



UNIVERSIDAD  
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL  
PIRHUA

# INFLUENCIA DE LA OCDE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO PARA CONTRARRESTAR EL PLANEAMIENTO FISCAL INTERNACIONAL DE LAS EMPRESA

Tania Benites-Chapoñán

Piura, noviembre de 2017

FACULTAD DE DERECHO

Maestría en Derecho de la Empresa con Mención en Derecho Tributario

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



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/)

**TANIA LIBERTAD BENITES CHAPOÑÁN**

**INFLUENCIA DE LA OCDE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO  
PERUANO PARA CONTRARRESTAR EL PLANEAMIENTO  
FISCAL INTERNACIONAL DE LAS EMPRESAS**



**UNIVERSIDAD DE PIURA  
FACULTAD DE DERECHO  
MAESTRÍA EN DERECHO DE LA EMPRESA  
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**2017**

## **APROBACIÓN**

La tesis titulada “*Influencia de la OCDE en el ordenamiento jurídico peruano para contrarrestar el planeamiento fiscal internacional de las empresas*”, presentada por la abogada Tania Libertad Benites Chapoñán para obtener el grado de Magíster en Derecho de la Empresa con mención en Derecho Tributario, fue aprobada por la Directora de Tesis, Magíster Ana Karina Salazar Hernández.

---

Directora de Tesis

## **DEDICATORIA**

“A Dios, mi Padre y Señor, a quien le debo todo lo que soy”.

## ÍNDICE GENERAL

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPÍTULO I: EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO</b> .....	5
1.1. Aspectos generales.....	5
1.2. Definición de planeamiento tributario.....	6
1.2.1. Diferencias entre elusión, economía de opción y evasión tributaria.....	8
1.2.1.1. La elusión tributaria o economía de opción.....	8
1.2.1.2. La evasión tributaria.....	10
1.2.1.3. El Fraude a la ley.....	12
1.3. La planificación tributaria internacional.....	13
1.3.1. Objetivo de la planificación tributaria y financiera internacional.....	19
1.3.2. Planeamiento tributario internacional “agresivo”.....	24
1.3.3. Tipos de planeamiento tributario internacional “agresivo”.....	25
1.3.3.1. Estrategia Inversión directa.....	25
1.3.3.2. Refundación de la compañía.....	26
1.3.3.3. La transferencia de precios.....	27
1.3.3.4. La infra capitalización.....	27
1.3.3.5. La segregación de rentas.....	28
1.3.3.6. La doble rebaja.....	29
1.3.3.7. El aparcamiento extraterritorial de la propiedad intelectual.....	29
1.4. Consideraciones sobre el Planeamiento tributario.....	29

<b>CAPÍTULO II: LA OCDE FRENTE AL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO</b> .....	33
2.1. Contexto económico mundial.....	33
2.2. La OCDE.....	35
2.2.1. Influencia de la OCDE.....	36
2.2.2. El informe BEPS emitido por la OCDE.....	39
2.2.3. Naturaleza jurídica de las normas emitidas por la OCDE.....	42
<b>CAPÍTULO III: RESULTADOS DE LA INFLUENCIA DE LA OCDE EN NUESTRO PAÍS</b> .....	47
3.1. Influencia del Informe BEPS.....	47
3.1.1. Intercambio de información.....	51
3.1.2. Modalidades de intercambio de información.....	53
3.1.2.1. Intercambio a solicitud o específico.....	53
3.1.2.2. Intercambio automático.....	54
3.1.2.3. Intercambio espontáneo.....	57
3.2. Marco jurídico para el Intercambio de información.....	58
3.2.1. Los Convenios de doble imposición.....	61
3.2.2. Los Tratados de intercambio de información.....	67
3.2.3. Adecuación normativa: Decreto Legislativo N° 1315.....	68
<b>CAPÍTULO IV: APLICACIÓN PRÁCTICA Y EXPECTATIVAS</b> .....	85
4.1. Caso <i>Panamá Papers</i> .....	87
4.2. ¿Qué está haciendo Perú?.....	93
<b>CONCLUSIONES</b> .....	97
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	101
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	103
<b>ANEXOS</b> .....	109
Anexo 1. Nota de prensa SUNAT N° 084-2017.....	111
Anexo 2. Nota de prensa SUNAT N° 059-2016.....	113
Anexo 3. Informe SUNAT N° 136-2015-SUNAT/5D0000.....	115
Anexo 4. Tabla comparativa - Cláusula sobre el MEC.....	119

## INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de un país las empresas son importantes porque a través de la organización eficiente de sus recursos, le proveen a la sociedad los bienes y servicios que ésta necesita; por lo que es lógico no sólo que obtengan ganancias por el trabajo y/o servicios que ofrecen, sino que busquen maximizar su rendimiento; sin embargo, frente a una desaceleración de la economía a nivel mundial, muchas corporaciones han procurado formular estrategias ligadas a generar ahorro fiscal utilizando procedimientos de planeamiento tributario.

El problema surge cuando este planeamiento utiliza figuras elusivas o maniobras que se basan en la simulación absoluta o relativa de las operaciones o estrategias que se aprovechan de lagunas o vacíos en las normas tributarias para cambiar o trasladar artificialmente ganancias a lugares de baja o nula imposición o donde hay poca o ninguna actividad económica; es decir utilizan estrategias empresariales que se encuentran dentro de la legalidad, pero que socavan la imparcialidad y la integridad de los sistemas fiscales pues sólo las empresas que operan a través de fronteras pueden utilizar este tipo de planeamiento que muchas veces se basa en el uso abusivo de los convenios firmados para evitar la doble imposición, lo cual les permite obtener ventajas competitivas sobre las empresas que operan a nivel nacional. Por otra parte, cuando los contribuyentes ven que las multinacionales evitan legalmente pagar impuesto les afectamos el ánimo de cumplimiento voluntario.

Sin embargo, por mucho tiempo, algunos contribuyentes han escondido ingresos y activos cuantiosos de las autoridades tributarias, abusando del secreto bancario u otros impedimentos al intercambio de información. ¿Quiénes son los principales perdedores con la utilización de agresivas estrategias de planeamiento fiscal? En primer lugar tenemos a los Estados y las administraciones tributarias, toda vez que no cumplirían con recaudar los ingresos que inicialmente proyectaron, ya que las multinacionales logran en cierta medida trasladar los beneficios de una determinada zona hacia otra de escasa imposición tributaria; lo cual origina problemas de déficit en los presupuestos anuales de los países.

En segundo lugar, se perjudican los habitantes y contribuyentes ubicados en países que sufren la baja considerable de la recaudación, pues sus gobiernos se ven obligados a disminuir los gastos públicos ofreciendo menos servicios a la población como consecuencia del no pago de los impuestos por parte de las empresas que aplican planeamiento tributario, logrando una deslocalización de los beneficios hacia otras zonas.

Además, también se ven perjudicadas las empresas nacionales que no pueden competir con el ahorro de gastos que si logran realizar las grandes corporaciones quienes obtienen precios competitivos al trabajar operaciones en volumen o inversiones a escala.

Ante esta problemática, la cooperación entre países y sus autoridades tributarias -denominada Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria- está cobrando auge reduciendo absolutamente la tolerancia frente a la evasión fiscal; además en un contexto de crisis económica y financiera, los gobiernos requieren de mayores ingresos tributarios y los ciudadanos necesitan la seguridad de que la carga fiscal está distribuida de manera justa; por lo que muchas jurisdicciones están firmando acuerdos con el fin de promover políticas conjuntas que hagan frente a éstos problemas comunes y existen organismos que impulsan la lucha contra la elusión y evasión fiscal, entre éstas destaca la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), conformado por un selecto grupo de países que representan el 70 por ciento de la economía global, quienes debaten políticas públicas de vanguardia y que en materia de impuestos han logrado importantes avances hacia una mayor transparencia e intercambio de información

generando resultados muy positivos con la aplicación de planes específicos y lineamientos que se comprometen a seguir los países miembros.

Siguiendo ésta línea, el gobierno peruano en su ánimo de mejorar sus políticas económicas y sociales y por considerar que se trata de un espacio de análisis e intercambio de experiencias entre países, tiene como objetivo formar parte de este organismo de colaboración y aunque por el momento no es país miembro, desarrolla una estrategia progresiva de incorporación a los comités y grupos de trabajo de la OCDE a través de la implementación del “Programa País”, por el cual se ha adherido a varios instrumentos legales como el Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua.

En este contexto, el 30 de diciembre del año 2016 se promulgó, en aplicación de la Ley N° 30506 – Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A. - el Decreto Legislativo N° 1315 que tiene como objetivo, según lo explicita la misma norma, “adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria”. A través de este dispositivo, se realizaron algunas modificaciones al texto del Código Tributario, orientadas sobre todo a establecer algún mecanismo regulatorio sobre el intercambio de información entre Administraciones tributarias de otras jurisdicciones.

Por lo expuesto, en el presente trabajo de investigación se va a realizar un análisis sobre:

- La pertinencia de la participación del gobierno peruano en un Organismo internacional como la OCDE para enfrentar las agresivas estrategias de planificación fiscal empresarial.
- Las recomendaciones que emanan de la OCDE, reconocidos como principios internacionalmente aceptados para luchar contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios tributarios - llamados por la OCDE como BEPS por sus siglas en inglés del

“Base Erosion And Profit Shifting”- ¿tienen poder normativo?, ¿pueden ser consideradas como fuente legal para el Derecho peruano?

- Se analizarán las adecuaciones del ordenamiento peruano para hacer frente al planeamiento internacional tributario (tratados internacionales y modificaciones legislativas).

# CAPÍTULO I

## EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO

### 1.1. Aspectos generales

La existencia de la sociedad sólo ha sido posible porque los seres humanos reconocieron que para evitar su propio exterminio requerían adoptar acuerdos, que establecieran los límites de sus derechos y las obligaciones para con la colectividad que habían formado. Por esto, crearon el Estado, a fin de que los organice, pero también crearon instancias para controlarlo si quienes llevaban las riendas del Estado se extralimitaban en el uso del poder. Para que el sistema funcione se requería (y requiere) de recursos. En ese contexto apareció el tributo<sup>1</sup>.

Siguiendo a Saavedra Rodríguez, Rubén<sup>2</sup>; los tributos constituyen un elemento esencial de toda sociedad organizada, pues a través de ellos se logran solventar los gastos en que incurre el Estado; sin embargo, este modelo de financiación pública exige por parte de la ciudadanía la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público.

Si bien los tributos nos han acompañado durante siglos, la regulación relativa a la forma en que se cobran no ha sido estática y ha existido una lucha permanente de parte de los contribuyentes por limitar

---

<sup>1</sup> SUNAT – SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, “Cultura Tributaria. Libro de consulta”, Lima, agosto de 2010, pp. 13.

<sup>2</sup> SAAVEDRA RODRÍGUEZ, RUBÉN. “¿Planeamiento Tributario o Contingencia Tributaria?”. Blog “Tributación y Estado de Derecho”. <http://alfredorubensaavedra.blogspot.pe/>. Publicado en noviembre de 2015.

la potestad del gobernante de exigir cargas fiscales exorbitantes. Así, en la actualidad la potestad tributaria resulta limitada por principios incorporados en la Constitución Política de los Estados. En nuestro país, el artículo 74° del texto constitucional incorpora importantes garantías en favor del ciudadano, tales como el principio de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y el respeto a los derechos fundamentales de la persona.

Un aspecto por considerar es que, los tributos constituyen una carga para el ciudadano al tener que desprenderse de parte de su patrimonio y entregarlo al Estado, para que a través de sus gobernantes redistribuyan la riqueza bajo la forma de obras públicas, servicios públicos y programas sociales (rol redistributivo del tributo).

Sin embargo, es una realidad que los contribuyentes pagan los tributos en calidad de obligación legal y no por voluntad propia, y por lo general buscan mecanismos, legales o no, que le permitan reducir su carga tributaria. En la doctrina tributaria, se ha denominado a estos mecanismos como: planeamiento tributario o economía de opción, elusión y evasión; más adelante haremos la distinción y precisión de cada una de estas figuras.

## **1.2. Definición de planeamiento tributario**

Es frecuente escuchar a asesores que ofrecen servicios de planeamiento tributario e inclusive en centros de estudios a nivel de pregrado y posgrado han incorporado dentro de los planes de estudio el curso de “Planeamiento tributario empresarial”, sin embargo, la definición no es unívoca, ¿cuáles son sus límites?, ¿qué riesgos generan? y, por último, ¿si éste resulta lícito, o contrario a la ley? La absolución de éstas y otras interrogantes nos permite conocer si las acciones de planeamiento tributario generan o no contingencias tributarias y quizá delito por defraudación tributaria.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> SAAVEDRA RODRÍGUEZ, RUBÉN. “¿Planeamiento Tributario o Contingencia Tributaria?”. Blog “Tributación y Estado de Derecho”. <http://alfredoruben.saavedra.blogspot.pe/>. Publicado en noviembre de 2015.

En este capítulo vamos a exponer las definiciones propuestas por reconocidos tributaristas con la finalidad de aclarar conceptos.

Daniel y Sandra Echaíz Moreno reconocen que los contribuyentes han creado –de la mano de contadores y abogados– mecanismos “inteligentes” (algunos explícitos y, otros, no) a través de los cuales evitan o reducen el cumplimiento de su obligación tributaria. Los contadores le llaman “contabilidad creativa” y, los abogados, “planificación tributaria”; en sede tributaria se hace referencia a la elusión tributaria (o elusión fiscal) para diferenciarla de la evasión tributaria (o evasión fiscal), aunque la línea divisoria entre ambos conceptos sea usualmente tan delgada como tenue.

Para Villanueva Gonzáles, Martín<sup>4</sup>, el planeamiento tributario o planeamiento estratégico consiste en la optimización de la carga fiscal de la empresa o de un nuevo proyecto de inversión, que redundaría en la generación de mayores utilidades y hace más competitivo el negocio. Para lo cual se exige una visión de negocios y un conocimiento profundo del régimen tributario. Además, considera que, en un mundo tan competitivo como el actual, realizar planeamiento tributario de las inversiones, así como de las operaciones no es solamente necesario, sino que también es determinante ya que puede definir si un proyecto de inversión es viable o no o si una empresa existente está llamada a crecer o a desaparecer.

En opinión de Saavedra Rodríguez, el planeamiento tributario, consiste en estrategias usadas por los contribuyentes con el objeto de reducir, eliminar o diferir la carga tributaria o lograr el aprovechamiento de beneficios tributarios, pero con la característica que las conductas realizadas son totalmente legales, pues no implican una vulneración al ordenamiento jurídico; es decir está más asociado al mecanismo conocido como economía de opción, en la medida que el contribuyente organiza su negocio adoptando la alternativa fiscal más favorable que la ley le confiere. Además, considera que es posible formular estrategias de planeamiento tributario que califican como elusión, pues el contribuyente aprovecha normas tributarias con vacíos no previstos por el legislador, los cuales son utilizados por ejemplo para impedir el nacimiento del hecho gravado o en el aprovechamiento de beneficios tributarios por

---

<sup>4</sup> <http://www.martinvillanueva.com/tag/planeamiento-tributario/>

medios legales, no a través de fraude a la ley, abuso del derecho, simulación u otros. En este sentido, el citado autor, considera que la elusión es un comportamiento lícito y que un buen esquema de planeamiento fiscal implica la inexistencia de riesgos o contingencias tributarias, pues al evaluar adecuadamente los alcances del sistema tributario en su conjunto, se evitan serios problemas fiscales a los contribuyentes.

En la misma línea, Bravo Cucci<sup>5</sup> define al Planeamiento Tributario – al que también denomina “Planificación tributaria”, “Gerenciamiento de impuestos”, “Economía de opción”, o “Elusión Tributaria”- como el “... *conjunto coordinado de comportamientos orientados a optimizar la carga fiscal, ya sea para reducirla o para eliminarla, o para gozar de algún beneficio tributario*”. Además, también es de la opinión que el Planeamiento tributario no supone, necesariamente, un comportamiento ilícito.

### **1.2.1. Diferencias entre elusión, economía de opción y evasión tributaria**

#### **1.2.1.1. La Elusión Tributaria o Economía de opción**

De los conceptos expuestos tenemos que, la planificación tributaria es reconocida mayoritariamente por la doctrina como comportamientos o estrategias lícitas utilizados por los contribuyentes para reducir la carga fiscal y que en casi todos los casos es también denominada elusión tributaria o economía de opción.

En estricto la elusión tributaria es reconocida como el comportamiento mediante el cual, el contribuyente busca a través de instrumentos lícitos, fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través de alternativas que provocan una evitación o reducción del tributo.

---

<sup>5</sup> <https://www.yumpu.com/es/document/view/14238123/planeamiento-tributario-jorge-bravopdf-ccpp>

Para Guillermo Lalanne<sup>6</sup>, la economía de opción<sup>7</sup> es el ahorro en que incurre el contribuyente sin desconocer norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, ni tampoco mediante el abuso del derecho, sino que por el contrario precisamente aplicando correctamente la norma o valiéndose de los resquicios que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad, ha establecido al momento de regular positivamente una determinada situación o negocio. Por lo que considera que cobra especial relevancia el principio de tipicidad en materia tributaria toda vez que sólo estará alcanzado por el impuesto aquél hecho de naturaleza económica o jurídica que haya sido contemplado por el legislador dentro del hecho imponible del impuesto. De esta manera, se podría sostener que los resquicios legales que permiten al contribuyente realizar un ahorro de impuesto responde a una intención del legislador de no establecer un hecho imponible que grave un determinado negocio u operación, o bien, se debe a un defecto en la configuración del hecho imponible del impuesto producto de la forma amplia en que son redactadas las normas tributarias.

La economía de opción está fundada en la autonomía de voluntad y en la libertad de empresa de la que goza cada individuo y que le permite optar por la forma de negocio que considere más oportuna o conveniente desde el punto de vista impositivo. En este sentido, se podría decir que la economía de opción se caracteriza por la ausencia de abuso de las posibilidades de configuración jurídica, puesto que el contribuyente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que pura y simplemente elige, por razones fiscales, una determinada operación en lugar de otra, sin que dicha operación resulte anómala en relación con el fin perseguido por las partes a través de dicho negocio o acto. Así, esta postura tiene una consecuencia lógica y es que de ninguna

---

<sup>6</sup> LALANNE, GUILLERMO. “Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006, N° 44, pp. 109 -117.

<sup>7</sup> También denominada planificación fiscal por el comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE en su informe de 1980.

manera puede ser considerada ilícita o contraria a la ley, puesto que es derecho de todo ciudadano realizar sus negocios de la forma legal más económica posibles -siempre que exista una causa real y no haya abuso de derecho- siendo irrelevante para el derecho tributario que con ello se produzca una disminución en la cara tributaria correspondiente.

#### **1.2.1.2. La Evasión Tributaria<sup>8</sup>**

El término evasión, significa toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. El término evasión fiscal o tributaria, es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisas, violatorias de disposiciones legales. En este concepto conjugan varios elementos, donde uno de los más importantes es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se trasgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados.

La evasión tributaria es el no pago de la obligación tributaria, por lo que resulta claramente sancionable hoy en día por nuestra legislación, debido a que se aprecia con meridiana claridad el incumplimiento de la obligación tributaria. El típico caso se presenta en las personas que, con el fin de no pagar tributos o pagar una menor cantidad de ellos, ocultan total o parcialmente los hechos o actos que originan la obligación tributaria; por ejemplo: un empresario informal que no declara todos sus ingresos, a efectos de pagar menos impuestos por los ingresos obtenidos. La evasión tributaria puede ser de dos formas:

- Involuntaria o no dolosa, que se genera por el error del contribuyente o su ignorancia sobre el contenido de las normas tributarias; por lo tanto, no es sancionable penalmente, pero sí administrativamente.

---

<sup>8</sup> ECHAÍZ MORENO, DANIEL Y ECHAÍZ MORENO, SANDRA. Op. Cit.

- Voluntaria o dolosa, donde se manifiesta una clara intencionalidad en incumplir la normativa fiscal, de forma que no sólo se exige la regularización y el pago de la deuda tributaria, sino que hasta podría ser sancionable por la vía penal. A su vez, la evasión dolosa puede adoptar dos formas: a) evasión pura, que implica una acción voluntaria del contribuyente de evitar o incumplir la obligación tributaria, sin que para ello haya simulado una realidad diferente a la que haya efectuado; y b) simulación, que implica incumplir con la prestación tributaria en forma deliberada, pretendiendo ocultar la realización del hecho imponible mediante la presentación de una realidad distinta a la que se llevó a cabo. Esta simulación será: i) absoluta, cuando se obtenga una ventaja tributaria mediante la simulación de una operación inexistente, o ii) relativa, cuando se presenta una operación distinta a la que efectivamente se ha realizado.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias es regulado en nuestro Texto Único Ordenado del Código Tributario mediante la exigencia de la deuda tributaria y las modalidades de pago de la misma; sin perjuicio de ello, la simulación como mecanismo para evitar el pago de la deuda tributaria, es normada específicamente en la norma XVI del Título Preliminar del mencionado dispositivo tributario, siendo que en dicha situación, la SUNAT tomará en cuenta los actos, las situaciones y las relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, para determinar así la situación de evasión tributaria<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN (\*)

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja

### 1.2.1.3. El Fraude a la Ley<sup>10</sup>

En este contexto aparece la figura del fraude a la ley, el cual implica el abuso deliberado de la normativa legal, estructurando operaciones aparentemente válidas (como la constitución de empresas o la suscripción de contratos) con el fin de obtener una ventaja fiscal, más no porque se pretenda desarrollar realmente dichas operaciones. En el fraude a la ley “el contribuyente adopta y ejecuta negocios jurídicos que, si bien son legales en la forma y configuración, no lo son en su objeto y motivación, toda vez que fueron implementados

---

tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

(\*) De conformidad con el Artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12.7.2014, se suspende la facultad de la SUNAT para aplicar la presente Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1121, suspéndase la aplicación de la presente Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación esta Norma.

<sup>10</sup> LALANNE, GUILLERMO. “Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006, N° 44, pp. 118 -132.

para obtener resultados que no le son propios. Algunas de las principales características del fraude a la ley son: i) la concurrencia de dos normas: la norma defraudada y la norma de cobertura, siendo esta última la que emplea el contribuyente al momento de evitar el nacimiento de la obligación tributaria; y, ii) no se realiza el hecho imponible contemplado en la norma por el legislador, sino que a través de la norma de cobertura se realiza un presupuesto de hecho distinto que trae aparejado una real disminución de la obligación tributaria.

En nuestro país para contrarrestar esta situación se ha recurrido a la fórmula de utilizar una cláusula general anti elusión<sup>11</sup> a fin de empoderar a la Administración Tributaria para que pueda exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, en aquellos casos en los que detecten supuestos de elusión.

Esta es una de las situaciones más extendidas e “inteligentes” de evitación del cumplimiento de la obligación tributaria, pero la vez difícil de detectar y con una regulación no clara, cuestionable e imprecisa, que torna más complicada su detección, en todo caso correspondería al legislador corregir la norma para hacer frente de manera más eficaz la elusión o planeamiento tributario lícito.

### **1.3. La Planificación tributaria internacional**

Adicionalmente, se puede distinguir entre Planificación Fiscal Interna, el cual presupone una operación realizada íntegramente en el territorio peruano y sometida al régimen tributario jurídico vigente en el Perú y la Planificación Tributaria Internacional, la cual supone estructurar una operación sometida al ámbito de aplicación de dos o más potestades tributarias, a efectos de reducir e inclusive eliminar la carga tributaria. Esto es un proceso más complejo, pues supone el

---

<sup>11</sup> Ver el segundo párrafo y siguientes de la Norma XVI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario; sin embargo, mediante Ley 30230 ha quedado suspendida la aplicación de la norma anti elusión.

conocimiento y análisis de los ordenamientos jurídicos tributarios de dos o más países, en donde los Convenios para evitar la Doble Imposición usualmente son propicios para estructurar este tipo de planificación a través de distintas figuras que ya analizaremos con mayor detalle.

Dentro del ámbito de la determinación de la ley tributaria en el espacio, la residencia y el territorio constituyen los dos criterios principales para determinar la sujeción de un sujeto al poder impositivo de un Estado<sup>12</sup>.

Por un lado, tenemos la sujeción con base a criterios personales (obligación personal de contribuir), por el cual el contribuyente tributa por todas las rentas obtenidas con independencia del lugar en el que se hayan generado. El gravamen, en consecuencia, no depende del lugar de realización del hecho imponible, sino de la localización de la persona que lo realiza. Desde el punto de vista de la extensión de la ley en el espacio, la obligación personal es ilimitada, dado que el gravamen no se restringe al territorio del Estado con el que se ha establecido el punto de conexión personal. El principio que subyace en la obligación personal de contribuir es el de capacidad económica. La plena realización de este principio en la imposición sobre la renta precisa del gravamen de la renta mundial obtenida por el contribuyente. Solamente la imposición sobre la renta mide la verdadera capacidad económica de los sujetos pasivos si el impuesto grava el conjunto de las rentas obtenidas, con independencia del lugar en el que se hayan obtenido.

