiones específicas que se solicitan ser examinadas;
5. Si resulta aplicable, los detalles del momento oportuno para la comprobación fiscal; y
6. Cualesquier otro detalle que pueda ser aplicable al caso en cuestión.

El funcionario responsable del país requerido puede determinar el alcance de la participación de los funcionarios de la administración tributaria extranjera durante la comprobación fiscal (participación activa o pasiva). Los funcionarios de la administración fiscal extranjera participen en la fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero de acuerdo con los procedimientos y las condiciones estipuladas por el funcionario responsable del país requerido.

#### Paso 7: Preparación y distribución del informe final

Al finalizar la fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero, el/los funcionario/s de la administración tributaria extranjera deben emitir un informe detallado final que incluya un resumen de los resultados alcanzados y una evaluación de los procedimientos implementados para obtener dichos resultados.

El Informe debe incluir una breve descripción del/los contribuyente/s, las entidades en diferentes países, el total de contribuyentes comprobados, número de funcionarios extranjeros implicados, resumen de la fiscalización realizada, los resultados logrados, una declaración sobre los resultados que pueden atribuirse directamente a la fiscalización en el extranjero, cualquier problema en el trato de los contribuyentes y reacciones de haber sido sometidos a una fiscalización en el extranjero.

Por último, con finalidad de mejorar el procedimiento, los representantes designados deberán expresar su punto de vista personal con respecto al nivel de cooperación experimentado, la calidad y oportunidad de la información intercambiada, las fallas, las propuestas de mejora y cualquier otro comentario.

Paso 8: Revisión e implementación de las medidas que tratan de mejorar las comprobaciones tributarias en el extranjero

Como parte del ciclo de mejora continua, los coordinadores de las comprobaciones tributarias simultáneas deben tratar de implementar los cambios en los procedimientos y programas de cumplimiento de las comprobaciones tributarias simultáneas, basándose en la información de retorno contenida en los informes finales.

Como se ha mencionado previamente las fiscalizaciones en el extranjero se llevará a cabo cuando tenga que evaluarse el cumplimiento de obligaciones tributarias de casos de gran importancia económica, normalmente relacionados con grupos económicos transnacionales.

#### ***3.3.2. Asistencia en el cobro***

La globalización no solo torna difícil la labor de determinar la cuantía de los tributos adeudados, sino que también hace más difícil la recaudación de los impuestos, ya que los

contribuyentes se ven en posibilidad de concentrar su patrimonio en países distintos al de su residencia, siendo complicado para el Estado acreedor imponer medidas que aseguren el cobro del impuesto.

En ese sentido, los artículos 11 al 16 de la Convención establecen que también se puede prestar asistencia en el cobro de deuda tributaria, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares no solo contra los contribuyentes nacionales o residentes de un país, sino inclusive contribuyentes no domiciliados o responsables solidarios. Cuando se solicite asistencia en el cobro, el Estado requerido se encuentra en la obligación de utilizar todas las facultades conferidas por su ordenamiento interno para cobrar los impuestos adeudados al Estado requirente.

El párrafo segundo del artículo 11 de la Convención estipula las condiciones en que se puede presentar una solicitud de asistencia en el cobro, y contiene una doble garantía a este respecto:

(i) Cuando el crédito fiscal sea en contra de una persona que sea residente del Estado requirente, se exigirá acompañar la petición con un instrumento que permita la exigibilidad del cobro en el Estado requirente, y –a menos que las partes interesadas acuerden lo contrario– que no sean impugnados.

El párrafo 113 del Texto del Informe explicativo de la Convención señala que normalmente se podrá solicitar asistencia en la recaudación sólo si la impugnación ha sido objeto de una decisión definitiva en instancia administrativa.

(ii) Cuando el crédito fiscal sea en contra de una persona que no sea residente del Estado requirente, no se podrá prestar asistencia en el cobro, salvo que las partes acuerden lo contrario y siempre que el crédito adeudado ya no pueda ser impugnado. El motivo que podría habilitar a este tercer Estado para asistir el cobro de créditos tributarios, podría ser la existencia de bienes, derechos o acreencias del deudor tributario en su territorio, lo que le permitiría la interposición de medidas cautelares.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo 114 del Texto del Informe explicativo de la Convención señala que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el Estado requirente, se exige un requisito adicional, como salvaguarda de sus derechos: que no sea posible ninguna impugnación adicional. Aunque de manera general la norma se refiere a los medios ordinarios de impugnación, esto es, apelación y peticiones de nulidad; en algunos Estados podría ser necesario esperar hasta la emisión de una decisión judicial<sup>88</sup>.

---

<sup>88</sup> Así, por ejemplo, puede apreciarse en el ordenamiento jurídico chileno (Decreto Ley N° 830) que, contra la sentencia que falle un reclamo o que lo declare improcedente, solo podrán interponerse los recursos de reposición

A fin de explicar el funcionamiento de esta asistencia, se recurrirá nuevamente al Caso del Sr. Venero. Si, en paralelo a la fiscalización efectuada por SUNAT, la Administración Tributaria de Chile (Servicio de Impuestos Internos – SII), determinara una omisión tributaria del Sr. Venero, y luego de pedir asistencia en el cobro de los tributos, se determinara que el Sr. Venero, no cuenta con bienes o derechos en Perú que puedan imputarse al pago de la deuda, el SII podría solicitar apoyo a la Administración Tributaria de Suiza (aun cuando el Sr. Venero no fuera residente de Suiza o de Chile). Para tal efecto, el SII deberá acreditar con documentación suficiente que la deuda que está cobrando es inimpugnable, de acuerdo a las disposiciones internas chilenas. Esta disposición tiene por finalidad evitar que el Estado requerido realice un cobro prematuro del crédito fiscal, antes de que este haya sido correctamente calculado.

Cabe precisar que, de acuerdo a la legislación interna, sea que la SUNAT solicite asistencia en la cobranza de deudas de un contribuyente domiciliado o no domiciliado en el país, bastará que se acompañe la petición de asistencia con un documento emitido en el marco del procedimiento administrativo que haya adquirido firmeza y sustente la exigibilidad de cobro, esto es, la Resolución del Tribunal Fiscal que resuelva definitivamente el procedimiento contencioso administrativo, o, en el supuesto que ya haya culminado el plazo para impugnar, la Resolución de Intendencia que resuelva la reclamación, contra la cual no se haya presentado recurso de apelación dentro del plazo de ley (15 días hábiles), o inclusive las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u Órdenes de Pago contra las cuales no se haya presentado recurso de reclamación dentro del plazo de ley (20 días hábiles).

Por otro lado, el artículo 12 señala la posibilidad de requerir a otro Estado el establecimiento de medidas cautelares, aún en el caso que el crédito haya sido impugnado o no esté sujeto a un instrumento que permita su exigibilidad. En este caso, las autoridades competentes del Estado requirente deben señalar las razones que hagan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa.

La solicitud de asistencia en el cobro que se presente deberá consignar la naturaleza del crédito fiscal, los componentes del mismo y los activos detectados sobre los cuales puede recuperarse el crédito fiscal. El artículo 13 de la Convención y el manual de la OCDE sobre la

---

y de apelación; en tal caso, la apelación será resuelta por la Corte de Apelaciones, un órgano jurisdiccional. De modo similar, el ordenamiento jurídico mexicano (DOF 04-06-2009) ha dispuesto que el acto que resuelva el recurso de revocación interpuesto ante el SAT (Servicio de Administración Tributaria de México) podrá optar por impugnar dicho acto a través del recurso de revocación (el cual sería resuelto nuevamente por el SAT) o iniciar juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (órgano jurisdiccional).

puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria<sup>89</sup>, la solicitud de asistencia en el cobro deberá acompañarse de los siguientes documentos:

- Una carta de referencia.
- Una copia oficial del título de ejecución.
- Una declaración en la que se confirme que el crédito tributario es ejecutable; no está impugnado o no es posible impugnarlo (en virtud de la legislación del Estado requirente); y ya se han aplicado todas las medidas para cobrar el crédito, salvo aquellas que pudieran originar dificultades desproporcionadas<sup>90</sup>.
- La traducción jurada de aquellos documentos que, según el acuerdo, deban traducirse.
- Un formulario que contenga toda la información necesaria (véase el listado de datos o información que deben incluirse en la petición).

Cabe precisar que el artículo 30 de la Convención ha establecido expresamente en el literal b) del primer párrafo la posibilidad de declarar que el Estado parte se reserva el derecho a no otorgar asistencia en el cobro de un crédito fiscal o multa administrativa, para todos o para alguno de los impuestos comprendidos.

Por otro lado, el artículo 14 de la Convención establece que en casos de duda sobre los plazos de prescripción aplicable para cobrar algún crédito fiscal, se regirán por la legislación del Estado requirente. Asimismo, se señala que los actos realizados por el Estado requerido para obtener un pago a partir de una solicitud de asistencia, tendrían el efecto de suspender o interrumpir el periodo de prescripción bajo la legislación del Estado requerido, también tendrán ese efecto en el Estado requirente.

En el caso peruano, la acción de la SUNAT para determinar y ejercer el cobro sobre deudas tributarias prescribe a los 4 años (contados a partir del 01 de enero del año siguiente a la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración jurada anual, o aquella fecha en que se hizo exigible el pago del tributo), cuando el contribuyente hubiese cumplido con presentar su Declaración Jurada, o 6 años, si no se hubiera presentado Declaración Jurada, o 10 años, para el supuesto de responsabilidad solidaria de los agentes de retención.

Volviendo al Caso Venero, hipotéticamente la SUNAT podría solicitar asistencia en el cobro únicamente por los tributos que no estuviesen prescritos. Considerando que los hechos hubiesen acaecido entre el 2011 y 2016, únicamente podrían investigarse los ejercicios

---

<sup>89</sup> OCDE, *Manual sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria* [en línea]. Aprobado por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49248592.pdf>

<sup>90</sup> Por ejemplo, cuando las acciones para ejecutar el cobro puedan involucrar desembolsos inclusive mayores a la suma adeudada.

siguientes al 2013, partiendo de que el Sr Venero hubiese cumplido con la presentación de declaraciones juradas. Por tanto, las rentabilidades obtenidas en años anteriores (2011, 2012), no podrán ser sujetas a imposición del Estado Peruano.

En cualquier caso, un Estado podrá negarse a brindar solicitudes de asistencia cuando haya transcurrido un periodo máximo de 15 años a partir de la fecha del instrumento original que permite la exigibilidad del crédito fiscal.

Por otro lado, con respecto a la prioridad que los Estados otorgan a las Administraciones Tributaria, con respecto a otros acreedores, cuando se trate del cobro de créditos fiscales, el artículo 15 de la Convención establece que el crédito fiscal por el que se otorgue asistencia en ningún caso tendrá una prioridad especial en el Estado requerido. Esto significa que la prioridad que goza el Estado requerido en el cobro de los créditos fiscales domésticos no se extiende automáticamente a los créditos fiscales del Estado requirente.

Por último, el artículo 16 de la Convención permitiría que el Estado requerido difiera el pago (aplazamiento) o acepte el pago en parcialidades (fraccionamiento) cuando la legislación interna lo permita en circunstancias similares, siempre que se informe al Estado requirente de manera previa a otorgar alguna de estas facilidades. Nótese que incluso en supuestos de desacuerdo respecto al otorgamiento de un aplazamiento o fraccionamiento (o inclusive, ambos), el Estado requerido se encuentra facultado a actuar conforme a lo previsto por su legislación interna, dado que el Estado requirente se encuentra imposibilitado de efectuar el cobro del crédito fiscal por sus propios medios<sup>91</sup>.

### ***3.3.3. Asistencia en la notificación***

A menudo los Estados enfrentan dificultades para notificar o trasladar documentos en el extranjero. Dado lo anterior, la Convención contempla la posibilidad de prestarse asistencia administrativa en este aspecto.

En cuanto a la asistencia en la notificación, debe señalarse que las notificaciones que realice la autoridad competente de un Estado requerido, a solicitud de un Estado requirente, tendrán el mismo efecto que si hubieran sido realizadas por el propio Estado requirente, de manera directa. La solicitud de asistencia en la notificación o traslado de documentos deberá señalar la naturaleza y materia del documento que debe ser notificado o trasladado y, de ser el caso, la selección de un método de notificación.

---

<sup>91</sup> OCDE, Texto del informe explicativo de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, p. 24, párrafo 156.

Así, el Estado requerido tendrá que efectuar la notificación o traslado de documentos de la siguiente manera: (i) a través del método prescrito por su legislación interna para la notificación o traslado de documentos de naturaleza substancialmente similar; (ii) a través del método solicitado por el Estado requirente o lo más parecido a dicho método de conformidad con su legislación interna.

Como regla general, la Convención establece que no se requerirá acompañar los documentos notificados con una traducción, esto es, se notificarán en el idioma del Estado requirente. Sin embargo, cuando el destinatario no entienda el idioma del documento, el Estado requerido deberá hacer los arreglos para que sea traducido, o solicitar al Estado requirente una traducción

Cabe precisar que el artículo 30 de la Convención ha establecido expresamente en el literal d) del primer párrafo la posibilidad de declarar que el Estado parte se reserva el derecho a no otorgar asistencia sobre la notificación o traslado de documentos para todos o algunos de los impuestos comprendidos.

Por otro lado, aun cuando el tercer párrafo del artículo 17 de la Convención señala la posibilidad que una parte lleve a cabo notificaciones directamente, a través de correo electrónico, a personas que se encuentran en el territorio de otra parte, el literal e) del mismo apartado establece que los Estados pueden reservarse el derecho a no permitir la notificación o traslado de documentos a través de correo electrónico.

### ***3.3.4. Otros aspectos***

#### *3.3.4.1. Idioma de solicitudes de asistencia y respuestas*

El artículo 25 de la Convención señala que las solicitudes de asistencia y las respuestas a las mismas serán elaboradas en uno de los idiomas oficiales de la OCDE o en cualquier otro idioma acordado bilateralmente por los Estados contratantes interesados.

#### *3.3.4.2. Costos*

El tema de los costos, podría ser un obstáculo serio en la eficacia de la asistencia administrativa, ya que los Estados partes podrían desistirse de presentar solicitudes por esta razón. Al respecto, el artículo 26 de la Convención señala que los costos ordinarios incurridos al otorgar asistencia serán asumidos por el Estado requerido, y los costos extraordinarios, por el Estado requirente; dejando a salvo la posibilidad de que los Estados contratantes interesados acuerden bilateralmente otra forma de distribución de los costos.

### 3.4. DENUNCIA DEL TRATADO

Cada Estado decide libremente si se vincula o se desvincula de un tratado internacional. En efecto, sea que haya participado de la negociación del tratado, o que se haya adherido al mismo (como en el presente caso), se requiere que el Jefe de Estado exprese su consentimiento en someterse a las obligaciones establecidas en el tratado. De modo similar, si un Estado ya no desea continuar sometido a un tratado, podrá retirarse del mismo (i) conforme a las disposiciones del tratado, o (ii) por consentimiento de todas las partes después de consultar a los demás Estados contratantes<sup>92</sup>, o (iii) en el caso de un tratado que no contenga ninguna disposición sobre el retiro o la denuncia, notificando con por lo menos doce meses de antelación la intención de denunciar el tratado. Este último supuesto se encuentra condicionado a que se determine que fue intención de las partes admitir la posibilidad de denuncia o retiro; o que el derecho de denuncia o retiro pueda inferirse de la naturaleza del tratado<sup>93</sup>.

El artículo 31 de la Convención ha regulado el procedimiento de denuncia que deberán seguir los Estados parte, cuando quieran retirarse de la misma. La denuncia podrá presentarse en cualquier momento, a través de una notificación dirigida a alguno de los depositarios. Dicha denuncia surtirá efectos el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses posteriores a la fecha de recepción de la notificación por parte del depositario. Sin embargo, la parte denunciante seguirá obligada a prestar asistencia administrativa mutua durante el tiempo que mantenga en su posesión cualquier documento o información obtenida de conformidad con la Convención.

---

<sup>92</sup> Artículo 54 de la Convención de Viena de 1969.

<sup>93</sup> Artículo 56 de la Convención de Viena de 1969.



## **CAPÍTULO 4:**

### **PROTECCIÓN A LOS CONTRIBUYENTES EN LOS CASOS DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL**

Como podrá anticiparse, algunos de los mecanismos de asistencia administrativa mutua en materia fiscal, en concreto, los procedimientos de intercambio de información, aparentemente, podrían generarse situaciones de conflicto de intereses: por un lado, los intereses del Estado, de fiscalizar y recaudar impuestos, así como asistir a otros Estados para cumplir tales fines; y por otro lado, el interés particular del contribuyente, respecto del cual se solicita la información, en concreto los derechos y garantías que reconoce la Convención y el ordenamiento jurídico peruano.

En el presente apartado, se analizarán los límites establecidos por la Convención para el otorgamiento de asistencia, los límites establecidos por el Ordenamiento jurídico peruano para el otorgamiento de asistencia, y por último, los mecanismos para resolver situaciones de conflictos intereses.

#### **4.1. LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA CONVENCIÓN**

##### ***4.1.1. Límites en el otorgamiento de asistencia***

Los límites a la obligación de otorgar asistencia aparecen reflejados en el artículo 21 de la Convención. Se trata de circunstancias taxativas en las cuales los Estados requeridos podrán negarse a proporcionar asistencia administrativa mutua, solicitada por un Estado requirente.

##### ***4.1.1.1. Medidas contrarias a la legislación interna***

El Estado requerido podrá negarse a proporcionar asistencia a un Estado requirente cuando las leyes internas y las prácticas administrativas del Estado requerido contemplen derechos o salvaguardas que se verían irremediablemente vulnerados. El párrafo 180 del texto de Informe Explicativo de la Convención señala como ejemplo el caso en que las leyes del país requerido incluyan procedimientos para notificar a la persona que proporcionó la información y/o al contribuyente sujeto a investigación y el Estado requirente expresamente señala que no debe efectuarse notificación alguna de la solicitud de asistencia.

El Estado requerido no tiene la obligación de llevar cabo medidas que no coincidan con sus propias leyes, o que impliquen utilizar facultades que el ordenamiento jurídico interno no les proporciona. En pocas palabras, el Estado requerido solo tiene obligación de aplicar aquellos poderes y aquellas prácticas que los Estados contratantes tengan en común.

Cabe precisar que lo anterior no debe interpretarse en el sentido que un Estado parte de la Convención podrá dejar de aplicarla, atendiendo a las exigencias de alguna norma interna, ya que esto quebrantaría los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena. El artículo 26 exige a las partes el cumplimiento de buena fe de todos los tratados en vigor. Por su parte, el artículo 27 dispone que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

En ese sentido, la limitación prevista en este inciso únicamente se encuadra en un supuesto de reciprocidad, según el cual el Estado requerido no está obligado a esforzarse más para prestar asistencia de lo que el Estado requirente puede hacer conforme a su ley interna.

No obstante lo anterior, pese a que los tratados internacionales tienen vocación de ser cumplidos, y resultaría injustificado avalar un incumplimiento por la existencia de una norma interna que impide al Estado cumplir sus obligaciones, si resulta posible optar por retirarse de un Tratado, cuando este quebranta manifiestamente normas de rango superior.

En relación a lo anterior, la Constitución Política del Perú, como norma fundamental de nuestro ordenamiento, debe ser la primera normativa interna en analizar, para determinar si existen o no normas que sean contrarias a las obligaciones impuestas por esta Convención.