Por otro lado, en virtud del criterio o principio territorial de sujeción el Estado somete a gravamen aquellas rentas que se hayan producido o tengan su origen económico en su territorio. El impuesto recae sobre el contribuyente en la medida en que la renta percibida se produce en el territorio del sujeto activo del gravamen. En este caso, se puede hablar de una obligación real, como sinónimo de territorial, (de "res", cosa, por oposición a persona) porque, a diferencia de la imposición personal, tiene su fundamento en una relación directa entre una manifestación de riqueza y un determinado territorio. Desde el punto de vista de la extensión de la ley tributaria en el espacio, la obligación

---

<sup>12</sup> VEGA BORREGO, FÉLIX ALBERTO. *Las medidas contra el Treaty Shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, Universidad Autónoma de Madrid, Instituto de Estudios Fiscales 2003, pp. 23 -28.

real es limitada, toda vez que el sujeto solamente tributa por las rentas generadas en el territorio.

Con carácter general, los Estados utilizan simultáneamente criterios de sujeción personales y territoriales a la hora de configurar su sistema impositivo, lo cual da lugar a lo que se conoce como doble imposición internacional; el cual sucede, cuando por ejemplo dos países gravan con impuestos similares sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, el contribuyente resulta afectado por partida doble.

Debido a que, tanto desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria, como desde el punto de vista económico, no es aceptable tal situación, los Estados han articulado métodos unilaterales y bilaterales para su eliminación. Entre los instrumentos bilaterales destacan **los convenios de doble imposición** celebrados por los Estados.

De esta manera, los convenios de doble imposición (CDI) contribuyen de manera esencial a la planificación fiscal internacional de una empresa que tiene presencia en más de un Estado; pues, constituyen sistemas jurídicos de coordinación de poderes tributarios para la eliminación de la doble imposición internacional, bien asignando al Estado de residencia la tributación exclusiva, bien limitando la imposición en el Estado de la fuente o en el Estado de residencia.

Sucede que en la mayoría de los Estados (como Estados de la fuente), sujetan a tributación a los rendimientos obtenidos en su territorio por los no residentes. Por ejemplo, el pago de dividendos, intereses y cánones a no residentes tributan al estado de la fuente (obligación real); sin embargo, algunos contribuyentes a través de operaciones denominadas como *Treaty Shopping*<sup>13</sup>, buscan estados con tributación en la fuente con menor gravamen a través de la aplicación combinada de CDIs; de tal manera que, aunque inicialmente el convenio elegido no es

---

<sup>13</sup> El término procede de los EEUU. Está inspirado en la expresión *forum shopping* generalizada en el procedimiento civil estadounidense y que consiste en buscar, para el conocimiento de un asunto, el órgano jurisdiccional del que se espera obtener la solución más favorable. Lo mismo sucede en el *treaty shopping*, la operación se articula con el fin de obtener el rendimiento desde el Estado que ha celebrado el convenio más beneficioso con el Estado de la fuente.

aplicable, se realizan una serie de operaciones para acceder a su ámbito de aplicación. Ejemplo: a través de la constitución de una sociedad en el Estado que ha celebrado el convenio que se ha considerado más idóneo, con el Estado en el que se obtiene la renta. También, hay otro tipo de operación denominada *Rule shopping*, en el que la finalidad en sí no es conseguir la aplicación de un convenio, sino una vez que el mismo es aplicable, lograr que la renta percibida se califique de acuerdo con la categoría de rentas que reduce en mayor medida la tributación en la fuente.<sup>14</sup>

Adicionalmente a lo expuesto, existe la posibilidad que producto de las disposiciones de un CDI, determinada renta resulte no sufriendo gravamen en ninguno de los países que suscriben el convenio, a esto se le llama Doble no imposición; por ejemplo, cuando por suscripción del CDI existe renuncia convencional, producto del ejercicio de la potestad tributaria, a la imposición a determinado supuesto en principio gravado. Ejemplo: Perú es miembro de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y como tal es parte de la Decisión 578, la misma que en su parte considerativa señala lo siguiente:

*“Que es necesario eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin;*

*Que, asimismo, es indispensable actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación entre los Países Miembros, con el fin de fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal;*

*DECIDE: Establecer el presente: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal”.*

En este tratado, por ejemplo en el caso de los servicios distintos a los de Asistencia Técnica prestados en un país miembro de la CAN, tributan al país donde se obtiene el beneficio, entendiéndose como tal, el lugar donde se registra contablemente el gasto y como Perú no grava las

---

<sup>14</sup> VEGA BORREGO, FÉLIX ALBERTO. Op. Cit., pp. 40 - 55.

rentas obtenidas por servicios distintos a los de Asistencia Técnica no prestados en territorio peruano, entonces se produce una (doble) no imposición.

Por otra parte, Perú ha firmado CDI con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea, Suiza, Portugal y la Comunidad Andina (CAN) y en general existe bastante interés de parte de nuestros gobernantes de mantener el proceso de celebración de estos Convenios con otros países, especialmente con aquellos que tienen grandes inversiones en el nuestro con el fin de lograr ventajas en la atracción de capitales foráneos. Pero, a la vez nos expone al planeamiento tributario internacional.

De esta manera, vemos que los CDI sirven como instrumento de ayuda a las Administraciones Tributarias en el combate a la evasión fiscal internacional porque, afianza la posibilidad de entender y desarrollar la fiscalización a través de los Precios de Transferencia<sup>15</sup> y el intercambio de información que podría generarse entre las Administraciones Tributarias.

Regresando con la Planificación tributaria internacional<sup>16</sup>, ésta muchas veces se relaciona con técnicas o mecanismos destinados a

---

<sup>15</sup> El tema de Precios de Transferencia en el Perú fue introducido en la legislación nacional, con la publicación de la Ley 27356, de fecha 18 de octubre del año 2000, que modificó el artículo 32 de la Ley de Impuesto a la Renta. Este artículo y otros relativos a paraísos fiscales, regalías de sub- capitalización etc., representan el conjunto de medidas anti elusivas dadas por el Estado con el ánimo de ver incrementados sus ingresos fiscales. Posteriormente con fecha 1 de enero del 2004 entró en vigor, las modificaciones a dicho artículo mediante la publicación del Decreto Legislativo 945, se modificó dicho artículo y se creó uno nuevo el artículo 32-A, en el que se desarrolla con mayor profundidad el tema de Precios de Trasterferencia. El tema de Precios de Transferencia comprende a nivel mundial, el análisis de los precios fijados entre empresas vinculadas, verificando que dichos precios reflejen el resultado de factores exclusivamente de mercado (de libre concurrencia - *Arm's Length*), eliminando la posibilidad de posibles manejos encubiertos de utilidades que devengan en desmedro de la recaudación tributaria del Estado en el cual guarda algún elemento de conexión con dicha manifestación de riqueza. Con ello se evita, que la recaudación se vea erosionada por causas ajenas al mercado. Cfr. BARRANTES MARTÍNEZ, Carlos Armando. *Precios de Transferencia en el Perú*. Revista Peruana de Derecho Tributario Universidad de San Martín de Porres *Tax Law Review*. Año 2, Número 8, 2008, pp 12.

<sup>16</sup> CARBONE, SERGIO. *Planificación Tributaria Internacional. Introducción al uso de estructuras de planificación tributaria internacional y el papel de las jurisdicciones de baja o nula tributación o no cooperantes*, <http://www.sergiocarbone.com.ar/wordpress/planificacion-tributaria-internacional-2.html>

disminuir la base imponible del tributo en una determinada jurisdicción por medio de la transferencia de rentas hacia otras jurisdicciones donde la tributación sea inferior o, incluso, inexistente. Sin embargo, puede ser una actividad legítima que todo contribuyente puede desplegar siempre que el vehículo jurídico sea apto para el negocio y la finalidad sea lícita.

Y planificación fiscal no sólo es desarrollada por los empresarios o contribuyentes; sino que muchas veces son los mismos países quienes de acuerdo a sus intereses económicos administran sus regímenes legales tributarios, cambiarios, societarios o regímenes de secreto (bancario, fiscal, societario, registral, etc.) los que fomentan el desarrollo de estas prácticas.

Esta situación de “libre juego” entre los diferentes países puede llegar a producir contradicciones entre los objetivos buscados por aquellos países exportadores de capital y aquellos que importan capital para aplicarlo a la industrialización del país o los que importan para aplicarlo al desarrollo de una plaza financiera o bien entre aquellos que promueven el libre cambio de capitales con un estricto registro de operaciones y entre aquellos que se conforman como plazas administrativas de grandes capitales exteriores con políticas de secreto bancario, financiero, societario y comercial (entre otros). Así, tenemos que ciertas jurisdicciones en función a sus intereses y políticas fiscales permiten el desarrollo de estas estrategias de planeamiento, como es el caso de los denominados paraísos fiscales o los países No Cooperantes<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> La OCDE en 1987, consideraba que un país o territorio se calificaba paraíso fiscal cuando el mismo ofrecía prácticas fiscales perjudiciales por la competencia que suponen para los otros sistemas fiscales estatales. Esta organización desarrolló criterios que permitían calificar a un país o territorio como paraíso fiscal Ausencia de impuestos o impuestos meramente nominales para las rentas generadas por las actividades económicas. 1. Carencia de intercambio efectivo de información. 2. La falta de transparencia en la aplicación de las normas administrativas o legislativas. 3. La no exigencia de actividad real a particulares o a empresas domiciliadas en esa jurisdicción fiscal. Esta definición, adoptada en muchos países con variantes, ha venido permitiendo identificar a los paraísos fiscales.

En el Perú las normas sobre el tema se desarrollan de la siguiente manera: Art. 44 de LIR ... m) *Los gastos, incluyendo la pérdida de capital, provenientes de operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los siguientes supuestos: 1) Sean residentes de países o territorios de baja o nula imposición; 2) Sean establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios de baja o nula imposición; o, 3) Sin quedar comprendidos en los numerales anteriores, obtengan rentas, Ingresos o ganancias a través de un país o territorio de baja o nula imposición. Mediante Decreto*

### 1.3.1. Objetivos de la Planificación Tributaria y Financiera Internacional<sup>18</sup>

El planificador financiero y tributario, a nivel internacional, es la empresa o corporación que cuenta con la posibilidad de servirse de diferentes regímenes legales de diferentes jurisdicciones del planeta que, gracias a su falta de homogeneidad, ayudan a obtener resultados que, muchas veces, directamente serían inalcanzables. En este marco el planificador internacional analiza todos los elementos y variables al momento de desarrollar la estrategia de actuación internacional para el conglomerado de empresas o capitales que se encuentre administrando destacando como objetivos principales los siguientes:

- 1.3.1.1. Buscar y administrar operaciones en jurisdicciones de Baja o Nula Tributación ya sea por concepto de colocación de ganancias o bien de patrimonios que

---

*Supremo se establecerán los criterios de calificación o los países o territorios de baja o nula imposición para efecto de la presente Ley; así como el alcance de las operaciones indicadas en el párrafo anterior, entre otros. Art. RLIR 86°: Definición de país o territorio de baja o nula imposición Se consideran países o territorios de baja o nula imposición a los incluidos en el Anexo del presente reglamento. Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, también se considera país o territorio de baja o nula imposición a aquél donde la tasa efectiva del Impuesto a la Renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior en un cincuenta por ciento (50%) o más a la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza, de conformidad con el Régimen General del Impuesto, y que, adicionalmente, presente al menos una de las siguientes características: a) Que no esté dispuesto a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo. b) Que en el país o territorio exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias que excluya explícita o implícitamente a los residentes. c) Que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio. d) Que el país o territorio se publicite a sí mismo, o se perciba que se publicita a sí mismo, como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen en su país de residencia.*

Para julio de 2001, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, alcanzó un compromiso, por el cual, dichas jurisdicciones no serían sancionadas por su régimen tributario propiamente dicho, sino por su grado de cooperación en la transparencia e intercambio de información con otros países. Así, el grado de cooperación de un país o territorio con otras AATT y la clasificación en “cooperante” o “no cooperante” se convirtieron en el nuevo referente.

<sup>18</sup> Ibidem.

permitirán, una vez acumulados, nuevas estrategias de planificación a nivel internacional como por ejemplo el desarrollo de intangibles -que luego son utilizados como deducciones de sociedades ubicadas en jurisdicciones de alta tributación por medio de Royalties, licencias o similares- y la financiación de operaciones en jurisdicciones de alta tributación lo que termina por disminuir las utilidades declaradas en estas por medio del cargo a intereses.

1.3.1.2. Detectar jurisdicciones con posibilidad de direccionar las consecuencias del régimen tributario por manipulación del elemento de sujeción territorial. Por ejemplo, tenemos el caso de APLE INC USA al constituir su *holding*<sup>19</sup> en Irlanda, explotó la definición del concepto de residencia conforme las normas fiscales de Irlanda en función de donde estuviera ubicado el “*General Management*” (o administración de la empresa) de manera tal que, habiendo este sido ubicado en USA, se constituyó una *holding* en Irlanda, denominada Apple Operations Irlanda, una sociedad operativa denominada Apple Sales International (subsidiaria) que utilizaría para las ventas a América Central, América del Sur, y Asia y otra operativa Apple Sales Europe (subsidiaria) que se ocuparía de las ventas en Europa. Así, se aprovecharon a la vez de las ventajas

---

<sup>19</sup> La OCDE en el *Glossary of statistical terms* define a la  *Holding* como “*company is a purely financial concern which uses its capital solely to acquire interests (normally controlling interests) in a number of operating companies. Although the purpose of a holding company is mainly to gain control and not to operate, it will typically have representation on the boards of directors of the operating firms. Holding companies provide a means by which corporate control can become highly concentrated through pyramiding*”. Es decir, es una empresa o sociedad de cartera, de creación puramente financiera que utiliza su capital sólo para adquirir los intereses (normalmente intereses de control) en una serie de empresas operadoras. Aunque el propósito principal no es el funcionamiento en sí, sino ganar el control administrativo, típicamente tienen representación en los consejos de administración de las empresas para las que trabaja proporcionando el control corporativo, pudiendo obtener el control concentrado de una empresa operadora que a su vez tiene varias filiales como si fuera una pirámide.

en el IVA<sup>20</sup> (Impuesto al valor de las Ventas) que ofrecía el derecho fiscal irlandés a los residentes en USA mientras que, conforme los criterios fiscales para la definición de la residencia corporativa en el *Tax Code USA* (Código Tributario de Estados Unidos), ambas sociedades serían residentes del país donde fueran incorporadas, en este caso Irlanda. La consecuencia de este encuadre fue que Irlanda, terminó siendo una jurisdicción no categorizada como de Baja Tributación, con una tasa tributaria corporativa del 12,5% y el criterio de renta mundial no alcanzó a las rentas generadas por las ventas al resto del mundo por las sociedades constituidas en dicha jurisdicción por ser No Residente de la jurisdicción de incorporación (así el esquema se convirtió de un criterio de renta mundial hacia un criterio de fuente), beneficiando a todo el conjunto de empresas a través del régimen *holding* operante en dicha jurisdicción.

1.3.1.3. Operar en plazas sin restricciones en regímenes cambiarios. Sucede que actualmente existen países en los que la operatividad cambiaria se encuentra restringida o controlada al momento de realizar las operaciones comerciales, lo cual puede dificultar la realización de negocios a nivel internacional por el incremento de trámites burocráticos, por ejemplo, cuando se intenta obtener las divisas para pagos internacionales o bien la existencia de tipos de cambio desfavorables para el intercambio comercial.

En este sentido, las corporaciones internacionales buscan organizar una oficina de administración de fondos mediante la cual, sin violentar la exegesis normativa o bien respetando el objeto de los diferentes tratados, administren las cobranzas, los pagos y las políticas de operaciones con instrumentos financieros y derivados de forma global en la

---

<sup>20</sup> El IVA (Impuesto al valor agregado o impuesto sobre el valor añadido) es una carga fiscal sobre el consumo, es decir, financiado por el consumidor, aplicado en muchos países y generalizado en la Unión Europea. En Perú es el Impuesto General a las Ventas (IGV).

estructura corporativa. Naturalmente, este tipo de operaciones afectan el interés fiscal de la jurisdicción de residencia o, mejor dicho, de la jurisdicción que previamente ha generado las utilidades que permitieron la acumulación de las divisas, pues con este tratamiento global son sustraídas del régimen fiscal del país que las generó.

1.3.1.4. Detectar y administrar activos en plazas en las que opera el secreto bancario, financiero o comercial. Actualmente, existe todo un esfuerzo coordinado entre todas las jurisdicciones afectadas para hacer frente a esta problemática, para lo cual es fundamental el intercambio de información financiera entre países por medio de instrumentos automáticos y el uso de instrumentos bilaterales de intercambio de información fiscal.

1.3.1.5. Se buscan países con regímenes fiscales especialmente diseñados para atraer determinadas actividades económicas que permiten la planificación fiscal. En este sentido podemos advertir las siguientes actividades y “jurisdicciones promotoras”:

- Marina mercante: Panamá, Libia.
- Holding y créditos: Luxemburgo, Holanda.
- Secreto bancario: Suiza.
- Libertad cambiaria: Uruguay.

1.3.1.6. Finalmente, algunas jurisdicciones ofrecen diferentes regímenes para determinadas actividades como, por ejemplo:

- Centros de coordinación: Bélgica.
- Servicios financieros: Dublín, Irlanda.
- Zona franca: Madeira, Portugal.

Los cuáles además multiplican los “beneficios” que ofrecen cuando operan a través de tratados para evitar la doble imposición u otros elementos de la estructura en

general que las convierten en jurisdicciones atractivas; además porque permiten la constitución de sociedades controladores, *holdings* o tenedoras de capitales y ofrecen seguridad jurídica, estabilidad política, legislación sobre intangibles, licencias para actividades online, entre otros beneficios.

Por lo expuesto, vemos que las estrategias de planificación internacional buscan la reducción de la carga tributaria del negocio en general basado no en un régimen fiscal particular sino en el aprovechamiento de la interacción “descoordinada” de los regímenes fiscales internacionales, permitiendo con ello llegar al mismo resultado que si se hubiera trabajado por intermedio de jurisdicciones de baja o nula tributación pero estando incorporadas o domiciliadas fiscalmente en jurisdicciones con alta estima internacional a nivel de tributación.

Para ejemplificar lo expuesto, tenemos a una empresa ubicada en un país A con disponibilidad de capitales y con deseos de expandirse y crecer empresarialmente, al momento de decidir y analizadas las opciones entre país B, país C y país D, a iguales o similares condiciones de infraestructura, condiciones socio económicas, costos generales de operaciones y estabilidad política (por mencionar algunos de los elementos sujetos a estudio), se decide instalar en el país D por su bajo nivel de tributación y por la existencia de un CDI que asegura un trato preferencial para la remisión de utilidades a su casa matriz.

El caso mencionado obedece claramente a una estrategia de planificación empresarial, completamente lícita y bastante utilizada en el marco de los negocios internacionales.

Sin embargo, hay otras técnicas utilizadas por las empresas que sí lesionan los intereses fiscales de los estados y sobre los que se deben desarrollar estrategias de control con el fin que las empresas no se queden sin tributar y

contribuyan efectivamente con el desarrollo de los países en los que se involucran.

### **1.3.2. Planeamiento tributario internacional “agresivo”.<sup>21</sup>**

Sentadas las bases de la diferencia conceptual entre la evasión tributaria y la elusión tributaria; la primera abiertamente en violencia del orden normativo mientras que la segunda, “en principio”, comprendida dentro de las opciones con las que podría contar un contribuyente, sin embargo ya se ha advertido que no toda planificación tributaria en uso de mecánicas elusivas se encontrará conforme al espíritu de las normas tributarias dando nombre entonces a la distinción entre elusión y entre aquella denominada *aggressive tax planning* o planeamiento tributario agresivo.

En relación a la planificación fiscal internacional agresiva se han señalado dos elementos que deben estar presentes: el abuso del espíritu de la norma y la contravención a la exégesis normativa; de esta manera el planificador tributario no se logra sustraer de las disposiciones de una norma tributaria sino que, tan sólo logra “maquillar” el acto, pero el hecho imponible, como concepto abstracto y comprensivo de una determinada manifestación de capacidad contributiva efectivamente ha ocurrido y los estados encuentran dificultad para descubrir la elusión tributaria basada en prácticas de planificación fiscal agresiva, pues muchas veces encuentran vedado el acceso a la información ya sea por la utilización de sociedades interpuestas en jurisdicciones que niegan el acceso a la misma o bien por la imposibilidad de conocer el “mapa entero de negocios” de los contribuyentes.<sup>22</sup>

La cuestión será entonces advertir cuando estamos ante una planificación tributaria agresiva. La mayoría de las estrategias de planificación tributaria internacional presentan el objetivo de diferir el pago de tributos de las operaciones transnacionales por medio de la acumulación de rentas y patrimonio en jurisdicciones de baja o nula tributación, de esta manera las rentas obtenidas en estas

---

<sup>21</sup> CARBONE, SERGIO. Op. Cit.

<sup>22</sup> HERNÁNDEZ VIGUERAS, JUAN, Op. Cit., pp. 136 – 140.

jurisdicciones estarán o bien libres de tributación o bien sujetas a una tasa excesivamente baja, dejando un amplio margen para reinversión de utilidades en nuevos emprendimientos permitiendo, con ello, la más rápida multiplicación del capital.

Esta forma de planificar los negocios no debe ser interpretada, necesariamente como ilegal o con objeto de violentar normas del derecho tributario nacional, pero siempre se deberá tener en cuenta el sustento económico que lleva al objeto de negocios perseguido con la estructura tributaria planificada. De esta manera un planificador internacional estará a la búsqueda de:

- Jurisdicciones de Baja o Nula Tributación con el fin de acumular rentas en dichas jurisdicciones, incluso beneficiándose de convenciones en diferentes CDI para reducir el cargo de la tributación internacional ante remisión de dividendos o utilidades.
- Jurisdicciones que permitan el arbitraje de tasas mediante el uso de los CDI.
- Jurisdicciones con Regímenes especiales de tributación (tributación criterio de la fuente, sociedades con actividades *offshore*<sup>23</sup>, regímenes de sociedades holding, entre otros).

### **1.3.3. Tipos de Planeamiento tributario internacional “agresivo”.**

#### **1.3.3.1. Estrategia de inversión directa**

En primer lugar, tenemos a la llamada “**Estrategia de inversión directa**”<sup>24</sup>, la cual se plantea cuando una “casa matriz” ubicada en el país C desea realizar una inversión

---

<sup>23</sup> En términos empresariales, el *offshore* se utiliza como sinónimo de deslocalización. Designa la actividad, por parte de empresas con sede en un determinado país, de trasladar o construir fábricas o centros de producción en otro país, donde por lo general enfrentarán menores costos en mano de obra, menor presión en leyes laborales, menor cantidad de normativas gubernamentales, reducción de otro tipo de costos, u otros beneficios cualesquiera desde el punto de vista del lucro económico para la empresa. En el ámbito financiero se utiliza para referirse a empresas creadas en centros financieros con un nivel impositivo muy bajo (paraísos fiscales). Estas empresas son usadas para ocultar el propietario o beneficiario de determinados bienes.

<sup>24</sup> CARBONE, SERGIO. Op. Cit.

directa en el país A para lo cual decide instalar una subsidiaria en dicho país. Naturalmente, el objeto será la obtención de utilidades que espera, periódicamente, le sean remitidas para su reproducción en próximos negocios. La dificultad se presentará cuando el país A aplique, sobre los dividendos obtenidos, una retención a beneficiarios del exterior que incremente, sustancialmente, la tasa de tributación efectiva sufrida en el país C producto de la imposibilidad de utilizar las retenciones sufridas contra el impuesto determinado en su jurisdicción.

Por otro lado, es común la existencia de Tratados para Evitar la Doble Tributación que pueda haber celebrado país A con país B que permita disminuir el nivel de tributación sobre los dividendos girados al exterior y el país B podría ser una jurisdicción de baja o nula tributación. Todo esto permitiría acumular rentas para futuras inversiones de capital.

Este CDI podrá asegurar beneficios en cuanto al régimen tributario aplicable, entre otras cuestiones, a las retenciones en la fuente para el caso de remisión de dividendos al exterior, incluso sobre definiciones de tipos de renta o su alocación. Por su parte la renta se acumula en la jurisdicción del país B (que es de baja o nula tributación) y ante la no distribución de los dividendos a la casa matriz (o bien la distribución de solo una parte de ellos) permite acumular y reinvertir utilidades a una mínima tasa de lo que debiera tributar.

### **1.3.3.2. Refundación de la compañía**

Otra estrategia de planeación fiscal utilizadas por las compañías para reducir su carga fiscal a partir de paraísos fiscales<sup>25</sup> es la **Refundación de la compañía**, también llamada *Corporate inversions*, mediante la cual se constituye una filial *offshore* en un paraíso fiscal, de modo que la

---

<sup>25</sup> HERNÁNDEZ VIGUERAS, JUAN, *Los Paraísos fiscales*. Ediciones AKAL. Octubre 2009, pp. 136 – 140.

empresa matriz se convierte en filial de la nueva corporación constituida en el paraíso fiscal (se invierte la propiedad), que en muchos casos basta con efectuar su registro, fijando su residencia por el procedimiento del abono del alquiler de un buzón de correos. En estos casos la reducción de sus “costes fiscales” es muy significativa porque ya no tendrá que pagar impuestos a la Administración de su país por los ingresos de operaciones transnacionales y probablemente no tributen porque fijaron residencia en un paraíso fiscal.

#### **1.3.3.3. La transferencia de precios**

Consiste en pactar precios especiales entre empresas para transferir, entre ellas, bienes, servicios o derechos. Este precio es relevante, en el ámbito tributario, cuando las entidades que pactan el precio tienen vínculos de propiedad o de administración entre sí, (entidades "relacionadas") lo que podría facilitar que la fijación del precio no se realice en las mismas condiciones que hubiesen sido utilizadas por entidades que no mantengan estos vínculos ("terceros" o "independientes"). En dicho caso, si la fijación del precio difiere del que se hubiese formado en un mercado abierto, competitivo y sin restricciones, implica que el precio permitiría distribuir beneficios entre empresas relacionadas de una manera que podría ser artificialmente favorable a alguna de las entidades. Es decir el precio no se rige por las reglas de una economía de mercado, sino que depende de la locación en la cual un grupo empresarial tuviese intención estratégica de acumular utilidades, lo cual podría afectar los intereses de recaudación de una determinada administración tributaria.

#### **1.3.3.4. La infra capitalización**

Consiste en la constitución de una sociedad con un capital mínimo e insuficiente para sus operaciones empresariales; en consecuencia, esta sociedad tendrá que buscar recursos financieros y resultará financiada generosamente mediante préstamos concedidos por otras filiales o empresas vinculadas o del grupo (que percibirán los

intereses devengados por los préstamos), en lugar de haber sido dotada de recursos financieros mediante participación en el capital. Indudablemente esta sociedad se convierte en una opción atractiva para los inversores procedentes de un paraíso fiscal, porque la filial o empresa prestataria, residente en un país digamos “normal”, generalmente obtendrá una deducción fiscal por los intereses abonados a los prestamistas, que serán filiales o empresas vinculadas registradas en un centro financiero *offshore*, donde tributarán a un tipo muy bajo o nulo de retención fiscal. El “ahorro fiscal” del grupo de empresas o de la corporación resulta evidente.

Por el contrario, si se hubiera establecido una participación en el capital de la empresa, domiciliada en un país digamos “normal”, los dividendos abonados sobre las acciones no serían deducibles, sino que soportarían el tipo pleno del impuesto sobre beneficios empresariales. De ahí que muchos países se enfrenten a este problema estableciendo normas que excluyen la concesión de deducciones por intereses abonados por préstamos del extranjero en casos definidos y posiblemente recalificando como dividendos los pagos por intereses devengados. Es por lo que, varios países elaboran listas de países considerados paraísos fiscales, para excluir determinados beneficios tributarios cuando intervienen empresas o entidades domiciliadas en esos territorios o países listados.

#### **1.3.3.5. La Segregación de rentas o *income stripping***

Consiste en que los “préstamos” concedidos por la filial, constituida en este caso en un paraíso fiscal, a la empresa matriz o a otra filial, y que devengan altos tipos de interés para esa compañía *offshore*, sirven a su vez para obtener deducciones en el pago de impuestos en el país de residencia de la matriz por los intereses abonados a la empresa “extranjera”.

### **1.3.3.6. La doble rebaja o *Double dipping***

Se refiere a la explotación de normas tributarias favorables en el país de residencia y en el país de la fuente, donde se genera la base tributaria, para duplicar los beneficios. Por ejemplo, la variación del tratamiento de un arrendamiento financiero (*leasing*), bien como una compra, bien como un préstamo, que puede derivar en que los dos países traten a dos contribuyentes independientes entre sí como propietarios de los equipos y como alguien con derecho a las deducciones por depreciación e intereses y a incentivos fiscales. Los expertos señalan que, para los países en desarrollo, el mejor enfoque consiste en limitar los beneficios de los incentivos fiscales a la inversión a los equipamientos empleados en el propio país.

### **1.3.3.7. El aparcamiento extraterritorial de la propiedad intelectual (*Intangibles offshore*).**

Consiste en residenciar la propiedad intelectual en filiales *offshore* con la finalidad de proteger sus ingresos de la imposición sobre rentas generadas en el extranjero. La compañía filial carga a la empresa principal y otras filiales sus derechos por licencias del uso de marcas registradas o patentes.

## **1.4. Consideración sobre el Planeamiento Fiscal Agresivo**

Se discute mucho sobre la corrección moral de la utilización de estrategias empresariales que tengan como resultado un “ahorro” al momento de pagar impuestos. Por una parte, hay quienes critican a las empresas y ciudadanos, queriendo insistir en la responsabilidad moral de estos por la elusión del impuesto, aprovechando las ventajas normativas para incrementar sus ganancias. Quienes así piensan lo hacen en el sentido de reclamar un nivel de conciencia moral al sector empresarial, pues consideran que debieran ser aliados del desarrollo económico del país.

Sin embargo, hay otro sector de opinión que considera que las empresas y ciudadanos no son responsables por el diseño que la legislación plantea, estando estos en el derecho a aplicar los mecanismos más eficientes dentro del marco legal para ahorrar el costo impositivo; por lo que, en este sentido, las empresas no serían moralmente responsables por los ahorros realizados, los mismos que se derivan de la propia lógica empresarial que es la de generar ganancias sin violar la ley.<sup>26</sup>

En la práctica la diferencia entre elusión tributaria permitida y la prohibida no está claramente demarcada y las administraciones tributarias del mundo tienen bastante dificultad para lograr distinguir las y obtener información que permita un conocimiento acabado de las estructuras empresariales que se organizan a nivel internacional;<sup>27</sup> por lo que pretender definir los límites de la planificación lícita es vana porque los límites estarán dados conforme el caso bajo estudio pues la forma de organizar los negocios responde a realidad y objetivos diferentes de cada empresa, pero siempre debe demostrar visos de razonabilidad.

Personalmente, soy de la opinión de que es válida la aplicación de estos esquemas dentro de un entorno de competitividad económica y empresarial, pero si la inversión de determinada empresa en un país es ejecutada sólo con el objeto de explotar los beneficios fiscales entonces sí estamos frente a una situación de abuso del planeamiento, el cual es sancionado por el derecho local de la mayoría de las jurisdicciones; además todas estas técnicas empresariales, desarrolladas en los párrafos precedentes, no agotan las posibilidades de estrategias corporativas de evasión y fraude fiscal, lo cual, aunado a la existencia del secreto bancario, la opacidad de que disfrutaban los centros financieros *offshore* y la disponibilidad de los países considerados como paraísos fiscales, son verdaderas “termitas” que roen los sistemas tributarios.

Con lo expuesto se demuestra que en un mundo globalizado se requieren regulaciones internacionales entre el mayor número de países, que aseguren la uniformidad de su aplicación, dejando margen para la

---

<sup>26</sup> Cfr. Revista “Análisis Tributario” N° 235. *Una visión tributaria del país*. Agosto 2007, páginas 16-22. Informe especial elaborado por el equipo de investigación de *Análisis Tributario*.

<sup>27</sup> CARBONE, SERGIO. Op. Cit.

utilización de disposiciones nacionales o locales que limiten el aprovechamiento indirecto de los CDI.

En este sentido y motivados por la dificultad del acceso a la información de los contribuyentes, los diferentes fiscos han transitado por el camino de medidas unilaterales como los Regímenes de Información Anticipados sobre arreglos vinculados a Paraísos fiscales, codificación de la doctrina de “substancia económica” (obligando a analizar el resultado de las transacciones fiscales) e implementando la figura de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”; todas ellas con el objetivo de “defender” sus recursos tributarios de estas técnicas cuestionables para luego llegar, por iniciativa del proyecto BEPS<sup>28</sup> iniciado en 2013 y concluido en 2015, a un acuerdo de carácter multilateral, sustentado en posiciones de carácter técnico y en la necesidad de aplicación coordinada de medidas de combate a las mencionadas prácticas transnacionales.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> El término BEPS hace referencia a *Base Erosion and Profit Shifting* traducido como “erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios”. El proyecto BEPS es impulsado y desarrollado por la OCDE, que consiste en hacer frente a esta realidad y es especialmente importante para los países en desarrollo porque dependen en mayor medida de los ingresos obtenidos por recaudación fiscal sobre todo de las empresas multinacionales.

<sup>29</sup> HERNÁNDEZ VIGUERAS, JUAN. Op. Cit.



## CAPÍTULO II

# LA OCDE FRENTE AL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO

### 2.1. Contexto económico mundial.<sup>30</sup>

A la aplicación de estrategias de planificación fiscal utilizadas por las corporaciones internacionales, consistentes en la obtención de beneficios de las discrepancias entre los distintos sistemas fiscales con la finalidad de eludir casi por completo el pago de impuestos afectando directamente en la recaudación de las administraciones tributarias en el mundo, es lo que se le ha denominado como erosión de bases imponibles o BEPS por sus siglas en inglés (*Base erosion profit shifting*).

El problema de la erosión de las bases imponibles producto de la deslocalización de rentas y la consustancial pérdida de recaudación se vio principalmente expuesta durante la crisis *subprime*<sup>31</sup> que sufrió los EE.UU. en el año 2008, cuyos efectos aún hoy continúan en muchas de

---

<sup>30</sup> RAMOS ANGELES, JESÚS ALBERTO. *El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015*. Revista Derecho & Sociedad, PUCP, N° 45, octubre 2015.

<sup>31</sup> Se refiere a la crisis económica mundial que se dio en EE.UU. a partir del otorgamiento de créditos hipotecarios a personas con una categoría crediticia dudosa (*subprime*), lo cual produjo una dinámica de especulación y alza de precios que llevó a un recalentamiento de la economía hasta que estalló el lunes 15 de septiembre del 2008 fecha en que la Empresa *Lehman Brothers* se declaró en quiebra, generando pánico financiero pues se le consideraba como una entidad demasiado grande para caer.

las principales economías del mundo. El *default*<sup>32</sup> e insolvencia de los deudores y la ineficaz ejecución de las hipotecas debido a los altos precios, generaron pérdidas millonarias a los inversionistas locales y extranjeros. Se produjo un efecto contagio al sistema financiero internacional que ocasionó un profundo problema de liquidez, crisis alimentaria global, quiebras bancarias, derrumbes bursátiles, desempleo masivo, entre otros.

Con el sistema financiero americano golpeado y muchas de sus instituciones financieras y bancos de inversión quebrando, Estados Unidos decidió ejecutar políticas fiscales expansivas, como subsidios y otras medidas salvavidas, con la intención de reactivar la economía, recuperar o reflotar las restantes entidades financieras y reajustar el presupuesto gubernamental. Los recursos no fueron suficientes y pronto el gobierno buscó apalancarse con los fondos de reserva fiscal; sin embargo, se dieron con la sorpresa de que los fondos públicos eran insuficientes pues los impuestos habían sido sagazmente eludidos por las transnacionales, entre otros mecanismos, con el traslado de los beneficios hacia países de baja o nula tributación. Esta situación se replicó en otras economías. Los países afectados, inmersos en políticas de austeridad y sinceramiento fiscal, exigieron un replanteamiento de las políticas tributarias y la comunidad internacional buscó finalmente determinar los factores que provocaron la erosión de la recaudación fiscal, siendo las prácticas agresivas de planeamiento fiscal internacional (BEPS) de las grandes corporaciones las de mayor impacto.

La respuesta por parte de los países con economías más desarrolladas, no se hizo esperar, así desde junio 2012 los dirigentes del G-20<sup>33</sup> comenzaron a expresar públicamente su rechazo a la erosión fiscal y el traslado de utilidades, así como su inconformidad con el nivel de tributación efectiva de las principales corporaciones transnacionales,

---

<sup>32</sup> Un *default* financiero se produce cuando un deudor no puede cumplir con la obligación legal de pagar su deuda. Es un concepto anglosajón que se utiliza sobre todo para referirse a la situación por la que una empresa deja de pagar las deudas y es declarada como tal por una agencia de calificación. Cfr. <http://economipedia.com/definiciones/default-financiero-impago-deuda.html>

<sup>33</sup> El G20 es el grupo de los países más poderosos del mundo que representan el 85% de la economía mundial. Incluye las mayores potencias industriales como Estados Unidos o Alemania, y países con economías emergentes como Brasil o China. El G-20 nació en 1999 como una respuesta a la crisis financiera de fines de los años 90. Cfr. [http://www.bbc.com/mundo/economia/2009/03/090317\\_1530\\_g20\\_mes.shtml](http://www.bbc.com/mundo/economia/2009/03/090317_1530_g20_mes.shtml)

requiriendo a la OCDE en noviembre de dicho año un informe sobre las dimensiones del problema y los trabajos para contrarrestarlo.

Es en este contexto, que en febrero de 2013 la OCDE publicó su Informe “*Addressing BEPS*” (Enfrentando la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios), mediante el cual reconoce a la erosión fiscal como un riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria de los Estados, miembros o no de dicha organización.

## **2.2. La OCDE**

En primer lugar, nos vamos a detener a explicar qué es la OCDE y porqué es importante el papel que desempeña en la lucha contra las estrategias de planificación fiscal a las que las denomina BEPS. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE<sup>34</sup> es un foro internacional que agrupa a 35 países<sup>35</sup> y su misión es promover el crecimiento económico sostenible de sus Estados miembros y no miembros, el empleo, la mejora de las condiciones de vida, la estabilidad financiera y el comercio internacional<sup>36</sup>; de ahí que, entre los principales temas de los que se ocupa, además de los asuntos fiscales, destacan las cuestiones relacionadas con protección del medio ambiente, la lucha contra el desempleo, la educación, la agricultura, la energía, la sanidad, la ciencia y la tecnología, así como otros aspectos relacionados con un desarrollo económico sostenible. Este organismo proporciona un espacio para que los gobiernos puedan intercambiar sus experiencias políticas, encuentren respuestas a problemas comunes, identifiquen buenas prácticas y coordinen políticas locales e internacionales; donde la presión que ejercen entre sí los países miembros actúa como un incentivo poderoso para mejorar las políticas e implementar normas, que en ocasiones puede conducir a acuerdos formales o negociaciones.

---

<sup>34</sup> <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>

<sup>35</sup> Son países miembros de la OCDE: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía.

Países en proceso de adhesión: Colombia, Letonia.

<sup>36</sup> Véase el art. 1 de la Convención sobre la OCDE, de 14 de diciembre de 1960.

La OCDE fue establecida mediante la Convención de 14 de diciembre de 1960, pero sus orígenes se remontan a la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), creada tras la Segunda Guerra Mundial para facilitar la recuperación económica de Europa. Actualmente, es una organización próspera ya que sus países miembros producen el 60% de los bienes y servicios del mundo, pero no es exclusiva y muchos países aspiran a ser parte de ella, a lo largo del tiempo, el enfoque de la OCDE se ha ampliado 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 demás la experiencia de la OCDE y permitiendo beneficiarse entre países miembros o no de los conocimientos y perspectivas.

En la página web oficial de la OCDE se afirma que ésta tiene como propósito 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; por lo que está al frente de los esfuerzos para entender y orientar a los gobiernos a responder frente a los nuevos acontecimientos e inquietudes que se presenten.

Hay que destacar que este organismo ofrece una gran base de datos con información de estadísticas comparativas y de datos económicos y sociales que cubren áreas diversas como indicadores económicos, fuerza laboral, comercio, empleo, migración, educación, energía, salud, industria, sistema tributario y medio ambiente, lo cual suele ser publicado para beneficio sobre todo de sus países miembros.

### **2.2.1. Influencia de la OCDE**

La OCDE es un organismo que, al estar formada esencialmente por un conjunto de países con notable desarrollo económico y social, tiene autoridad para señalar pautas y lineamientos en la línea del progreso. Ha construido su jerarquía a partir de su organización y forma de trabajo; como señala Alberto Vega García *“la OCDE basa su influencia en la persuasión, en el empleo de datos y estudios que justifican la conveniencia de seguir sus criterios y en la presión política ejercida por el conjunto de Estados miembros frente a los países infractores”*, es lo que Diana Vicher denomina mutuo poder de vigilancia entre los países

miembros, a través de la “suave” presión que ejerce para que se cumplan sus recomendaciones<sup>37</sup> y “*su capacidad de influencia radica más en la calidad de sus argumentos desde un punto de vista técnico que en su capacidad para imponer sanciones o utilizar fondos económicos para promover determinadas políticas*”.<sup>38</sup>

Bajo ese esquema y dado que la política económica es la columna vertebral de las acciones de la OCDE, el Departamento de Economía, trabaja sobre todo para establecer tratados o compromisos, además de elaborar estudios o informes en los que se prescriben las medidas económicas que los países miembros y no miembros participantes deben aplicar.

Por lo expuesto, pertenecer a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico trae varios beneficios para los países que la integran, pero es más atractivo aún para los países no desarrollados porque les permite acceder a un organismo conformado por un selecto grupo de países que están dispuestos a otorgar el acceso a información privilegiada, compartir experiencias y compararse entre ellos para saber cómo están avanzando con sus políticas públicas. Es un espacio que permite a los funcionarios de gobierno de un país miembro a interactuar y entender cuáles son los temas que se discuten en la agenda global e incidir a trabajar de manera conjunta sobre los mismos, con el fin de intercambiar y compartir buenas prácticas gubernamentales que les permita ir cumpliendo las metas de desarrollo que se proponen.

Ser parte de la OCDE permite garantizar que el país miembro se rige bajo ciertos estándares que comparte con los países desarrollados, es como un “sello de garantía”<sup>39</sup> de buen camino en lo económico, social y político; y para un país en desarrollo – como

---

<sup>37</sup> VICHER, DIANA. *La influencia de la OCDE en la elaboración de la política económica*. Facultad de Economía de la UNAM, proyecto “Economía Financiera Contemporánea”. Abril 2014. Pp. 114 – 131.

<sup>38</sup> VEGA GARCÍA, ALBERTO, “*El soft law en la fiscalidad internacional*”, Tesis doctoral Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2014. Pp. 149.

<sup>39</sup><http://semanaeconomica.com/articulo/economia/economia-internacional/156567-el-per-u-en-la-ocde-las-lecciones-que-deja-colombia/>. Artículo publicado por Juan Manuel Hurtado Mendoza, 17 de marzo de 2015. Revista Semana Económica.

el Perú- significa atraer inversionistas por la confianza que genera y porque en sí mismo, la aplicación de las recomendaciones tiene como finalidad la mejora de las políticas económicas y gubernamentales en beneficio de la competitividad del país y mejoras en las condiciones de vida de su población. Por lo pronto el Perú está dentro del denominado “Programa país”<sup>40</sup> a fin de lograr una incorporación completa a la OCDE como Objetivo País incluido en el Plan del Bicentenario y el Ministerio de Economía y Finanzas ha expresado interés en adherirse como miembro pleno de la OCDE. Como resultado de la implementación, nuestro país se ha adherido a siete instrumentos legales y participa en Comités de la OCDE de manera más amplia y sistematizada.

En el año 2014 Perú fue uno de los primeros países en comprometerse con la OCDE en el Programa País, que en buena cuenta implica una mayor participación comités, grupos de trabajo, foros globales y redes regionales de la OCDE, la adhesión a instrumentos clave de la OCDE, tales como el Common Reporting Standard (CRS), estudios y análisis de políticas públicas efectuados por la OCDE para el caso peruano, así como la incorporación del Perú en las bases de datos de la OCDE.

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 de esta política de estado, hemos venido dando pasos importantes hacia este objetivo. Así tenemos que Perú se ha adherido a la Declaración sobre Inversiones Internacionales y Empresas Multinacionales, impulsado por la OCDE. Perú también participa de los siguientes Comités y Grupos de Trabajo de la OCDE: (i) Comité de Inversión y Adhesión a la Declaración de la OCDE

---

<sup>40</sup> El 7 de mayo de 2014, durante la Reunión del Consejo a Nivel Ministerial de la OCDE, la OCDE extendió una invitación formal a Perú para que se involucrase en el *Programa País* en respuesta a su interés en formar parte de este mecanismo de colaboración. El Programa fue lanzado por el Secretario General de la OCDE y el Presidente de Perú durante la Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado, el 8 de diciembre de 2014. El Programa se centra en cinco áreas prioritarias para el Perú: crecimiento económico, gobernanza pública, transparencia y lucha contra la corrupción, capital humano y productividad y medio ambiente. Ver: <http://www.oecd.org/centro-demexico/laocde/peru-y-la-ocde.htm>

sobre Inversiones Internacionales y Empresas Multinacionales; (ii) Centro de Desarrollo; (iii) Grupo de Trabajo sobre cohecho en transacciones comerciales internacionales; (iv) Comité de Competencia; y (v) Comité de Políticas del Consumidor.

Asimismo, Perú También es miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales<sup>41</sup> (desde octubre de 2014) y en el año 2015 fue sede de diferentes reuniones regionales como la Red Regional sobre BEPS y el Programa Anti-Corrupción de la OCDE.

Para Vega García, Alberto<sup>42</sup> en el ámbito de la fiscalidad internacional, la OCDE es la organización más activa e influyente, así lo demuestra la acogida de sus instrumentos jurídicos por parte de muchos países, como por ejemplo el Modelo de Tratado para evitar la doble imposición, las Directrices sobre precios de transferencia y sus Estándares sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria (a pesar de ser jurídicamente no vinculantes).

### **2.2.2. El Informe BEPS emitido por la OCDE**

La problemática mundial ocasionada por la erosión de las bases imponibles producto del planeamiento fiscal agresivo no solo genera problemas de déficit en los presupuestos anuales de los países -en el caso de países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una escasez de financiación de la inversión pública- sino también hay otros frentes que sufren las consecuencias, entre los cuales podemos considerar a:

---

<sup>41</sup> El Foro Global o *Global Forum* es la continuación de un foro que se creó a principios de los años 2000 en el contexto de la labor de la OCDE para abordar los riesgos para el cumplimiento fiscal que plantean las jurisdicciones no cooperativas (o también llamados paraísos fiscales). Los miembros originales del Foro Mundial consistieron en países y jurisdicciones de la OCDE que habían acordado implementar la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales. A través de un proceso de revisión por pares, el Foro vigila que sus miembros apliquen plenamente el estándar de transparencia e intercambio de información que se han comprometido a implementar.

<sup>42</sup> VEGA GARCÍA, ALBERTO, Op. Cit. Pp. 146 – 147.

- Se socava la integridad del sistema tributario de cada país, ya que los contribuyentes en general consideran que los bajos impuestos declarados y pagados por las grandes empresas son injustos.
- Los contribuyentes que no pueden trasladar sus ingresos a otras jurisdicciones soportan una mayor carga fiscal, pues las normas tributarias permiten que haya fuga de la recaudación por parte de las empresas que si pueden realizar planeamiento fiscal internacional con traslación de beneficios a otros países en donde la tributación es menor.
- Se perjudican los habitantes y contribuyentes ubicados en países que sufren la baja considerable de la recaudación, pues sus gobiernos se ven obligados a disminuir los gastos públicos ofreciendo menos servicios a la población como consecuencia del no pago de los impuestos por parte de las empresas que aplican planeamiento tributario<sup>43</sup>.
- También se ve perjudicada la competencia debido a las distorsiones inducidas en el mercado, pues las empresas que sólo operan en mercados internos, por ejemplo empresas familiares o las nuevas empresas innovadoras, tienen dificultades para competir con las multinacionales, pues carecen de los recursos que éstas tienen para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras con el fin de reducir sus impuestos; además de no poder competir con el ahorro de gastos que logran realizar las grandes corporaciones quienes obtienen precios competitivos al trabajar operaciones en volumen o inversiones a escala.

Para contrarrestar la problemática expuesta la OCDE se pronunció<sup>44</sup>, en primer lugar en julio de 2013, cuando presentó un

---

<sup>43</sup> Por ejemplo, los países de ingresos escasos, como Honduras, Filipinas o Ecuador, son los que más sufren porque la recaudación fiscal de las empresas representa un porcentaje mayor de sus ingresos nacionales. Se estima, por ejemplo, que Honduras podría aumentar su gasto en sanidad y educación entre un 10% y un 15% si se impidiera que las multinacionales estadounidenses desviarán sus beneficios a otros países. Cfr. RODRIGO J. GUZMÁN GIRÓN. El intercambio automático de información tributaria (AEOI). Boletín Foro Fiscal Iberoamericano 22º Edición. Primer Semestre de 2016. Pp. 122.

<sup>44</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO – OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014, pp.8-9.

Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas que había que afrontar relativos a las BEPS y que recibió el respaldo en la Cumbre del G20 de San Petersburgo de 2013. Posteriormente, el 5 de octubre de 2015, sustenta 15 áreas centrales en las que se basa el Plan de Acción BEPS<sup>45</sup>, detallando los pasos a seguir en relación con el Plan de Acciones, desarrolla trabajos adicionales sobre cuestiones técnicas y planes para el seguimiento y vigilancia de la implementación de las recomendaciones.

Con este plan de acción se pretende combatir el problema de la evasión fiscal de las empresas multinacionales. Dichas medidas o acciones son:

- Acción 1: Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital.
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos<sup>46</sup>.
- Acción 3: Reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional.
- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros.
- Acción 5: Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad.
- Acción 6: Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa de la condición de establecimiento permanente.