Con respecto a la jerarquía de las normas internacionales, SILVA NAVA señala que la supremacía constitucional parte del supuesto de que un Estado es soberano y, por ende, capaz de establecer sus normas jurídicas fundamentales por sí mismo mediante una constitución<sup>94</sup>.

Según la Constitución Política del Perú, el secreto bancario y la reserva tributaria constituyen limitaciones al derecho a solicitar información, siendo que los mecanismos que habilitarían a la Administración Tributaria o a las entidades del sistema financiero a divulgar la información bajo su custodia, sería una solicitud del juez, del fiscal de la nación, o de una comisión investigadora del Congreso, de acuerdo al procedimiento establecido por ley, y únicamente respecto al caso investigado. Es decir, se protege el derecho de los ciudadanos a que su información tributaria y financiera se mantenga indisponible para terceros.

En conclusión, si bien la existencia de una norma de derecho interno no resultaría suficiente para justificar un incumplimiento de la Convención (de conformidad con las normas del derecho internacional público), si se determinara una contradicción entre la Convención y normas de derecho interno de rango superior (constitucional) si podría justificarse una denuncia del tratado.

---

<sup>94</sup> SILVA NAVA, C. *La Supremacía Constitucional y los Tratados Internacionales Anuario de Derecho Público*. México, 1998, Mc Graw Hill, ITAM. pp. 93

#### *4.1.1.2. Medidas contrarias al orden Público*

Otro motivo para rehusarse a prestar asistencia sería que la adopción de dichos mecanismos obstaculice la política pública dentro del territorio del Estado requerido, en aras de otro Estado.

Al respecto, la expresión “orden público” guarda relación con los intereses básicos y vitales de determinado país, ya sea por motivos de seguridad, o para dar cumplimiento sus normas internas, entre otros. Así, se podría señalar por ejemplo que un Estado podría negarse a brindar asistencia, cuando la fiscalización iniciada por el Estado requirente está motivada por una persecución política, o implique poner en peligro la vida de una persona<sup>95</sup>.

#### *4.1.1.3. Imposibilidad para obtener información*

En ningún caso el Estado requerido se encontrará obligado a proporcionar información que no puede obtener de acuerdo con sus propias leyes o en el curso normal de su administración, sí como tampoco se encuentra obligado a producir información de una manera que no sea accesible para el Estado requirente al amparo de su propia ley o en el curso normal de su administración.

El párrafo 188 del texto del informe explicativo de la Convención establece que una información se considera obtenible en el curso normal de la administración de un Estado, si se encuentra en posesión de las autoridades tributarias o si estas pueden obtenerla siguiendo procedimientos normales.

#### *4.1.1.4. Secretos comerciales, industriales y profesionales*

Esta limitación se refiere a la prohibición de difundir cierta información secreta. En la mayoría de los casos de intercambio de información no surgirán problemas relacionados con secretos comerciales, empresariales o de otro tipo. Un secreto comercial o empresarial generalmente se entiende como hechos y circunstancias que son de importancia económica considerable, que pueden explotarse en la práctica y cuyo uso no autorizado puede llevar a daños serios (por ejemplo, a dificultades financieras serias). La determinación, evaluación o cobro de impuestos como tal, no puede considerarse como resultante en daño serio. Por su

---

<sup>95</sup> CASTRO LARENAS, E. *El intercambio de información en materia tributaria y sus aplicaciones al derecho chileno* [en línea]. Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile, p. 236-237 [fecha de consulta 19 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/140340/El-intercambio-de-informaci%C3%B3n-en-materia-tributaria-y-sus-aplicaciones-al-derecho-chileno.pdf?sequence=1>

naturaleza, la información financiera, incluyendo libros y registros, no constituye un secreto comercial, empresarial o de otro tipo. Sin embargo, en ciertos casos limitados, la revelación de información financiera podría difundir un secreto comercial, empresarial o de otro tipo. La protección de esta información también se extiende a la que se encuentra en posesión de terceros<sup>96</sup>.

En lo que respecta a secretos profesionales, un Estado requerido podría rehusarse a revelar información relacionada con comunicaciones confidenciales entre abogados, notarios u otros representantes legales, admitidos en su rol como tales, y sus clientes, en la medida en la que las comunicaciones se encuentren protegidas de ser reveladas de acuerdo con la ley interna. Sin embargo, el alcance de la protección de estas comunicaciones confidenciales debería definirse de manera detallada<sup>97</sup>.

En relación a este punto, corresponde precisar que si el ordenamiento interno ha previsto que determinada información proporcionada a profesionales, debe ser puesta en conocimiento de una Administración pública, dicha información no gozará de la protección del secreto profesional. Así, el Decreto Legislativo N° 1249 estableció la obligación de los abogados y contadores de informar a la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú (UIF) determinada información sobre transacciones que asesoren, en aras de prevenir el lavado de activos.

Asimismo, a través del Decreto Legislativo N° 1372, se ha señalado que los abogados y contadores no podrán negarse a suministrar información respecto a los beneficiarios finales de sus clientes, cuando actúen –entre otros– como como titulares de empresas, socios, accionistas, participacionistas, representantes legales, apoderados, administradores, directores, miembros del consejo directivo u ostenten alguna calidad similar. En ese sentido, el Estado peruano no podría negarse a proporcionar esta información.

#### *4.1.1.5. Medidas contrarias a los principios fiscales generalmente aceptados o disposiciones para evitar la doble imposición*

Bajo esta causa, un Estado requerido podría negarse a proporcionar asistencia por considerar que la tributación en el Estado requirente es confiscatoria, o si considera que la pena de la infracción tributaria sería excesiva para el contribuyente.

---

<sup>96</sup> OCDE, Texto del informe explicativo de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, p. 32, párrafo 194.

<sup>97</sup> OCDE, Texto del informe explicativo de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, p. 32, párrafo 195.

Por otro lado, un Estado requerido podría negarse a otorgar asistencia cuando dicha actuación implique contrariar las reglas establecidas en CDIs, tales como tasas de retención, la definición de establecimiento permanente y la determinación de las utilidades gravables, entre otros.

#### *4.1.1.6. Medidas que impliquen un tratamiento diferenciado*

Esta limitación se ha diseñado para garantizar que la Convención no resulte en actos de discriminación entre nacionales del Estado requerido y nacionales del Estado requirente que se encuentren en las mismas circunstancias. La nacionalidad de la persona como tal no dejará al contribuyente expuesto a ninguna desigualdad en el tratamiento. La restricción deberá aplicarse a cuestiones procesales (las diferencias entre las salvaguardas o las soluciones de que dispone el contribuyente, por ejemplo) y a temas sustantivos, como la tasa aplicable del impuesto<sup>98</sup>.

#### *4.1.1.7. Estado requirente no ha utilizado todas las medidas disponibles para recabar la información*

Se plantea la posibilidad de que el Estado requerido se rehúse a acceder a una solicitud si considera que el Estado requirente no ha hecho uso adecuado de los medios disponibles en su propio territorio. La OCDE ha señalado en su Informe explicativo que, en la práctica, esta limitación debería utilizarse poco en relación con las solicitudes de información o de notificación o traslado de documentos, ya que normalmente deberá suponerse que el Estado requirente ya ha utilizado los medios internos de que dispone y que su solicitud emana de la dificultad de obtener información o de hacer contacto con el contribuyente.

#### *4.1.1.8. La carga administrativa del Estado requerido será desproporcional al beneficio del Estado requirente*

Por último, el Estado requerido puede rechazar una solicitud de asistencia en el cobro debido a consideraciones prácticas, por ejemplo, en el caso en el que los costos en los que incurriría en el cobro de un crédito fiscal del Estado requirente excedieran el monto del crédito mismo

---

<sup>98</sup> OCDE, Texto del informe explicativo de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, p. 33, párrafo 200.

#### ***4.1.2. Secrecía: Límites al uso de la información***

El artículo 22 de la Convención señala que cualquier información obtenida por una Parte de conformidad con la Convención deberá mantenerse como secreta y deberá protegerse de la misma manera que la información obtenida con base a la legislación interna de esa Parte.

En efecto, la reserva tributaria, como parte del derecho a la intimidad/privacidad se reconoce en un amplio número de Constituciones e instrumentos de rango internacional relacionados con los derechos humanos, y, adicionalmente existen varios instrumentos internacionales que hacen referencia a la privacidad con relación específica al procesamiento automático de datos personales.

El párrafo segundo del artículo 22 reconoce que la información obtenida "sólo se revelará en cualquier caso a personas o autoridades (incluyendo tribunales u organismos administrativos o de supervisión) involucrados en el cálculo, recaudación o cobro de, la ejecución o el proceso judicial con respecto a, o la determinación de apelaciones con relación a, impuestos de dicha Parte, o la supervisión de lo anterior". Asimismo, que sólo las personas o autoridades mencionadas arriba podrán utilizar la información y, en ese caso, sólo para estos propósitos.

### **4.2. LÍMITES ESTABLECIDOS EN EL ORDENAMIENTO INTERNO**

#### ***4.2.1. El derecho a la reserva tributaria***

##### *4.2.1.1 Contenido esencial del derecho*

El deber de reserva legal tributario consiste en la obligación que recae en todos los funcionarios de la Administración Tributaria de no revelar o hacer público los datos o antecedentes relativos a las rentas, patrimonios y consumos de los contribuyentes a los cuales acceden con motivo del cargo público que desempeñan<sup>99</sup>.

Como contraparte al deber de reserva tributaria que deben guardar las administraciones tributarias, normalmente, las legislaciones fiscales de los Estados prevén determinadas disposiciones, derivadas del derecho a la intimidad, que buscan proteger al contribuyente, reconociendo un derecho a que la información que otorguen se mantenga en secreto. Así, el

---

<sup>99</sup> Cfr. QUIROZ VERGARA, M. Relación entre la obligación de intercambio de información de los Convenios OCDE y el deber de reserva legal del Código Tributario [en línea]. Tesis para optar al grado de Magister en Derecho Tributario. Chile, 2012 [fecha de consulta 20 de enero de 2018]. Disponible en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/112886>, p. 7

numeral 7 del artículo 2 de la Constitución, dispone que: "Toda persona tiene derecho: (...) 7. Al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar así como a la voz y a la imagen propias (...)".

Asimismo, el numeral 5 del artículo 2 de la Constitución, reconoce que el derecho de "acceso a la información" excluye la posibilidad de conocer información que afecte la intimidad personal y se encuentre expresamente exceptuada por ley, como es el caso de la información mantenida en reserva tributaria. En línea con lo anterior, el literal j) del artículo 92 del Código Tributario reconoce, como un derecho de los administrados, la confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha delineado conceptualmente lo que implica la Reserva Tributaria: "(...) mediante el secreto bancario y la reserva tributaria, se busca preservar un aspecto de la vida privada de los ciudadanos, en sociedades donde las cifras pueden configurar, de algún modo, una especie de biografía económica del individuo, perfilándolo y poniendo en riesgo no solo su derecho a la intimidad en sí mismo configurado, sino también otros bienes de igual trascendencia, como su seguridad o su integridad (...). De esta manera, es posible concluir que la reserva tributaria y el secreto bancario forman parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la intimidad, o, como se le ha denominado, a poseer una intimidad (...)”<sup>100</sup>. En otra sentencia, el Tribunal Constitucional añade lo siguiente:“(...) la reserva tributaria constituye un límite a la utilización de los datos e informaciones por parte de la Administración Tributaria, y garantiza que en dicho ámbito, esos datos e informaciones de los contribuyentes, relativos a la situación económica y fiscal, sean conservadas en reserva y confidencialidad, no brindándosele otro uso que el que no sea para el cumplimiento estricto de sus fines (...)”<sup>101</sup>.

De lo anterior se puede concluir que el secreto tributario, básicamente entraña dos consecuencias jurídicas: por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la administración tributaria, por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la administración tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> Véase, entre otras STC recaídas sobre los Expedientes N° 08217-2013-PHD/TC, 831-2010-PHD/TC, 2838-2009-PHD/TC y 00004-2004-PI/TC

<sup>101</sup> Véase STC recaída sobre el Expediente N° 009-2001-AI/TC

<sup>102</sup> Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales* [en línea], La Coruña, Netbblo, 2009 [fecha de consulta 10 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/11858/9788497454476.pdf;sequence=2>

Se hace necesario reconocer este régimen de protección y reserva de la información en poder de la Administración tributaria, porque se entiende que esta ha sido proporcionada por los deudores tributarios, en cumplimiento de las obligaciones dispuestas por la ley tributaria, resultando pertinente que la Administración mantenga en secreto los hechos y circunstancias declarados, dado que su revelación a terceros podría afectar al deudor fuera del ámbito tributario<sup>103</sup>. Así, el artículo 85 del Código Tributario señala expresamente que “tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros”.

Cabe observar que, no obstante la amplitud que el legislador ha conferido al deber de reserva que aquí se analiza, la propia ley ha debido contemplar situaciones en que dicho deber cede por razones de superior interés social. Todas estas situaciones se verifican al amparo de una ley expresa que ha autorizado a ciertos órganos públicos, en determinadas circunstancias, a adquirir conocimiento sobre los antecedentes tributarios de los contribuyentes y, consecuentemente, impone a la SUNAT, en su calidad de guardián de dicha información, la obligación de ponerla a disposición. En ese sentido, tanto la Constitución como el segundo párrafo del artículo 85 del Código Tributario, establece una serie de excepciones al deber/derecho a la reserva tributaria, los cuales serán comentados más adelante.

#### 4.2.1.2. *Limitaciones y excepciones*

Si bien nuestro ordenamiento ha reconocido expresamente un derecho a la confidencialidad de la información tributaria de modo alguno ello puede implicar que dicho derecho sea absoluto. En efecto, tratándose de un derecho de componente económico, difícilmente una intromisión necesaria (esto es, aquella que haya superado el test de razonabilidad y proporcionalidad) podría afectar excesiva e irreparablemente al individuo.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:“(…) que la reserva tributaria constituya la concreción, en el plano económico, de una manifestación del derecho a la intimidad no quiere decir que sea absoluta, pues como especifica el inciso 5 del artículo 2 de la propia Norma Fundamental, es posible que estos derechos sean objeto de intervenciones en supuestos excepcionales, a pedido del Juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado. Todos ellos, con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado. De ello se desprende

---

<sup>103</sup> REVOREDO PALACIOS. A. La reserva Tributaria en “Derecho de los negocios” – *Revista Jurídica del Perú* N° 27, 2000. pp. 107-110.

que si bien la Norma Fundamental se limita a enunciar de forma explícita a aquellos sujetos calificados para disponer el levantamiento del secreto bancario y la reserva tributaria, dicho listado no sólo no prohíbe, sino que, por el contrario, admite implícitamente la posibilidad de que tales derechos puedan ser limitados en aras de la satisfacción de otros bienes jurídico-constitucionales, siempre que las medidas adoptadas para tal efecto superen el test de proporcionalidad”<sup>104</sup>.

En este sentido, de acuerdo a nuestra Constitución, el secreto bancario y la reserva tributaria podrían levantarse a pedido del Juez, del Fiscal de la Nación (en los casos de presunción de delito), y por una Comisión Investigadora del Congreso (siempre que se refiera al caso investigado). Sin embargo, este dispositivo constitucional no ha establecido que estos mecanismos sean los únicos en los cuales se permita disponer de la información tributaria mantenida en reserva<sup>105</sup>, estando a ello, el segundo párrafo del artículo 85 del Código Tributario, ha reconocido otros supuestos de excepción a la reserva tributaria:

(i) Cuando la divulgación sea de expedientes con resolución consentida, con fines de investigación o estudio académico. En cuyo caso, no se publicarán los datos de identificación del contribuyente. Este es el caso de los precedentes jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Fiscal, y publicados en su sitio web.

(ii) Cuando la SUNAT realice la publicación de los datos estadísticos, siempre que por su carácter global no permita la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas;

(iii) Cuando se trate de información de terceros independientes utilizados como comprables por la SUNAT, cuando se aplican normase precios de transferencias<sup>106</sup>. Estos casos solo podrán develarse la información de personal de estos terceros cuando la decisión de la Administración tributaria sea impugnada en un proceso judicial. Esto es, se encontraría incluida en la excepción general prevista en la Constitución -cuando debe ser divulgada, a pedido del juez,- ya que el órgano judicial solicita a la SUNAT remitir el íntegro del expediente administrativo;

---

<sup>104</sup> Véase STC recaída sobre el Expediente N° 0004-2004-AI/TC, fundamento 39.

<sup>105</sup> En efecto, la fórmula utilizada por el constituyente señala a la letra lo siguiente: “El secreto bancario y la reserva tributaria *pueden* levantarse a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado”. De una interpretación literal de este apartado, se entiende que estos supuestos son algunos de los cuales permitirían levantar la reserva tributaria, pero no los únicos, ya que si esa hubiese sido la intención de la norma, se hubiera incluido el término “sólo” o “únicamente” de modo previo a la palabra pueden.

<sup>106</sup> Normas destinadas a determinar que los términos de una operación han sido pactados respetando el valor de mercado de los bienes y servicios.

(iv) Cuando se trate de publicaciones sobre Comercio Exterior que efectúe la Intendencia de Aduanas de la SUNAT, respecto a la información contenida en las declaraciones referidas a los regímenes y operaciones aduaneras<sup>107</sup>. Esta información no se encuentra vinculada con la determinación de los tributos internos a cargo de la SUNAT;

(v) Cuando se trate de información que solicite el Gobierno Central respecto de sus propias acreencias, pendientes o canceladas, por tributos cuya recaudación se encuentre a cargo de la SUNAT, siempre que su necesidad se justifique por norma con rango de Ley o por Decreto Supremo<sup>108</sup>. La información reservada que intercambien los órganos de la propia Administración Tributaria, y que requieran para el cumplimiento de sus fines propios, previa solicitud del jefe del órgano solicitante y bajo su responsabilidad<sup>109</sup>;

(vi) Cuando se trate de información que se intercambie con las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales;

(vii) Cuando se trate de información que requiera el Ministerio de Economía y Finanzas, para evaluar, diseñar, implementar, dirigir y controlar los asuntos relativos a la política tributaria y arancelaria. En ningún caso la información requerida permitirá la identificación de los contribuyentes;

(viii) Cuando se trate de información que requieran las entidades públicas a cargo del otorgamiento de prestaciones asistenciales, económicas o previsionales, cuando dicho otorgamiento se encuentre supeditado al cumplimiento de la declaración y/o pago de tributos. Normalmente, en estos casos es el propio contribuyente el que solicita el beneficio, conociendo que como parte del procedimiento, la entidad pública solicitará información sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Como puede apreciarse, en casi todos los supuestos de excepción la Reserva tributaria previstos por ley, aún se mantiene en reserva los datos vinculados a la identificación del contribuyente, salvo: (i) cuando lo exige el Poder Judicial, o (ii) cuando el propio contribuyente autoriza esta divulgación.

Sin embargo, el supuesto de excepción previsto en el literal h) del artículo 85 del Código Tributario, referido a la Asistencia administrativa mutua, permitiría a la SUNAT poner a disposición de la Administración Tributaria de otro Estado la totalidad de información relacionada a un contribuyente determinado (es decir, identificando sus datos personales),

---

<sup>107</sup> En este caso, la información susceptible de publicación se encuentra determinada en Resoluciones de Superintendencia de SUNAT.

<sup>108</sup> Normalmente, vinculada a cifras totales, y no a la identificación de los contribuyentes.

<sup>109</sup> Es decir, la información se mantendría en poder de la misma SUNAT.

transfiriendo datos económicos de vital importancia como la relacionada a sus Rentas y Patrimonios. En este punto surge la primera interrogante: ¿esta intromisión al derecho a que la información tributaria se mantenga en confidencialidad, se encuentra justificada?

Para dar respuesta a esta interrogante resulta necesario evaluar cuál sería el bien jurídico protegido detrás de la reserva tributaria, que se ve lesionado con la prestación o solicitud de asistencia administrativa.

En la mayoría de ordenamientos, la tributación parte de una autodeterminación efectuada por el propio contribuyente, la cual se encuentra sujeta a la revisión y fiscalización por parte de la Administración Tributaria. Es decir, antes de la obligación de tributar, existe una obligación de declarar los ingresos o las operaciones sujetas a un gravamen impositivo.

Estando a ello, si un contribuyente domiciliado ha omitido declarar y pagar impuestos a la SUNAT por rentas producidas en extranjero, o un contribuyente no domiciliado ha omitido tributar ante el fisco competente en su lugar de residencia, rentas producidas en nuestro país; resulta claro que el hecho que estos contribuyentes no hayan informado (declarado) voluntariamente esta información a las Administraciones Tributarias, de ningún modo genera un derecho a que se mantengan en una situación de incumplimiento. Desde luego, estas Administraciones podrán iniciar las acciones inductivas, verificaciones y auditorias necesarias para comprobar si en los ejercicios en que no existen declaraciones, realmente no se han realizado ganancias u operaciones gravadas con impuestos.

Desde esta perspectiva, debe considerarse que las herramientas de asistencia administrativa mutua, son parte de las facultades de fiscalización de las que gozan las Administraciones Tributarias, para poder detectar supuestos de elusión o evasión tributaria en un contexto globalizado. Por lo tanto, se podría concluir que la intromisión en el derecho de reserva tributaria, se encuentra justificada, aun si no se obtiene la autorización del propio contribuyente, siempre que se cumpla con la obligación establecida en la Convención, relacionada a mantener en secrecía la información compartida, lo que requiere la implementación por parte de la SUNAT de tecnología que permita transferir esta información de modo encriptado, de modo que esta solo sea utilizada para fines tributarios. De lo contrario, podrían existir otros derechos que se verían vulnerados, tales como la intimidad y la seguridad de los contribuyentes.

## **4.2.2. El derecho al debido procedimiento tributario**

### **4.2.2.1. Contenido esencial del derecho**

Las potestades administrativas atribuidas por el legislador, así como el ejercicio de las mismas por parte de la Administración Tributaria, deberán respetar los principios y derechos fundamentales de los contribuyentes. Una de las limitaciones más importantes que tienen tanto el legislador, al momento de crear el marco regulatorio tributario, como la SUNAT al ejecutar sus potestades, está referida a la garantía de un debido procedimiento administrativo.

El numeral 3) del artículo 139 de nuestra Constitución reconoce como un principio y derecho de la función jurisdiccional “la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”. Cabe precisar que este derecho no ve su aplicación restringida al ámbito de un proceso judicial, por el contrario, el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado en reiteradas ocasiones<sup>110</sup>, admitiendo la posibilidad de que esta garantía de debido proceso, se aplique en los procedimientos administrativos.

A su vez, este principio se ha reconocido a nivel legislativo, en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del TUO de la LPAG, en el cual se establece que el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en el principio del debido procedimiento administrativo, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantía inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Con relación al contenido de este derecho, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: “(...) el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea este administrativo-sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal”.

Estando a lo anterior, una regulación que no salvaguarde adecuadamente las garantías mínimas de un debido procedimiento administrativo, será reprochable constitucionalmente. De

---

<sup>110</sup> Véase, entre otras, STC recaídas sobre los expedientes N° 1525-2003-AA/TC, 763-2003-AA/TC y 2721-2003-AA/TC

acuerdo a GAMBVA VALEGA<sup>111</sup>, se puede señalar que constituyen garantías protegidas por el debido procedimiento administrativo, las siguientes:

(i) Derecho a ser oído (audiencia)

Este derecho está referido a que la administración debe otorgar a los contribuyentes el derecho a que expongan su posición respecto a las posibles consecuencias del procedimiento que se sigue. Para ello, necesariamente, el contribuyente debe contar con un plazo previo para que presente sus alegatos o las pruebas de descargo que correspondan. Así, el numeral 4 del artículo 5 del TUO de la LPAG señala que la Administración puede incluir en el acto administrativo cuestiones de hecho y de derecho no propuestas por los administrados, que se hayan apreciado de oficio, siempre que otorgue la posibilidad de exponer su posición al administrado, y en su caso, aporten las pruebas a su favor.

(ii) Derecho a ser notificado válidamente

Constituye otra garantía mínima del debido procedimiento, otorgar al administrado la posibilidad de que conozcan los actos y las diligencias que sigue la Administración Pública, así como de las posibles consecuencias que se podrían derivar de una determinada resolución del mismo. En materia tributaria, el artículo 92 del Código Tributario reconoce como derecho del contribuyente, el derecho a conocer el Estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de estos y bajo cuya responsabilidad se tramitan aquellos. En buena cuenta, el derecho a ser notificado por el inicio de un procedimiento tributario, y conocer las autoridades a cargo del mismo.

Conviene mencionar que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en las Sentencias recaídas sobre los expedientes N° 8605-2005-AA y 10756-2006-AA, sobre la validez de que la SUNAT se valga de pruebas o información proporcionadas por terceros, señalando lo siguiente: “los cruces de información, la colaboración de terceros y demás medios válidos para acercarse a la realidad de los hechos y poder determinar la deuda tributaria, resultan mecanismos propios de la naturaleza del procedimiento de fiscalización tributaria; ( ... ). Lo único que se exige en estos casos, a fin de garantizar el derecho de defensa, es que el contribuyente tome conocimiento de estos medios probatorios y sea capaz de contradecirlos”.

En ese sentido, la información obtenida a partir de los mecanismos de asistencia administrativa mutua debería tener el mismo tratamiento que cualquier otra información que la SUNAT obtenga a través de terceros (por ejemplo, cruces de información), siendo esencial que

---

<sup>111</sup> YACOLCA ESTARES, D.; BRAVO CUCCI, J.; GAMBVA VALEGA, C., *Tratado de Derecho Procesal tributario*. Ed. Pacífico, Lima, 2012, pp. 121-129.

la misma sea puesta en conocimiento del sujeto fiscalizado, para que pueda contradecirla oportunamente.

(iii) Derecho a la defensa (Derecho a los recursos)

Nuestra Constitución reconoce en el numeral 14 de su artículo 139 el principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún Estado del proceso. Con respecto a este derecho, el Tribunal Constitucional ha establecido en su jurisprudencia lo siguiente: “(...) el derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés (...)”<sup>112</sup>; “(...) el derecho de defensa consiste en la facultad de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercerlo en todo tipo de procesos incluidos los administrativos lo cual implica, entre otras cosas que sea informado con anticipación de las actuaciones iniciadas en su contra (...)”<sup>113</sup>.

Por su parte, el artículo 92 del Código Tributario reconoce el derecho a interponer reclamo, apelación, demanda contencioso administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código. Esto es, cuestionar los resultados adversos que puedan producirse al finalizar los procedimientos tributarios de los cuales el contribuyente es parte. La posibilidad de recurrir las resoluciones administrativas, permite que los administrados soliciten una nueva revisión de las decisiones adoptadas, a fin de que se rectifiquen los errores que hayan podido cometer.

(iv) Derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho

Consiste en el derecho a que la Administración se pronuncie sobre todas y cada una de las cuestiones formuladas en el expediente. Ello implica el derecho a que en la resolución que ponga fin al procedimiento recaiga un pronunciamiento sobre los argumentos formulados, tanto si son amparados como si no lo fueran. En el supuesto que los actos administrativos no se encuentren debidamente motivados, la resolución final que se emita en el procedimiento adolecería de nulidad, por producir indefensión. Posibilidad de solicitar nulidad de lo actuado.

(v) Derecho a ofrecer y a producir pruebas

Los administrados están facultados a presentar sin excepción las pruebas que juzguen convenientes para su mejor defensa, y a que la Administración las actúe.

---

<sup>112</sup> Véase STC recaída sobre el Expediente N° 05085-2006-AA/TC. Fundamento 5.

<sup>113</sup> Véase STC recaída sobre el Expediente N° 00649-2002-AA/TC. Fundamento 5.

(vi) Derecho a conocer el expediente

Finalmente, otra manifestación del debido procedimiento constituye el derecho de los contribuyentes a conocer el expediente administrativo que se le sigue, como un mecanismo que les permitirá apreciar las pruebas aportadas por la Administración, proponer medios probatorios suficientes para desvirtuar aquellas.

Atendiendo al listado de garantías que constituyen el derecho al debido procedimiento tributario, surge la segunda interrogante: ¿el contribuyente debe formar parte de los procedimientos de asistencia mutua en materia tributaria, en los que la SUNAT solicite o disponga de la información del contribuyente?

Nuestro Ordenamiento Jurídico es sumamente garantista, y aun cuando no resultaría pertinente o necesario obtener la autorización del contribuyente para poder intercambiar su información, sí sería obligatorio que el contribuyente tenga conocimiento de las solicitudes de requerimiento de información que sean enviadas o recibidas por la SUNAT, con el objetivo principal de que pueda defenderse ante cualquier abuso o incumplimiento por parte de alguna de las Administraciones Tributarias que participen del procedimiento de asistencia.

Así por ejemplo, en el supuesto que las solicitudes de requerimiento de información emitidas por la SUNAT no cumplan con los requisitos mínimos exigidos según los manuales de la OCDE; o según los requisitos establecidos por las normas internas que se aprueben en cada Estado (por ejemplo, cuando adolezcan de motivación), los contribuyentes afectados podrían solicitar la nulidad de dicho acto, en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, esto es, actos de la Administración Tributaria que sean dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior. De modo similar, en el caso de requerimientos de información que sean remitidos por otras Administraciones Tributarias, resultará necesario regular disposiciones que habiliten a los contribuyentes a cuestionar su validez, cuando los vicios sean evidentes.

### ***4.2.3. El derecho al secreto bancario***

#### *4.2.3.1. Contenido esencial del derecho*

El derecho fundamental a la intimidad, como manifestación del derecho a la vida privada, tiene su concreción de carácter económico en el secreto bancario. Así lo ha considerado nuestro tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 1219-2003-HD/TC, al sostener que: “(...) la protección constitucional que se dispensa con el secreto bancario, busca asegurar la reserva o confidencialidad (...) de una esfera de la vida privada de los individuos o

de las personas jurídicas de derecho privado. En concreto, la necesaria confidencialidad de las operaciones bancarias de cualquiera de los sujetos descritos que pudieran realizar con cualquier ente público o privado, perteneciente al sistema bancario o financiero. En ese sentido, el secreto bancario forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la intimidad, y su titular es siempre el individuo o la persona jurídica de derecho privado que realiza tales operaciones bancarias o financieras”.

De lo expuesto se advierte que el secreto bancario no llega a conformar un derecho autónomo, puesto que se encuentra incluido dentro del derecho a la intimidad; no obstante, existen ciertas circunstancias en el que el deber de guardar confidencialidad sobre la información personal cede ante las necesidades de interés público o de la protección de otros derechos<sup>114</sup>.

Así pues, la Constitución Política del Perú ha previsto la posibilidad de que se levante el secreto bancario, a pedido del poder Judicial, Ministerio Público o Congreso de la República, en el ejercicio regular de sus funciones, cuando medie un procedimiento o proceso determinado que requiera acceso a dicha información.

Sin embargo, a partir de la publicación del Decreto Legislativo N° 1313 (31 de diciembre de 2016) que modificó el marco normativo referido al secreto bancario y reserva tributaria, a fin de combatir la evasión y elusión, se ha incluido a la SUNAT como una institución que podrá solicitar el levantamiento del secreto bancario, siempre que motive debidamente su pedido ante el juez.

#### 4.2.3.2. *Procedimiento establecido para levantar el secreto bancario*

El Decreto Legislativo N° 1313, que introdujo modificaciones en el artículo 143 la Ley N° 26702 – Ley General del Sistema Financiero y Sistema de seguros y orgánica de la SBS, para flexibilizar el secreto bancario, y permitir a la Administración Tributaria un acceso directo a la información sobre contribuyentes que puedan custodiar las entidades del Sistema financiero.

Así, la SUNAT podrá solicitar al juez, mediante escrito motivado, el levantamiento del secreto bancario de los contribuyentes que tengan cuentas bancarias en las empresas del sistema financiero. En estos casos, el juez resolverá la solicitud en un plazo de 48 horas y, por su parte,

---

<sup>114</sup> TRAVERSO CUESTA, D. “El acceso a la información bancaria para propósitos tributarios y su ponderación con el derecho al secreto bancario: análisis constitucional” [en línea] en *Ius et Veritas* N° 47, 2013, p. 320. [fecha de consulta 23 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11949/12517>

el banco estará obligado a proporcionar la información solicitada por la SUNAT en la forma y condiciones que esta haya señalado, dentro de los 10 días hábiles de notificada la resolución judicial.

La información obtenida por la SUNAT mediante este pedido solo podrá ser utilizada para el cumplimiento de lo acordado en tratados internacionales, en las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina o en el ejercicio de sus funciones. El incumplimiento de ello será sancionado por las autoridades competentes como falta grave administrativa.

Por otro lado, se precisa que, sin necesidad de que solicite el levantamiento del secreto bancario, las empresas del sistema financiero deberán suministrar a la SUNAT información sobre operaciones pasivas con sus clientes referida a saldos y/o montos acumulados, promedios o montos más altos de un determinado periodo y los rendimientos generados, incluyendo la información que identifique a los clientes.

Asimismo, las entidades financieras deberán suministrar los datos de identificación del beneficiario final de sus clientes, esto es, la persona natural que posea o controla a toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera que solicita y recibe de la entidad financiera, la prestación de un servicio, el suministro de un bien o de un producto<sup>115</sup>. La información suministrada por las entidades financieras será utilizada para el intercambio automático de información.

Es importante tener en cuenta que la información respecto a los clientes que tenga un banco y su titularidad sobre determinadas cuentas, de modo alguno podría interpretarse como una intromisión indebida del secreto bancario. En efecto, conforme se señaló anteriormente, el Tribunal Constitucional ha señalado que el bien jurídico protegido por este derecho, sería la información respecto a las transacciones y operaciones financieras (esto es, depósitos o transferencias financieras, importes, terceros involucrados, entre otros), datos que no pueden ser conocidos con la información de los clientes del banco.

Esta modificación en nuestro ordenamiento ha resultado de suma importancia, dado que el párrafo cuarto del artículo 21 de la Convención señala expresamente que en ningún caso las disposiciones de la Convención podrán interpretarse en el sentido de permitir al Estado requerido negarse a proporcionar determinada información únicamente porque dicha información esté en posesión de un banco, u otra institución o agente financiero<sup>116</sup>.

---

<sup>115</sup> Numeral 19.1 del artículo 19 del Reglamento de la Ley N° 27693

<sup>116</sup> Inclusive la SUNAT ha confirmado en el Informe N° 0136-2015-SUNAT/5D0000 que en virtud de las cláusulas de intercambio de información previstas en los tratados internacionales suscritos por el Estado Peruano, la SUNAT se encuentra facultada para obtener información protegida por el secreto bancario que le es solicitada por la

### 4.3. CONFLICTO DE INTERESES

Luego de haber explicado, el contenido de la Convención (incluyendo los mecanismos de asistencia que nuestro Estado podrá solicitar o estará obligado a prestar), así como los límites establecidos por la propia Convención y por las garantías y derechos de los contribuyentes que salvaguarda nuestro ordenamiento jurídico, resulta evidente que, en ocasiones, podrían generarse situaciones de conflicto de intereses entre los fines tributarios que busca garantizar el Estado, y los intereses particulares de los contribuyentes sujetos a fiscalización.

Pues bien, ante estas situaciones de conflicto, las autoridades competentes de nuestro Estado podrían optar por alguna de las siguientes soluciones:

a. Adecuar o acomodar el ordenamiento jurídico interno, de modo que no se originen antinomias cuando la Convención se vuelva norma interna. Esta opción implicaría realizar una serie de reformas en las normas de rango legal y reglamentario, de modo que se regulen procedimientos internos que aseguren el cumplimiento de las obligaciones asumidas por el Estado peruano en el marco del convenio, y las garantías de los contribuyentes.

b. Armonizar las disposiciones internas con las obligaciones asumidas en la Convención.

A tal efecto, la Real Academia de la Lengua Española define armonización como “hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”<sup>117</sup>. La aplicación de este concepto al mundo jurídico implica que todas las autoridades, al momento de interpretar y aplicar este Tratado Internacional, deberían buscar la forma de no contravenir las normas internas de nuestro Estado.

c. En los supuestos en que no sea posible armonizar y se haya generado una lesión de los derechos y garantías de los contribuyentes, en un ámbito jurisdiccional, los órganos del poder judicial se encontrarán habilitados para efectuar un test de proporcionalidad, y determinar la reparación de los derechos vulnerados.

Atendiendo a que nuestro Estado se encuentra en etapa de recepción del tratado al ordenamiento interno, parece más recomendable optar por la primera y segunda opción, esto es armonizar las disposiciones convencionales con el ordenamiento interno y buscar la mejor forma de adaptar nuestro ordenamiento al contenido de la Convención, sin que esto implique un menoscabo o desconocimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes.

---

autoridad competente de otro Estado contratante, aun cuando la SUNAT no la necesitara para sus propios fines tributarios, siempre que se siga el procedimiento previsto por la legislación interna para acceder a tal información.

<sup>117</sup> Definición de armonizar según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua española. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=3bxxEAs>

**CAPÍTULO 5:**

**CONSIDERACIONES RESPECTO A LA RECEPCIÓN E  
IMPLEMENTACIÓN DE LA CONVENCIÓN EN EL ORDENAMIENTO INTERNO**

**5.1. PROCEDIMIENTO DE ADHESIÓN Y APROBACIÓN**

**5.1.1. Procedimiento regulado por la OCDE para la entrada en vigor de la  
Convención**

La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece que son fuente del Derecho Tributario los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República

Para la entrada en vigor de la Convención, de acuerdo a lineamientos de la OCDE, de manera posterior a la suscripción, se requiere que los Estados signatarios que no son miembros de dichos organismos, completen los siguientes procedimientos:

(i) Establecer las reservas y declaraciones interpretativas que consideren convenientes, de acuerdo a su legislación interna: El Estado firmante debe proporcionar la información de los Anexos A (Lista de impuestos comprendidos), Anexo B (Lista de las autoridades competentes<sup>118</sup>), Anexo C (Sujetos comprendidos), así como especificar los tipos de asistencia administrativa que el Estado se encuentra en posición de prestar.

(ii) Completar el procedimiento interno de aprobación del tratado: El numeral 11 del artículo 118 de la Constitución peruana establece como atribución del Presidente de la República, la celebración y ratificación de los Tratados internacionales. Por su parte, el artículo 56 de la Constitución establece que los Tratados internacionales deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente siempre que versen sobre las siguientes materias: 1. Derechos Humanos. 2. Soberanía, dominio o integridad del Estado. 3. Defensa Nacional. 4. Obligaciones financieras del Estado. Asimismo, deberán ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución. En este caso, pese a que ya se han efectuado cambios en el ordenamiento peruano, la incorporación de este tratado exigirá la incorporación de medias legales –e infra legales- para su aplicación. Por tanto, aún está pendiente la aprobación y ratificación de este tratado.