---

<sup>45</sup> REYERO, ROCÍO; PALACÍN, RAMÓN; ALONSO, IÑIGO; “*La OCDE presenta el informe final del Plan de Acción BEPS*”, Nota técnica EY, octubre 2015, 18 pp.

<sup>46</sup> Los híbridos son instrumentos financieros que presentan ropajes diferentes en dos o más jurisdicciones fiscales. Por ejemplo, tenemos a un instrumento financiero que se considera pasivo financiero en un país y en otro instrumento de patrimonio, con la consecuencia de que en el primer país la remuneración es deducible en concepto de intereses y en el segundo país se considera como instrumento de patrimonio del que deriva un dividendo que se pretende sea agraciado con exención.

Cfr. EDUARDO SANZ GADEA, “*Los híbridos ya han llegado*”. Publicado en Blog de la Universidad Loyola Andalucía. Master Universitario en Tributación y Asesoría Fiscal. <https://blogmastercaf.wordpress.com/2013/07/19/36-los-hibridos-ya-han-llegado/>

- Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor.
- Acción 11: Establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión (seguimiento de BEPS).
- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos).
- Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

### 2.2.3. Naturaleza Jurídica de las normas emitidas por la OCDE

En el ámbito de la fiscalidad internacional la OCDE suele actuar mediante lo que se denomina *soft law*<sup>47</sup>, término que es usualmente empleado por la doctrina para describir principios, reglas, estándares o directrices que carecen de efecto vinculante, pero que producen determinados efectos jurídicos<sup>48</sup>. Se les suele llamar así a las normas que se hallan en las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas y de algunas organizaciones regionales, en los acuerdos políticos entre los gobiernos, en los “*gentlemen’s agreements*”, en ciertos códigos de conducta, en declaraciones conjuntas de presidentes o de ministros

---

<sup>47</sup> El *soft law* se analiza en oposición al denominado *hard law*, entendiéndose éste como aquellos instrumentos o prácticas generales con carácter obligatorio cuyo incumplimiento puede ser exigido por las vías institucionales de solución de conflictos y derivar en la responsabilidad internacional del Estado. Se identifica como Derecho (*hard*) solamente aquellas normas que hayan sido producidas mediante las denominadas “fuentes” tradicionales del derecho internacional, en particular, mediante los tratados y la costumbre, dejando fuera del ámbito de lo jurídico otras manifestaciones de voluntad de los sujetos de derecho internacional. Cfr. DEL TORO HUERTA, Mauricio Iván, “*El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional*”. Anuario mexicano de Derecho Internacional, vol. VI, 2016, pp. 528.

<sup>48</sup> DEL TORO HUERTA, Mauricio Iván. Op. Cit. Pp 534.

de Relaciones Exteriores, en directivas adoptadas por consenso en conferencias internacionales, entre otros.<sup>49</sup>

Los instrumentos de *soft law* se caracterizan por ser documentos que reflejan la tendencia actual de la comunidad internacional por una mayor interrelación, interdependencia y globalización; pero en estricto no son de obligatorio cumplimiento; a pesar de que en diversas ocasiones reflejan el estado del desarrollo de normas consuetudinarias o son la base de tratados futuros. Por lo expuesto, no pueden considerarse como “fuentes formales de derecho”; sin embargo, y este es el principal aspecto distintivo, a pesar de carecer de fuerza vinculante tales instrumentos se caracterizan por su capacidad de producir ciertos efectos jurídicos que varían dependiendo el grado de compromiso, la precisión de sus cláusulas y la delegación de facultades a organismos internacionales de supervisión<sup>50</sup>.

Sin embargo, tal como lo señala Alberto Vega García, las organizaciones internacionales pueden dictar disposiciones vinculantes siempre que se les haya dotado de tal capacidad en su “constitución” o tratado constitutivo, las cuales reciben habitualmente la denominación de “decisiones”. A pesar de ello, es frecuente que, en vez de utilizar instrumentos jurídicamente vinculantes, las organizaciones internacionales prefieran crear *soft law* en forma de recomendaciones y de hecho ello es especialmente relevante en el ámbito de la fiscalidad internacional<sup>51</sup>. Para Durán Rojo, el *soft law* es un fenómeno que no llega a alcanzar a lo que modernamente entendemos por Derecho y por ende su aplicación no resulta obligatoria bajo ningún criterio teórico<sup>52</sup>. Según Vega García, respecto a este tipo de recomendaciones, que pueden ser vistas como una muestra de *soft law* -y que como tal no son “jurídicamente vinculantes”- sí tendrían consecuencias jurídicas; por ejemplo, en casos extremos podría llegarse a considerar que las

---

<sup>49</sup> DEL TORO HUERTA, Mauricio Iván, Op. Cit. pp.519.

<sup>50</sup> DEL TORO HUERTA, Mauricio Iván, Op. Cit. pp.538 - 539.

<sup>51</sup> VEGA GARCÍA, ALBERTO, Op. Cit. pp. 158.

<sup>52</sup> DURÁN ROJO, LUIS. “*Uso del soft law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana*”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 57. Noviembre 2014. Pag.82.

actuaciones que no respeten tales recomendaciones constituyen un comportamiento contrario a los fines de la organización y aunque no se viole directamente ninguna obligación jurídica en concreto, sería posible que la organización internacional tomara “medidas” (como sanciones formales, si se considera que comporta una falta de respeto hacia los principios jurídicos fundamentales de la organización) para evitar que la consecución de sus fines se viera dificultada. En el caso de las recomendaciones dirigidas a una tercera parte, resulta más claro que son una mera invitación que no puede imponer ninguna obligación jurídica.<sup>53</sup>

En el caso de la OCDE, ésta puede adoptar tanto instrumentos jurídicamente vinculantes (con los países miembros) como también meras recomendaciones; sin embargo, el uso de instrumentos jurídicamente no vinculantes ha sido mucho más frecuente en la práctica<sup>54</sup>.

Durán Rojo señala que, entre los instrumentos jurídicos que produce la OCDE, hay dos que tienen la naturaleza de *Hard law*: las Decisiones, que son manifestaciones de voluntad del Consejo de la OCDE y resultan vinculantes para los países miembros una vez que se han ratificado, y los Acuerdos Internacionales Tradicionales, que son instrumentos adoptados en el marco de la Organización y tienen un carácter plenamente vinculante. Luego, hay otros dos instrumentos que tienen naturaleza de *Soft law*: Las Declaraciones, que son textos solemnes negociados en el marco de la OCDE adoptados a alto nivel, no son vinculantes; y las Recomendaciones y otros acuerdos, que son instrumentos negociados y adoptados informalmente en el marco de los órganos de la OCDE por los países miembros, éstos tampoco son vinculantes.

Con respecto al plan de acción BEPS, es ampliamente reconocido por la doctrina que su aplicación entra en la categoría de *soft law* y que, en consecuencia, sólo el consenso internacional y el compromiso que asume cada país (con una aplicación uniforme del mencionado paquete) pueden asegurar la ausencia de

---

<sup>53</sup> VEGA GARCÍA, ALBERTO, Op. Cit. pp. 160 - 162.

<sup>54</sup> VEGA GARCÍA, ALBERTO, Op. Cit. pp. 154

contradicciones entre los Estados que se sujetan a sus lineamientos.<sup>55</sup>

Asimismo, el autor citado ha señalado que, en el marco de los CDI, los Modelos de Convenio de la OCDE (MCOCDE) y sus respectivos Comentarios, elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, son una referencia para la aplicación e interpretación por parte de los diferentes países, aunque estos instrumentos no sean jurídicamente vinculantes y, por lo tanto, los Estados no están obligados a seguirlos; así tenemos que su uso se ha convertido en una práctica usual por parte de las Administraciones Tributarias, los Tribunales Fiscales u órganos de resolución de conflictos similares, así como los Tribunales Judiciales y otros intérpretes del Derecho Internacional Tributario alrededor del mundo<sup>56</sup>. Y en el caso de países (y sus Administraciones Tributarias) que no son parte de la OCDE la influencia del MCOCDE y de sus comentarios está muy vinculada a si el CDI en cuestión incorpora el tenor literal de la cláusula pertinente del MCOCDE o no. Si lo incorporara, se suele argumentar que hay que utilizar tales instrumentos de *Soft law* para interpretar la cláusula del CDI en cuestión.

Sobre la influencia que ejerce el MCOCDE en los países, la misma OCDE ha señalado que, “*el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales. A medida que la red de convenios tributarios continúa ampliándose, se incrementa la importancia de tal guía generalmente aceptada*”.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> DOMINGO CARBAJO VASCO. El período post-BEPS, una etapa nada fácil, ni concluyente. Boletín Foro Fiscal Iberoamericano 22º Edición. Primer Semestre de 2016. Pp. 95

<sup>56</sup> DURÁN ROJO, LUIS. Op. Cit. Pp. 85 -87.

<sup>57</sup> Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. “Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el patrimonio – Versión abreviada del 17 de julio de 2008”. Introducción, párrafos 12 a 15.

En nuestro ordenamiento jurídico, el Tribunal Fiscal, a la fecha, no se ha pronunciado expresamente sobre la relevancia del *Soft law*, ni como Fuente del Derecho tributario ni como fuente de interpretación de las normas tributarias. Sin embargo, existen precedentes jurisprudenciales referidos indirectamente al *Soft law* que ya es parte del Derecho nacional, aunque de manera imperfecta, como la referencia del régimen del Impuesto General a las Ventas a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de las Naciones Unidas o el régimen del Impuesto a la Renta Empresarial con la aplicación de las NIIF<sup>58</sup>.

A pesar de ello, en nuestro caso la influencia de la propuesta y lineamientos de la OCDE -aunado al interés que tiene nuestro gobierno de ser miembro de este organismo internacional- ha sido tal que, sin tener la calidad de normas vinculantes, en la práctica la actuación del gobierno peruano en materia tributaria ha sido absolutamente influenciado por ella, por ejemplo nuestro país ha utilizado el Modelo de Convenio de la OCDE en la elaboración de los CDIs firmados por nuestro país, los recientes acuerdos internacionales en materia tributaria buscan facilitar el intercambio de información y la asistencia mutua administrativa (en cumplimiento de la Acción 12 del plan BEPS que propone “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”) y finalmente las recientes modificaciones legislativas al Código tributario que siguen la línea de trabajo planteado por el *soft law* generado por la OCDE<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> DURÁN ROJO, LUIS. Op. Cit. Pp. 116.

<sup>59</sup> Lo expuesto se desarrollará con mayor detalle en el siguiente capítulo

## **CAPÍTULO III**

### **RESULTADOS DE LA INFLUENCIA DE LA OCDE EN NUESTRO PAÍS**

#### **3.1. Influencia del Informe BEPS**

Actualmente existe consenso mundial entre los países de que para lograr una competencia tributaria más justa se requiere de mecanismos robustos y efectivos que permitan el intercambio internacional de información de la manera más amplia posible con todos los Estados, incluyendo a los denominados paraísos fiscales y hasta con aquellos que, sin reunir las condiciones de tales, presenten regímenes tributarios preferenciales, normas o prácticas nocivas, que generan problemas a la gestión de los sistemas tributarios de muchos países.

Según la OCDE, la normativa tributaria internacional no ha evolucionado al mismo ritmo que las prácticas empresariales internacionales, en las que existe una separación cada vez mayor entre el lugar en el que realmente se realiza la actividad económica y la inversión y el lugar en el que se declaran los beneficios tributarios; por lo que se requiere una actuación decidida por parte de las Administraciones tributarias para que cooperen entre sí, intercambien información y logren hacer frente al fraude y la evasión fiscal internacional<sup>60</sup>. Así, tenemos que la Acción 3, 5 y 12 del plan BEPS señala como obligación a los países miembros: *“Reforzar las normas sobre transparencia fiscal*

---

<sup>60</sup> CORDÓN EZQUERRO, TEODORO. *“Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias”*. Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP N° 72. 2014. Pp. 12.

*internacional”, “Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustantividad” y “Exigir a los contribuyentes revelar sus estrategias de planificación fiscal agresiva”.*

En atención a lo anterior, diversas entidades internacionales están promoviendo iniciativas de intercambio de información, siendo la OCDE la que ha venido impulsando el tema mediante la difusión<sup>61</sup>, la prestación de asistencia técnica y el desarrollo de estándares para el efectivo intercambio internacional de Información, teniendo como objetivo dotar de un marco legal y operacional que lo permita. En este sentido, se espera que los países promuevan:

- La existencia de procedimientos para el intercambio de información a requerimiento.
- El intercambio de información para la aplicación de leyes tributarias, tanto en materia penal como administrativa.
- La inexistencia de restricciones al intercambio de información, en razón a que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal.
- Las normas de estricta confidencialidad para la información intercambiada.
- La disponibilidad de información confiable (en particular, bancaria, identidad de los propietarios de compañías o sociedades y la relativa a fideicomisos, fundaciones, y otras personas, e información contable).
- Reciprocidad legal y material.

Frente a este panorama, desde octubre de 2014, el Perú empezó el proceso de acercamiento formal hacia el Foro Global sobre Transparencia y el intercambio de información con fines fiscales de la OCDE. El objetivo de este acercamiento es convertirnos en miembros plenos del Foro Global, para ello nuestro país se ha comprometido a

---

<sup>61</sup> En esta línea de fomento del intercambio de información, la OCDE promovió la reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Yakarta (Indonesia) llevado a cabo del 21 al 22 de noviembre de 2013, el mismo que logró reunir representantes de 81 jurisdicciones, entre países miembros y no miembros de la OCDE.

pasar dos “evaluaciones de pares”<sup>62</sup> denominadas: evaluación Fase I, en donde se evalúa el marco legal y regulatorio en materia de transparencia fiscal e intercambio de información<sup>63</sup> y la Fase II, que es la etapa que revisa la transparencia fiscal e intercambio de información en la práctica con una visita al país evaluado<sup>64</sup>. En nuestro caso, Perú ya ha sido evaluado satisfactoriamente en la Fase I en setiembre de 2016 y a la fecha, se encuentra trabajando para la evaluación de la Fase II programada para el 2018.

Además, tenemos la posibilidad de adherirnos a la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMT)<sup>65</sup> convención que permitiría acceder al Perú a un convenio multilateral que le facilitaría la obtención de asistencia administrativa de más de 90 países y el acceso al intercambio de información en materia fiscal y la posibilidad de asumir otros compromisos relacionados a esta decisión de adhesión al Foro Global<sup>66</sup>. El convenio supone que vamos a intercambiar información a tres niveles: el primero es el intercambio de información automático país con país sobre ganancias de capital, intereses regalías de ciudadanos peruanos en el exterior y por parte del Perú de los residentes del exterior en el país, el otro requerimiento de

---

<sup>62</sup> El proceso de “revisión por pares” o “*peer review*”, consiste en la vigilancia que ejercen los miembros del Foro Global, para que apliquen plenamente el estándar de transparencia e intercambio de información que se han comprometido a implementar. En esencia la evaluación consiste en revisar si la información fiscalmente relevante existe, si la respectiva Administración Tributaria tiene acceso a la misma y en su caso si puede intercambiarla con otras Administraciones Tributarias.

<sup>63</sup> Ver <http://www.oecd.org/countries/peru/global/>.

<sup>64</sup> También existe la denominada Fase combinada, en donde se efectúan las dos evaluaciones de manera simultánea.

<sup>65</sup> La CAAMT es la Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en Materia fiscal. Fue elaborada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988 y enmendada por el Protocolo en 2010 para responder al llamamiento del G20 en su Cumbre de Londres de 2009 para alinearla con la norma internacional sobre el intercambio de información previa solicitud y abrirla a todos los países, en particular para asegurar que los países en desarrollo pudieran beneficiarse de información nueva y más transparente. A la fecha 108 jurisdicciones participan en la Convención, incluyendo 15 jurisdicciones cubiertas por extensión territorial. Esto representa una amplia gama de países, incluyendo todos los países del G20, todos los BRICS, todos los países de la OCDE, grandes centros financieros y un número creciente de países en desarrollo.

<sup>66</sup> Nota de Prensa N° 084-2017 titulada: “PERÚ FIRMARÁ CONVENIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA CON MÁS DE 100 PAÍSES” emitido por la Gerencia de Comunicaciones de la SUNAT el 01 de octubre de 2017. (Ver Anexo 1).

información es el espontáneo y el otro es a pedido. Según palabras de María José Garde, presidenta del Foro Global *“La adhesión al Convenio es un elemento clave y no hay vuelta atrás. La transparencia es un elemento fundamental para cualquier economía y de cualquier sociedad. Es un elemento que sustenta los trabajos que hacen las administraciones tributarias y que favorece la conciencia fiscal de los ciudadanos para que nos vean que hacemos lo posible para luchar contra el fraude y la evasión y que no permanecemos ajenos a lo que está pasando a nuestro alrededor”*<sup>67</sup>.

En esta misma línea la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, ha emitido pronunciamiento señalando: *“La evasión o elusión fiscal de personas de alto patrimonio o de empresas multinacionales, que se benefician de los sistemas tributarios de jurisdicciones de baja o nula imposición, es un problema multinacional que requiere respuestas globales... Este flagelo global demanda respuestas efectivas, concertadas y orgánicas por parte de nuestras administraciones tributarias. La piedra angular de esta respuesta o el punto de partida es el intercambio de información... el Perú tiene el firme compromiso de implementar los estándares internacionales desarrollados por organismos como la OCDE para facilitar el flujo informativo entre los entes tributarios...En ese camino estamos porque confiamos que nos permitirá atender de manera oportuna y eficaz los requerimientos de intercambio de información en el marco de los convenios para evitar la Doble Imposición y de los tratados suscritos para tal fin, además de los que suscribamos en el futuro. Con ese objetivo nuestro compromiso es utilizar los estándares internacionales aprobados”*.<sup>68</sup>

Asimismo, el Plan de Control<sup>69</sup> del Impuesto a la Renta Empresarial, propuesto por SUNAT contempla *“el uso intensivo de*

---

<sup>67</sup> Declaraciones de María José Garde. Cfr. Nota de Prensa de la SUNAT citado anteriormente.

<sup>68</sup> Nota de Prensa N° 059-2016 titulada: “INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE PAÍSES ES FUNDAMENTAL PARA COMBATIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA” emitido por la Gerencia de Comunicaciones de SUNAT el 18 de abril de 2016. (Ver Anexo 2).

<sup>69</sup> Ver Plan de Trabajo para mejorar la Recaudación 2016 – 2017, emitido por la SUNAT. Cfr. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivos-descarga/plan\\_trabajo\\_SUNAT.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivos-descarga/plan_trabajo_SUNAT.pdf)

*información global (nacional o internacional), desarrollar esquemas de control para combatir el problema de la evasión fiscal, las prácticas fiscales perjudiciales y la planificación de grupos económicos con operaciones en más de un país, uso intensivo de fuentes de información global (nacional e internacional), implementación de medidas internacionales propuestas por la OCDE para enfrentar el planeamiento fiscal agresivo así como para la mejora de procesos internos”. Y de manera específica se plantean las siguientes acciones, entre otras: “Diseño de control de planeamiento fiscal agresivo tomando como base las recomendaciones BEPS (Base erosion profit shifting) propuestas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, propuesta de firma de convenios de intercambio de información con otros países, tanto bilaterales como multilaterales. Para esto último, es importante que el Perú forme parte de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMMF<sup>70</sup>), proponer las estrategias necesarias para alcanzar los estándares internacionales en materia de intercambio de información exigidos por el Foro Global de la OCDE”.*

### **3.1.1. El Intercambio de Información**

Las Administraciones tributarias han llegado al convencimiento de que es necesario un cambio significativo en materia de cooperación internacional, dejando atrás algunos paradigmas, como por ejemplo el secreto bancario<sup>71</sup>, enfocándose en incrementar el intercambio de información entre los países, pero también ha puesto de manifiesto la necesidad de considerar dentro de este proceso la situación de los derechos del contribuyente – como por ejemplo: el derecho a la intimidad, a la protección de datos, al secreto comercial, entre otros- de modo que estos no se

---

<sup>70</sup> También llamada CAAMT – Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria.

<sup>71</sup> A modo de ejemplo ver Informe de SUNAT N° 0136-2015-SUNAT/5D0000, que en la conclusión señala: “En virtud de las cláusulas sobre intercambio de información contenidas en los CDI, las cuales constituyen disposiciones auto aplicativas, y en el marco de la legislación interna, la SUNAT se encuentra facultada para obtener información protegida por el secreto bancario que le es solicitada por la autoridad competente de otro Estado contratante, aun cuando esta superintendencia nacional no necesitara de esta para sus propios fines tributarios; sin perjuicio de que para efecto que la SUNAT obtenga la información protegida por el secreto bancario deba seguirse el procedimiento previsto por la legislación interna”. (Ver Anexo 3).

vean afectados como consecuencia del intercambio de información, por lo que resulta importante identificar si existen o no límites en cuanto al tipo de información que se puede trasladar.<sup>72</sup>

Según el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el intercambio de información tributaria alcanza a todos los ámbitos competentes para entender de cuestiones tributarias, sin perjuicio de la práctica general y de las disposiciones legales que garantizan los derechos de los ciudadanos. Las autoridades competentes pueden intercambiar cualquier otra información sensible, relativa a mejoras administrativas y de cumplimiento, por ejemplo, técnicas de análisis de riesgo o mecanismos de elusión o evasión fiscal.<sup>73</sup>

Siguiendo a Patricia Valdez, se trata del traslado de información de naturaleza tributaria que está en posesión de una administración tributaria, a la administración tributaria de un tercer país, ya sea de manera unilateral o recíproca. Para la citada autora, el intercambio de información constituye una importante herramienta al servicio de las administraciones tributarias, mediante las cuales estas puedan lograr objetivos vinculados con la recaudación, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Este intercambio de información puede realizarse de manera oficiosa, es decir, sin que medie ningún acuerdo entre los países o administraciones tributarias, pero en el orden jurídico esta modalidad podría poner en tela de juicio la validez de los datos obtenidos; por ello, la recomendación está orientada a contar con el instrumento jurídico pertinente, mediante acuerdos que permitan a los Estados acceder a la información de ciertos contribuyentes, que de otro modo no podrían ser obtenidas y cuya confirmación resulta necesaria para la correcta aplicación de las normas tributarias. Así, la forma en cómo se ha venido materializando la voluntad de los Estados de institucionalizar la figura del intercambio de información tributaria es mediante la suscripción de dos tipos de

---

<sup>72</sup> VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, Patricia. “*Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú*”. Revista Asociación Civil Derecho y Sociedad, pp. 419.

<sup>73</sup> COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE E INSTITUTO DE ASUNTOS FISCALES. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA - 22 de julio de 2010. Pp. 412.

acuerdo: por un lado, tenemos a los convenios para evitar la doble imposición (CDI) y, de otro lado, los acuerdos de intercambio de información; en el caso de estos últimos, se han visto a su vez dos tipos de acuerdos, aquellos suscritos directamente por los Estados y los suscritos por las autoridades administrativas de tributos de los países. En ambos casos, nos encontramos ante acuerdos que obligan a los Estados a intercambiar datos que tienen transcendencia tributaria para ambas partes o para una de ellas.<sup>74</sup>

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que la información no está limitada a información específica de contribuyentes, sino que las autoridades competentes pueden intercambiar cualquier otra información sensible, relativa a mejoras administrativas y de cumplimiento, por ejemplo, técnicas de análisis de riesgo o mecanismos de elusión o evasión fiscal.<sup>75</sup>

### **3.1.2. Modalidades de Intercambio de Información**

La OCDE también ha definido las formas en que las autoridades tributarias podrán efectuar el intercambio de información; las cuales son aplicadas por los países miembros, pero que son prácticas que están siendo incorporadas por otros países no miembros como el Perú, pues tiene interés en ser parte y porque también tiene como objetivo detectar las fugas en la recaudación y ayudar en la eliminación de la evasión fiscal internacional; así según lo que se haya especificado en el acuerdo o convenio, tenemos los siguientes tipo de intercambio de información:

#### **3.1.2.1. Intercambio a solicitud o específico<sup>76</sup>.**

Consiste en que un Estado formula una solicitud específica de información al otro Estado contratante. En este caso es importante definir quién es el sujeto respecto del cual se pide la información, qué información se solicita y cuál es el propósito que se busca. Se trata de “un recurso

---

<sup>74</sup> VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, Patricia, Op. Cit. Pp 422.

<sup>75</sup> COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE E INSTITUTO DE ASUNTOS FISCALES. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA. Op. cit Pp. 412.

<sup>76</sup> VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, Patricia, Op. Cit. Pp 424.

suplementario”, en la medida que se recurre a esta modalidad, sólo cuando el Estado requirente haya agotado los mecanismos en su jurisdicción para acceder a la información. A su vez la administración tributaria requerida deberá realizar todas las acciones necesarias para poder obtener la información solicitada, de modo que esta no se limite a la revisión de sus propios archivos, sino que pueda llevar a cabo todas las medidas pertinentes para recabar la información, por ejemplo, efectuar fiscalizaciones, solicitar declaraciones de testigos, recabar información en posesión de terceros, como aquella en poder de los bancos (cumpliendo en todo caso los procedimientos internos que existan en cada país).