---

<sup>118</sup> Aunque en Perú sea más fácil identificar a la SUNAT como Administración tributaria, lo cierto es que existen otras entidades que también tienen competencia para la recaudación y administración de tributos, como los Servicios de Administración Tributaria municipales.

(iii) Depósito del documento aprobado: El Estado firmante informa a la Secretaría General de la OCDE de la aprobación y proporciona su instrumento aprobado.

(iv) Notificación del depósito: Los Depositarios informan a los miembros de la OCDE, el Consejo de Europa y los países firmantes de la Convención, de la aprobación del instrumento y de cualquier notificación, declaración o reserva. En la notificación de depósito se especifica la fecha de entrada en vigor de la Convención para el Estado depositante.

(v) Entrada en vigor: La Convención entra en vigor para el Estado en cuestión, el primer día del mes siguiente a la expiración de un periodo de tres meses después del depósito del instrumento aprobado.

En el Perú, la Convención fue aprobada mediante Resolución Legislativa N° 30774, la misma que fue publicada el 23 de mayo de 2018. Dicho instrumento de aprobación fue depositado en la Secretaria General de la OCDE el 01 de junio, y entró en vigor para nuestro Estado, el 01 de setiembre de 2018. Por lo cual, actualmente, la Convención forma parte del derecho interno y despliega todos sus efectos, lo que implica para los operadores jurídicos encargados de su aplicación, la problemática descrita en el apartado anterior.

### ***5.1.2. Reservas y Declaraciones interpretativas***

Como señala MOSQUERA MONELOS: “Los tratados han tenido y tienen una difícil convivencia con el derecho interno. Hay que pensar que se trata de fuentes normativas que se negocian, adoptan y autentican en sede internacional con una desigual participación de los representantes de los Estados; y sin embargo son esos Estados los sujetos obligados en último término al cumplimiento de lo pactado en ese marco internacional”<sup>119</sup>.

En efecto, reconocer que el elemento primordial en los Tratados sea el consentimiento de las partes da origen a la posibilidad de que dicho consentimiento se manifieste de forma parcial, excluyendo o modificando alguna de las cláusulas o bien interpretando o puntualizando el sentido de cualquiera de las mismas sobre las que se manifieste el alcance del consentimiento. Esto se logra a través de la institución de reservas.

La Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados define a la reserva como una declaración unilateral cualquiera que sea su enunciado o denominación, hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o al adherirse a él, con objeto de

---

<sup>119</sup> MOSQUERA MONELOS; S. “El Perú y la recepción de los tratados de Derechos Humanos”, en *La constitucionalización de los tratados de derechos humanos en el Perú*, 2015, Lima: Universidad de Piura, Facultad de Derecho. Ed. Palestra, pp. 65.

excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado<sup>120</sup>.

Pues bien, reconociendo la gran dificultad que podría significar para algunos Estados el cumplimiento de la Convención en los términos pactados, el artículo 30 de la Convención ha establecido la posibilidad de interponer una serie de reservas:

*5.1.2.1. No otorgar cualquier forma de asistencia en relación con los impuestos distintos al Impuesto sobre la renta o las ganancias*

El comentario 16 del Informe explicativo de la Convención ha previsto la posibilidad de que, si alguno de los Estados partes no se encontrara en situación de prestar alguna forma de asistencia, incorpore una reserva: “No todos los Estados se encuentran en situación de prestar todo tipo de asistencia a otras Partes. Un Estado puede verse imposibilitado a prestar alguna de las formas de asistencia que se presentan en el párrafo 2 por razones constitucionales o de otra índole. En tal caso, el Estado en cuestión tendrá que incorporar una reserva a la Convención”.

*5.1.2.2. No otorgar asistencia en el cobro de un crédito fiscal*

El inciso b hace posible que un Estado presente reservas para todos o una clase particular de impuesto con respecto al cobro de créditos fiscales, incluyendo medidas precautorias, y sanciones administrativas.

*5.1.2.3. No otorgar asistencia con respecto a cualquier crédito fiscal existente en la fecha de entrada en vigor de la Convención con respecto a ese Estado*

Debido a que la Convención se aplica, en principio, a todos los créditos fiscales ejecutables, incluyendo aquellos existentes antes de la entrada en vigor de la Convención, el inciso c abre la posibilidad de que los Estados se reserven el derecho de no prestar asistencia administrativa alguna con respecto a créditos fiscales existentes antes de dicha entrada en vigor.

*5.1.2.4. No otorgar asistencia sobre la notificación*

De acuerdo con el inciso d, se puede reservar el derecho de no proporcionar asistencia en la notificación o el traslado de documentos ya sea para todos los impuestos o sólo para aquellos de una o más categorías.

---

<sup>120</sup> Literal d) del inciso 1 del Artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (1969).

#### *5.1.2.5. No permitir la notificación o traslado de documentos a través de correo*

El inciso e está diseñado para cumplir las necesidades especiales de algunos Estados Contratantes que, aunque aceptan que deberían proporcionar asistencia en la notificación de documentos, podrían no estar en posibilidad de aceptar que sus servicios postales se utilicen para la notificación o el traslado directo de documentos para una persona dentro del territorio

#### *5.1.2.6. Suspender la aplicación de la Convención en asuntos penales*

El inciso f hace posible que un Estado aplique la Convención para los asuntos fiscales que involucren una conducta intencional sujeta a procedimientos judiciales penales, exclusivamente para asistencia administrativa relacionada con ejercicios fiscales que inicien el o a partir del 1 de enero del tercer año que preceda a aquel en que la Convención entró en vigor para ese Estado parte.

El segundo párrafo del artículo 30 establece expresamente que no podrá formularse ninguna otra reserva distinta a las señaladas anteriormente.

En efecto, aun cuando por razones prácticas, constitucionales o políticas, un Estado podría no estar en posibilidad de prestar a otros Estados la asistencia plena que prevé la Convención al momento de firma, si estos estuvieran en posibilidad de presentar tantas reservas como quisieran, sin restricción, se contravendría la naturaleza multilateral de la Convención, así como del principio de reciprocidad.

El párrafo tercero del artículo 30 señala que cualquier parte podrá formular una o más de las reservas mencionadas incluso luego de la entrada en vigor de la Convención. En ese caso, dicha reserva entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la expiración de tres meses posteriores a la recepción de la reserva por uno de los depositarios

Por último, el párrafo cuarto del artículo 30 establece que las partes que hubiesen formulado alguna de las reservas establecidas en el primer párrafo, podrá retirarlas total o parcialmente, a través de una notificación dirigida a uno de los depositarios. El retiro de las reservas surte efecto en la fecha en que el depositario reciba la notificación.

#### ***5.1.3. Dictamen de la Comisión de Relaciones Exteriores***

Con fecha 05 de abril de 2018, la Comisión de Relaciones Exteriores puso a disposición del Congreso de la República el Dictamen recaído sobre el Proyecto de Resolución Legislativa N° 2565/2017-PE, que originó la Resolución Legislativa N° 30744 que aprueba la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

En dicho Dictamen, se analizaron las opiniones técnicas de las siguientes entidades:

a. El Ministerio de Relaciones Exteriores, que señaló que la adhesión a la Convención es uno de los compromisos derivados del Programa País suscrito mediante Memorándum de Entendimiento en diciembre de 2014; y además, se encuentra en el marco para la consideración de los posibles nuevos miembros como uno de los principales instrumentos que los potenciales países candidatos a la OCDE deben cumplir para probar su Estado de preparación para su eventual ingreso a la organización, razón por la cual el Estado peruano le otorga la prioridad consecuente a este proceso de adhesión. En ese sentido, expresó su opinión favorable para la adhesión.

b. El Ministerio de Economía y Finanzas, que consideró que la Convención guarda consistencia con la normatividad nacional, no requiriendo la modificación o derogación de normas legal alguna para su ejecución, toda vez existe el marco legal que permite a la SUNAT, como autoridad competente, prestar y recibir las distintas formas de asistencia administrativa mutua que contempla la Convención y que guarda consistencia con lo previsto en ésta. Asimismo, propuso interponer algunas de las reservas previstas en el artículo 30.

c. El Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, que considera que la materia regulada por la Convención actualmente se encuentra desarrollada en la legislación nacional; no colisionando, restringiendo o afectando los derechos al secreto bancario y reserva tributaria. Refiere además que al versar sobre temas de derechos humanos por tratar, enunciar o implicar asuntos sobre reserva tributaria, secreto bancario, datos personales y otros, requiere que su incorporación al ordenamiento nacional se realice de conformidad con el artículo 56 de la Constitución Política del Perú.

d. La Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS), se pronuncia sobre el intercambio de información a petición, señalando que se ha aprobado una norma desarrollando un procedimiento a seguir para el levantamiento del secreto bancario; donde dispone que la solicitud debe ser por escrito y debidamente fundamentada. Por ello, no existe impedimento para intercambiar información en el marco del procedimiento aprobado. Por otro lado, para el caso del intercambio automático de información, precisa que la SUNAT está facultada para requerir directamente información a las empresas del sistema financiero.

Sobre la base de estas opiniones, la Comisión de Relaciones Exteriores concluye por unanimidad la aprobación del Dictamen.

Resulta correcta la opinión del Ministerio de Relaciones Exteriores, en el sentido que ratificar esta Convención implica para nuestro Estado cumplir los compromisos asumidos mediante el Programa País, así como los requisitos exigidos para ser un posible miembro de la

OCDE. Así como la opinión de la SBS respecto a la existencia de procedimientos que regulan la posibilidad de intercambiar información protegida por el secreto bancario.

Sin embargo, las opiniones dadas por el Ministerio de Economía y Finanzas, y el Ministerio de Justicia, que afirman que ya existe un marco legal sobre intercambio de información y que, por lo tanto, no existe colisión con los derechos de los contribuyentes, no parece estar correctamente sustentada, ya que la regulación prevista en los artículos 102-A y siguientes del Código Tributario, no han regulado a detalle los procedimientos a seguir, ni la decisión adoptada por nuestro Estado sobre notificar al contribuyente o no en los supuestos de intercambio de información, situaciones que si bien podrían no vulnerar el derecho al secreto bancario, podrían implicar un menoscabo del derecho al debido procedimiento, así como consentir que se comparta información protegida por la reserva tributaria.

#### ***5.1.4. Contenido de la Resolución Legislativa 30774***

La Resolución Legislativa N° 30774 que aprueba la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, ha establecido las siguientes declaraciones interpretativas y reservas:

##### *5.1.4.1. Declaraciones Interpretativas*

En primer lugar, se aprueban en el Anexo A los impuestos a los que se podrá aplicar la Convención, incluyendo además el Impuesto a la Renta, las Contribuciones a la seguridad social – ESSALUD, las Aportaciones al sistema nacional de pensiones – ONP, el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto Selectivo al Consumo, el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, el Impuesto a las Transacciones Financieras y el Impuesto Temporal a los Activos Netos

En segundo lugar, se establece en el Anexo B que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT será la “Autoridad Competente” para llevar a cabo las actividades de asistencia administrativa mutua.

En tercer lugar, se establece en el Anexo C que el término “nacionales” para los propósitos de la Convención significa todas las personas naturales que tengan la nacionalidad peruana y toda persona jurídica, sociedad de personas, asociaciones y otras entidades constituidas conforme a la legislación vigente de la República del Perú.

Por último, se señala que, como regla general, la República del Perú no aceptará las solicitudes descritas en el artículo 9 párrafo 1 de la Convención, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 9, párrafo 3 de la Convención,

#### *5.1.4.2. Reservas:*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 de la Convención, la República del Perú ha establecido las siguientes reservas:

a) No prestar asistencia alguna en relación con los impuestos de otras Partes, salvo los incluidos en el anexo A de la Convención.

b) No prestar asistencia en materia de cobro de créditos tributarios o de cobro de multas administrativas, con respecto a cualquier clase de impuestos, en aplicación de los artículos 11 al 16 de la Convención.

c) No prestar asistencia en relación con cualquier crédito fiscal que exista en la fecha de entrada en vigor de la Convención con respecto al Perú o, en el caso de que se haya formulado anteriormente una reserva con arreglo al inciso a) o b) del párrafo 1 del artículo 30, en la fecha de retiro de dicha reserva en relación con los impuestos de la categoría que se trate.

d) No prestar asistencia en materia de notificación o traslado de documentos, con respecto a cualquier clase de impuestos, en aplicación del artículo 17 de la Convención.

e) No permitir la notificación o la transferencia de documentos a través del correo de acuerdo a lo previsto en el párrafo 3 del artículo 17 de la Convención.

#### *5.1.4.3. Críticas*

En este apartado se señalarán algunos puntos a cuestionar, en relación a las declaraciones y reservas aprobadas por la Resolución Legislativa:

En primer lugar, en la Declaración del Anexo A sobre impuestos incluidos, debido a que, la mayor parte de los Impuestos peruanos tienen su ámbito de aplicación circunscrito a operaciones que se realizan en Perú, no siendo actualmente necesario el intercambio de información con respecto a aquellos impuestos. Cabe precisar que en el caso del Impuesto a la Renta, que tiene un ámbito de aplicación de amplio alcance, incluyendo para los contribuyentes domiciliados las rentas de fuente mundial, los mecanismos de asistencia podría resultar herramientas útiles para descubrir activos y patrimonio ocultos con la finalidad de evadir impuestos. En ese sentido, por lo menos en esta etapa inicial, hubiese sido recomendable declarar que durante los primeros años de vigencia del tratado, solo resultaría aplicable para supuestos de fiscalización del Impuesto a la Renta.

En segundo lugar, en la Declaración del Anexo B sobre autoridad competente, el artículo 3 de la Convención señala que se refiere a personas y autoridades concretas. Asimismo, tanto el texto del Informe Descriptivo de la Convención como los Manuales de la OCDE

precisan que la autoridad competente será un funcionario de alto nivel dentro del Ministerio encargado (en este caso, el Ministerio de Economía y Finanzas) o la Administración Tributaria, y que este a su vez podría delegar facultades suficientes a otros funcionarios. En ese sentido no parece correcto señalar que la autoridad competente será toda la Administración tributaria, porque en ese caso cualquier auditor o funcionario podría solicitar directamente la asistencia administrativa, lo que no estaría permitido<sup>121</sup>.

En tercer lugar, con respecto a la primera reserva propuesta, referida a excluir algunos o todos los mecanismos de asistencia administrativa mutua tributaria, cuando se trate de los impuestos previstos en el inciso b) del primer párrafo del artículo 2, nuestro Estado podría incluir una reserva parcial respecto a no aplicar aquellos mecanismos que resulten más nocivos para los derechos de los contribuyentes, tales como el intercambio de información espontáneo, y las fiscalizaciones simultáneas o en el extranjero.

## **5.2. MECANISMOS DE RECEPCIÓN DEL TRATADO**

Como se ha podido apreciar a lo largo de esta investigación, la Convención ha previsto una serie de situaciones en las que cada Estado parte deberá tomar una decisión respecto a la forma en que aplicará lo previsto en el tratado.

En efecto, no se trataría de un tratado auto-ejecutivo, cuyo texto per se es suficiente para que las Autoridades Públicas correspondientes lo apliquen, sino que habrá cuestiones que cada Estado deberá regular. No obstante lo anterior, la OCDE ha previsto una serie de documentos y entidades que serán de ayuda al momento de implementar las obligaciones del Tratado

### ***5.2.1. Asistencia Técnica***

En primer lugar, la OCDE ha puesto a disposición de los gobiernos –y del público en general– una serie de instrumentos que explican los procedimientos y pasos a seguir para aplicar cada uno de los mecanismos de asistencia previstos en el tratado, los cuales han sido comentados en el presente trabajo de investigación:

- El Texto del Informe Explicativo de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria;
- El Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario, que consta de 9 módulos:

---

<sup>121</sup> Así por ejemplo en Chile, se ha declarado que el término autoridad competente significa: Ministro de Hacienda, Director del Servicio de Impuestos Internos o sus representantes autorizados. Disponible en: <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1096396>

Módulo general - Aspectos generales y legales del intercambio de información.

Módulo 1 - El intercambio de información previa petición.

Módulo 2 - El intercambio espontáneo de información.

Módulo 3 - El intercambio automático (o sistemático) de información.

Módulo 4 - El intercambio de información sectorial.

Módulo 5 - Las fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas.

Módulo 6 - Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero.

Módulo 7 - El perfil por países en materia de intercambio de información.

Módulo 8 - Los instrumentos y modelos para el intercambio de información.

- El Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria, que consta de 6 módulos:

Módulo General:

-Parte I: Aspectos generales y jurídicos de la asistencia en la recaudación tributaria.

-Parte II: Medidas cautelares.

-Parte III: Aspectos prácticos de la asistencia en la recaudación tributaria.

Módulo 1 - Reseñas nacionales en relación con la asistencia en la recaudación.

Módulo 2 - Instrumentos y modelos para la asistencia en la recaudación tributaria.

Módulo 3 - Modelo de Memorando de entendimiento en la asistencia en la recaudación tributaria basados en el Artículo 27 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio.

Módulo 4 - Modelo de memorando de entendimiento en la asistencia en la recaudación tributaria basados en las disposiciones del Convenio de asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Módulo 5 - Glosario sobre terminología relacionada con la recaudación tributaria

Resulta de suma importancia que las entidades administrativas competentes tengan en cuenta estos Manuales al momento de legislar y regular reglamentariamente los procedimientos vinculados a estos mecanismos de asistencia.

### ***5.2.2. Procedimiento de implementación del Tratado***

Por otro lado, la Convención señala en su artículo 24 que al momento de implementarla, los Estados partes podrán coordinar, presentar dudas y comunicarse con:

a. Un órgano de coordinación, compuesto por representantes de las autoridades competentes de las Partes, que actuará como un foro para el estudio de nuevos métodos y procedimientos para incrementar la cooperación internacional en asuntos fiscales; y

b. Con los otros Estados partes, a fin de adoptar acuerdos bilaterales o multilaterales, o memorandos de entendimiento en los que regulen los procedimientos a seguir cuando se trate de intercambio automático de información.

Por otro lado, el Foro global sobre transparencia e intercambio de información tributaria, emite anualmente informes sobre los resultados de la implementación de los mecanismos de asistencia administrativa, los cuales pueden ser usados por los Estado parte de la Convención a modo de indicador de si se está implementando correctamente la Convención o no.

### ***5.2.3. Supervisión de cumplimiento del Tratado: Control de Convencionalidad***

Por último, conviene precisar que la supervisión del cumplimiento del tratado no ha sido una función otorgada exclusivamente al órgano coordinador, sino también a las autoridades públicas dentro de cada Estado parte que tienen como obligación aplicar el tratado, el cual se ha convertido en ley interna. Así corresponderá a las autoridades administrativas y judiciales encargadas de resolver casos concretos en los que se aplique la Convención, hacerlo conforme al tratado.

Se enlaza esa idea con la técnica de control de convencionalidad, que construye el sistema interamericano de protección de los derechos humanos para lograr una adecuada interacción entre el derecho interno y el tratado. La corte interamericana de derechos humanos ha propuesto la siguiente definición para el Control de Convencionalidad: “cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional (...), sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos”<sup>122</sup>.

En efecto, según aclara la doctrina, el control de convencionalidad puede darse en dos niveles<sup>123</sup>:

a) Control de convencionalidad a nivel internacional, que consiste en la labor de un órgano supranacional de juzgar en casos concretos si un acto o normativa de derecho interno resulta compatible con un tratado internacional que verse sobre derechos humanos

b) Control de convencionalidad a nivel interno, modalidad que se despliega en sede nacional y que se encuentra a cargo de los magistrados locales. Consiste en la obligación de

<sup>122</sup> Caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile, sentencia del 26 de setiembre de 2006, párrafo 124.

<sup>123</sup> Cfr. GARCÍA BELAUNDE, D. y PALOMINO MANCHEGO, J. “Control de Convencionalidad en el Perú” [en línea] en *Revista pensamiento Constitucional* No. 2018, 2013, pp. 23-241. [fecha de consulta 19 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/8955>

verificar la adecuación si las normas jurídicas internas se ajustan a las obligaciones asumidas en los tratados internacionales, y a los estándares interpretativos que formula el órgano internacional de control del tratado.

Considerando que la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal no ha constituido un órgano supranacional de carácter judicial encargado de supervisar el cumplimiento (entiéndase que el órgano coordinador que se mencionó en el apartado anterior funciona como un foro para establecer recomendaciones en la implementación), será obligación de las entidades administrativas tributarias (SUNAT y Tribunal Fiscal) así como las instancias judiciales pertinentes lograr la internalización del tratado, aplicando de ser el caso ese Control de Convencionalidad, como una herramienta de diálogo entre el sistema interno y el tratado internacional.

Estando a lo anterior, en aquellos supuestos en los que se constate una posible o aparente incompatibilidad entre la norma interna y la norma internacional, el órgano nacional tiene la obligación de preterir la aplicación de la primera en favor de la segunda, para asegurar el efecto útil del tratado. En otras palabras, los operadores jurídicos deberán ejercer un control de convencionalidad entre las normas jurídicas internas y los Tratados, teniendo en consideración no solo el texto de la Convención, sino también la interpretación que del mismo ha hecho el ente u órgano creador del tratado<sup>124</sup> (por ejemplo, los manuales y normas técnicas que ha emitido la OCDE para facilitar el procedimiento de implementación).

Cabe precisar que el control de convencionalidad no siempre implicará desplazar la aplicación de la norma interna por la norma internacional (control fuerte), sino que en ocasiones se entenderá como un mandato de interpretación de las normas internas a la luz de la norma internacional, de modo que no existen antinomias (control débil)<sup>125</sup>.

Conforme se explicó en el capítulo anterior, existe una disposición normativa en nuestra Constitución que ha consagrado como derechos de los contribuyentes la reserva tributaria y el secreto bancario. En más de una ocasión, los operadores jurídicos se encontrarán en la disyuntiva de optar por la aplicación de la Convención, y compartir con otra Administración Tributaria, información protegida bajo la secrecía financiera o tributaria, o negarse a cumplir con el tratado suscrito, en aras de garantizar tales derechos.

---

<sup>124</sup> CASTILLO CÓRDOVA, L. “¿Estado convencional de derecho?” en *La constitucionalización de los tratados de derechos humanos en el Perú*. Palestra Editores, Lima, 2015, p.52.

<sup>125</sup> Cfr. CONTRERAS VASQUEZ, P. Control de convencionalidad y discrecionalidad nacional [en línea], pp. 25 y 26. [fecha de consulta 19 de marzo de 2018]. Disponible en: [https://www.pcontreras.net/uploads/9/6/2/1/9621245/contreras\\_2013\\_control\\_de\\_convencionalidad\\_y\\_discrecionalidad\\_nacional.pdf](https://www.pcontreras.net/uploads/9/6/2/1/9621245/contreras_2013_control_de_convencionalidad_y_discrecionalidad_nacional.pdf)

Al respecto, el control de convencionalidad interno exigirá a estas autoridades realizar un adecuado análisis jurídico de las normas jurídicas directamente estatuidas y adscriptas que se formulan a partir de la disposición recogida en la Constitución, de modo tal que no sea tomada individualmente, sino – y cuando corresponda – considerada como integrante de una unidad, utilizando los criterios de interpretación literal y sistemático<sup>126</sup>.

Conviene entonces verificar los posibles significados iusfundamentales que pueden concluirse, a partir de la disposición del numeral 5 del artículo 2:

Artículo 2.- Toda persona tiene derecho: (...)

5. A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.

El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez, del fiscal de la nación, o de una comisión investigadora del congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.

En primer lugar, conviene verificar las normas directamente estatuidas que se desprenden de esta disposición. Del primer párrafo, es posible concluir varias normas fundamentales, complementarias unas con otras:

N2.5: Está ordenado reconocer el derecho de las personas a acceder a la información que se encuentre a disposición de las entidades públicas.

N2.5': Está prohibido solicitar información que afecte la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.

Hasta aquí se entiende consagrado el derecho de las personas a acceder a la información pública, salvo cuando dicha información pueda afectar la intimidad, o se encuentre excluida. En el caso del segundo párrafo del artículo 2.5 de la Constitución, existirían dos posibles significados (S1 y S2). El primero se concluye de la consideración literal e individual del artículo 2.5 de la Constitución:

S1: Está permitido acceder a información protegida por el secreto bancario y la reserva tributaria, únicamente cuando el juez, el Fiscal de la Nación, o una comisión investigadora del Congreso haya solicitado su levantamiento.

---

<sup>126</sup> CASTILLO CÓRDOVA, L. El derecho al trabajo y el proceso de amparo, Palestra editores, Lima, 2017, pp. 36-37.

El segundo significado toma en consideración el artículo 2.5 y otras disposiciones normativas que reconocen deberes jurídicos que deben ser acatados por las personas, tales como el deber de contribuir<sup>127</sup>:

S2: Está permitido acceder a información protegida por el secreto bancario y la reserva tributaria, cuando el juez, el Fiscal de la Nación, o una comisión investigadora del Congreso haya solicitado su levantamiento, o cuando resulte necesario para verificar el cumplimiento del deber jurídico de contribuir con los gastos públicos, que incluye obligaciones como, declarar y pagar tributos.

Como se aprecia estos dos posibles significados son contrapuestos entre sí, lo que implicará decantarse por uno de ellos, el que se sustente en razones correctas y consecuentemente, realice el valor justicia. S2 no sólo asegura el contenido esencial de los derechos a la reserva tributaria y al secreto bancario, sino que exige no agredir el deber de contribuir con los gastos públicos, por lo cual, se reconoce su corrección.

En segundo lugar, conviene verificar la existencia de normas constitucionales adscriptas derivadas de la disposición normativa contenida en el segundo párrafo del artículo 2.5 de la Constitución, esto es, la interpretación y consecuente concreción vinculante de la norma constitucional directamente estatuida.

Las normas constitucionales adscriptas pueden producirse por órganos nacionales que tengan el deber de interpretar vinculante y directamente la Constitución, tales como el Tribunal Constitucional y los jueces del Poder judicial<sup>128</sup>. Así por ejemplo, con relación al artículo 2.5 de la Constitución, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: “(...) que la reserva tributaria constituya la concreción, en el plano económico, de una manifestación del derecho a la intimidad no quiere decir que sea absoluta, pues como especifica el inciso 5 del artículo 2 de la propia Norma Fundamental, es posible que estos derechos sean objeto de intervenciones en supuestos excepcionales, a pedido del Juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión

---

<sup>127</sup> Pese a que la Constitución de 1993 no reconozca expresamente el deber de contribuir, a diferencia de las Constituciones de 1826, 1867, 1920 y 1979, el Tribunal Constitucional ha reconocido la existencia de un deber implícito de contribuir en la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, en la que se señaló que detrás de la creación de un impuesto existe la presunción iuris tantum de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos. De esta manera, al no tener los derechos fundamentales vinculados a la materia tributaria un carácter de absolutos “(...) deben ser releídos a la luz del Deber de contribuir con los gastos públicos (que) constituye un principio implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”. Añade el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída sobre el expediente N° 004-2004-AI/TC que “(...) es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos como una manifestación del principio de solidaridad, que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado de Derecho como un Estado Social de Derecho (artículo 43 de la Constitución“. Véase DURÁN ROJO, L, “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio” en VARIOS AUTORES. Libro homenaje a Armando Zolezzi Móller: temas de derecho tributario y de derecho público. Palestra Editores, Lima, 2006, pp. 51 a 95.

<sup>128</sup> CASTILLO CÓRDOVA, L. El derecho al trabajo y el proceso de amparo... Ob. Cit., p.42.

investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado. Todos ellos, con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado. De ello se desprende que si bien la Norma Fundamental se limita a enunciar de forma explícita a aquellos sujetos calificados para disponer el levantamiento del secreto bancario y la reserva tributaria, dicho listado no sólo no prohíbe, sino que, por el contrario, admite implícitamente la posibilidad de que tales derechos puedan ser limitados en aras de la satisfacción de otros bienes jurídico-constitucionales, siempre que las medidas adoptadas para tal efecto superen el test de proporcionalidad<sup>129</sup>. Mediante esta sentencia, el Tribunal Constitucional reconoce que la norma fundamental admite la posibilidad de que los derechos a la reserva tributaria y el secreto bancario puedan ser limitados, en aras de la satisfacción de otros bienes jurídicos constitucionales. En este escenario, si con la finalidad de verificar y garantizar el cumplimiento del deber de contribuir o el principio de solidaridad, se ha visto necesario dotar a la Administración tributaria de facultades de fiscalización que le permitan trascender las fronteras nacionales, valiéndose de los mecanismos de asistencia administrativa mutua en materia fiscal, siempre que tales medidas superen en cada caso concreto el test de proporcionalidad, y no se transgredan otros derechos de los contribuyentes, se encontrará permitido que la SUNAT permita a otras administraciones tributarias acceder a información protegida por los derechos a la reserva tributaria y el secreto bancario.

En tercer lugar, las normas constitucionales adscriptas también pueden ser creadas por órganos internacionales. En efecto, asumiendo que el tratado o convención internacional es fruto de un legislador internacional, se entiende que las normas convencionales adscriptas serán formuladas por tribunales u órganos de control internacionales que interpretan vinculadamente el tratado<sup>130</sup>. Al respecto, conviene precisar que, pese a que la Convención no haya designado competencia contenciosa a ningún órgano, si existen órganos con competencia consultiva, como el órgano coordinador o el Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales. Así, las opiniones o informes emitidos por estos órganos deberán ser tomadas en consideración en aras de complementar el significado iusfundamental del artículo 2.5 de la Constitución. Cabe precisar que el hecho de que estos informes no estén vinculados a una concreta controversia y, por tanto, a un plenamente definido supuesto fáctico, no impide la formulación de concreciones normativas. Así por ejemplo, en el párrafo 216 del Informe Explicativo de la Convención, se ha reconocido que la confidencialidad de la

---

<sup>129</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC f.j. 39; 0009-2014-PI/TC f.j. 16.

<sup>130</sup> CASTILLO CÓRDOVA, L. El derecho al trabajo y el proceso de amparo... Ob. Cit., pp.44-45.

información tributaria, es un corolario de los poderes de las autoridades fiscales y es necesario para proteger los intereses legítimos de los contribuyentes. Por ende, la asistencia mutua entre las administraciones fiscales sólo será factible si cada administración recibe la seguridad de que la otra tratará la información que obtiene en el curso de su cooperación con la confidencialidad adecuada. Estando a lo anterior, la información obtenida al amparo de las disposiciones de la Convención deberá ser tratada como secreta y protegida en el Estado que la recibe de la misma manera en que trata la información que recibe al amparo de sus leyes internas. De esta afirmación es posible concluir que la asistencia administrativa mutua, garantiza que la información que compartan las administraciones tributarias será resguardada como si se tratase de información obtenida por cada Estado, en base a su legislación interna. Es decir, no se permitirá que otros tengan acceso a dicha información<sup>131</sup>.

En base a lo anterior, es posible concluir una norma constitucional adscripta de origen convencional, que ordena que la reserva tributaria y el secreto bancario, puedan ser levantados cuando se deba cumplir con las obligaciones de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, siempre que el Estado receptor la información cumpla con mantener dicha información en secrecía<sup>132</sup>, garantizando de este modo la protección del bien jurídico intimidad.

En conclusión, una correcta aplicación del control de convencionalidad por parte de los operadores jurídicos, mediante la interpretación sistemática de las normas jurídicas de orden constitucional, legal y convencional, les permitirá superar los supuestos de incompatibilidad.

Por otro lado, y en relación a las garantías del derecho al debido procedimiento, en el supuesto en que no se regule la participación del contribuyente en los procedimientos de asistencia administrativa mutua (mediante su notificación, y regulando la posibilidad de cuestionar determinados actos administrativos), los órganos administrativos y judiciales que apliquen las normas se verán obligados a aplicar un control de convencionalidad, y complementar las normas internas, remitiéndose a las disposiciones de la Convención, así como a los tratados internacionales que reconocen el derecho al debido procedimiento, a fin de garantizar que los contribuyentes puedan tomar conocimiento de la información que sobre ellos

---

<sup>131</sup> La convención establece en su artículo 22 que dicha información podrá ser revelada únicamente a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos o de supervisión) encargadas de la determinación, recaudación o cobro de los impuestos de esa Parte, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos o de la supervisión de lo anterior. Únicamente estas personas o autoridades podrán utilizar la información, y sólo para los fines señalados.

<sup>132</sup> El artículo que reconoce la obligación de secrecía, constituye una aplicación práctica del Principio de Reciprocidad, el cual se refiere a que las garantías, beneficios y sanciones que un Estado otorga a los ciudadanos o personas jurídicas de otro Estado, deben ser retribuidos por la contraparte de la misma forma. (Así ha sido definido este principio en los diversos Tratados de Libre Comercio y Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por el Estado peruano).

se comparte, y puedan impugnar los actos viciados de nulidad<sup>133</sup>. En el supuesto que un particular se viese vulnerado en su derecho al debido procedimiento, porque el Estado parte no otorgó las garantías mínimas exigidas por la legislación interna y por otras normas internacionales<sup>134</sup>, se habilitaría la opción de solicitar a un órgano con competencia contenciosa (como la Corte Interamericana de Derechos Humanos) la aplicación de un control de convencionalidad a nivel internacional.

### **5.3. ADAPTACIÓN DEL ORDENAMIENTO INTERNO**

Para conseguir la eficacia práctica de la Convención en cada uno de los Estados signatarios resulta de vital importancia que la normativa interna de cada Estado regule adecuadamente los distintos aspectos de intercambio de información, procediendo a eliminar cualquier obstáculo de la ley nacional que impida cumplir con los fines de la Convención. Por otro lado, se requiere dotar a las Administraciones Tributarias de medios organizativos, tecnológicos y humanos suficientes como para conseguir y mantener en el tiempo abundante información fiable y actualizada.

#### ***5.3.1. Modificaciones en la Normativa Tributaria sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal***

En el caso peruano, de manera previa a la suscripción de la Convención, se introdujeron algunas modificaciones genéricas en nuestro ordenamiento jurídico sobre asistencia administrativa en materia fiscal. Es así que en diciembre de 2016, en virtud de la delegación efectuada al Ejecutivo a través de la Ley N° 30506<sup>135</sup>, se aprobó el Decreto Legislativo N° 1311, mediante el cual se introdujeron numerosas modificaciones en el Código Tributario, a fin de dotar a la Administración tributaria<sup>136</sup> de facultades para la cooperación con otras administraciones tributarias a nivel internacional (intercambio de información, apoyo en

<sup>133</sup> Debe entenderse que a esto se refería la opinión técnica de las entidades administrativas en el dictamen de la Resolución Legislativa N° 2565/2017-PE cuando señalaron que no resulta necesario hacer ninguna modificación o incorporación normativa, toda vez que la legislación nacional ya ha recogido los mecanismos de asistencia administrativa en materia fiscal.

<sup>134</sup> Además de la norma constitucional directamente estatuida, que se desprende de la disposición normativa contenida en el numeral del artículo 139 de la Constitución, y las normas constitucionales adscriptas emitidas por órganos nacionales, los órganos administrativos y judiciales deberán complementar su análisis con otras normas directamente estatuidas provenientes de disposiciones normativas internacionales, como el artículo 26 de la Declaración americana de derechos y deberes del hombre, artículo 8 de la Convención americana sobre Derechos Humanos, artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, entre otras

<sup>135</sup> Mediante esta ley, el Ministerio de Economía y Finanzas aprobó una serie de modificaciones para adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales de la OCDE sobre intercambio de información para fines tributarios, entre otros.

<sup>136</sup> Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT (“SUNAT”)

fiscalización, recaudación y notificación). Asimismo, se establecieron infracciones y sanciones para los contribuyentes que incumplan las disposiciones normativas sobre asistencia mutua<sup>137</sup>.

A continuación, se describirán brevemente las disposiciones normativas incorporadas en nuestro Código Tributario, en relación a la asistencia administrativa mutua.

#### *5.3.1.1. Modificaciones en el Título Preliminar*

Se incorporó un último párrafo en la Norma II del Título preliminar del Código Tributario, referida al Ámbito de aplicación, señalando que el Código también resultará aplicable en las actuaciones y procedimientos de la SUNAT y administrados vinculados a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Del mismo modo, se incorporó un último párrafo en la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, referida a las personas sometidas al Código Tributario y demás normas tributarias, señalando que comprende a los sujetos que sean parte de un procedimiento tributario que tenga por finalidad prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente de otro Estado.

#### *5.3.1.2. Modificaciones en el Libro Segundo*

Se modificaron los artículos 50<sup>138</sup> y 62<sup>139</sup> del Código Tributario, para establecer expresamente la competencia de SUNAT para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Por otro lado, se modificó el artículo 87, relativo a las obligaciones de los administrados, reconociendo en el numeral 15 nuevas obligaciones vinculadas a facilitar las labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, tales como: (i) presentar o exhibir las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y cualquier documento, o archivo en medio magnético, en la forma, plazos y condiciones en que sean requeridos, (ii) concurrir a las oficinas de la SUNAT para efectos de esclarecer o proporcionar la información que le sea solicitada y (iii) presentar a la SUNAT las declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua, en la forma, plazo y condiciones que esta establezca.

En relación a esta última obligación, recientemente, a través del Decreto Legislativo 1362, se reguló la obligación de todos los administrados de presentar ante la SUNAT la

---

<sup>137</sup> ALVA MATTEUCCI, Mario. “¿En qué consiste la asistencia administrativa mutua en materia tributaria por parte de SUNAT?” en Actualidad Empresarial N° 368 – Primera Quincena de Febrero 2017.

<sup>138</sup> Que regula la Competencia de la SUNAT.

<sup>139</sup> Que regula la facultad de Fiscalización de la SUNAT.

Declaración Jurada Informativa sobre los datos de identificación del beneficiario final de las personas y entes jurídicos.

De acuerdo a esta norma se entiende por beneficiario final a la persona natural que efectiva y finalmente posee o controla personas jurídicas o entes jurídicos

Para efectos de determinar quién sería el beneficiario final de una persona jurídica, deberá considerarse los siguientes criterios: (i) aquella persona natural que posea directa o indirectamente más del 10% del capital social de la persona jurídica; (ii) aquella persona natural que individual o conjuntamente con otras persona naturales o jurídicas ostenten poder de dirección o decisión o ejerzan alguna forma de control distinta a la propiedad; (iii) si no fuese posible identificar al beneficiario final mediante la aplicación de los criterios anteriormente expuestos, se considerará que el beneficiario final será quien ocupe el puesto administrativo superior.