### **3.1.2.2. Intercambio automático.**

Como lo define Miguel Pecho Trigueros, es la transmisión sistemática y periódica de grandes volúmenes de información acerca de las rentas (dividendos, intereses, salarios, entre otros) obtenidas por contribuyentes residentes en una jurisdicción. La información se consigue de manera rutinaria a través de declaraciones de los pagadores (instituciones financieras, empleadores, entre otros), para ello los países podrán acordar la celebración de Acuerdos Especiales o Memorandos de Entendimiento para establecer los términos y condiciones del intercambio automático acordado.<sup>77</sup> Según señala el autor citado, este tipo de intercambio de información permite a las jurisdicciones de la

---

<sup>77</sup> Véase la Recomendación del Consejo de la OCDE (81)39/Final, de 5 de mayo de 1981, denominada “Recomendación del Consejo de la OCDE relativa a un Modelo normalizado para los intercambios automáticos de información en el marco de los convenios tributarios internacionales”; la Recomendación del Consejo de la OCDE C(92)50/Final, de 23 de julio de 1992, denominada “Recomendación del Consejo relativa a un formato magnético normalizado para los intercambios automáticos de información tributaria”; la Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso de números de identificación fiscal en un contexto internacional C(97)29/FINAL, de fecha 13 de marzo de 1997; la Recomendación del Consejo C(97)30/FINAL, de 10 de julio de 1997, titulada “Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso del Formato Magnético Estándar Revisado”; y la Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso del Modelo de Memorando de Entendimiento en materia de intercambio automático de información tributaria C(2201)28/FINAL. Cfr. COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE E INSTITUTO DE ASUNTOS FISCALES. Op. cit. Pp. 414.

residencia verificar si sus contribuyentes han incluido correctamente las rentas obtenidas en el exterior en países relacionados de la misma región geográfica, socios comerciales o países donde sus contribuyentes usualmente invierten. Además, permite a las autoridades tributarias contar con alertas tempranas de posibles casos de incumplimiento, identificar a los no declarantes, enviar cartas a los contribuyentes que han omitido declarar sus rentas de fuente extranjera o solicitar datos sobre el origen de los fondos que las generaron, usar los datos recibidos a través del intercambio automático para la programación de auditorías, entre otros.

Todas estas acciones tienen un impacto positivo en el cumplimiento voluntario y por supuesto, en los recaudos y la justicia del sistema tributario; sin embargo, el intercambio automático requiere trabajar en métodos seguros y confiables para que la información sea capturada, intercambiada y procesada rápida y eficientemente por la jurisdicción receptora.<sup>78</sup>

Adicionalmente, como lo señala Sandra Moreno, teniendo en cuenta que se trata de información reservada, debe garantizarse la circulación restringida de los datos reportados, de tal forma que éstos no puedan ser accesibles por Internet o por otros medios de divulgación o comunicación masiva, salvo que dicho acceso sea técnicamente controlable y de consulta restringida sólo a los titulares o a los usuarios autorizados (Administraciones Tributarias de los países que suscribieron el Acuerdo), garantizándose así los principios básicos del habeas data, como son el de veracidad, el de finalidad legítima; el de seguridad de los registros, con el fin de evitar su adulteración, pérdida, consulta o uso no autorizado; el principio de confidencialidad consistente en que todas las personas que intervengan en la administración de datos están obligadas a

---

<sup>78</sup> PECHO TRIGUEROS, MIGUEL EDUARDO. El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP N° 72, 2014 pp. 36.

garantizar la reserva de la información, pudiendo sólo realizar el suministro o comunicación de datos cuando ello corresponda al desarrollo de las actividades autorizadas<sup>79</sup>.

La tendencia actual está orientada a desarrollar esta modalidad de intercambio de manera amplia, probablemente como consecuencia de la implementación de la Ley de FACTA<sup>80</sup> de los Estados Unidos; tan es así que recientemente, el Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, aprobó la adopción de la nueva norma sobre intercambio automático de información.

A pesar de lo expuesto y del objetivo que se pretende alcanzar (eliminar ocultamiento de información) para MORENO SERRANO “...es posible que no sea una medida definitiva en la erradicación del secreto bancario pues aunque muchos de los considerados paraísos fiscales hayan manifestado su intención de colaborar con el reporte de información en las condiciones que estipula el modelo, difícilmente va a producirse un cambio inmediato en la cultura toda vez que la presión económica de los usuarios del sistema impedirá de alguna manera que desaparezca del

---

<sup>79</sup> SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO. *Implementación Del Intercambio Automático De Información La Reserva Bancaria, El Derecho A La Intimidad Y Habeas Data*. Boletín Foro Fiscal Iberoamericano 22º Edición. Primer Semestre de 2016. Pp. 69.

<sup>80</sup> Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a Cuentas en el Extranjero (FATCA, por sus siglas en inglés) promulgada en los Estados Unidos de América en marzo del 2010. Su intención es prevenir que los contribuyentes estadounidenses utilicen cuentas financieras fuera de los EE.UU. con el fin de evadir impuestos. Conforme al FATCA, se requerirá a las instituciones financieras reportar anualmente, ciertas cuentas que contribuyentes estadounidenses mantengan fuera de los EE.UU. Estos reportes serán puestos a disposición del Servicios de Impuestos Internos de los EE.UU. (IRS, por sus siglas en inglés), ya que sea directamente, o a través de organismos de regulaciones locales.

En América Latina ya han firmado un modelo de acuerdo intergubernamental (IGA por sus siglas en inglés) con EE.UU. tanto Costa Rica como México y, según la Federación Latinoamericana de Bancos (Felaban), Argentina, Brasil, Chile y Panamá vienen teniendo un diálogo activo con las autoridades estadounidenses. Actualmente nuestro país está negociando un IGA con los EE.UU.

*todo el secreto bancario, las empresas offshore y los demás mecanismos elusivos que se conocen actualmente”.*<sup>81</sup>

### **3.1.2.3. Intercambio espontáneo.**

Sucede cuando un Estado ofrece información que considera que pueda ser relevante para el otro Estado contratante y lo hace manera espontánea, es decir sin solicitud previa o porque exista un tratado que lo obligue. El caso más ejemplar, es el comentado por la autoridad mexicana en diversos foros, mediante el cual recibió información de la autoridad de los EE.UU., el cual avisó que un contribuyente mexicano había obtenido un premio en aquel país y cuando la autoridad mexicana revisó al contribuyente descubrió que sólo había declarado una parte muy pequeña de dicho ingreso.<sup>82</sup> Para ALVA MATTEUCCI, esta modalidad de intercambio de información resultaría provechosa para el fisco peruano, en el caso de que se requiera contar con información relacionada con inversiones en el exterior respecto de sujetos domiciliados que no las comunicaron en su momento, ya sea para ocultar información o porque no se desea incluirlo dentro de la base imponible del impuesto a la renta.<sup>83</sup>

Los estados pueden utilizar estos tres métodos de intercambio de forma combinada y hasta pueden hacer uso de otros medios para obtener información que pueda ser importante, como por ejemplo fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas, fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero y el intercambio de información sectorial. Los cuales se llevan a cabo de la siguiente manera:

---

<sup>81</sup> SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO. Op. Cit. Pp.67.

<sup>82</sup> FEDERICO AGUILAR MILLAN. “Intercambio de información en materia tributaria”. <http://www.el-financiero.com.mx/opinion/intercambio-de-informacion-en-materia-tributaria.html>

<sup>83</sup> ALVA MATTEUCCI, MARIO. *¿En qué consiste la asistencia administrativa mutua en materia tributaria por parte de SUNAT?* Revista Actualidad Empresarial N.º 368 – Primera quincena febrero 2017. Pp. 5.

- Una fiscalización o comprobación simultánea a través de un acuerdo al que llegan dos o más partes (administraciones tributarias) para comprobar simultáneamente, cada una en su territorio, los asuntos tributarios de un contribuyente o contribuyentes, sobre los que tengan un interés común o relacionado, con la intención de intercambiar cualquier información importante que obtengan de ese modo.
- Una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero. Según lo permita la legislación interna, un Estado puede permitir que representantes autorizados del otro Estado visiten el país con el fin de interrogar a personas físicas o examinar la contabilidad y los registros de una persona –o bien que esté presente en tales interrogatorios y exámenes realizados por las autoridades tributarias del otro Estado– de conformidad con los procedimientos acordados de mutuo acuerdo entre las autoridades competentes. Este tipo de asistencia se presta sobre la base de la reciprocidad.
- Un intercambio de información sectorial es el intercambio de información relativo a una rama de actividad (por ejemplo: las industrias del petróleo o farmacéutica, el sector de banca, etc.) y no a contribuyentes concretos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden decidir en qué forma habrá de efectuarse el intercambio de información previsto por el Convenio.

### **3.2. Marco Jurídico para el Intercambio de Información**

Los principios y normas que emanan del Derecho Internacional Público -que se encarga de regular las relaciones de coexistencia y de cooperación, entre Estados dotados de diferentes grados de desarrollo socio económico y de poder- otorgan el marco jurídico para el desarrollo del intercambio de información a través de tratados o convenios; en este aspecto, es fundamental la Convención Internacional sobre el Derecho de los Tratados, firmada en Viena en 1969 por ser el referente normal para la interpretación de los tratados.

Los convenios para evitar la doble imposición (CDI) son tratados internacionales sujetos a las normas del derecho internacional y, por ende, la interpretación de los mismos debe realizarse de conformidad con los principios establecidos en la Convención de Viena<sup>84</sup>, la cual en el artículo 2° define como acuerdo internacional al que es “*celebrado por escrito entre Estados y 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*”.

Por otra parte, el Artículo 26° de la norma referida, señala que los tratados son vinculantes para los Estados contratantes y deben ser cumplidos por ellos de buena fe (principio *pacta sunt servanda*). Los tratados tributarios representan un aspecto importante de las normas fiscales internacionales de muchos países, en ese sentido si un país no respeta sus tratados tributarios, los otros países pueden perder interés en celebrar cualquier tratado tributario con ese país.

La mayoría de estos tratados se basan en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (el "Modelo de la ONU") y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (el "Modelo de la OCDE")<sup>85</sup>, los cuales han tenido gran éxito y amplia aceptación entre los Estados dando como resultado la estandarización de muchas reglas fiscales internacionales constituyéndose como un factor importante en la reducción de la doble tributación internacional.

Tanto el Modelo de la ONU como el de la OCDE incluyen el intercambio de información y es frecuente que los países lo consideren en sus acuerdos, pues es calificada como una importante herramienta en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal; además cada Estado contratante se suele obligar también a prestar asistencia en la recaudación de determinados impuestos del otro Estado como si fueran los propios. Finalmente, la mayoría de los tratados establecen un mecanismo -el

---

<sup>84</sup> Se refiere a los principios de la buena fe, de la primacía del texto y del objeto y fin del tratado.

<sup>85</sup> Estos Convenios Modelo están disponibles en los sitios web de la OCDE y de las Naciones Unidas.

procedimiento de acuerdo mutuo- para resolver las controversias relativas a la aplicación del tratado.<sup>86</sup>

Los tratados de intercambio de información que nuestro país ha firmado siguen los modelos propuestos por la OCDE, como en el caso del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, el cual en el artículo 26° precisa las reglas según las cuales las informaciones podrán ser intercambiadas en su más amplia extensión; literalmente la norma dice: *“Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones previsiblemente pertinentes para aplicar correctamente las disposiciones del Convenio y de la legislación interna de los Estados contratantes relativas a los impuestos de toda clase y naturaleza”<sup>87</sup> percibidos por los Estados contratantes, incluso si no se trata, como en este último caso, de la aplicación de un artículo concreto del Convenio”*; es decir que se trata de intercambiar información en materia tributaria en la medida más amplia posible, no obstante los Estados no pueden pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado<sup>88</sup>.

Como resultado de la influencia de la OCDE con la propuesta de su Acción 15 del Plan BEPS, el cual insta a desarrollar instrumentos de ámbito multilateral como forma de hacer frente a problemas que tienen un alcance global,<sup>89</sup> encontramos que alrededor del mundo hay firmados más de 3 000 Convenios de Doble Imposición (CDI) entre los países, la mayoría con cláusulas que buscan facilitar el intercambio de información.

---

<sup>86</sup> BRIAN J. ARNOLD. Introducción a los Tratados Tributarios. Pp. 6 -12.

<sup>87</sup> Aquí se puede notar algunas diferencias con las cláusulas de intercambio de información previstos en los CDI, donde por lo general la obligación de intercambio está relacionada con los tributos comprendidos dentro del convenio, como es el caso de los impuestos directos; en cambio vemos que los acuerdos de intercambio que siguen el “Modelo de Convenio sobre Acuerdos de Intercambio de Información en Materia Tributaria” de la OCDE, prevén que el intercambio se aplique tanto a los impuestos directos e indirectos, e incluso aquellos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la suscripción del convenio. Cfr. VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, Patricia, Op. Cit. Pp 424

<sup>88</sup> Es lo que se denomina “echar las redes” o *“fishing expedition”*, que en el argot internacional se utiliza para hacer referencia cuando se ésta solicitando información al azar con la esperanza de detectar algún caso de evasión o elusión tributaria

<sup>89</sup> CORDÓN EZQUERRO, TEODORO. Op. Cit. Pp.12

En este contexto, el Perú como Estado, ha firmado varios acuerdos internacionales los cuales desarrollaremos a continuación.

### **3.2.1. Los Convenios de Doble Imposición**

En estos acuerdos se hallan disposiciones orientadas a evitar, como su nombre lo indica, los supuestos de doble imposición a las personas naturales o jurídicas y al mismo tiempo contempla medidas orientadas a prevenir el abuso y el fraude fiscal. Perú cuenta con una red de convenios que habilitan la asistencia administrativa en materia fiscal y el intercambio de información con Administraciones Tributarias de once países; así tenemos firmados los siguientes CDI<sup>90</sup>:

1. Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación al impuesto a la renta y al patrimonio, suscrito el 08 de junio de 2001, aprobado el 11 de diciembre de 2002 con Resolución Legislativa N° 27905, ratificado el 16 de enero de 2003 mediante Decreto Supremo N° 005-2003-RE y aplicable desde el 1 de enero de 2004.
2. Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación al impuesto a la renta y al patrimonio, suscrito el 20 de Julio de 2001, aprobado el 11 de diciembre de 2002 con Resolución Legislativa N° 27904, ratificado el 05 de febrero de 2003 mediante Decreto Supremo N° 022-2003-RE y aplicable desde el 01 de enero de 2004.
3. Convenio suscrito entre Perú y Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta, aplicable desde el 01 de enero de 2010.
4. Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y su protocolo, suscrito el 27 de abril de 2011, aprobado el 23

---

<sup>90</sup> Información obtenida de la página web del Ministerio de Economía y Finanzas del gobierno peruano. Ver: <https://www.mef.gob.pe/es/convenio-para-evitar-la-doble-imposicion>

de diciembre de 2013 con Resolución Legislativa N° 30144, ratificado el 16 de enero de 2014 mediante Decreto Supremo N° 003-2014-RE, vigente desde el 19 de febrero de 2014 y aplicable desde el 1 de enero de 2015,

5. Convenio entre la República de Corea y la República del Perú para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y su protocolo, suscrito el 10 de mayo de 2012, aprobado el 26 de diciembre de 2013 con Resolución Legislativa N° 30140, ratificado el 26 de febrero de 2014 mediante Decreto Supremo N° 004-2014-RE, vigente desde el 3 de marzo de 2014 y aplicable desde el 1 de enero de 2015.
6. Convenio entre la república del Perú y la República portuguesa para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos a la renta y su protocolo, suscrito el 19 de noviembre de 2012, aprobado el 26 de diciembre de 2013 con Resolución Legislativa N° 30141, ratificado el 5 de marzo de 2014 mediante Decreto Supremo N° 009-2014-RE, vigentes desde el 12 de abril de 2014 y aplicable desde el 1 de enero de 2015.
7. Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el patrimonio y su protocolo, suscrito el 21 de setiembre de 2012, aprobado el 27 de diciembre de 2013 con Resolución Legislativa N° 30143, ratificado el 28 de febrero de 2014 con Decreto Supremo N° 008-2014-RE, vigente desde el 10 de marzo de 2014 y aplicable desde el 1 de enero de 2015.

Además, Perú como miembro de la Comunidad Andina - CAN (conformado por Bolivia, Colombia y Ecuador), es firmante de la Decisión 578<sup>91</sup>.

---

<sup>91</sup> La Decisión 578 fue publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1.063 del 05 de mayo de 2004. Contiene un nuevo régimen común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros de la CAN, derogando la Decisión 40, estableciendo nuevas reglas y definiciones en materia de intereses, dividendos y regalías, así como el tratamiento fiscal a la asistencia técnica y consultoría y a los servicios profesionales. Además, incorpora una norma sui generis en materia de interpretación, según la cual la Decisión será siempre interpretada con el objetivo de evitar la doble imposición y no se permitirán aquellas interpretaciones que resulten en

Estos convenios han sido firmados siguiendo el Modelo de Convenio OCDE<sup>92</sup> o el Modelo de la ONU, destacando la cláusula 26° -con México, Chile y Canadá; con Corea del Sur, Portugal y Suiza Artículo 25°- que regula el mecanismo de intercambio de información entre las administraciones tributarias. La redacción del artículo sobre intercambio de información en los CDIs es la siguiente:

**“Artículo 26° INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

*1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que previsiblemente sean relevantes para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos de cualquier especie y descripción exigidos por cuenta de los Estados Contratantes, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por los Artículos 1 y 2.*

*2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida en secreto de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.*

---

una evasión fiscal. Ver: [http://www.ipdt.org/editor/docs/Evans\\_18-oct-05.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/Evans_18-oct-05.pdf), Ronald Evans Márquez, “Aspectos fundamentales de la Decisión 578 de la CAN”. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

<sup>92</sup> Es pertinente señalar que muchos países, aun cuando no son miembros de la OCDE, han suscrito convenios con países que sí son miembros de este foro, por lo que han seguido este modelo de convenio.

3. *En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:*

*a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;*

*b) 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;*

*c) Suministrar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, comercial, industrial o profesional, o procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.*

4. *Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.*

5. *En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.”*

También podemos apreciar un cuadro comparativo de la referida cláusula entre los convenios firmados con Chile, Canadá y Brasil (Ver Anexo 4).

En el **caso del acuerdo firmado con Suiza**, se ha previsto en el Protocolo del CDI lo siguiente:

### **“Ad Artículo 25**

*a) Se entiende que sólo se solicitará intercambio de información una vez que el Estado requirente haya agotado sus procedimientos normales para obtener esa información bajo su legislación doméstica.*

*b) Se entiende que al solicitar información en virtud del Artículo 25, las autoridades fiscales del Estado requirente deberán proporcionar la siguiente información a las autoridades fiscales del Estado requerido:*

*(i) la identidad de la persona bajo examen o investigación;*

*(ii) el período de tiempo por el cual se solicita la información;*

*(iii) una declaración sobre la información solicitada, incluidos la naturaleza de esa información y la forma en que el Estado requirente desea recibir la información del Estado requerido;*

*(iv) el propósito tributario por el cual se solicita la información;*

*(v) en la medida que se conozca, el nombre y la dirección de cualquier persona que se crea esté en posesión de la información solicitada.*

*c) Se entiende que el criterio de “pertinencia previsible” tiene por objeto permitir el más amplio intercambio de información en materia tributaria y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados Contratantes no están facultados para participar en medidas dirigidas únicamente a la simple recolección de evidencia (“fishing expeditions”) o para solicitar información que probablemente no sea relevante para la situación tributaria de un contribuyente determinado. Mientras que el subpárrafo b) contiene importantes requisitos de procedimiento que tienen por objeto garantizar que no se realice una simple recolección de evidencias (“fishing expeditions”), las cláusulas (i) a (v) del subpárrafo b) no se deben interpretar, sin embargo, de manera que frustren el efectivo intercambio de información.*

d) Si bien el Artículo 25 del Convenio no limita los posibles métodos de intercambio de información, **no exige que los Estados Contratantes intercambien información de manera automática o espontánea.**

e) Se entiende que en caso de un intercambio de información, las normas de procedimiento administrativo relacionadas con los derechos de los contribuyentes previstas en el Estado Contratante requerido seguirán siendo aplicables hasta que la información se transmita al Estado Contratante requirente. Adicionalmente, se entiende que estas disposiciones buscan garantizar un procedimiento justo para el contribuyente y no evitar o retrasar indebidamente el proceso de intercambio de información.

f) Al aplicar el párrafo 5 del artículo 25, los Estados Contratantes tendrán en cuenta las limitaciones constitucionales y los procedimientos legales y la reciprocidad de tratamiento.”

Por otra parte, con respecto a la **Comunidad Andina**, en el artículo 19° de la Decisión 578 se ha establecido lo siguiente:

**“Artículo 19. Consultas e información.**

*Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal. La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.*

*Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.*

*En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:*

*a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;*

*b) 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 País Miembro;*

*c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.”*

### **3.2.2. Los Tratados de Intercambio de Información**

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<sup>93</sup>. Estos acuerdos surgen frente a la necesidad de ejecutar un tratado

---

<sup>93</sup> **Artículo 12° de la Convención de Viena:** Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante la firma.

1. El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se manifestará mediante la firma de su representante: a) cuando el tratado disponga que la firma tendrá ese efecto; b) cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que la firma tenga ese efecto; o c) cuando la intención del Estado de dar ese efecto a la firma se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.

2. Para los efectos del párrafo 1: a) la rúbrica de un texto equivaldrá a la firma del tratado cuando conste que los Estados negociadores así lo han convenido; b) la firma “ad referéndum” de un tratado por un representante equivaldrá a la firma definitiva del tratado si su Estado la confirma.

**Artículo 13° de la Convención de Viena.** Consentimiento en obligarse por un tratado manifestado mediante el canje de instrumentos que constituyen un tratado.

El consentimiento de los Estados en obligarse por un tratado constituido por instrumentos canjeados entre ellos se manifestará mediante este canje: a) cuando los instrumentos dispongan que su canje tendrá ese efecto; o b) cuando conste de otro modo que esos Estados han convenido que el canje de los instrumentos tenga ese efecto.

ya firmado, por lo que ya no es necesario efectuar un proceso de ratificación como ocurre, por ejemplo, con un tratado o convenio, los cuales están sujetos para su validez a la aprobación del Congreso de los países miembros; ello se debe a que este tipo de acuerdos tienen por finalidad regular o 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, las formas de intercambio, los procedimientos de intercambio, etc. Esto implica que dichos acuerdos, de orden administrativo, generalmente son suscritos por las propias administraciones tributarias de los países miembros, lo que no impide que resulten exigibles para las partes contratantes.<sup>94</sup>

En este sentido, nuestro país tiene tres Tratados de Intercambio de información (*Tax Information Exchange Agreement* – TIEA) celebrados con Estados Unidos<sup>95</sup>, Ecuador y Argentina.

### **3.2.3. Adecuación normativa: Decreto Legislativo N° 1315**

Frente a estas nuevas tendencias, nuestro poder ejecutivo, en el reciente pedido de facultades legislativas al Congreso incluyó expresamente la posibilidad de adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre intercambio de información, tributación internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria<sup>96</sup>; evidentemente siguiendo los lineamientos del Plan de Acción BEPS.

---

<sup>94</sup> VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, Patricia, Op. Cit. Pp 423.

<sup>95</sup> El Convenio con Estados Unidos de Norteamérica fue formalizado a través del D.L. N° 25665.

<sup>96</sup> La parte introductoria del Decreto Legislativo N°1315 expresamente señala: “*POR CUANTO: Que mediante Ley N° 30506, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A., el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo, por el plazo de noventa (90) días calendario, la facultad de legislar para adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria...*”

Es así que mediante Ley N° 30506, el Congreso de la República otorgó al Poder Ejecutivo la facultad de legislar, por lo que mediante Decreto Legislativo N° 1315 (publicado el 31.12.2016 y vigente a partir del 01.01.2017) se realiza una modificación importante al Código Tributario, cuyas disposiciones relevantes, son las referidas al concepto de Asistencia Mutua Administrativa, a través de la incorporación en Libro Segundo del Título VIII, con los artículos 102-A hasta el 102-H, tal como lo vemos a continuación:

**TÍTULO VIII**  
**ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA**  
**TRIBUTARIA**  
**Artículo 102°-A.- FORMAS DE ASISTENCIA**  
**ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA**

*La SUNAT presta y solicita asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente según lo señalado en los convenios internacionales y de manera complementaria, de acuerdo a lo dispuesto en el presente Código.*

*La SUNAT proporciona la información solicitada, aun cuando carezca de interés fiscal y asume que la información solicitada por la autoridad competente es relevante para los fines tributarios del convenio internacional.*

*La asistencia administrativa comprende las siguientes formas:*

*a) Intercambio de información, que puede ser a solicitud, espontánea y automática. También puede realizarse por medio de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero.*

*b) Asistencia en el cobro de deuda tributaria incluyendo el establecimiento de medidas cautelares.*

*c) Notificación de documentos.*

*La SUNAT para efecto de solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria se dirige a la*

*autoridad competente, considerando los plazos de prescripción previstos en el artículo 43°.*<sup>97</sup>

*La información o documentación que la autoridad competente proporcione en el marco de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria puede ser utilizada por la SUNAT como medio probatorio para efecto de los procedimientos tributarios o procesos judiciales, salvo disposición en contrario.*

#### **Artículo 102°-B.- INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN - ASPECTOS GENERALES**

*a) La información a que se refiere el artículo 85° es materia de intercambio con la autoridad competente.*<sup>98</sup>

*b) La información presentada por las empresas del sistema financiero nacional, conforme a lo dispuesto en el numeral 15.3 del artículo 87°, es materia de intercambio con la autoridad competente.*<sup>99</sup>

---

<sup>97</sup> El texto del artículo 43 del Código Tributario señala lo siguiente: “Plazos de prescripción. La acción de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

*Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4 años)”.*

<sup>98</sup> El artículo 85° del Código Tributario regula la reserva tributaria, lo cual significa que la información considerada como tal también puede ser materia de intercambio de información.