Por otro lado, a efectos de determinar quién será el beneficiario final de un ente jurídico: (i) en el caso de fideicomisos o fondo de inversión, las personas naturales que ostenten la calidad de fideicomitente, fiduciario, fideicomisario o grupo de beneficiarios y cualquier otra persona natural que teniendo la calidad de partícipe o inversionista ejerza el control efectivo final del patrimonio, resultados o utilidades en un fideicomiso o fondo de inversión, según corresponda. (ii) en otros tipos de entes jurídicos, beneficiario final es la persona natural que ostente una posición similar o equivalente a las mencionadas en (i); y en el caso del trust constituido de acuerdo a las fuentes del derecho extranjero, se considerará además como beneficiario final a la persona natural que ostente la calidad de protector o administrador.

Asimismo, se modificó el artículo 96, que regula las obligaciones de los miembros del Poder Judicial y otras autoridades (como el Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos), señalando que se encuentran obligados a comunicar y proporcionar información a la SUNAT que sea necesaria para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria

#### *5.3.1.3. Incorporación del Título VIII del Libro Segundo*

Se incorporó el “Título VIII. Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria”, con 8 artículos que regulan las distintas formas de asistencia que la SUNAT puede prestar:

El artículo 102-A señala que la SUNAT prestará y solicitará asistencia administrativa en materia tributaria, y recoge todas las formas de asistencia administrativa mutua en materia tributaria previstas en la Convención: (i) intercambio de información, que puede ser a solicitud, espontánea y automática. También puede realizarse por medio de fiscalizaciones simultáneas y

en el extranjero; (ii) asistencia en el cobro de deuda tributaria incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; (iii) notificación de documentos.

El artículo 102-B regula los aspectos generales del Intercambio de información, señalando como información susceptible de ser transferida a otras Administraciones Tributarias:

(i) la información a que se refiere el artículo 85, esto es, la obtenida por la SUNAT en las declaraciones e informaciones presentadas por contribuyentes, las cuales se encuentran protegidas por la reserva tributaria.

(ii) la información presentada por las empresas del sistema financiero nacional –que en principio se encuentran salvaguardadas por el secreto bancario.

(iii) la información calificada como datos personales por la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales<sup>140</sup>.

El artículo 102-C regula la facultad de SUNAT de proporcionar información solicitada expresamente por otra Administración Tributaria (Intercambio de Administración a solicitud), estableciendo que si se tratara de información que no esté en poder de SUNAT, esta podrá iniciar una fiscalización al contribuyente – o a terceros<sup>141</sup>-, con el objeto de requerirla.

El artículo 102-D regula el intercambio automático de información, reconociendo la obligación de SUNAT de comunicar periódicamente la información y datos acordados expresamente en convenios internacionales.

El reconocimiento de esta forma de intercambio en nuestro ordenamiento implicaría lo siguiente<sup>142</sup>: (i) reconocimiento de un número considerable de casos iguales (pagos y retenciones en el país); (ii) mejoras en el cumplimiento tributario, porque será más sencillo detectar los incumplimientos; (iii) necesidad de un acuerdo previo con los otros países sobre la información a compartir; y (iv) uso de Formatos estandarizados para el reporte.

El artículo 102-E regula el intercambio de información espontáneo por parte de la SUNAT, cuando considere que determinada información en su poder, podría resultar de interés para la autoridad tributaria de otro Estado.

---

<sup>140</sup> Es decir, el Poder Ejecutivo ha dispuesto en esta norma que incluso aquella información que gozan de Secrecía, por incluir datos de índole personal, podrá ser objeto de intercambio, menoscabando el derecho de intimidad de los contribuyentes.

<sup>141</sup> Es decir, el contribuyente podría incluso no estar enterado de la información que se revele sobre él, ya que si la SUNAT considera que será más sencillo acceder a dicha información a través de un tercero, acudirá a este, sin necesidad de notificar al sujeto titular de la información.

<sup>142</sup> PORTO, J. en su Ponencia *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria y su impacto en los Contribuyentes*, en la XI Jornada de Derecho Tributario, organizada por el Grupo de Estudios Fiscales (GEF) de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), el 29 de noviembre de 2017.

Algunas de las principales consecuencias de este tipo de intercambio de información son: (i) no habrá necesidad de acuerdo ni solicitud de por medio, sólo la posibilidad de que la información que tiene una administración puede ser de interés a la otra; (ii) su eficacia está relacionada a que ya hay detección como producto de una fiscalización; (iii) debería también ser aplicable a la devolución de impuestos, cuando se detecte un pago en exceso<sup>143</sup>, o un supuesto de doble imposición<sup>144</sup>; y (iv) cuando la SUNAT envíe la información debería asegurarse de que ésta es de interés/relevante del otro Estado y acompañarla de documentación probatoria.

El artículo 102-F, recoge la posibilidad de que la SUNAT realice, conjuntamente con la Autoridad competente de otro Estado, fiscalizaciones simultáneas o fiscalizaciones el en extranjero.

El artículo 102-G regula la posibilidad de prestar Asistencia en el cobro de las deudas tributarias (esto es, tributo o multa, más sus respectivos intereses) que contribuyentes adeuden a administraciones tributarias extranjeras, pudiendo adoptar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva si ello fuera previa y expresamente solicitado por la autoridad competente y el pedido se fundamente en razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, e incluso ejecutar coactivamente tales deudas.

Es pertinente precisar que, en el caso de esta forma de asistencia, se ha regulado un procedimiento en el cual obligatoriamente participa el contribuyente, el cual inicia con la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, o la Resolución que comunica el establecimiento de medidas cautelares previas, de ser el caso, y señalándose la posibilidad de solicitar la suspensión del mismo, cuando (i) el sujeto hubiese interpuesto un medio impugnatorio o haya iniciado un litigio con relación a esa deuda, en el país de la Autoridad que solicito asistencia o (ii) la deuda en cuestión no exista. Es decir, nuestro ordenamiento interno reconoce como límite a su obligación de asistir en el cobro, los derechos fundamentales de los contribuyentes, y lo hacen partícipe de este procedimiento.

Por último, el artículo 102-H recoge la posibilidad de que la SUNAT solicite o preste asistencia en la notificación de documentos.

---

<sup>143</sup> Por ejemplo, en el caso de una fiscalización por aplicación de Normas de Precios de Transferencia, cuando se determine que el valor de la operación celebrada entre una empresa del Estado y su vinculada constituida en un país parte de la Convención ha sido mayor al valor de mercado, debería ser posible solicitar la devolución de los impuestos pagados en exceso ante las respectivas entidades tributarias.

<sup>144</sup> Por ejemplo, cuando pese a la existencia de un CDI en el cual expresamente uno de los Estados ha renunciado su potestad de cobrar impuestos sobre una determinada operación, el contribuyente hubiese tributado en él. Normalmente, esto se apreciaría en los casos de retención del impuesto extranjero sobre las rentas pasivas (dividendos, intereses, etc.) que un contribuyente domiciliado en Perú genere en el exterior.

A la fecha no se ha emitido alguna norma de rango reglamentario (Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia de la SUNAT) que modifique el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (Decreto Supremo N° 085-2007/SUNAT) o el Reglamento del procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT (Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT) o establezca con precisión el desarrollo de las nuevas funciones de la Administración Tributaria Peruana y los límites.

### ***5.3.2. Necesidad de regular un procedimiento que permita la participación del contribuyente en el intercambio de información.***

El procedimiento de recepción del tratado en el ordenamiento jurídico nacional va mucho más allá de la forma su aprobación y ratificación. Es necesario observar que la aprobación de ese documento internacional y su incorporación al orden interno va a generar obligaciones para el Estado, y que será necesario dictar nuevas leyes, o realizar cambios en el derecho interno<sup>145</sup>.

En relación a lo anterior, el comentario 180 del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal señala lo siguiente:

“(...) las leyes de algunos países incluyen procedimientos para notificar a la persona que proporcionó la información y/o al contribuyente sujeto a investigación antes de prestarse la asistencia administrativa. Estos procedimientos de información pueden representar un aspecto importante de los derechos que se contemplan en la ley interna. Pueden contribuir a evitar errores (por ejemplo, en los casos de identidad equivocada) y facilitar la asistencia (al permitir que los contribuyentes notificados cooperen voluntariamente con las autoridades tributarias del Estado requirente). Sin embargo, no se prevé que se apliquen los procedimientos de notificación de manera que, en las circunstancias particulares de la solicitud, socave el objeto y el propósito de la Convención y frustre los esfuerzos del Estado requirente. En otras palabras, se espera que las Partes no impidan o entorpezcan indebidamente la asistencia administrativa eficaz (...)”.

Es decir, lo que la OCDE espera, por parte de los Estados signatarios es prescindir de cualquier obstáculo que torne en inoperativa la contraprestación, cualquier procedimiento interno que podría entorpecer la asistencia administrativa.

Muy por el contrario de lo que señala el Informe explicativo de la Convención, nuestro Ordenamiento jurídico reconoce que los contribuyentes tienen el derecho a un procedimiento adecuado, cuando se determinen obligaciones en cuestiones tributarias.

---

<sup>145</sup> Cfr., MOSQUERA MONELOS, S., Op. Cit., p. 70.

Debe lograrse un equilibrio entre el interés fiscal y los derechos inherentes a la persona, para que a su vez, la entrega de la información no suponga una violación de los derechos a la intimidad o implique la entrega de datos sensibles (por ejemplo, aquellos que califiquen como un secreto comercial o empresarial). Asimismo, debe evitarse que la participación del contribuyente en los procedimientos – como manifestación de su derecho a la defensa- implique un obstáculo al intercambio efectivo y que sea utilizado para amparar conductas ilegales.

En este orden, tal como ha concluido IMAOKA HOJYO<sup>146</sup>, se requiere que nuestro Estado modifique el Título VIII del Código Tributario, e incorpore un nuevo artículo, referido a la participación de los contribuyentes en los procedimientos de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, cuando tal información es solicitada por un Fisco del exterior. En específico, se deberá regular el procedimiento de notificación, para comunicar el inicio de estos procedimientos, regular la posibilidad de solicitar copia de la documentación remitida por otras Administraciones Tributarias, el derecho del contribuyente de presentar otros documentos o medios magnéticos con información sobre las operaciones investigadas, el derecho a tener reuniones con el auditor, y el derecho a cuestionar aquellas situaciones en las que pueda advertirse ilegalidad en el intercambio.

### ***5.3.3. Necesidad de regular un procedimiento que permita cuestionar la validez de requerimientos emitidos por entidades del extranjero***

Actualmente, nuestro Código Tributario y, de modo supletorio, la LPAG, establecen la posibilidad de que el contribuyente solicite la nulidad de un acto administrativo emitido por la SUNAT, cuando este incumpla con alguno de sus requisitos de validez. Sin embargo, estos dispositivos no permitirían cuestionar la validez de los requerimientos de información que sean emitidos por Administraciones Tributarias de otros países, cuando tengan un vicio de nulidad evidente, como sería la ausencia de motivación.

No parece idóneo que el contribuyente tenga que acudir al fuero administrativo de otro país para presentar un pedido de nulidad, por lo cual resultará importante que se regule una posibilidad de solicitar la revisión de dichos actos.

Conforme se ha explicado en el capítulo tercero del presente trabajo de investigación, los manuales de implementación de la OCDE exigen que en el intercambio de información a solicitud, la autoridad competente del Estado requerido (es decir, la SUNAT) reciba la petición a la mayor brevedad posible y verifique la validez de la misma, confirmando que cumple con

---

<sup>146</sup> IMAOKA HOJYO, L. Op Cit. p. 416.

la totalidad de requisitos mínimos, entre los cuales se incluye la motivación. En este escenario, sería de sumo interés que esta obligación de la SUNAT se incorpore de modo expreso en el Código Tributario

De este modo, si la SUNAT pretende prestar asistencia administrativa a otro Estado, pese a las deficiencias de motivación del requerimiento recibido, el contribuyente se encontraría habilitado a presentar una queja ante el Tribunal Fiscal, en virtud del artículo 150 del Código Tributario, alegando el incumplimiento de normas procedimentales.

En el supuesto que la resolución obtenida en el procedimiento administrativo no fuese favorable, el contribuyente podría interponer una acción contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal que declare improcedente la queja, solicitando como pretensión al juzgado que se ordene a la administración pública la realización de una determinada actuación a la que se encuentre obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme<sup>147</sup>. Inclusive podría optarse por disponer la suspensión del procedimiento de asistencia administrativa mutua, hasta que se obtenga un pronunciamiento firme, en sede judicial, que determine la validez del requerimiento de información.

#### ***5.3.4. Necesidad de incluir modificaciones en el sistema operativo de declaraciones (Intercambio de información automática)***

Por otro lado, para efectos del intercambio de información automático o sistemático, la SUNAT podrá otorgar información sobre las rentas que son declaradas por los propios contribuyentes. En este escenario, se hace necesario modificar el sistema actual para declarar las rentas netas de fuente extranjera, para el caso de los contribuyentes personas naturales.

En efecto, echando un vistazo al Formulario Virtual (FV) N° 705, publicado para la Declaración Jurada Anual 2017 de Rentas de Persona Natural<sup>148</sup>, puede evidenciarse, cuanto menos, las siguientes deficiencias:

1) El formulario solicita insertar la información de las rentas netas percibidas a lo largo del ejercicio fiscal, clasificándolas de acuerdo al país de origen, identificado al sujeto pagador de las mismas. Sin embargo, pese a que el formulario exige ingresar el monto total de renta neta percibida en un país, únicamente se podrá declarar los datos de un sujeto pagador, por país.

---

<sup>147</sup> Pretensión establecida en el numeral 4 del artículo 5 del TUO de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

<sup>148</sup> El Formulario Virtual N° 705 fue aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 011-2018/SUNAT, y ha sido publicado en el portal web de la SUNAT el 19 de febrero de 2018. Disponible en: <<https://www.sunat.gob.pe/xssecurity/SignOnVerification.htm?signonForwardAction=https%3A%2F%2Fwww.sunat.gob.pe%2Fol-ti-itpernatural-bs%2FPresentacionRenta.htm>>

Esta incoherencia del sistema implica que los contribuyentes no puedan declarar los datos reales de las operaciones en las cuales obtuvo renta, ya que no podrían identificar a la totalidad de sujetos pagadores de las mismas, y los montos netos percibidos de cada uno de ellos.

Atendiendo a la posibilidad de que las Autoridades Tributarias de los países miembros del convenio realicen un intercambio espontáneo de la información, se podría originar una alerta innecesaria de evasión o elusión fiscal para la SUNAT, así como la erogación innecesaria de fondos del Estado para iniciar una fiscalización en la cual el contribuyente tenga por primera vez la oportunidad real de detallar los datos de las operaciones.

2) Por otro lado, el formulario solo permite ingresar directamente las rentas netas obtenidas. Es decir, no existe la posibilidad de informar a la SUNAT sobre los gastos desembolsados para la obtención de dichas rentas<sup>149</sup>. En consecuencia, la información sobre los montos que la SUNAT obtenga mediante el intercambio espontáneo de información podría frecuentemente no coincidir con los montos declarados por los contribuyentes.

El FV N° 705 guarda muchas similitudes en la estructura de la Declaración de datos de Rentas de fuente extranjera con el Formulario Virtual aprobado para el ejercicio anterior (FV N° 703, aprobado para el ejercicio fiscal 2016) y sus precedentes. Resulta impactante que, pese a la existencia de modificaciones normativas en materia de Rentas de fuente extranjera las Resoluciones de Superintendencia de SUNAT no hayan creado un mecanismo más eficiente de declaración.

### ***5.3.5. Propuestas de modificaciones en el Código tributario y normas reglamentarias de la SUNAT***

Aun cuando ya se han efectuado ciertas modificaciones en el Código Tributario con el objeto de implementar la Convención, consistentes básicamente en recoger todos los mecanismos de asistencia administrativa mutua previstos en ella, lo cierto es que aún existen muchas dudas respecto a cómo se aplicarán en la práctica tales medidas.

Estas dudas se incrementan, si se tiene en consideración que a la fecha aún no se ha realizado ninguna modificación en el reglamento del procedimiento de Fiscalización de la

---

<sup>149</sup> De acuerdo con el artículo 51-A del Código Tributario, para calcular la renta neta de fuente extranjera deberán deducirse de las rentas brutas, los gastos necesarios para producirlas o mantener la fuente. Para tal efecto, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma.

SUNAT, norma reglamentaria que regula la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, ámbito en el que tendría cabida la aplicación de este Convenio por parte de la SUNAT, cuando se solicite o deba prestarse cualquier tipo de asistencia ante un Fisco del extranjero.

En efecto, a través de una fiscalización, la SUNAT lleva a cabo una serie de actos y actividades legalmente establecidas con la finalidad que la Administración Tributaria pueda determinar, verificar y/o comprobar el real y adecuado cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de sus obligaciones tributarias tanto formales como sustanciales. Todos estos actos deben ocurrir dentro de un procedimiento administrativo denominado Procedimiento de fiscalización o verificación.

Estando a ello, surgen algunas inconsistencias respecto a la operatividad de los mecanismos de intercambio de información:

En el caso del intercambio espontáneo de información, surge la duda de si será posible intercambiar información aun cuando no se tiene certeza sobre el inicio de un procedimiento contra dicho contribuyente en el extranjero, o cómo deberá proceder la SUNAT cuando reciba de manera espontánea información respecto a un contribuyente que no está sujeto a fiscalización local.

Con relación a la primera cuestión, podría entenderse que la SUNAT solo otorgará información a la autoridad competente de otro Estado cuando, de manera previa esta haya solicitado información respecto al mismo contribuyente, y haya informado el inicio de un procedimiento de fiscalización contra este. En cualquier caso, se tendría que notificar al contribuyente del envío de esta información.

Por otro lado, con respecto a la segunda cuestión, si la SUNAT recibiera a través de un intercambio espontáneo, información con respecto a un contribuyente que aún no se ha fiscalizado, podría ser conveniente iniciar una acción inductiva, a fin de otorgar al contribuyente la oportunidad de acogerse a gradualidad por las infracciones en que hubiese incurrido, y participar de manera voluntaria con el Estado.

En el caso de las fiscalizaciones en el extranjero, surgen las siguientes dudas: ¿Se tendrá que notificar al contribuyente el inicio de una fiscalización en el extranjero, o de la participación de un funcionario extranjero en la fiscalización local? ¿Los funcionarios extranjeros tendrán un rol activo o pasivo en las fiscalizaciones locales?

Al respecto, los comentarios 85 y 96 del Informe Explicativo de la Convención esbozan una respuesta al caso de las fiscalizaciones en el exterior: Para algunos Estados la presencia del representante extranjero se consideraría una infracción de la soberanía del país o contraria a sus

políticas o procedimientos, por lo cual deberá interponerse una reserva, en el sentido de no obligarse a prestar este tipo de asistencia. En otros Estados, la presencia sólo se permite si no hay objeción por parte del contribuyente, por lo que deberá regularse a detalle el procedimiento, incluyendo la notificación previa del contribuyente. Por último, otros países consideran la presencia de un representante de una autoridad extranjera en su territorio como algo aceptable siempre que la auditoría fiscal se realice estrictamente de conformidad con sus leyes y sus prácticas (en tal caso, tendría que ser la SUNAT quien presente a los auditores del extranjero, y la Autoridad Administrativa del extranjero, sería quien introduzca a Agentes Fiscalizadores peruanos, en una eventual fiscalización en el exterior).

Aunque en buena medida la Convención, su informe Explicativo o los Manuales pueden ayudar a solventar algunas dudas sobre el funcionamiento de estas herramientas, dependerá de cada Estado reconocer como se aplicarán estas disposiciones, lo que implica una obligación por parte de nuestro Gobierno de regular en normas reglamentarias la operatividad de estos procedimientos.