<sup>99</sup> El numeral 15.3 del artículo 87 del Código Tributario señala “...En el caso de las empresas del sistema financiero nacional y otras entidades, deberán presentar periódicamente la información sobre las cuentas y los datos de identificación de sus titulares referentes a nombre, denominación o razón social, nacionalidad, residencia, fecha y lugar de nacimiento o constitución y domicilio, entre otros datos, conforme a lo que establezca en el Decreto Supremo a que se refiere el artículo 143 – Además la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

*Lo señalado en el presente numeral comprende la información de la identidad y de la titularidad del beneficiario final conforme a lo que se establezca por Decreto Supremo. Mediante decreto supremo se podrá establecer las normas complementarias para la mejor aplicación de lo dispuesto en el presente numeral”.* Según el Código Tributario, esta información también es materia de intercambio; sin embargo, hasta el momento no

c) *La transferencia de la información, que realice la SUNAT a la autoridad competente, que corresponda a información calificada como datos personales por la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales, está comprendida dentro de la autorización legal a que se refiere el numeral 1 del artículo 14° de la citada ley.<sup>100</sup>*

d) *La información que otro Estado proporcione a la SUNAT en virtud del intercambio de información debe ser utilizada para sus fines como administración tributaria, conforme a su competencia.*

e) *Para efecto de la notificación de los documentos necesarios para obtener la información a intercambiar se considera que la mención a deudor tributario que se realiza en los artículos 104° y 105° incluye a aquellos sujetos a los que se les requiere información con solo el fin de atender las obligaciones derivadas de la normativa de asistencia administrativa mutua tributaria.*

*En caso que el sujeto o tercero del cual se deba obtener la información no hubiera o no se encuentre obligado a fijar domicilio fiscal, se considera como tal, para efecto de la aplicación del artículo 104°, a aquel domicilio informado por la autoridad competente, siempre que la dirección exista.*

*Lo dispuesto en el presente inciso también es de aplicación para efecto de lo dispuesto en los demás artículos del presente título.*

f) *La SUNAT no se encuentra obligada a solicitar información a la autoridad competente, a solicitud de un administrado.*

---

se ha publicado la normatividad reglamentaria por parte del Ministerio de Economía y Finanzas ni tampoco de la SUNAT.

<sup>100</sup> Con la finalidad de comprender la magnitud de la información que puede ser transmitida, se precisa que el artículo 14 de la Ley N° 29733, la cual señala las limitaciones al consentimiento para el tratamiento de los datos personales, determinando una serie de supuestos, dentro de los cuales está el numeral 1, indica que no se requiere el consentimiento del titular de los personales, cuando estos se recopilen o transfieran para el ejercicio de las funciones de las entidades públicas, en el ámbito de sus competencias.

**Artículo 102°-C.- INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A SOLICITUD**

*La SUNAT proporciona la información tributaria y la documentación de soporte, con la que cuente, a la autoridad competente que lo solicite teniendo en cuenta, de ser el caso, lo dispuesto en los convenios internacionales.*

*Si la SUNAT no tiene la información solicitada, aplica las facultades previstas en el artículo 62° para requerir tanto dicha información como la documentación que la soporte, directamente al sujeto respecto del cual se debe proporcionar la información o a un tercero.*

**Artículo 102°-D.- INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN**

*La SUNAT comunica periódicamente, mediante intercambio automático, a la autoridad competente, la información y los datos que se acuerden en los convenios internacionales.*

*Esta forma de intercambio incluye al intercambio automático de información financiera.<sup>101</sup>*

**Artículo 102°-E.- INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ESPONTÁNEO**

*La SUNAT puede intercambiar información de manera espontánea cuando obtuviera información que considere que sea de interés para la autoridad competente.*

**Artículo 102°-F.- INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN MEDIANTE FISCALIZACIONES SIMULTÁNEAS Y EN EL EXTRANJERO**

---

<sup>101</sup> Serán los convenios internacionales que Perú haya suscrito los que determinarán los datos que se deben incluir en la entrega de la información solicitada, la cual podría incluir información relacionada con los movimientos bancarios, los depósitos, las transferencias, las cuentas entre otros datos, con lo cual el secreto bancario prácticamente habría desaparecido o se habría atenuado la protección a los titulares de las cuentas.

*En aplicación de los convenios internacionales, la SUNAT puede acordar, con una o más autoridades competentes, examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio y aplicando su normativa interna, la situación fiscal de un(os) sujeto(s), 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.<sup>102</sup>*

*También puede acordar que en la fiscalización se encuentren presentes los representantes de la autoridad competente.*

**Artículo 102°-G.- ASISTENCIA EN EL COBRO Y ESTABLECIMIENTO DE MEDIDAS CAUTELARES**

*Cuando la SUNAT en virtud de los convenios internacionales, deba prestar asistencia en el cobro de las deudas tributarias a la autoridad competente, se aplica:*

*a) Lo dispuesto en el artículo 55°.*

*b) Las disposiciones referidas al pago de la deuda tributaria, considerando:*

*i. Como deuda tributaria, para efecto del artículo 28°, al monto del tributo o de la multa por infracciones tributarias que conste en el documento remitido por la autoridad competente y los intereses comunicados por la citada autoridad.*

*ii. Como medios de pago aplicables, a los establecidos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 32°.<sup>103</sup>*

*iii. En el caso de aquel sujeto obligado al pago de la deuda remitida por la autoridad competente, que a su vez es contribuyente o responsable de tributos administrados por la SUNAT, como lugar de pago a aquellos establecidos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la SUNAT y*

---

<sup>102</sup> La legislación interna que puede resultar pertinente es la Ley del Impuesto a la Renta, El Código Tributario, las normas reglamentarias que se encuentren ligadas con estas, también está la Ley del Impuesto General a las Ventas.

<sup>103</sup> El inciso a) se refiere al Dinero en efectivo, inciso b) a cheques, inciso d) a Débito en cuenta corriente o de ahorros y el inciso e) a tarjeta de crédito.

*como formulario a aquel que esta regule a través de resolución de superintendencia.*

*iv. En el caso de aquel sujeto que no tuviera la condición de contribuyente o responsable por tributos administrados por la SUNAT, los medios de pago establecidos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 32° y como lugar de pago y formulario a utilizar al que para tal efecto se establezca mediante resolución de superintendencia.*

*c) La asistencia en el cobro por la SUNAT se inicia con una notificación de una Resolución de Ejecución Coactiva al sujeto obligado del monto de la deuda tributaria a su cargo, a fin de que cumpla con realizar el pago en el plazo de siete días hábiles siguientes a la fecha de notificación. Previamente, la SUNAT debe haber notificado el documento remitido por la autoridad competente donde conste la deuda tributaria.*

*d) Vencido el plazo señalado en el inciso anterior, la SUNAT procederá a ejercer las acciones de cobranza coactiva, para efecto de lo cual el Ejecutor Coactivo a que se refiere el artículo 114° estará facultado a aplicar las disposiciones del Título II del Libro Tercero del presente Código, sus normas reglamentarias y demás normas relacionadas, debiendo considerarse lo siguiente:*

*i. Como supuesto de deuda exigible a que se refiere el artículo 115° del presente Código, al monto establecido en el documento remitido por la autoridad competente.*

*La SUNAT asume la exigibilidad de la deuda remitida por lo que, sin perjuicio de lo establecido en el numeral v no procede iniciarse ante la SUNAT procedimiento contencioso tributario alguno respecto de deuda tributaria remitida por la autoridad competente ni solicitudes de prescripción o compensación o devolución de la citada deuda debiendo presentarse dicha solicitud ante la autoridad extranjera.*

*ii. Cuando el sujeto obligado al pago, adicionalmente, tenga deudas en cobranza coactiva por tributos administrados por la SUNAT y se hubiera dispuesto la acumulación de los procedimientos de cobranza coactiva, el pago se imputará en primer lugar a las deudas emitidas por la SUNAT considerando*

*lo dispuesto en el artículo 31° y el saldo se aplicará a la deuda remitida por la autoridad competente.*

*iii. Se inicia el procedimiento de cobranza coactiva aun cuando el monto pendiente de pago fuera inferior al monto referido en el último párrafo del artículo 117°.*

*iv. Como supuesto de suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva referido en el artículo 119°, la comunicación que realice el sujeto obligado respecto a:*

*1. La existencia de un medio impugnatorio o litigio en el país de la autoridad competente contra la deuda tributaria en cobranza.*

*2. La inexistencia de la deuda tributaria en cobranza.*

*En ambos casos, la SUNAT debe pedir la opinión de la autoridad competente sobre la comunicación presentada y la continuación del procedimiento, prosiguiéndose las acciones de cobranza cuando esta se pronuncie por la continuación del procedimiento. La respuesta de la autoridad competente, se notifica al sujeto obligado al pago.*

*v. El procedimiento de cobranza coactiva que realiza la SUNAT concluye por la cancelación de la deuda cuya cobranza ha sido solicitada por la autoridad competente o cuando esta lo solicite.*

*Cuando la SUNAT solicite a la autoridad competente que la asista en el cobro de la deuda tributaria correspondiente a los tributos a su cargo, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria a que se refiere el numeral 2 del artículo 45° se interrumpe con la presentación de la mencionada solicitud.*

*En aplicación de los convenios internacionales, el Ejecutor Coactivo únicamente puede 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 según*

*lo establecido en el artículo 56°. El plazo de las citadas medidas se computa conforme a lo dispuesto en el artículo 57°.*

**Artículo 102°-H.- ASISTENCIA EN LA NOTIFICACIÓN**

*La SUNAT, al amparo de los convenios internacionales, puede solicitar a la autoridad competente que notifique los documentos que esta hubiera emitido. La notificación que efectúe la autoridad competente, de acuerdo a su normativa, tiene el mismo efecto legal que aquella que hubiera sido realizada por la SUNAT.*

*Cuando la SUNAT realice la notificación de documentos en virtud de los convenios internacionales, podrá aplicar las formas de notificación establecidas en los artículos 104° y 105°. Las citadas notificaciones surten efectos conforme a lo dispuesto en el artículo 106°.*

*Los documentos serán notificados en el idioma en que sean recibidos por la SUNAT, salvo disposición diferente establecida en los convenios internacionales.”*

De esta manera queda claro que en Perú la SUNAT presta y solicita Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria a la autoridad competente<sup>104</sup>, según lo señalado en los convenios internacionales y de manera complementaria, de acuerdo a lo dispuesto en el Código Tributario; por otra parte la información que la SUNAT proporciona en mérito a esta modificación será la que solicite la otra parte, aun cuando carezca de interés fiscal, asumiendo que la información solicitada es relevante para los fines tributarios del convenio internacional.

Así en la realidad peruana, el Intercambio de información puede ser a solicitud, espontánea y automática y también pueden realizarse por medio de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero y entre los aspectos generales sobre la materia podemos resaltar lo siguiente:

---

<sup>104</sup> La autoridad competente es aquella institución o entidad señalada en los convenios internacionales suscritos por el Perú.

- La transferencia de la información que realice la SUNAT a la autoridad competente que corresponda a información calificada como datos personales por la Ley N° 29733, Ley de Protección de Datos Personales, no requieren consentimiento del titular de los datos personales.
- La información que otro Estado proporcione a la SUNAT en virtud del intercambio de información debe ser utilizada para sus fines como administración tributaria y conforme a su competencia.
- La SUNAT no se encuentra obligada a solicitar información a la autoridad competente cuando es a solicitud de un administrado.
- Si la SUNAT no tiene la información solicitada, aplica su facultad de fiscalización para requerir dicha información directamente al sujeto respecto del cual se debe proporcionar la información o a un tercero.

Con respecto a la asistencia en el cobro de deuda tributaria (incluyendo el establecimiento de medidas cautelares) la SUNAT hará uso de su facultad de recaudación, para lo cual considerará como deuda tributaria el monto del tributo o de la multa por infracciones tributarias que conste en el documento remitido por la autoridad competente. La cobranza, tiene la misma dinámica que la deuda que no es resultado de asistencia administrativa, es decir se inicia con una notificación de una Resolución de Ejecución Coactiva al sujeto obligado del monto de la deuda tributaria a su cargo, a fin de que cumpla con realizar el pago en el plazo de 7 días hábiles y podrá trabar medidas cautelares según las disposiciones del Título II del Código Tributario; sin embargo no procede iniciar procedimiento contencioso tributario respecto de la deuda remitida por la autoridad competente, ni solicitudes de prescripción, compensación o devolución. Dichas solicitudes deberán tramitarse ante la autoridad extranjera. Sólo hay que tener en cuenta que el lugar de pago y formulario será establecido por la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia.

Finalmente, con respecto a la notificación de documentos la SUNAT puede pedir a la autoridad competente que notifique los documentos que ésta hubiera emitido. Es más, dentro de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°. 1315, se indica

que: “En cuanto a la asistencia en la notificación, señalar que las notificaciones que realice la autoridad competente de otro Estado, a solicitud de SUNAT tendrán el mismo efecto que si hubieran sido realizadas por la propia SUNAT”.

Adicionalmente, también tenemos las siguientes modificaciones<sup>105</sup>:

- La incorporación del cuarto y quinto párrafo de la Norma II del Título preliminar, en el cual se incluye como novedad el tema de la Asistencia administrativa internacional, pues antes no se encontraba previsto; de tal manera que el ámbito de aplicación se ve ampliado: **“El presente Código también es de aplicación para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la SUNAT o que deban cumplir los administrados, conforme a la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, la cual incluye sus recomendaciones y estándares internacionales. Para dicho efecto se entiende por asistencia administrativa mutua en materia tributaria a aquella establecida en los convenios internacionales<sup>106</sup>”.**
- Se incorpora el tercer párrafo de la Norma XI del Título Preliminar, el cual amplía el concepto de personas sometidas al Código Tributario y demás normas tributarias, así como también el reconocimiento de que nuestro país realiza actuaciones de asistencia administrativa en materia tributaria; de esta forma el nuevo artículo señala que: **“Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios. También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no**

---

<sup>105</sup> En los siguientes párrafos ha resaltado con negrita para puntualizar la parte modificada.

<sup>106</sup> Se ha resaltado en negrita para destacar la modificación relevante sobre la materia de Asistencia Mutua Administrativa.

*domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.*

*Igualmente, se aplican las disposiciones de este Código y demás normas tributarias a los sujetos, comprendidos o no en los párrafos anteriores, cuando la SUNAT deba prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente. Para tal efecto, cuando en el presente Código se haga referencia a la “autoridad competente”, se entenderá a aquella del otro Estado con el que el Perú tiene un convenio internacional que incluya asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Antes de la modificación esto no se encontraba previsto.*

- Se modifica el título del Libro Segundo, artículo 50°, el cual ahora dice: **“LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, LOS ADMINISTRADOS Y LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA”** en cambio antes el título del referido libro sólo decía: **“LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS”**. Además, en el contenido del artículo se indica: **“La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios, así como 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”**; el texto anterior sólo decía **“La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios”**.
- En el artículo 55°, sobre la facultad de recaudación señala: **“Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos... Tratándose de la SUNAT lo dispuesto en el párrafo anterior alcanza a la recaudación que se realiza en aplicación de la asistencia en el cobro a que se refiere el Título VIII del Libro Segundo, así como a la recaudación de las sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 176° y 177° derivadas del**

***incumplimiento de las obligaciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.”***

- En el artículo 62, que desarrolla la Facultad de Fiscalización de la SUNAT, en el último párrafo se señala: ***“Tratándose de la SUNAT, la facultad a que se refiere el presente artículo es de aplicación, adicionalmente, para realizar las actuaciones y procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, no pudiendo ninguna persona o entidad, pública o privada, negarse a suministrar la información que para dicho efecto solicite la SUNAT”***.
- El artículo 77° que señala los requisitos de las Resoluciones de Determinación y de Multa, con la modificación se precisa que: ***“En el caso de Resoluciones de Multa emitidas por la SUNAT por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 87° vinculadas a la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, estas deben señalar, en lugar de lo dispuesto en el numeral 1, a los administrados que deben cumplir con dichas obligaciones”***.
- El artículo 87° también ha sido modificado con respecto de las obligaciones de los Administrados, el cual señala que: ***“Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben...”***
- Se incorpora el numeral 15 del artículo 87°, el cual señala: ***“Permitir que la SUNAT realice las acciones que corresponda a las diversas formas de asistencia administrativa mutua, para lo cual los administrados deben:***

***15.1 Presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y cualquier documento, en la forma, plazos y condiciones en que sean requeridos, así como sus respectivas***

*copias, las cuales deben ser refrendadas por el sujeto o por su representante legal; y de ser el caso, realizar las aclaraciones que le soliciten. Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza.*

*15.2 Concurrir a las oficinas de la SUNAT, cuando su presencia sea requerida, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 62°, para efecto de esclarecer o proporcionar la información que le sea solicitada en cumplimiento de la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria.*

*15.3 Presentar a la SUNAT las declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua, en la forma, plazo y condiciones que esta establezca mediante Resolución de Superintendencia. La obligación a que se refiere el presente numeral incluye a las personas jurídicas, entes jurídicos y la información que se establezca mediante decreto supremo...”. Es decir, se han incorporado obligaciones al administrado con el fin de que éste permita que la SUNAT realice las acciones que corresponda a las diversas formas de asistencia administrativa mutua. Antes no existían estas obligaciones.*

- Se ha modificado el primer párrafo del artículo 96° ; actualmente el artículo dice : ***“Los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, comunicarán y proporcionarán a la Administración Tributaria la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias y adicionalmente, en el caso de la SUNAT, aquella necesaria para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, de la que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo a las condiciones que establezca la Administración Tributaria.”***; es decir, con la finalidad de atender y prestar asistencia administrativa mutua

también se está obligando a los miembros del Poder Judicial y otros de comunicar a la SUNAT la información necesaria.

- Se ha modificado el numeral 1 y el primer párrafo del numeral 5 del artículo 101°, que hace referencia a las Atribuciones del Tribunal Fiscal, a la letra dice el artículo: *“Son atribuciones del Tribunal Fiscal:*

*1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.*

***También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.”.***

Dado que, la Administración Tributaria (SUNAT) puede emitir multas ante el incumplimiento de obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua, a su vez estas pueden ser reclamadas y apeladas, por lo que era necesario ampliar la competencia en instancia administrativa a favor del Tribunal Fiscal.

- En la misma línea se ha modificado el Artículo 133° sobre la Competencia de la SUNAT para conocer las reclamaciones que se interpongan contra las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria; antes no existía dicha competencia, al no encontrarse establecida la obligación. Así el artículo actualmente señala: *“Artículo 133°.- ÓRGANOS*

*COMPETENTES. Conocerán de la reclamación en primera instancia:*

*1. La SUNAT respecto a los tributos que administre y a las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria...*”

- Se ha modificado el numeral 15 del artículo 177° el cual tipifica las infracciones relacionadas con el control de la Administración; actualmente está redactado de la siguiente forma: *“Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma... 15. No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que esta establezca, la información relativa a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o aquella necesaria para el cumplimiento de la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, que tenga conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública”*.<sup>107</sup>
- Por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1315 también se ha incorporado la Septuagésimo Cuarta Disposición final, señalando que: *“La mención a convenios internacionales que se realiza en el Código Tributario debe entenderse referida a los tratados internacionales o a las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina”*.

Finalmente, conforme lo precisa la Única Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1315, se efectúa modificación de la Ley de Fortalecimiento de la SUNAT, Ley N° 29816, estableciendo la sustitución del cuarto párrafo del artículo 5 de la referida Ley:

---

<sup>107</sup> También se han modificado las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II y III referidos a las infracciones de los numerales 7 y 8 del artículo 175° y del numeral 15 del artículo 177°. Estas tablas adecúan la sanción según el régimen tributario al cual el contribuyente se encuentre acogido.

*“Artículo 5. Funciones de la SUNAT*

*(...)*

*Corresponde a la SUNAT proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la celebración de acuerdos y convenios internacionales referidos a materia tributaria y aduanera, participar en la elaboración de los proyectos de dichos acuerdos y convenios en las materias de su competencia, así como solicitar o prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria de acuerdo a lo establecido en los tratados internacionales o en las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina. Adicionalmente y en particular, en los acuerdos comerciales o similares compete a la SUNAT participar en las negociaciones de los aspectos aduaneros”.*

Entonces, queda claro que a la SUNAT se le ha otorgado competencia para dar respuesta a los requerimientos de información solicitados desde el exterior tanto por la autorización que se le otorga por las normas del Código Tributario antes comentadas, como en el caso de las funciones señaladas por la Ley de Fortalecimiento.

Por lo expuesto, es evidente que nuestro país ha ido desarrollando políticas reflejadas en las modificaciones legislativas como parte del cumplimiento del objetivo de incorporarse como país miembro de la OCDE y también como partícipe en la lucha contra el planeamiento fiscal, la erosión de las bases imponibles y la evasión fiscal internacional.

## **CAPÍTULO IV**

### **APLICACIÓN PRÁCTICA Y EXPECTATIVAS**

La OCDE en octubre del 2015, presentó su informe “*Multi-Dimensional of Peru Volume 1. Initial Assessment*”<sup>108</sup> a través del cual expuso las principales barreras de nuestro país en el camino de alcanzar un desarrollo sostenible e inclusivo; documento en el cual concluye que el Perú requiere un sistema tributario efectivo para atenuar las brechas socioeconómicas existentes, pues la recaudación fiscal (18% del PBI) es muy baja en comparación no sólo con los países de la OCDE, sino también con otros países de América Latina (34% y 21% del PBI, respectivamente). Además, señala que nuestro país mantiene un desequilibrio importante entre los impuestos directos y los impuestos indirectos.<sup>109</sup> Lo óptimo es que el grueso de la recaudación descansa sobre los impuestos directos (Impuesto a la Renta); sin embargo, a nuestro sistema tributario le falta progresividad (los impuestos indirectos son altamente regresivos); entre otras distorsiones que impiden disminuir la brecha socioeconómica del país, como por ejemplo, la informalidad. Por otra parte, la OCDE también señala a la evasión fiscal como problema muy serio, pues la tasa de evasión en IGV es de hasta 38% y 48% en el Impuesto a la Renta. Por si fuera poco, con respecto de la

---

<sup>108</sup> Cfr. <http://www.oecd.org/dev/multi-dimensional-review-of-peru-9789264243279-en.htm>

<sup>109</sup> Un ejemplo de ello es que el IGV representa el 45% de la recaudación fiscal, alta en comparación con otros países de la OCDE, en donde estos impuestos representan en promedio 32% de la recaudación fiscal mientras que el resto corresponde a recaudación de impuestos directos.

SUNAT concluye que es ineficiente en comparación con otras administraciones tributarias de la región.<sup>110</sup>

A lo antes expuesto se suma la publicación, en octubre de 2016, de un documento de trabajo denominado “Justicia tributaria y desigualdad en el Perú. Nuestro futuro en riesgo”<sup>111</sup> por parte de OXFAM<sup>112</sup> en el cual se afirma que, aunque Perú haya mejorado sus indicadores sociales en años anteriores, aún estamos muy rezagados en comparación con países más desarrollados, además que el nivel de la recaudación en el Perú es significativamente inferior a los niveles OCDE.

Por otra parte, señala que la evasión y la elusión son problemas críticos para la sostenibilidad fiscal, puntualizando que las pérdidas por evasión tributaria y contrabando en el 2016 ascenderían a S/50,000 millones anuales, equivalente a cuatro veces el presupuesto para la función salud. Igualmente, estima que entre el 2007 y el 2016 casi US\$13,000 millones fueron blanqueados en 33,000 operaciones sospechosas sin adecuada fiscalización.

Lamentablemente, dicho organismo reconoce también que, la fiscalización de operaciones internacionales que envuelven paraísos fiscales está aún en una fase muy básica y que, en el caso del Perú, lo extenso del impacto de los paraísos fiscales quedó en evidencia con el escándalo de los “Panamá Papers”.

---

<sup>110</sup> Entre el 2006 y el 2010 los costos de la administración por 100 unidades de ingresos recaudados son mayores al 1.5%, mientras que en otros países de América Latina el ratio no supera dicho porcentaje.