De cualquier modo, lo cierto es que resulta poco creíble que la SUNAT pueda realizar, de oficio, estos cruces de información internacional, cuando ya ha reconocido que los cruces de información en el ámbito local no son parte de sus funciones de fiscalización<sup>150</sup>, correspondiendo al deudor tributario poner a su disposición la totalidad de información y documentación con la que cuente para probar la verdad material de sus argumentaciones.

#### **5.4. ANÁLISIS COSTO-BENEFICIO DE LA RECEPCIÓN DEL TRATADO**

El análisis costo-beneficio efectuado por el Dictamen recaído en el Proyecto de Resolución Legislativa que aprobó la Convención, se limita a señalar que la aprobación de la iniciativa legislativa “no conlleva iniciativa de gasto”, y no realiza ninguna proyección del aumento en la recaudación.

Al respecto, corresponde precisar que si bien es cierto que la información para definir y cuantificar en términos monetarios los costos y beneficios de una medida regulatoria es difícil de encontrar o muchas veces no existe<sup>151</sup>, ello de modo alguno habilitaría a que el gobierno se niegue a plasmar un análisis aproximado de los gastos y beneficios vinculados a la adopción o implementación de una nueva regulación.

---

<sup>150</sup> Véase Resolución del Tribunal Fiscal N° 5552-2-2017

<sup>151</sup> BRYNNER, G. *Bureaucratic discretion: Law and policy in federal regulatory agencies* citado por QUINTANA, E., “Análisis de Impacto Regulatorio en la Regulación Peruana de Servicios Públicos” en *Derecho & Sociedad* N° 36, p 15. [fecha de consulta: 20 de julio de 2018] Disponible en: [revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/download/13205/13816](http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/download/13205/13816)

En el presente caso, no se ha tenido en consideración los gastos vinculados a la capacitación que deben recibir los auditores y verificadores de la SUNAT para poder aplicar los mecanismos de asistencia administrativa mutua, ni tampoco los gastos en tecnología para poder encriptar la información que se transmita, en aras de conservar la secrecía. Es decir, la implementación de esta Convención, de acuerdo a los estándares establecidos por la OCDE, si implicará una erogación de fondos públicos.

Por otro lado, ante la deficiencia del Dictamen para establecer una proyección de los beneficios económicos que podría representar la correcta aplicación de esta Convención, en el presente apartado se detalla brevemente un estimado del aumento en la recaudación.

Desde los años 1990, se ha identificado una tendencia por parte de los contribuyentes de mantener parte de sus rentas en el extranjero. Según Boston Group Consulting, en sus estudios Global Wealth (2016), durante el 2015, se estima que el 63% de la riqueza nacional se encontraría en el extranjero, bajo la forma de acciones, bonos, fondos mutuos, pensiones, depósitos, pagos de seguros de vidas, entre otros. Del mismo modo, el Bank for International Settlements informó que US\$6KMM de depósitos en el sistema bancario internacional (excluyendo a Perú) se encontraban en cuentas de peruanos, siendo que el 85% de los ingresos generados mediante la inversión no han pagado IR<sup>152</sup>. Estando a ello, se hace necesario que la SUNAT pueda tener acceso a la información de dichas cuentas, y determine si las rentas de estas personas domiciliadas han sido o no correctamente declaradas. En ese sentido la ratificación de la Convención otorgará a la SUNAT la posibilidad de cooperar con una red de más de 100 Administraciones Tributarias, que han suscrito el tratado.

Por otro lado, el uso de los mecanismos de asistencia administrativa, principalmente, el intercambio automático de información, por otros países, han implicado un aumento en la recaudación tributaria durante el 2017<sup>153</sup>:

País	Recaudación	Porcentaje del PIB Nacional
Brasil	US \$ 47 billones	2,29% <sup>154</sup>
Francia	US \$ 9 billones	0,34% <sup>155</sup>

<sup>152</sup> Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1264, que establece un régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas

<sup>153</sup> Reporte de progreso 2017. Transparencia fiscal, emitido por el Foro global de transparencia e intercambio de información con propósitos tributarios. [fecha de consulta 19 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2017.pdf>

<sup>154</sup> Considerando el PIB de Brasil al 2017 de US\$ 2.054,97 billones de dólares. [fecha de consulta 13 de julio de 2018] Disponible en: <https://knoema.es/atlas/Brasil/PIB>

<sup>155</sup> Considerando el PIB de Francia al 2017 de US\$ 2.583,56 billones de dólares. [fecha de consulta 13 de julio de 2018] Disponible en: <https://knoema.es/atlas/Francia/PIB>

India	US \$ 11 billones	0,42% <sup>156</sup>
Indonesia	US \$ 10 billones	0,99% <sup>157</sup>

Al 2017, el PBI de Perú ascendió a US\$ 211,24 millones de dólares, obteniendo un incremento del 2,5% con respecto al PBI registrado en el 2016. De acuerdo a la información del Reporte 2017 de la OCDE, la implementación de la Convención en el Estado peruano podría implicar un aumento importante en la recaudación, de aproximadamente el 2%<sup>158</sup>.

---

<sup>156</sup> Considerando el PIB de India al 2017 de US\$ 2.611,01 billones de dólares. [fecha de consulta 13 de julio de 2018] Disponible en: <https://knoema.es/atlas/India/PIB>

<sup>157</sup> Considerando el PIB de Indonesia al 2017 de US\$ 1.015,41 billones de dólares. [fecha de consulta 13 de julio de 2018] Disponible en: <https://knoema.es/atlas/Indonesia/PIB>

<sup>158</sup> Adoptándose como modelo el porcentaje de aumento que se obtuvo en Brasil, atendiendo a que ambos países latinoamericanos han pasado por una situación similar en los últimos años, como consecuencia de la corrupción.

## CONCLUSIONES

Conforme al análisis desarrollado en esta investigación, se ha arribado a las siguientes conclusiones:

1. La cooperación internacional entre las autoridades tributarias es una respuesta para combatir los problemas de evasión fiscal, así como los supuestos de elusión que provienen de planeamientos tributarios fraudulentos o simulados. En ese sentido, ha existido una evolución de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

2. Como parte del Programa País que Perú ha suscrito con la OCDE, y con miras a convertirse en un próximo miembro de la referida organización internacional, Perú ha decidido adherirse a la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

3. La Convención de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria ha supuesto un avance innegable en la consolidación de estándares internacionales, ya que reconoce una amplia gama de mecanismos de asistencia como son el intercambio de información, la asistencia en el cobro de créditos fiscales y la asistencia en la notificación o traslado de documentos. Sin embargo, se trata de un instrumento jurídico multilateral muy abstracto, que requerirá de instrumentos bilaterales (como son los acuerdos o memorandos de entendimiento sobre intercambio de información automática), y una mayor regulación en la normativa nacional.

4. La Convención ha reconocido una serie de limitaciones al uso de mecanismos de asistencia que tienen por finalidad garantizar a los contribuyentes las mismas salvaguardas que el ordenamiento interno les otorga. En ese sentido, se establece que la información tributaria declarada por los contribuyentes voluntariamente, o recabada por la administración tributaria a efectos de su intercambio, deberá ser mantenida en confidencialidad por la autoridad competente del otro Estado. Por otro lado, se señala que cuando el ordenamiento interno reconozca el derecho a un debido procedimiento tributario, en el que se garanticen como mínimo la notificación del sujeto investigado, y la posibilidad de recurrir aquellos actos que le ocasionen perjuicio, corresponderá a cada Estado parte regular la participación del contribuyente.

5. Algunos de los mecanismos de asistencia administrativa tributaria, especialmente, el intercambio de información bajo las modalidades espontánea, fiscalizaciones simultáneas y fiscalizaciones en el extranjero, parecen ser medios bastante lesivos contra los derechos de los contribuyentes, atendiendo al tipo de información compartida por las

administraciones tributarias. Así pues, un nuevo reto para los Estados parte que aun reconocen el derecho de los contribuyentes a la reserva tributaria, es lograr un equilibrio entre la eficacia del intercambio internacional de información tributaria y los derechos de los contribuyentes que podrían verse afectados.

6. Por último, aún queda pendiente efectuar varias modificaciones en la normativa interna para hacer operativos estos mecanismos, sin vulnerar los derechos que nuestro sistema jurídico garantiza. A tal efecto, se tendrán que efectuar modificaciones: (i) en el sistema de declaraciones, dado a que la información que declaren será intercambiada sistemáticamente; (ii) en el código tributario, para reconocer las etapas de los procedimientos de asistencia mutua, y regular la participación de los contribuyentes en estos procedimientos y (iii) en el código tributario, y el reglamento de fiscalización de la SUNAT, para regular las facultades que tendrá la SUNAT al prestar asistencia administrativa a otros Estados, cuando deba fiscalizar deudas tributarias de un Fisco del extranjero, o las facultades que tendrá un funcionario del exterior, cuando fiscalice conjuntamente con la SUNAT en nuestro territorio.

En cualquier caso, la SUNAT ya ha anunciado a voces que esta Convención estará plenamente vigente en nuestro país a partir del 2019. Queda poco tiempo para buscar la mejor forma de implementarla.

## BIBLIOGRAFÍA

ALVA MATTEUCCI, M. “¿En qué consiste la asistencia administrativa mutua en materia tributaria por parte de SUNAT?” [en línea], en *Actualidad Empresarial* N° 368 – Primera Quincena de Febrero 2017 [fecha de consulta 12 de enero de 2018]. Disponible en: [http://aempresarial.com/servicios/revista/368\\_1\\_BIRJSMKCMKAFLIGQRWHCELTBKFTDRLUSTLCMYNOKXPQIXXZPTG.pdf](http://aempresarial.com/servicios/revista/368_1_BIRJSMKCMKAFLIGQRWHCELTBKFTDRLUSTLCMYNOKXPQIXXZPTG.pdf)

ADAME GODDARD, J. *Nuevo diccionario jurídico mexicano*, Tomo VI L-O, 6ta Ed., México, Instituto de investigaciones jurídicas UNAM – Porrúa, 2001.

Asuntos Económicos Globales [fecha de consulta: 26 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://www.rree.gob.pe/SitePages/globales.aspx>

BARREIX, A., ROCA, J. y VELAYOS, F. “Breve historia de la transparencia tributaria” [en línea], *Documento para discusión N° IDB-DP-453*, Sector de Instituciones para el Desarrollo, del Banco Interamericano de Desarrollo, 2016 [fecha de consulta 29 de enero de 2018]. Disponible en: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/7670/Breve-historia-de-la-transparencia-tributaria.pdf?sequence=1>

BENITES CHAPOÑAN, T. *Influencia de la OCDE en el ordenamiento jurídico peruano para contrarrestar el planeamiento fiscal internacional de las empresas* [en línea], Tesis de maestría en Derecho de la Empresa con mención en derecho tributario. Universidad de Piura. Facultad de derecho [fecha de consulta 10 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/3286>

CALDERÓN CARRERO, J. *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales* [en línea], La Coruña, Netbblo, 2009 [fecha de consulta 10 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/11858/9788497454476.pdf;sequence=2>

CARMONA TINOCO, J. *Apuntes al control de convencionalidad* [en línea]. [fecha de consulta 19 de marzo de 2018]. Disponible en: [http://www.miguelcarbonell.com/artman/uploads/1/apuntes\\_al\\_control\\_de\\_convencionalidad.pdf](http://www.miguelcarbonell.com/artman/uploads/1/apuntes_al_control_de_convencionalidad.pdf)

CASTILLO CÓRDOVA, L. “¿Estado convencional de derecho?” en *La constitucionalización de los tratados de derechos humanos en el Perú*. Palestra Editores, Lima, 2015.

CASTILLO CÓRDOVA, L. *El derecho al trabajo y el proceso de amparo*, Palestra editores, Lima, 2017.

CASTILLO CÓRDOVA, L. “La posición jurídica de la Corte IDH”, en ROEL ALVA, Luis Andrés, *Política y Derecho Constitucional. Homenaje a Javier Alva Orlandini*, Editorial ADRUS, Asociación Peruana de Derecho Constitucional, Lima 2018

CASTRO LARENAS, E. *El intercambio de información en materia tributaria y sus aplicaciones al derecho chileno* [en línea]. Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile, p. 236-237 [fecha de consulta 19 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/140340/El-intercambio-de-informaci%C3%B3n-en-materia-tributaria-y-sus-aplicaciones-al-derecho-chileno.pdf?sequence=1>

CHECA VERA, P. “Ingreso del Perú a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria”, Ponencia en la *XI Jornada de Derecho Tributario*, organizada por el Grupo de Estudios Fiscales (GEF) de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), el 29 de noviembre de 2017.

CIMINIELLO, C. "Nuevas tecnologías e intercambio de información entre Administraciones", en *La Administración tributaria al servicio del ciudadano*, CIAT Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

CONTRERAS VASQUEZ, P. *Control de convencionalidad y discrecionalidad nacional* [en línea]. [fecha de consulta 19 de marzo de 2018]. Disponible en: [https://www.pcontreras.net/uploads/9/6/2/1/9621245/contreras\\_2013\\_control\\_de\\_convencionalidad\\_y\\_discrecionalidad\\_nacional.pdf](https://www.pcontreras.net/uploads/9/6/2/1/9621245/contreras_2013_control_de_convencionalidad_y_discrecionalidad_nacional.pdf)

DAVIS, Christina L. *More than Just a Rich Country Club: Membership Conditionality and Institutional Reform in the OECD* [en línea]. Princeton University, [fecha de consulta 26 de marzo de 2018]. Disponible en: [https://www.princeton.edu/~cldavis/files/Davis\\_OECDmembership\\_2016.pdf](https://www.princeton.edu/~cldavis/files/Davis_OECDmembership_2016.pdf)

DELOITTE, *Common Reporting Standard (CRS)* [en línea], Agosto de 2016 [fecha de consulta: 01 de agosto de 2018] Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/legal/CRS/Presentaci%C3%B3n%20Conferencia%20Colombia%20CRS.pdf>

DURAND ROJO, L., et al. *Libro homenaje a Armando Zolezzi Móller: Temas de derecho tributario y de derecho público*. Palestra Editores, Lima, 2006, pp. 51 a 95.

FERREIRA DE ALMEIDA, C. “International tax cooperation, taxpayer’s rights and Bank Secrecy: Brazilian difficulties to fit Global Standards” [en línea] en *Law and Business*

*Review of the Americas*, 221. 2015 [fecha de consulta 17 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1062&context=lbra>

Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales [en línea] [fecha de consulta 1 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

GARCÍA BELAUNDE, D. y PALOMINO MANCHEGO, J. “Control de Convencionalidad en el Perú” [en línea] en *Revista pensamiento Constitucional* N° 2018, 2013, pp. 23-241. [fecha de consulta 19 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/8955>

GARCÍA PRATS, F. “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria” [en línea] en *Crónica Tributaria* N° 133, Valencia, 2009, Valencia, 2001 [fecha de consulta 10 de febrero de 2018]. Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron\\_trib/articulo\\_101\\_Prats.PDF](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_101_Prats.PDF)

GARCÍA PRATS, F. “Los modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición” [en línea] en *Crónica Tributaria* N° 133, Valencia, 2009 [fecha de consulta 10 de febrero de 2018]. Disponible en: [www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad\\_internacional/133\\_Garcia.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf)

IMAOKA HOJYO, L. *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?* [en línea], Tesis doctoral, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid [fecha de consulta 17 febrero 2018]. Disponible en: <http://eprints.ucm.es/21012/1/T34413.pdf>

Informe “Perú 2021: País OCDE” [en línea] elaborado por el Centro nacional de Planeamiento Estratégico, Órgano del Ministerio de Relaciones Exteriores [fecha de consulta 10 de febrero de 2017]. Disponible en: [http://www.rree.gob.pe/Documents/2017/OCDE\\_2021.pdf](http://www.rree.gob.pe/Documents/2017/OCDE_2021.pdf)

Informe *Tax haven banks and U. S. tax compliance*, emitido por el Subcomité permanente de investigaciones del Comité de Seguridad Nacional y Asuntos Gubernamentales del Senado de los Estados Unidos, [en línea] Julio de 2008, p. 37 [fecha de consulta 17 de marzo de 2018]. Disponible en: <https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/REPORTTaxHavenBanksJuly1708FINALwPatEliseChgs92608.pdf>

MALHERBE J., BARRACHINA, E. y SÁNCHEZ ROJAS, O. *Temas de Tributación Internacional*, Ed. Grijley, 2009, Lima.

MALDONADO, A. “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales” [en línea] en *Instituto de Estudios Fiscales*, N° 1, 2002, pp. 1-2. [fecha de consulta: 02 de junio de 2018] Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2002\\_01.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_01.pdf)

MEDRANO CORNEJO, H.” En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú” [en línea] publicado en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* [fecha de consulta 17 de febrero de 2018]. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/02\\_Rev18\\_HMC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev18_HMC.pdf)

MEDRANO CORNEJO, H. “Los criterios de vinculación el Impuesto a la Renta” [en línea] en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, p. 6. [fecha de consulta: 04 de junio de 2018] Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev20\\_HMC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev20_HMC.pdf)

MORENO GONZALES, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información” [en línea] en *Crónica Tributaria* N° 146. 2013, pp. 212-214. [fecha de consulta: 04 de abril de 2018] Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron\\_trib/146\\_Moreno.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/146_Moreno.pdf)

MOSQUERA MONELOS, S. “El control de convencionalidad como herramienta necesaria de diálogo entre la Corte IDH y el juez nacional” [en línea] en *Gaceta Constitucional* N° 103, 2016, pp. 15-27. [fecha de consulta 17 de marzo de 2018]. Disponible en: [http://www.academia.edu/33024208/El\\_control\\_de\\_convencionalidad\\_como\\_necesaria\\_herramienta\\_de\\_di%C3%A1logo\\_entre\\_la\\_CorteIDH\\_y\\_el\\_juez\\_nacional](http://www.academia.edu/33024208/El_control_de_convencionalidad_como_necesaria_herramienta_de_di%C3%A1logo_entre_la_CorteIDH_y_el_juez_nacional)

MOSQUERA MONELOS, S. “El Perú y la recepción de los tratados de Derechos Humanos” en *La constitucionalización de los tratados de derechos humanos en el Perú*, 2015, Lima: Universidad de Piura, Facultad de Derecho. Ed. Palestra, pp. 65-86

MOSQUERA MONELOS, S. “Reflexiones a partir del estudio de casos sobre libertad religiosa en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos” en *Revista Persona y derecho* N° 77, Universidad de Navarra, 2017, pp. 335-351.

Programa País OCDE-Perú. *Resúmenes ejecutivos y principales recomendaciones* [en línea] [fecha de consulta 26 de febrero de 2018]. Disponible en: [http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/PueblosAndinosEcologia/files/1.\\_programa\\_pais\\_ocde-peru.pdf](http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/PueblosAndinosEcologia/files/1._programa_pais_ocde-peru.pdf)

PORTO, J. e “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria y su impacto en los Contribuyentes”, *Ponencia en la XI Jornada de Derecho Tributario*, organizada por el Grupo de Estudios Fiscales (GEF) de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), el 29 de noviembre de 2017.

QUINTANA, E., “Análisis de Impacto Regulatorio en la Regulación Peruana de Servicios Públicos” [en línea] en *Derecho & Sociedad* N° 36, p 15 [fecha de consulta: 20 de julio de 2018] Disponible en: [revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/13205/13816](http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/13205/13816)

QUIROZ VERGARA, M. *Relación entre la obligación de intercambio de información de los Convenios OCDE y el deber de reserva legal del Código Tributario* [en línea]. Tesis para optar al grado de Magister en Derecho Tributario. Chile, 2012 [fecha de consulta 20 de enero de 2018]. Disponible en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/112886>

REVOREDO PALACIOS, A. “La reserva Tributaria” en *Derecho de los negocios – Revista Jurídica del Perú* N° 27, 2000.