<sup>111</sup> Disponible en internet: [https://peru.oxfam.org/sites/peru.oxfam.org/files/file\\_attachments/Justicia%20tributaria%20y%20desigualdad.pdf](https://peru.oxfam.org/sites/peru.oxfam.org/files/file_attachments/Justicia%20tributaria%20y%20desigualdad.pdf)

<sup>112</sup> OXFAM es una confederación internacional de 17 organizaciones que trabajan junto a organizaciones sociales en más de 90 países.

#### 4.1. Caso Panamá Papers<sup>113</sup>

*Panamá Papers* (en español **papeles de Panamá**) es la expresión dada por los medios de comunicación a una filtración informativa de documentos confidenciales de la firma de abogados panameña Mossack Fonseca, a través de una entrega de información por parte de una fuente no identificada al periódico alemán *Süddeutsche Zeitung*, que posteriormente compartió con el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ, por sus iniciales en inglés), revelando el ocultamiento de propiedades de empresas, activos, ganancias y evasión tributaria de jefes de Estado y de gobierno, líderes de la política mundial, personas políticamente expuestas y personalidades de las finanzas, negocios, deportes y arte.

Los implicados contrataban con el bufete de abogados consultores de empresas, Mossack Fonseca<sup>114</sup>, servicios consistentes en fundar y establecer compañías inscritas en un paraíso fiscal de modo tal que cumplieren con el objetivo primario de «ocultar la identidad de los propietarios», también se encargaba de la fundación de sociedades *offshore* y su administración a cambio de una cuota anual, así como la prestación de servicios de gestión patrimonial.

En Panamá<sup>115</sup>, como otros países con legislaciones fiscales flexibles, lo habitual es trabajar con sociedades *offshore*, que son aquellas

---

<sup>113</sup> Disponible en internet:

[https://www.google.com.pe/search?q=wikipedia+panam%C3%A1+paper&rlz=1C1CHZL\\_esPE737PE737&oq=wikipedia+panam%C3%A1+paper&aqs=chrome..69i57j0l5.13984j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8](https://www.google.com.pe/search?q=wikipedia+panam%C3%A1+paper&rlz=1C1CHZL_esPE737PE737&oq=wikipedia+panam%C3%A1+paper&aqs=chrome..69i57j0l5.13984j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8)

<https://www.telesurtv.net/imreporter/-Es-una-corrupcin-legalizada-los-Offshore-de-los-Panam-Papers--20160509-0049.html>

[https://economia.elpais.com/economia/2016/04/03/actualidad/1459715393\\_045108.html](https://economia.elpais.com/economia/2016/04/03/actualidad/1459715393_045108.html)

<sup>114</sup> Mossack Fonseca es una firma de abogados panameña fundada en 1977 con más de 40 oficinas por el mundo. La organización trabaja con algunas de las más grandes instituciones financieras del mundo, como Deutsche Bank, HSBC, Société Générale, Credit Suisse Group, UBS y Commerzbank. Antes de los papeles de Panamá, fue descrita por “The Economist” como un «hermético líder en la industria de las finanzas *offshore*». La compañía es la cuarta mayor proveedora de servicios de este tipo en el mundo y ha actuado en nombre de más de 300 mil empresas, la mayoría en paraísos fiscales bajo administración británica como las Islas Caimán.

<sup>115</sup> Desde julio de 2011 Panamá no está considerado como un paraíso fiscal para España. En aquel año firmó un acuerdo de doble imposición e intercambio de

constituidas y registradas en un país diferente del que operan. Normalmente, estas sociedades apenas tienen actividad en la jurisdicción donde se crean, su constitución no es ilegal y son utilizadas para operar en estados más inestables o donde el tráfico mercantil se rige por normas menos seguras; sin embargo, hay otras razones para usar este tipo de sociedades: son relativamente asequibles y fáciles de constituir, pues con algo más de 200 euros se puede registrar una de estas sociedades en una jurisdicción *offshore* y en función de la legislación de cada territorio incluso se podría pagar para que al frente de estas empresas aparezcan testaferros o falsos empleados. Esta empresa actuaría como sociedad pantalla de los verdaderos titulares. En caso de estructuras más complejas se utilizan varias de estas firmas para crear un entramado que apenas dejaría rastro para las autoridades. Se pueden utilizar para ocultar patrimonio, dinero procedente de actividades ilícitas o para ocultar dinero al fisco o a las autoridades de los países.

No toda empresa fantasma es ilegal. Puede utilizarse en forma «legal» en, por ejemplo, una situación en la que alguien quiera comprarse una gran casa de veraneo en una isla X y desea mantener la transacción en secreto, por un mero asunto de privacidad; puede, en principio, hacer esa adquisición no a su nombre, sino al de su «empresa fantasma» y —mientras declare impuestos en el país donde principalmente reside y cumpla con las disposiciones legales de la isla X— no hay ningún problema. Sin embargo, muchas veces estas figuras son utilizadas con el fin de evadir impuestos o cualquier otro sorteo de la ley tributaria. En otros casos, el secreto sirve a otros fines completamente diferentes, que incluyen el encubrimiento de acciones delictuales y la protección de criminales. Por ejemplo, se han utilizado sistemas de empresas *offshore* para el financiamiento de grupos terroristas, o han permitido, por ejemplo, al régimen sirio sortear las sanciones internacionales y continuar su guerra interna.

En estricto rigor, el mero hecho de tener relaciones de negocios o contratar consultorías con una firma panameña de abogados, no constituye por sí mismo ningún delito y dependerá de lo qué exactamente

---

información por lo que España le sacó de la lista negra de los paraísos. Sin embargo, aún lo definen como un refugio tributario por su cierta opacidad mercantil y baja tributación. En junio del año pasado la Comisión Europea aprobó una lista con 30 estados o jurisdicciones que consideraba paraíso fiscal. En esta lista negra figura Panamá.

se realizó. Los casos que han ido saliendo a la luz pública son diferentes en cuanto al tipo de involucramiento, al carácter preciso de la relación con la firma panameña y a la envergadura de las transacciones; sin embargo, en los documentos analizados se puede ver la gigantesca dimensión del problema de los negocios *offshore*, el impacto social y político con todas sus implicaciones, cuya superación, según se señala, requeriría de medidas coordinadas de la comunidad internacional.

Así, las cruzadas de la OCDE y el G20 contra los paraísos fiscales, las nuevas leyes anti blanqueo, (acuerdo FATCA) obligan a los bancos a identificar a los ciudadanos extranjeros con cuentas en otros países. Panamá ha funcionado con gran opacidad fiscal durante mucho tiempo y sigue bajo la lupa de organismos internacionales contra el blanqueo de dinero, sobre todo del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) contra el blanqueo de capitales.

Esta trama, investigación y a la vez ocultamiento de las empresas, personas jurídicas y naturales de este escándalo de los papeles de Panamá ha desatado toda una red de evasores de impuestos, empresas ligadas a la corrupción de grandes flujos de capitales, cuyos desatinos eran los estudios de abogados Mossak Fonseca. De acuerdo a las últimas noticias son 200 mil las firmas a nivel mundial, famosos del jet set, cantantes, escritores, futbolistas, ex presidentes, políticos, altos mandos militares, y sobre lavadores de dinero, narcotraficantes y demás personas involucradas en esta trama financiera. ¿Por qué estos personajes recurren a ocultar sus fortunas en paraísos fiscales?, ¿Es posible que los millonarios del mundo ganen más dinero a costa de no tributar en sus países de origen?

En el Perú son 250 personajes del mundo de los negocios, políticos acusados de enriquecimiento ilícito, personajes de la televisión, futbolistas entre otros que están involucrados en este escándalo financiero. Así, tenemos como muestra de personajes peruanos presentes en los registros del estudio panameño Mossack Fonseca, a<sup>116</sup>:

---

<sup>116</sup> <http://rpp.pe/peru/actualidad/estos-son-los-peruanos-que-aparecen-en-los-panama-papers-noticia-960609>  
Página web RPP. Noticia publicada el 09 de mayo de 2016.

**Ántero Flores Aráoz Esparza.** Según la información publicada, la documentación de Mossack Fonseca revela que el excandidato presidencial solicitó en 1999, a través de su estudio de abogados, la compra de la offshore panameña Falkirk Management Corp. Ese año también fue designado apoderado de la empresa y figura actualmente como su presidente en los registros públicos panameños. El ex congresista aseguró a IDL-Reporteros que la empresa fue comprada para un cliente que falleció hace 10 años. No fue la única empresa que su estudio de abogados constituyó a través de Mossack Fonseca.

Con el partido Orden, Flores Aráoz participó en las elecciones generales 2016. Fue ministro de Defensa en el gobierno de Alan García entre 2007 y 2009. Antes fue una de las figuras más representativas del Partido Popular Cristiano (PPC).

**Baruch Ivcher Bronstein.** Empresario de origen israelí nacionalizado peruano. Ha sido propietario del canal de televisión Frecuencia Latina. También es dueño de la empresa Paraíso del Perú. Ha sido accionista único con 50 mil acciones, de 1 (un) dólar cada una, de la empresa offshore Hazelville Holdings Group CORP, constituida el 18 de setiembre de 2007 en Tortola, Islas Vírgenes Británicas.

Convoca.pe entrevistó a Baruch Ivcher, quien declaró que efectivamente, en el año 2007 el departamento legal de su empresa (Paraíso Perú) constituyó la mencionada offshore. Aseguró que la compañía se creó porque surgió “el interés de empezar a exportar”. Sin embargo, aclaró que “no hubo exportación”.

**Carlos Omar Heresi Chicoma.** Hermano del ex alcalde de San Miguel, Salvador Heresi, y ex asesor del vicepresidente del gobierno regional del Callao, Víctor Albrecht. Según la data de Mossack Fonseca, Heresi compró al contado tres inmuebles por un monto de 206,800.00 dólares. En el 2007 adquirió la offshore Healey Management Inc., y en 2013 compró Stonefree Holding SA. Según los mismos registros, Heresi tenía previsto utilizar la segunda offshore como accionista de una empresa de corretaje inmobiliario en el Perú. A pesar de los reiterados esfuerzos por contactar a Heresi, esto no fue posible.

**César Almeyda.** Asesor presidencial de Alejandro Toledo, investigado en ese mismo periodo gubernamental por el delito de tráfico de influencias. En febrero de 2004, una publicación en la prensa panameña reveló que Almeyda era director de la offshore Trei Investments Corp., registrada por Mossack Fonseca. Almeyda gestionó la offshore para un cliente de su estudio, Eduardo Sánchez Núñez del Arco. Por la exposición mediática de Almeyda, los socios Ramón Fonseca y Jürgen Mossack decidieron que la firma renuncie a ser agente residente.

**Erasmus Jesús Rolando Wong Lu Vega.** Erasmo Wong Chiang y Ángela Lu Vega son padres de Erasmo, Edgardo, Eduardo, Efraín, y Eric. Son una familia de origen chino, fundadores de la cadena de supermercados Wong y Metro; y dueños de las azucareras Paramonga, El Ingenio y Andahuasi. En los Panama Papers, los hermanos Wong Lu Vega figuran como apoderados de la offshore Argex Trading Finance Ltd. Erasmo Wong Lu Vega también aparece como director y apoderado de la offshore Granger Portfolio Corporation. Hasta la fecha no han accedido a dar mayor información al respecto.

**Jaime Ricardo Pedro Noriega Bentín.** Expresidente del Club Sporting Cristal. Según correos electrónicos de Mossack Fonseca, Jaime Noriega Bentín, junto a su madre Catalina Esther Teresa Noriega Bentin y sus hermanos Catalina, Ricardo y Jan Marco, se convirtieron en los beneficiarios principales de la empresa offshore MARGUERITE FOUNDATION. Los documentos detallan transferencias desde esta compañía a las cuentas de cada uno de los cuatro hermanos.

Jaime, Catalina, Ricardo y Jan Marco y su madre también aparecen como accionistas de las offshore Northgar Equities Corp. y Gisborne Properties S.A. Los hermanos Noriega Bentín forman parte del grupo familiar vinculado a Ricardo Bentín Mujica y doña Esther Grande de Bentín, fundadores del Club Sporting Cristal y quienes adquirieron junto con otros empresarios peruanos la Cervecería Backus y Jhonston, convertida hoy en la Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., que hoy está en manos del grupo multinacional de cervecerías SABMiller.

Ninguno de ellos ha aceptado dar respuestas sobre el tema sobre las offshore que figuran en los Panamá papers.

**José Lizier Corbetto.** En octubre de 2000 ayudó a fugar a Vladimiro Montesinos en su velero ‘Karisma’ hacia Venezuela. Según los registros de Mossack Fonseca, Lizier adquirió la offshore panameña Wariwick Holding Inc, en marzo de 1986. Años después, en 2010, Lizier compró la offshore Veneto Investments International Corp. en Anguila Británico.

**Magaly Jesús Medina Vela.** Empresaria y conductora de televisión. Figura como accionista y directora de la empresa offshore Florida Studios INC., constituida el 16 de febrero de 2011, en Tortola, Islas Vírgenes Británicas.

**Virgilio Acuña Peralta.** Congresista de la República (2011-2016). En febrero de 2012, Jeannie Santana, trabajadora de la empresa Acuña y Peralta S.A. solicitó a Mossack Fonseca Panama, vía e-mail y con copia al congresista, reactivar la offshore Belford Associated Corp. En la comunicación interna del bufete panameño se indica que el legislador tiene dos sociedades peruanas dedicadas al sector construcción que licitaban con el Gobierno y añade que quiere cambiar la titularidad de las acciones de estas sociedades para que Belford sea la dueña de las mismas. “Supongo yo, que es para seguir licitando con el Gobierno sin que haya conflicto de intereses”, escribe el remitente.

En resumen, se ha encontrado que más de 100 importantes personajes y empresas nacionales hacían operaciones financieras a través de paraísos fiscales. La SUNAT ha identificado al menos 1223 empresas peruanas que al 2015 tenían como socios y accionistas a empresas en paraísos fiscales, las cuales declararon haber realizado el año anterior operaciones por un total de S/13,700 millones. En el mismo año 2015, las autoridades peruanas apenas lograron repatriar el equivalente a S/30 millones de soles desde los paraísos fiscales, suma ínfima frente a las dimensiones de este fenómeno; es decir una afectación grave a la recaudación, lo cual implica disminución de recursos para el fisco y que impide el avance del país.

La comunidad internacional tiene como uno de los principales objetivos evitar que se expandan los paraísos fiscales. Esto se puede lograr si concientizamos a estos países a que sean más transparentes y colaboren a través de convenios de intercambio de información para limitar las posibilidades de operaciones criminales. Entonces cuando los

países se alineen, podrán luchar en conjunto para detener estas actividades.

#### 4.2. ¿Qué está haciendo Perú?

El Ministerio de Economía y Finanzas en el documento denominado Marco Macroeconómico Multianual<sup>117</sup> (2017 -2019), aprobado en sesión de Consejo de ministros del 27 de abril del 2016 y publicado en el Diario Oficial El Peruano el 29 de abril de 2016, señala como Lineamiento de política tributaria para este periodo los siguientes:

- Enfocarse en consolidar los principios de suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad en el Sistema Tributario.
- Mejorar los ingresos fiscales con el objetivo de asegurar el sostenimiento del gasto público; para lo cual **es indispensable continuar con una política de ingresos públicos que permita elevar los indicadores de recaudación.**
- Continuar adoptando medidas de política tributaria orientadas a incrementar la base tributaria y **reducir la evasión y elusión tributaria**, considerando los altos niveles de incumplimiento (31,4% en el Impuesto General a las Ventas – IGV y 50% en el Impuesto a la Renta – IR).
- Las medidas deberán estar orientadas a impulsar la equidad y eficiencia del sistema tributario, a través de (i) la racionalización de las exoneraciones y beneficios tributarios; (ii) la asistencia y capacitación municipal para incrementar la recaudación de

---

<sup>117</sup> Según el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), el Marco Macroeconómico Multianual (MMM) es el documento más relevante que el Gobierno del Perú emite en materia económica. Contiene las proyecciones macroeconómicas para los tres años siguientes (el año para el cual se está elaborando el presupuesto y los dos años siguientes). Dichas proyecciones son revisadas por el Banco Central de Reserva del Perú (BCRP), en donde se analizan y evalúan las principales medidas de política económica y social implementadas para alcanzar los objetivos trazados por la administración vigente. El MEF es el responsable de la elaboración y publicación del MMM. Tiene como base legal la Ley N° 30099, Ley de Fortalecimiento de la Responsabilidad y Transparencia Fiscal (LFRTF), la cual fue publicada el 31 de octubre del 2013, que sustituye a la Ley N° 27245, y sus modificatorias. El objetivo principal de esta norma es fortalecer el actual marco macro fiscal a través de una mayor predictibilidad y estabilidad del gasto público, aislándolo de la fuente más volátil de ingresos públicos. Ver: <https://mef.gob.pe/en/marco-macroeconomico/marco-macroeconomico-multianualmmm>

Gobiernos Locales; **(iii) la facilitación del intercambio de información entre administraciones tributarias**, (iv) el fortalecimiento de los esquemas de fiscalización y supervisión; y, v) la evaluación y revisión de las alícuotas, escalas, límites y mecanismos de aplicación de los impuestos.

- Todas estas medidas no deben implicar mayores costos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni afectar las expectativas de inversión de los agentes económicos.

Por otra parte, Perú continúa con las negociaciones de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) debido a que la implementación de los mismos permitirá atraer nuevas inversiones y tecnologías, así como ayudará a establecer mecanismos de colaboración y asistencia mutua. Para ello, se actualizará el modelo de CDI peruano que sirve de base en las negociaciones de los referidos convenios, considerando, entre otros, las recomendaciones resultantes del Plan de Acción BEPS.

Adicionalmente, nuestro país es miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines tributarios de la OCDE; en ese sentido, se ha modificado el marco normativo a fin de cumplir con los estándares internacionales de la OCDE en materia de intercambio de información a requerimiento y automático, en estricto con la modificación contenida en el Código Tributario, con el fin de introducir medidas que contribuyan a: (i) regular y facilitar el intercambio de información entre administraciones tributarias; y (ii) perfeccionar las normas en aras de optimizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

También, se está priorizando la negociación de Acuerdos de Intercambio de Información a fin de contar con información suficiente que permita fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Además, en la reciente exposición que ha hecho el Superintendente Nacional, Víctor Shiguíyama, ante la Comisión de Presupuesto y Cuenta General de la República, denominada “*SUNAT – Ingresos Tributarios 2018*”<sup>118</sup>, propone que para reducir la evasión y elusión del Impuesto a la

---

<sup>118</sup> Llevado a cabo en la ciudad de Lima, 20 de setiembre de 2017.

Renta se requiere de la aprobación de nuevas herramientas, entre las cuales señala las siguientes:

- Intercambio de Información: Adhesión a la Convención Administrativa Mutua, que permitirá el intercambio de información entre 112 jurisdicciones. Incluye intercambio a solicitud, espontáneo y automático.
- BEPS: Controlar el planeamiento tributario a través de CDI, cumpliendo con los estándares internacionales.
- Secreto Bancario: Contar con información financiera suficiente que permita identificar y contrastar las rentas afectas, adoptando el estándar internacional.
- Norma anti elusiva: Incrementar la percepción de riesgo otorgando garantías respecto a su uso.
- Beneficiario final: Ganar transparencia, cumplir con los requerimientos de la OCDE. Hacer viable el intercambio de información requerida sobre beneficiarios finales.

En resumen, nuestro país está desarrollando las políticas expuestas en el presente trabajo con la celebración de los CDIs, con la firma de los Tratados específicos sobre intercambio de información y finalmente con la adecuación normativa según los lineamientos internacionales (modificación del Código Tributario con el Decreto Legislativo N° 1315) y aunque aún nos encontramos en una etapa inicial vamos por el camino de la identificación de aquellos contribuyentes que ocultan información sobre sus rentas e ingresos que obtuvieron en el país, pero sobre todo los ingresos obtenidos en operaciones en el exterior en donde desarrollan actividades económica, es decir lograr detectar a los evasores y sus políticas de planeamiento fiscal.

Obviamente, el propósito ulterior es incrementar la recaudación sobre la base de la aplicación de impuestos para todos los contribuyentes (los que puedan hacer planeamiento internacional y los que no) y lograr que paguen lo que les corresponda; finalmente, cumplir con todos estos objetivos nos permitiría acceder al selecto grupo de países miembros de la OCDE.



## CONCLUSIONES

1. Las personas o empresas pagan los tributos en calidad de obligación, por lo que suelen buscar mecanismos que le permitan reducir, eliminar, diferir la carga tributaria o lograr el aprovechamiento de beneficios. En la doctrina a estas prácticas se les ha denominado “planeamiento tributario” cuando se tratan de conductas legales y evasión o fraude a la ley cuando no lo son.
2. El planificador financiero y tributario a nivel internacional, es aquél que se aprovecha de los diferentes regímenes tributarios de las jurisdicciones, de la falta de homogeneidad en la aplicación de los criterios impositivos y de la interacción descoordinada de los países, logrando obtener incremento de los resultados económicos por el pago de menores impuestos.
3. Las prácticas de estrategias de planificación fiscal internacional afectan directamente a la recaudación de las Administraciones Tributarias del mundo por lo que han visto necesario la aplicación de regulaciones internacionales coordinadas entre el mayor número de países que aseguren la uniformidad en la tributación. En este contexto, organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE han cobrado relevancia al hacer frente a esta problemática mundial.

4. La OCDE es la organización más activa e influyente en el ámbito de la fiscalidad internacional y en esta materia es el promotor del Plan de Acción BEPS, el cual consiste en lineamientos que pretenden combatir el problema de la evasión fiscal y el planeamiento internacional; esta normativa sólo es vinculante para los países miembros, sin embargo debido al prestigio que goza este organismo se ha constituido en referente mundial facilitando la interpretación y aplicación uniforme de la normatividad tributaria.
5. En el caso peruano, la influencia de la propuesta y lineamientos de la OCDE -aunado al interés que tiene el gobierno de ser país miembro de este organismo- se refleja en la utilización del Modelo de Convenio de la OCDE para la elaboración de los CDIs que nuestro país ha firmado, en los acuerdos internacionales celebrados que buscan facilitar el intercambio de la información y la asistencia mutua administrativa, en la adecuación legislativa en materia tributaria y en el compromiso asumido por la SUNAT de seguir implementando los estándares internacionales según las directivas de la OCDE.
6. Como resultado de la influencia de la OCDE, nuestro país está implementando la figura del Intercambio de información consistente en el traslado de información de naturaleza tributaria entre las administraciones fiscales del mundo con la finalidad de lograr objetivos vinculados con la recaudación, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. La implementación de este mecanismo se está logrando a través de los CDI, de los tratados internacionales suscritos para tal fin y en la adecuación legislativa del Código Tributario.
7. Los principios y normas que emanan del Derecho Internacional Público otorgan el marco jurídico para el intercambio de información a través de tratados internacionales, lo cual ha favorecido la estandarización de reglas fiscales, como ha sucedido con los Convenios de doble imposición que nuestro país ha firmado, siguiendo el modelo propuesto por la OCDE, destacando la cláusula 26 que regula el mecanismo de intercambio de información.

8. Se ha adecuado la legislación nacional según los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre intercambio de información, siendo de gran relevancia el Decreto Legislativo N° 1315 que modifica el Código Tributario, incorporando el Libro Segundo del Título VIII, que incluye los conceptos de Intercambio de información y Asistencia mutua administrativa, detallando las nuevas obligaciones sobre la materia para la Administración tributaria (SUNAT) y los administrados. Adicionalmente, Perú se ha adherido a varios foros y convenciones impulsados por la OCDE.
9. Un caso emblemático como el de los “Panamá Papers” ha puesto al descubierto que en nuestro país la fiscalización de operaciones internacionales se encuentra aún en una fase muy básica, que ha ocasionado considerables pérdidas en la recaudación, al no poder determinar el origen y finalidad de estas operaciones y transacciones financieras; sin embargo con la aplicación de las recientes adecuaciones normativas, se espera lograr contrarrestar el impacto de las prácticas fiscales perjudiciales aplicadas por las grandes empresas o personas naturales con grandes movimientos financieros, para que tributen según su real capacidad económica.



## **RECOMENDACIONES**

1. La influencia de la OCDE en nuestro ordenamiento jurídico es positiva porque nos otorga los estándares a seguir para dejar de ser un país en vías de desarrollo y ponernos a la vanguardia en materia económica y social, por lo que es importante la voluntad política del gobierno para atender los compromisos asumidos con la OCDE, por ejemplo con el cumplimiento del Programa País.
2. Nuestro país debe continuar implementando los lineamientos y recomendaciones internacionales según el Plan BEPS, poniendo un especial énfasis en la detección de la evasión, control del planeamiento fiscal agresivo e incremento de la recaudación a través del favorecimiento del intercambio de información y la asistencia administrativa mutua en materia fiscal; lo cual finalmente le permitiría cumplir con el objetivo de acceder al selecto grupo de países miembros de la OCDE.
3. La adecuación de nuestro país según las recomendaciones internacionales no sólo debe darse en el plano jurídico, con la firma de tratados internacionales o modificaciones legislativas, sino que ésta debe ir a la par de la modernización de sus herramientas informáticas y administrativas. Es evidente que las grandes empresas cuentan con tecnología moderna y de avanzada, por lo que los países que pretenden contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales deben estar en condiciones de intercambiar grandes volúmenes de información de naturaleza electrónica y en este aspecto nuestra Administración tributaria debe renovarse y mejorar.