SILVA NAVA, C. *La Supremacía Constitucional y los Tratados Internacionales Anuario de Derecho Público*. México, 1998, Mc Graw Hill, ITAM. pp. 93

TRAVERSO CUESTA, D. “El acceso a la información bancaria para propósitos tributarios y su ponderación con el derecho al secreto bancario: análisis constitucional” [en línea] en *Ius et Veritas* N° 47, 2013, p. 320 [fecha de consulta 23 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11949/12517>

VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, P. “Los Acuerdos de Intercambio de Información tributaria y su Implementación en el Perú” [en línea] en *Derecho & Sociedad* N° 43, 2014 [fecha de consulta: 03 de enero de 2018]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/12587/13144>

VILLAÍS SCHETTINI, B. “Las Convenciones multilaterales y los convenios bilaterales” [en línea], en Asociación de Funcionarios y Empleados del servicio exterior ecuatoriano. N° 61 p. 32. [fecha de consulta: 18 de febrero de 2018] Disponible en: <https://afese.com/img/revistas/revista61/convmult.pdf>.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, D. *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 [fecha de consulta: 15 de febrero de 2018]. Disponible en:

[http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/9205/VILLANUEVA\\_GUTIERREZ\\_SERGIO\\_DANILO\\_AMPLIACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/9205/VILLANUEVA_GUTIERREZ_SERGIO_DANILO_AMPLIACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

WANYANA OGUTTU, A., “A Critique on the Effectiveness of 'Exchange of Information on Tax Matters' in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective” en *Bull for Int'l Tax'n* Vol. 275, 2014.

YACOLCA ESTARES, D.; BRAVO CUCCI, J.; GAMBA VALEGA, C. *Tratado de Derecho Procesal tributario*. Ed. Pacífico, Lima, 2012.

#### Manuales e Informes

CIAT. *Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios* [en línea], p. 12 [fecha de consulta: 04 de abril de 2018]. Disponible en: <https://es.scribd.com/document/266944089/Manual-CIAT-Para-La-Implantacion-e-Intercambio-de-Informacion-CIAT>

OCDE. *Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria* [en línea]. Aprobado por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49248592.pdf>

OCDE. *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario. Módulo 1 - El intercambio de información previa petición* [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/41814353.pdf>

OCDE. *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario. Módulo 2 - El intercambio espontáneo de información*. [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814387.pdf>

OCDE. *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario. Módulo 3 - El intercambio automático (o sistemático) de información* [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814449.pdf>

OCDE. *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario. Módulo 5 – Las fiscalizaciones o comprobaciones*

*simultáneas*. [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814482.pdf>

OCDE. *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario. Módulo 6 – Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero*. [en línea]. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. [fecha de consulta 18 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814491.pdf>

Centro de la OCDE en México para América Latina. *¿Qué es la OCDE?* [fecha de consulta 12 de febrero de 2018]. Disponible en: <http://biblioteca.utralca.cl/doctos/pdf/OCDE.pdf>

OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada* [en línea] en la Página web de la OCDE [fecha de consulta 20 de enero de 2018] Disponible en: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es)

UN. *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo* [en línea]. p. 403-404. [fecha de consulta: 03 de marzo de 2018]. Disponible en: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN\\_Handbook\\_DTT\\_Sp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf)

#### *Sentencias del Tribunal Constitucional*

STC recaída sobre el Expedientes N° 08217-2013-PHD/TC

STC recaída sobre el Expedientes N° 2838-2009-PHD/TC

STC recaída sobre el Expedientes N° 00004-2004-PI/TC

STC recaída sobre el Expedientes N° 00009-2001-AI/TC

STC recaída sobre el Expedientes N° 1525-2003-AA/TC

STC recaída sobre el Expedientes N° 00763-2003-AA/TC

STC recaída sobre el Expedientes N° 02721-2003-AA/TC

STC recaída sobre el Expediente N° 05085-2006-AA/TC.

STC recaída sobre el Expediente N° 00649-2002-AA/TC

STC recaída sobre el Expediente N° 01219-2003-HD/TC



## ANEXOS

### ANEXO 1: LISTA DE PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE

	<b>PAÍS</b>	<b>FECHA DE ADHESIÓN</b>
1	ALEMANIA	27 DE SETIEMBRE DE 1961
2	AUSTRALIA	07 DE JUNIO DE 1971
3	AUSTRIA	29 DE SETIEMBRE DE 1961
4	BÉLGICA	13 DE SETIEMBRE DE 1961
5	CANADÁ	10 DE ABRIL DE 1961
6	CHILE	07 DE MAYO DE 2010
7	COLOMBIA	30 DE MAYO DE 2018
8	DINAMARCA	30 DE MAYO DE 1961
9	ESLOVAQUIA	14 DE DICIEMBRE DE 2010
10	ESLOVENIA	21 DE JULIO DE 2010
11	ESPAÑA	03 DE AGOSTO DE 1961
12	ESTADOS UNIDOS	12 DE ABRIL DE 1961
13	ESTONIA	09 DE DICIEMBRE DE 2010
14	FINLANDIA	28 DE ENERO DE 1969
15	FRANCIA	07 DE AGOSTO DE 1961
16	GRECIA	27 DE SETIEMBRE DE 1961
17	HUNGRÍA	07 DE MAYO DE 1996
18	IRLANDA	17 DE AGOSTO DE 1961
19	ISLANDIA	05 DE JUNIO DE 1961
20	ISRAEL	07 DE SETIEMBRE DE 2010
21	ITALIA	29 DE MARZO DE 1962
22	JAPÓN	28 DE ABRIL DE 1964
23	KOREA	12 DE DICIEMBRE DE 1996
24	LETONIA	01 DE JULIO DE 2016
25	LITUANIA	03 DE MAYO DE 2018
26	LUXEMBURGO	07 DE DICIEMBRE DE 1961
27	MÉXICO	18 DE MAYO DE 1994
28	NORUEGA	04 DE JULIO DE 1961
29	NUEVA ZELANDA	29 DE MAYO DE 1973
30	PAÍSES BAJOS	13 DE NOVIEMBRE DE 1961
31	POLONIA	22 DE NOVIEMBRE DE 1996
32	PORTUGAL	04 DE AGOSTO DE 1961
33	REINO UNIDO	02 DE MAYO DE 1961
34	REPÚBLICA CHECA	21 DE DICIEMBRE DE 1995
35	SUECIA	28 DE SETIEMBRE DE 1961

36	SUIZA	28 DE SETIEMBRE DE 1961
37	TURQUÍA	02 DE AGOSTO DE 1961

## ANEXO 2: CUADRO DE ESTADOS SIGNATARIOS DEL CONVENIO OCDE

	PAÍS	FECHA DE ADHESIÓN
1	ALBANIA	01 DE MARZO DE 2013
2	ALEMANIA	17 DE ABRIL DE 2008
3	ANDORRA	05 DE NOVIEMBRE DE 2013
4	ANGUILA	01 DE MARZO DE 2014
5	ARABIA SAUDITA	29 DE MAYO DE 2013
6	ARGENTINA	03 DE NOVIEMBRE DE 2011
7	ARMENIA	24 DE ENERO DE 2018
8	ARUBA	01 DE FEBRERO DE 1997
9	AUSTRALIA	03 DE NOVIEMBRE DE 2011
10	AUSTRIA	29 DE MAYO DE 2013
11	AZERBAIYÁN	26 DE MARZO DE 2003
12	BAHAMAS	15 DE DICIEMBRE DE 2017
13	BAHRAIN	29 DE JUNIO DE 2017
14	BARBADOS	28 DE OCTUBRE DE 2015
15	BÉLGICA	07 DE FEBRERO DE 1992
16	BELIZE	29 DE MAYO DE 2013
17	BERMUDA	01 DE MARZO DE 2014
18	BRASIL	03 DE NOVIEMBRE DE 2011
19	BRUNEI	12 DE SETIEMBRE DE 2017
20	BULGARIA	26 DE OCTUBRE DE 2015
21	BURKINA FASO	25 DE AGOSTO DE 2016
22	CAMEROON	25 DE JUNIO DE 2014
23	CANADÁ	28 DE ABRIL DE 2004
24	CHILE	24 DE OCTUBRE DE 2013
25	CHINA	27 DE AGOSTO DE 2013
26	COLOMBIA	23 DE MAYO DE 2012
27	COSTA RICA	01 DE MARZO DE 2012
28	CROACIA	11 DE OCTUBRE DE 2013
29	CURACAO	10 DE OCTUBRE DE 2010
30	CYPRUS	10 DE JULIO DE 2014
31	DINAMARCA	16 DE JULIO DE 1992
32	EL SALVADOR	01 DE JUNIO DE 2015
33	EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	21 DE ABRIL DE 2017

34	ESLOVAQUIA	29 DE MAYO DE 2013
35	ESLOVENIA	27 DE MAYO DE 2010
36	ESPAÑA	12 DE NOVIEMBRE DE 2009
37	ESTADOS UNIDOS	28 DE JUNIO DE 1989
38	ESTONIA	29 DE MAYO DE 2013
39	FILIPINAS	26 DE SETIEMBRE DE 2014
40	FINLANDIA	11 DE DICIEMBRE DE 1989
41	FRANCIA	17 DE SETIEMBRE DE 2003
42	GABÓN	03 DE JULIO DE 2014
43	GEORGIA	12 DE OCTUBRE DE 2010
44	GHANA	10 DE JULIO DE 2012
45	GIBRALTAR	01 DE MARZO DE 2014
46	GRECIA	21 DE FEBRERO DE 2012
47	GROENLANDIA	01 DE ABRIL DE 1995
48	GUATEMALA	05 DE DICIEMBRE DE 2012
49	GUERNSEY	01 DE AGOSTO DE 2014
50	HUNGRÍA	12 DE NOVIEMBRE DE 2013
51	INDIA	23 DE ENERO DE 2012
52	INDONESIA	03 DE NOVIEMBRE DE 2011
53	IRLANDA	30 DE JUNIO DE 2011
54	ISLAS CAIMÁN	01 DE ENERO DE 2014
55	ISLAS COOK	28 DE OCTUBRE DE 2016
56	ISLAS FAROE	01 DE ENERO DE 2007
57	ISLA DE MÁN	01 DE MARZO DE 2014
58	ISLAS MARSHALL	22 DE DICIEMBRE DE 2016
59	ISLAS TURCAS Y CAICOS	01 DE DICIEMBRE DE 2013
60	ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS	01 DE MARZO DE 2014
61	ISLANDIA	22 DE JULIO DE 1996
62	ISRAEL	24 DE NOVIEMBRE DE 2015
63	ITALIA	31 DE ENERO DE 2006
64	JAMAICA	01 DE JUNIO DE 2016
65	JAPÓN	03 DE NOVIEMBRE DE 2011
66	JERSEY	01 DE JUNIO DE 2014
67	KAZAJSTÁN	23 DE DICIEMBRE DE 2013
68	KENYA	08 DE FEBRERO DE 2016
69	KOREA	27 DE MAYO DE 2010
70	KUWAIT	05 DE MAYO DE 2017
71	LATVIA	29 DE MAYO DE 2013
72	LEBANON	12 DE MAYO DE 2017
73	LIECHTENSTEIN	21 DE NOVIEMBRE DE 2013

74	LETONIA	07 DE MARZO DE 2013
75	LUXEMBURGO	29 DE MAYO DE 2013
76	MALASIA	25 DE AGOSTO DE 2016
77	MALTA	26 DE OCTUBRE DE 2012
78	MARRUECOS	21 DE MAYO DE 2013
79	MAURICIO	23 DE JUNIO DE 2015
80	MÉXICO	27 DE MAYO DE 2010
81	MOLDOVA	27 DE ENERO DE 2011
82	MÓNACO	13 DE OCTUBRE DE 2014
83	MONTSERRAT	01 DE OCTUBRE DE 2013
84	NAURU	28 DE JUNIO DE 2016
85	NIGERIA	29 DE MAYO DE 2013
86	NIUE	27 DE NOVIEMBRE DE 2015
87	NORUEGA	05 DE MAYO DE 1989
88	NUEVA ZELANDA	26 DE OCTUBRE DE 2012
89	PAÍSES BAJOS	25 DE SETIEMBRE DE 1990
90	PAKISTÁN	14 DE SETIEMBRE DE 2016
91	PANAMÁ	27 DE OCTUBRE DE 2016
92	PERÚ	25 DE OCTUBRE DE 2017
93	POLONIA	19 DE MARO DE 1996
94	PORTUGAL	27 DE MAYO DE 2010
95	QATAR	10 DE NOVIEMBRE DE 2017
96	REINO UNIDO	24 DE MAYO DE 2007
97	REPÚBLICA CHECA	26 DE OCTUBRE DE 2012
98	REPÚBLICA DOMINICANA	28 DE JUNIO DE 2016
99	ROMANIA	15 DE OCTUBRE DE 2012
100	RUSIA	03 DE NOVIEMBRE DE 2011
101	SAINT KITTS AND NEVIS	25 DE AGOSTO DE 2016
102	SANTA LUCÍA	21 DE NOVIEMBRE DE 2016
103	SAN VICENTE Y LAS GRANADAS	25 DE AGOSTO DE 2016
104	SAMBOA	25 DE AGOSTO DE 2016
105	SAN MARINO	21 DE NOVIEMBRE DE 2013
106	SENEGAL	04 DE FEBRERO DE 2016
107	SEYCHELLES	24 DE FEBRERO DE 2015
108	SINGAPUR	29 DE MAYO DE 2013
109	SINT MARTEEN	10 DE OCTUBRE DE 2010
110	SUDÁFRICA	03 DE NOVIEMBRE DE 2011
111	SUECIA	20 DE ABRIL DE 1989
112	SUIZA	15 DE OCTUBRE DE 2013
113	TUNISIA	16 DE JULIO DE 2012

114	TURQUÍA	03 DE NOVIEMBRE DE 2011
115	UCRANIA	20 DE DICIEMBRE DE 2014
116	UGANDA	04 DE NOVIEMBRE DE 2015
117	URUGUAY	01 DE JUNIO DE 2016



## APÉNDICES

### APÉNDICE 1: EJEMPLO DE PETICIÓN DE INFORMACIÓN

DE: Sr. X

Superintendente de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración  
Tributaria – SUNAT

Av. Garcilaso de la Vega 1472

Ciudad: Lima

País: Perú

Teléfono +51 634 3232 /Fax: +51 634 3232

Persona de Contacto; Sr. X1 (Auditor del procedimiento de fiscalización)

PARA: Sr. Y

Autoridad Competente de Suiza.

Dirección

Ciudad

País

Teléfono/Fax

Persona de contacto

10 de noviembre de 2018

Referencia: Requerimiento N° 12000034578

Contribuyente sujeto a investigación:

Sr. Víctor Alberto Venero Garrido

Número de Identificación Tributaria: RUC: 10067490857

Calle Cusco 1082, Lima, Lima, Lima, Perú

Años fiscales sujetos a investigación:

01/01/2013 -31/12/2013

01/01/2014 – 31/12/2014

Años respecto de los que se solicita la información: Los mismos periodos (2013-13 y  
2014-13)

Estimado Señor Y:

Ref.: Petición de información en los términos del artículo 5 de la Convención sobre  
asistencia administrativa mutua en materia fiscal

Esta petición de información es presentada de acuerdo con el artículo 102-B del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por D.S.133-2013-EF, así como el artículo 5 de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal. Nuestra solicitud afecta a Víctor Alberto Venero Garrido.

La Administración tributaria peruana, SUNAT, está, actualmente, fiscalizando las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales arriba mencionados.

Víctor Alberto Venero Garrido es un ciudadano de nacionalidad peruana, que ha adquirido la condición de contribuyente domiciliado, conforme las normas tributarias peruanas. En el curso de la fiscalización se ha descubierto el depósito de fondos en la cuenta bancaria Número: 021253-6, abierta en el Banco BBVA, institución financiera sita en Selnaustrasse 32/36, 8001, Zürich, Suiza.

Hemos corroborado que dicha cuenta bancaria tiene por titular a la empresa Wilborn Internacional Corp., por lo cual requerimos que nos confirmen si el Sr. Venero es el beneficiario económico final de dicha empresa. Asimismo, creemos que los fondos depositados en esta cuenta están sujetos a tributación en Perú y que no han sido declarados.

Solicitamos, por tanto, la siguiente información para el período objeto de comprobación:

- Documentación bancaria, incluyendo los extractos bancarios de la cuenta número 021253-6 del BBVA, que parece haber sido utilizada directa o indirectamente por el Sr. Venero.
- Declaraciones Jurada del Impuesto a la renta, o ganancias de capital o similar, que hubiesen sido presentado por las Fundaciones.
- Documentos privados y públicos de constitución de las fundaciones

Si necesita más información, por favor, póngase en contacto con el Sr. X1.

Le rogamos acuse recibo de la presente petición e indique en qué plazo, aproximadamente, será facilitada esta información.

Esta petición se presenta de conformidad con el artículo 5 de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, y la información proporcionada será únicamente utilizada en los términos de la Convención.

Atentamente,

---

Sr. X

Superintendente de la SUNAT

## APÉNDICE 2: EJEMPLO DE RESPUESTA A SOLICITUD DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

DE: Sr. Y  
Autoridad Competente de Suiza.  
Dirección  
Ciudad  
País  
Teléfono/Fax  
Persona de contacto

PARA: Sr. X

Superintendente de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

Av. Garcilaso de la Vega 1472

Ciudad: Lima

País: Perú

Teléfono +51 634 3232 /Fax: +51 634 3232

Persona de Contacto; Sr. X1 (Auditor del procedimiento de fiscalización)

24 de noviembre de 2018

Estimado Señor X:

Ref.: Petición de información en los términos del artículo 5 de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal

Su Referencia: Requerimiento N° 12000034578 Contribuyente: Sr. Víctor Alberto Venero Garrido

Número de Identificación Tributaria: RUC: 10067490857

Calle Cusco 1082, Lima, Lima, Lima, Perú

Años fiscales sujetos a investigación:

01/01/2013 -31/12/2013

01/01/2014 – 31/12/2014

Años respecto de los que se solicita la información: Los mismos periodos (2013-13 y 2014-13)

El 10 de noviembre de 2018, recibimos una solicitud de información en los términos del artículo 5 de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, en relación

a cuentas bancarias que, al parecer, están siendo usadas indirectamente por Víctor Alberto Venero Garrido

La Administración tributaria peruana, SUNAT, está, actualmente, fiscalizando las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales arriba mencionados.

Adjunto se remite la documentación solicitada:

- Documentación bancaria, incluyendo los extractos bancarios de las cuenta número 021253-6 del Banco BBVA, que parece haber sido utilizada directa o indirectamente por el Sr. Venero.
- Declaraciones Jurada del Impuesto a la renta, o ganancias de capital o similar, que hubiesen sido presentado por las Fundaciones.
- Documentos privados y públicos de constitución de las fundaciones

Se ha notificado al contribuyente, informando del envío de esta información.

Esta información se suministra en los términos del artículo 5 de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, y la información proporcionada será únicamente utilizada en los términos de la Convención.

Le rogamos que nos facilite información sobre la utilidad de la información suministrada.

Atentamente,

---

Sr. Y

Autoridad competente de Suiza