4. Se debe normar cuidadosamente el tema del secreto bancario, pues si bien es cierto que la tendencia internacional es favorecer la transparencia de la información (bancaria y financiera), a través de programas de intercambio automático de información, se trata de un derecho constitucionalmente reconocido por nuestro país, que considera la importancia de la confidencialidad y la protección de datos que le asiste al ciudadano.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALVA, Mario. ¿En qué consiste la asistencia administrativa mutua en materia tributaria por parte de SUNAT? *Revista Actualidad Empresarial*. N° 368: 1-6. Febrero 2017.
- ALVA, Mario. Planeamiento tributario: ¿es posible realizarlo actualmente sin quebrantar las normas? *Revista Actualidad Empresarial*. N° 286: 1-6. Setiembre 2013.
- BARRANTES, Carlos. Precios de Transferencia en el Perú. *Revista Peruana de Derecho Tributario Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*. Año 2, Número 8, Pp.12. 2008.
- CARBAJO, Domingo. El período post-BEPS, una etapa nada fácil, ni concluyente. *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*. 22° Edición. Pp. 91-99. 2016.
- CHOY, Elsa y MONTES, Eduardo Alberto. La informalidad en los sectores económicos y la evasión tributaria en el Perú. *Revista Quipukamayoc*, Revista de la Facultad de Ciencias Contables UNMSM. Vol. 18, N° 35: 11-15. 2011. ISSN: 1560-9103 (versión impresa) / ISSN: 1609-8196 (versión electrónica).
- COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE E INSTITUTO DE ASUNTOS FISCALES. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA, Pp. 480. 2010.

- CORDÓN, Teodoro. Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias. *Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP*, N° 72, Pp. 12, 2014.
- DEL PRADO, María y NOCETE, Francisco. El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Estudios y Notas Crónica Tributaria*. Número 139, pp 139-163. 2011.
- DEL TORO, Mauricio. El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional. *Anuario mexicano de Derecho Internacional*. Vol. VI: 513-549. 2016.
- DURÁN, Luis. Uso del *soft law* en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 57. Noviembre 2014.
- ECHAIZ, Daniel y ECHAIZ, Sandra. La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma. *Revista Derecho & Sociedad Asociación Civil*. 2014.
- GUZMÁN, Rodrigo. El intercambio automático de información tributaria (AEOI). *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*. 22° Edición. Pp. 122. 2016.
- HERNÁNDEZ, Juan. Los Paraísos fiscales. Ediciones AKAL, 2009. 368 pp. ISBN 978-84-460-2288-6.
- LALANNE, Guillermo. Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 44. 2006.
- MORENO, Sandra. Implementación Del Intercambio Automático De Información La Reserva Bancaria, El Derecho A La Intimidad Y Habeas Data. *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*. 22° Edición. Pp. 65-69. 2016.

- Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico – OCDE. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Pp.50. 2014.
- PECHO, Miguel. El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. *Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP*, N° 72, pp. 31-44. 2014.
- RAMOS, Jesús. El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015. *Revista Derecho & Sociedad PUCP*. N° 45, octubre 2015.
- REVISTA ANÁLISIS TRIBUTARIO. Una visión tributaria del país. Informe especial elaborado por el equipo de investigación de Análisis Tributario. N° 235: 16-22. Agosto 2007.
- REYERO, Rocío; PALACÍN, Ramón; ALONSO, Iñigo; “La OCDE presenta el informe final del Plan de Acción BEPS”. *Nota técnica EY*. 18 pp. octubre 2015.
- SUNAT – Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Cultura Tributaria. Lima: SUNAT, 2010. 195 pp.
- VALDEZ, Patricia. Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú. *Revista Asociación Civil Derecho y Sociedad*, N° 43: 419 – 433. 2015.
- VEGA, Alberto. El *soft law* en la fiscalidad internacional. Tesis (Doctor en Derecho), Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 2014. Pp 630.
- VEGA, Félix. Las medidas contra el *Treaty Shopping*. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 2003. 421 pp. ISBN 84-8008-128-7.
- VICHER, Diana. La influencia de la OCDE en la elaboración de la política económica. Facultad de Economía de la UNAM, *Proyecto “Economía Financiera Contemporánea”*, pp. 114 – 131, abril 2014.

## PÁGINAS WEB

AGUILAR, Federico. “*Intercambio de información en materia tributaria*”. Disponible en internet: <http://www.elfinanciero.com.mx/opinion/intercambio-de-informacion-en-materia-tributaria.html>.

BRIAN J. ARNOLD. Introducción a los Tratados Tributarios. [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT\\_Introduction\\_Sp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf)

CARBONE, Sergio. Planificación Tributaria Internacional. Introducción al uso de estructuras de planificación tributaria internacional y el papel de las jurisdicciones de baja o nula tributación o no cooperantes. <http://www.sergiocarbone.com.ar/wordpress/planificacion-tributaria-internacional-2.html>

BS ABOGADOS. *Boletín especial paquete tributario modificaciones al código tributario*. Disponible en internet: <http://www.ebsabogados.com/uploads/paquete-tributario-2017-modificaciones-al-ct-decreto-legislativo-n-1263-1311-y-1315.pdf>

EVANS, Ronald. *Aspectos fundamentales de la Decisión 578 de la CAN*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/Evans\\_18-oct-05.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/Evans_18-oct-05.pdf)

Ministerio de Economía y Finanzas. Gobierno del Perú. Marco Macroeconómico multianual. Disponible en internet: <https://mef.gob.pe/en/marco-macroeconomico/marco-macroeconomico-multianualmmm>

SAAVEDRA RODRÍGUEZ, Rubén. ¿Planeamiento Tributario o Contingencia Tributaria?. Blog “Tributación y Estado de Derecho. Disponible en: <http://alfredorubensaavedra.blogspot.pe/>. Publicado en noviembre de 2015.

SANZ, Eduardo. “Los híbridos ya han llegado”. Publicado en Blog de la Universidad Loyola Andalucía. Master Universitario en Tributación y Asesoría Fiscal. Disponible en: <https://blogmastercaf.wordpress.com/2013/07/19/36-los-hibridos-ya-han-llegado/>

Noticia publicada el 09 de mayo de 2016. Disponible en internet: <http://rpp.pe/peru/actualidad/estos-son-los-peruanos-que-aparecen-en-los-panama-papers-noticia-960609>

<http://www.el-financiero.com.mx/opinion/intercambio-de-informacion-en-materia-tributaria>

[http://www.bbc.com/mundo/economia/2009/03/090317\\_1530\\_g20\\_mes.s.html](http://www.bbc.com/mundo/economia/2009/03/090317_1530_g20_mes.s.html)

[https://peru.oxfam.org/sites/peru.oxfam.org/files/file\\_attachments/Justicia%20tributaria%20y%20desigualdad.pdf](https://peru.oxfam.org/sites/peru.oxfam.org/files/file_attachments/Justicia%20tributaria%20y%20desigualdad.pdf)

[https://www.google.com.pe/search?q=wikipedia+panam%C3%A1+paper&rlz=1C1CHZL\\_esPE737PE737&oq=wikipedia+panam%C3%A1+paper&aqs=chrome..69i57j0l5.13984j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8](https://www.google.com.pe/search?q=wikipedia+panam%C3%A1+paper&rlz=1C1CHZL_esPE737PE737&oq=wikipedia+panam%C3%A1+paper&aqs=chrome..69i57j0l5.13984j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8)

<https://www.telesurtv.net/imreporter/-Es-una-corrupcin-legalizada-los-Offshore-de-los-Panam-Papers--20160509-0049.html>

[https://economia.elpais.com/economia/2016/04/03/actualidad/1459715393\\_045108.html](https://economia.elpais.com/economia/2016/04/03/actualidad/1459715393_045108.html)



# **ANEXOS**



# ANEXO 1

## NOTA DE PRENSA SUNAT N° 084-2017



Gerencia de Comunicaciones  
Central: 634-3300  
Anexos: 50308/50309/50361

Nota de Prensa N° 084-2017

### PERÚ FIRMARÁ CONVENIO DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA CON MÁS DE 100 PAÍSES

A nivel mundial existe una tendencia a que las administraciones tributarias no solo intercambien conocimientos y prácticas para enfrentar la evasión y la elusión, sino que también buscan compartir información. El Perú no es la excepción y se espera que antes de fin de año pueda suscribir un convenio que le permita el intercambio automático de información con más de 100 países.

Claudia Suárez, Superintendente Nacional Adjunta de Tributos Internos de la SUNAT, señaló que en noviembre nuestro país se adherirá a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (CAAMMT) en el marco del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales que promueve la OECD.

De los 113 países que han suscrito la CAAMMT, 103 ya están comprometidos con el intercambio automático de información. De estos 103, 50 países ya vienen realizando este tipo de intercambio (EEUU desde 2015 y 49 países a partir de setiembre de 2017), y 53 países lo harán a partir de 2018.

Suárez explicó que nuestro país inició este camino de adhesión a fines del año pasado, en el marco de las facultades legislativas otorgadas al Poder Ejecutivo, aprobando modificaciones tributarias, como por ejemplo el acceso al secreto bancario solo para fines de intercambio de información. En julio último, nuestro país remitió la respuesta al cuestionario de confidencialidad enviado por la OECD.

"La OECD está en proceso de evaluación de la información que hemos remitido y esperamos recibir en octubre la invitación final para suscribir el convenio en noviembre. Desde la suscripción del convenio y el inicio del mismo debe pasar un año y medio, por lo que estaríamos el primer intercambio utilizando la CAAMMT sería a partir del año 2019", agregó.

El convenio supone que vamos a intercambiar información a tres niveles: el primero es el intercambio de información automático país con país sobre ganancias de capital, intereses regalías de ciudadanos peruanos en el exterior y por parte del Perú de los residentes del exterior en el país. "El otro requerimiento de información es el espontáneo y el otro es a pedido", precisó.

#### Visita

La presidenta del Foro Global, María José Garde, de nacionalidad española, estuvo recientemente en nuestro país y sostuvo una reunión de trabajo con el Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, SUNAT, Víctor Shiguiyama. En el encuentro también participó Claudia Suárez y otros directivos de la Institución.



Al respecto, la presidenta del Foro Global destacó los objetivos claros que tiene nuestro país de adherirse a la CAAMMT y que la SUNAT se está preparando en todo lo necesario para el inicio del intercambio automático de información con los demás países.

"La adhesión al Convenio es un elemento clave y no hay vuelta atrás. La transparencia es un elemento fundamental para cualquier economía y de cualquier sociedad. Es un elemento que sustenta los trabajos que hacen las administraciones tributarias y que favorece la conciencia fiscal de los ciudadanos para que nos vean que hacemos lo posible para luchar contra el fraude y la evasión y que no permanecemos ajenos a lo que está pasando a nuestro alrededor", sostuvo Gardé.

**Gerencia de Comunicaciones**

Lima, domingo 1 de octubre del 2017.

## ANEXO 2 NOTA DE PRENSA SUNAT N° 059-2016



División de Prensa  
Central: 634-3300  
Anexos: 50308/50309/50361

Nota de prensa N° 059-2016

**Afirma jefe de SUNAT en inauguración de seminario internacional "Última Milla":**

### **"INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE PAÍSES ES FUNDAMENTAL PARA COMBATIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA"**

La evasión o elusión fiscal de personas de alto patrimonio o de empresas multinacionales, que se benefician de los sistemas tributarios de jurisdicciones de baja o nula imposición, es un problema multinacional que requiere respuestas globales afirmó el Superintendente Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SUNAT), Martín Ramos durante la inauguración del Seminario Internacional "Última Milla", organizado por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en materia tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

"Este flagelo global demanda respuestas efectivas, concertadas y orgánicas por parte de nuestras administraciones tributarias. La piedra angular de esta respuesta o el punto de partida es el intercambio de información" añadió precisando que el Perú tiene el firme compromiso de implementar los estándares internacionales desarrollados por organismos como la OCDE para facilitar el flujo informativo entre los entes tributarios.

"En ese camino estamos porque confiamos que nos permitirá atender de manera oportuna y eficaz los requerimientos de intercambio de información en el marco de los convenios para evitar la Doble Imposición y de los tratados suscritos para tal fin, además de los que suscribamos en el futuro. Con ese objetivo nuestro compromiso es utilizar los estándares internacionales aprobados", refirió el Jefe de la SUNAT.

El titular del ente tributario y aduanero formuló estas afirmaciones en el contexto de los hallazgos periodísticos de los denominados "Panamá Papers" que han impactado en la opinión pública mundial por sus implicancias en las estructuras tributarias de los Estados.

En el año 2015, han sido un total de 27 pedidos de intercambio de información, 18 formulados por la SUNAT a otras Administraciones Tributarias en el marco de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) y de los Acuerdos de Intercambio de Información; 7 pedidos recibidos para su atención por parte de la SUNAT, y se han recibido 2 intercambios espontáneos o voluntarios (no solicitados).

En el evento "Última milla" que se realiza en Lima entre el 18 y el 20 de este mes participan especialistas de la OCDE, del Banco Mundial, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), expertos de las administraciones tributarias de la región y la SUNAT. También funcionarios del MEF, Tribunal Fiscal, Relaciones Exteriores, entre otros.



El Foro Global, integrado por 133 países, entre ellos el Perú, es el marco multilateral con el que cuenta la OCDE para fomentar la transparencia e intercambio de información tributaria tanto en economías que forman parte de dicha organización como fuera de ella. Dicho Foro se encarga de elaborar estándares y modelos de intercambio de información para acuerdos bilaterales o multilaterales.

Posteriormente al seminario, el jueves 21 tendrá lugar un taller sobre "Intercambio automático de información entre administraciones tributarias".

Estos eventos permitirán profundizar conocimiento sobre las estructuras, estándares, buenas prácticas para el Intercambio de Información que debe cumplir el Perú como miembro del Foro Global.

**Gerencia de Comunicaciones**

Lima, lunes 18 de abril del 2016.

## ANEXO 3

### INFORME SUNAT N° 136-2015-SUNAT/5D0000

#### **INFORME N.° 0136-2015-SUNAT/5D0000**

#### **MATERIA:**

Se solicita ampliar el pronunciamiento contenido en el Informe N.° 111-2015-SUNAT/5D0000, respecto a sí, en virtud de las cláusulas sobre intercambio de información contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria – CDI que el Perú ha celebrado con otros países, y en el marco de lo previsto por la legislación interna, la SUNAT tiene facultades para obtener información protegida por el secreto bancario que es solicitada por la autoridad competente del otro Estado contratante, aun cuando no necesitara de esta para sus propios fines fiscales.

#### **BASE LEGAL:**

- Constitución Política del Perú de 1993 (en adelante, la Constitución).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, "Código Tributario").

#### **ANÁLISIS:**

1. En el Informe N.° 111-2015-SUNAT/5D0000 se ha indicado que *"El artículo 55° de la Constitución establece que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.*

*Esta plena integración al ordenamiento jurídico peruano se encuentra corroborada en el artículo 200° de la Constitución, cuando se dispone que la acción de inconstitucionalidad procede contra las normas que tienen rango de ley, entre ellas, los tratados.*

*En virtud de lo antes expuesto, se puede afirmar que:*

- a) *Los CDI suscritos por el Perú que están vigentes forman parte del ordenamiento jurídico nacional como cualquier otra norma jurídica.*
- b) *Esta Superintendencia Nacional, como entidad de la administración pública, debe dar cumplimiento a dichos Convenios, mientras no sean abrogados o expulsados del ordenamiento jurídico peruano(...).*

Por otra parte, cabe señalar que las normas jurídicas pueden ser autoaplicativas y no autoaplicativas o heteroautoaplicativas.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que las normas autoaplicativas "(...) son aquellas que no requieren de reglas jurídicas intermedias o de actos de ejecución posteriores a su entrada en vigencia para generar un efecto directo"; mientras que las heteroautoaplicativas "(...)

son aquellas que requieren de algún acto de ejecución posterior a la vigencia de la norma para poder hacerse efectivas"<sup>1</sup>) (el subrayado es nuestro).

2. Ahora bien, de las disposiciones de los CDI suscritos por el Perú que regulan el intercambio de información se advierte que las mismas contienen un mandato expreso, son incondicionadas y suficientemente precisas, por lo que resultan de aplicación directa para el Estado Contratante que deba proporcionar la información.

En efecto, la parte pertinente del CDI celebrado con la República de Corea<sup>2</sup>) señala lo siguiente:

"3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se podrán interpretar en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;
- b) 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;
- c) suministrar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando ese párrafo no sea interpretado para permitir que un Estado Contratante se niegue a proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona. En la aplicación de este párrafo, los Estados Contratantes deben seguir los procedimientos constitucionales y legales necesarios para obtener la información solicitada." (el subrayado es nuestro)

<sup>1</sup> Fundamento jurídico 2 de la sentencia del Tribunal Constitucional (STC) recaída en el Expediente N.º 1314-2000-AA/TC.

<sup>2</sup> Respecto del que los CDI suscritos con los Estados Unidos Mexicanos, la Confederación Suiza y la República de Portugal contienen una cláusula similar.

Asimismo, en los demás CDI como el celebrado con Chile<sup>3)</sup> se señala que:

*"3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información." (el subrayado es nuestro)*

3. De las normas citadas sobre intercambio de información, se tiene que en los CDI suscritos por el Perú con Corea, México, Suiza y Portugal, se ha establecido expresamente que los Estados Contratantes requeridos deben seguir los procedimientos constitucionales y legales necesarios para obtener la información solicitada, y que estos utilizarán las medidas para recabar la información en cuestión, aun cuando no la necesiten para sus propios fines fiscales. De igual manera, en los CDI suscritos con Chile, Canadá y Brasil, se ha previsto que el Estado requerido obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición.

Por lo tanto, los propios CDI son los que han establecido que los Estados requeridos deben seguir los procedimientos constitucionales y legales necesarios para obtener la información solicitada y en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, incluso si no la necesitasen para sus propios fines fiscales; por lo que siendo que para los propios fines fiscales del Estado peruano existe un procedimiento que regula la obtención de la información protegida por el secreto bancario, este también resulta aplicable para efectos del intercambio de información regulado en los CDI materia de la presente consulta<sup>4)</sup>. Conforme a dicho procedimiento, la SUNAT tiene que iniciar un proceso judicial para cumplir con el supuesto establecido en el numeral 5 del artículo 2° de la Constitución<sup>5)</sup> y en el artículo 143° de la

<sup>3)</sup> Los suscritos con Canadá y la República Federativa de Brasil contienen cláusulas similares.

<sup>4)</sup> A mayor abundamiento, es del caso indicar que en los comentarios al apartado 4 del artículo referido al Intercambio de Información, contenidos en el numeral 19.9 del documento "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio" de la OCDE (versión abreviada del 22.7.2010), se señala que "Para muchos países la combinación del párrafo 4 y su Ley interna constituyen base suficiente para hacer uso de las medidas para recabar información de que disponga para conseguir la información solicitada incluso a falta de un interés tributario nacional en la información. Por contra, otros Estados quizá prefieran aclarar expresamente en el convenio que los Estados Contratantes deben garantizar que las autoridades competentes tienen la potestad necesaria para hacerlo. Los Estados que deseen aclarar este punto pueden sustituir el apartado 4 por el siguiente texto:

"4. Con el fin de llevar a cabo el intercambio de información según lo dispuesto en el apartado 1, cada Estado contratante deberá tomar las medidas necesarias, incluyendo las legislativas, normativas o de su práctica administrativa, para garantizar que su autoridad competente tenga la potestad suficiente de acuerdo con su Ley interna para conseguir la información para su intercambio, independientemente de si ese Estado contratante pudiera necesitar o no esa información para sus propios fines fiscales". (el subrayado es nuestro)

El texto sustitutorio del aludido apartado 4 si constituye, claramente, una disposición no autoaplicativa, que no ha sido recogida por los CDI celebrados por el Perú y que se encuentran vigentes.

<sup>5)</sup> Según el mismo, 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.

Ley N.° 26702<sup>(6)</sup>, concordantes con lo dispuesto en el inciso a) del numeral 10 del artículo 62° del Código Tributario<sup>(7)</sup>.

4. Siendo así, se puede afirmar que en virtud de las cláusulas sobre intercambio de información contenidas en los CDI, las cuales constituyen disposiciones autoaplicativas, y en el marco de la legislación interna, la SUNAT se encuentra facultada para obtener información protegida por el secreto bancario que le es solicitada por la autoridad competente de otro Estado contratante, aun cuando esta superintendencia nacional no necesitara de esta para sus propios fines tributarios; sin perjuicio de que para efecto que la SUNAT obtenga la información protegida por el secreto bancario deba seguirse el procedimiento previsto por la legislación interna.

#### **CONCLUSIÓN:**

En virtud de las cláusulas sobre intercambio de información contenidas en los CDI, las cuales constituyen disposiciones autoaplicativas, y en el marco de la legislación interna, la SUNAT se encuentra facultada para obtener información protegida por el secreto bancario que le es solicitada por la autoridad competente de otro Estado contratante, aun cuando esta superintendencia nacional no necesitara de esta para sus propios fines tributarios; sin perjuicio de que para efecto que la SUNAT obtenga la información protegida por el secreto bancario deba seguirse el procedimiento previsto por la legislación interna.

Lima, 25 de Setiembre de 2015

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
Intendente Nacional (e)  
Intendencia Nacional Jurídica  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE  
DESARROLLO ESTRATÉGICO

mfc

CT0588-2015

Convenios para evitar la doble imposición – Intercambio de información.

<sup>6</sup> Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, publicada el 9.12.1996 y normas modificatorias. De acuerdo con el indicado artículo, el secreto bancario no rige cuando la información sea requerida por los jueces y tribunales en el ejercicio regular de sus funciones y con específica referencia a un proceso determinado, en el que sea parte el cliente de la empresa a quien se contrae la solicitud.

<sup>7</sup> Complementariamente a lo dispuesto en la norma de la Ley N.° 26702, antes citada, este artículo del Código Tributario establece que la Administración Tributaria dispone de la facultad discrecional de solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez.

**ANEXO 4**  
**TABLA COMPARATIVA - CLÁUSULA SOBRE EL**  
**MECANISMO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

**TABLA COMPARATIVA**  
**CLÁUSULA SOBRE EL MECANISMO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

Convenio con Chile (Art. 26°)	Convenio con Canadá (Art. 26)	Convenio con Brasil (Art. 25)
<p>1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio, la que podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado (Impuesto General a las Ventas). El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1.</p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1.</p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos de cualquier especie y descripción exigidos por cuenta de los Estados contratantes en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1 y 2.</p>
<p>Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p>	<p>Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de, y sólo para el uso en relación con, la gestión o recaudación, los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a cualquier impuesto, o la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p>	<p>Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación, de los impuestos comprendidos en el Convenio o en el derecho interno conforme a la definición establecida en este párrafo, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dicho impuesto, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines, y de corresponder, podrán revelarse en los tribunales judiciales, teniendo presente las normas constitucionales y legales de ambos Estados Contratantes.</p>

<p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: A) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante. B) 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. C) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p>	<p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: A) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante. B) 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; o C) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p>	<p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: A) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante. B) 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; C) Suministrar información que revele secretos empresariales comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el momento, no requiera de tal información.</p>	<p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el momento, no requiera de tal información. Si la autoridad competente de un Estado Contratante solicita información de manera específica, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere el presente artículo en la forma solicitada.</p>	<p>3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2 de este Artículo, la autoridad competente del Estado contratante requerido deberá, teniendo presente las limitaciones constitucionales y legales y la reciprocidad de tratamiento, obtener y proveer información que posean las instituciones financieras, mandatarios o personas que actúan como representante, agentes o fiduciarios. Respecto a participaciones sociales o a participaciones en sociedades de capital, la autoridad competente deberá obtener y proveer informaciones inclusive sobre acciones al portador. Si la información es especialmente requerida por la autoridad competente del otro estado contratante proporcionará la información en los términos de este Artículo en la forma de declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos pueden ser obtenidos en los términos establecidos por las leyes y prácticas administrativas de ese otro Estado.</p>
<p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el momento, no requiera de tal información.</p>	<p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el momento, no requiera de tal información. Si la autoridad competente de un Estado Contratante solicita información de manera específica, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere el presente artículo en la forma solicitada.</p>	<p>3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2 de este Artículo, la autoridad competente del Estado contratante requerido deberá, teniendo presente las limitaciones constitucionales y legales y la reciprocidad de tratamiento, obtener y proveer información que posean las instituciones financieras, mandatarios o personas que actúan como representante, agentes o fiduciarios. Respecto a participaciones sociales o a participaciones en sociedades de capital, la autoridad competente deberá obtener y proveer informaciones inclusive sobre acciones al portador. Si la información es especialmente requerida por la autoridad competente del otro estado contratante proporcionará la información en los términos de este Artículo en la forma de declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos pueden ser obtenidos en los términos establecidos por las leyes y prácticas administrativas de ese otro Estado.</p>
		<p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtiene</p>