



Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Derecho

Máster Universitario en Fiscalidad Internacional
**El Perú Hacia un Efectivo Intercambio de
Información Tributaria**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Milagritos Azucena Palacios Martínez
Tipo de trabajo:	Trabajo Final del Máster
Director/a:	Doctor Jaime Sanz Blanco
Fecha:	15/08/2022

Dedicatoria

A mi madre, Paula Pilar Azucena (1941-2020) ¡esto es por las dos!

A mis hijos, Marco y Sofía, por su amor y ser ambos una de mis mayores fuentes de
inspiración

¡Mil gracias!

Agradecimientos

Quiero expresar mi más profundo agradecimiento a la Dra. Nolly Cole, por su apoyo incondicional en los momentos más difíciles.

A todos los que me han acompañado, de una u otra forma, en este largo proceso.

Finalmente, a todos mis maestros, pasados y presentes, ¡sus enseñanzas me trajeron hasta aquí!

¡Eternamente agradecida!

Resumen

Este estudio, analiza la implementación del intercambio de información tributaria llevado a cabo por el Perú, en el marco del Derecho Internacional, la cooperación y coordinación entre jurisdicciones para la implementación de instrumentos jurídicos de carácter vinculante.

El marco teórico, se compone de cuatro apartados: El primero, conceptualiza lo que es el intercambio de información; el segundo, aborda los diferentes instrumentos internacionales para el intercambio de información tributaria; el tercero, nos muestra cómo ha sido abordado este tipo de intercambio por el Perú, y el último, contrasta si la normatividad peruana se ajusta a los instrumentos de intercambio a los cuales se ha adherido.

Entre las conclusiones, se destaca que el principal reto del Perú consiste en adecuar su marco legal interno frente a la adhesión a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, promovida por la OECD, ya que es necesario el cumplimiento de diferentes requisitos de orden jurídico.

Palabras clave:

Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Intercambio de información tributaria, Secreto bancario, Reserva tributaria, Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA)

Abstract

This study analyzes the implementation of the exchange of tax information carried out by Peru within the framework of International Law, the cooperation, and the coordination between jurisdictions for the implementation of binding legal instruments.

The theoretical framework is made up of four sections: The first conceptualizes what the exchange of information is; the second deals with the different international instruments for the exchange of tax information; the third, shows us how this type of exchange has been approached by Peru, and the last one, contrasts if the Peruvian regulations adjust to the exchange instruments to which it has adhered.

Among the conclusions, it is highlighted that the main challenge for Peru consists of adapting its internal legal framework facing its adherence to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, promoted by the OECD, since it is necessary to comply with different legal requirements.

Keywords:

Tax Information Exchange Agreements, Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), Tax Information Exchange, Bank Secrecy, Tax Reserve, Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

Índice de contenidos

1. Introducción	10
1.1. Justificación del tema elegido.....	12
1.2. Problema y finalidad del trabajo.....	12
1.3. Objetivos	13
2. Marco teórico y desarrollo.....	14
2.1. ¿Qué es el intercambio de información tributaria?	14
2.1.1. Punto de vista tributario.....	15
2.1.2. Información a intercambiar	17
2.1.3. Formas o modalidades de intercambio	18
2.1.3.1. Intercambio a requerimiento.....	18
2.1.3.2. Intercambio espontáneo.....	20
2.1.3.3. Intercambio automático.....	20
2.2. Instrumentos para el intercambio de información tributaria	21
2.2.1. Intercambio de Información Tributaria en el marco de un CDI	23
2.2.1.1. Modelo OCDE	23
2.2.1.2. Modelo ONU	25
2.2.2. Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras-FATCA.....	26
2.2.3. Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.....	27
2.2.3.1. Acuerdo de intercambio automático de información financiera en el marco del convenio multilateral.....	28
2.2.3.2. El Plan BEPS – Informe país por país	28
2.2.3.3. Identificación del beneficiario final.....	29
2.3. El intercambio de información tributaria en el Perú	30
2.3.1. El Perú: la recaudación y evasión tributaria	30

2.3.2.	Convenios suscritos por el Perú	33
2.3.2.1.	Convenios para evitar la doble imposición: Artículo 26	34
2.3.2.2.	Decisión 578 de la CAN	35
2.3.2.3.	Acuerdos de intercambio de información	36
2.3.2.4.	Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras – FATCA.....	36
2.3.2.5.	Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal – CAMMT y relacionados.....	38
2.4.	Normatividad peruana para el intercambio de información tributaria	39
2.4.1.	Los Tratados.....	40
2.4.2.	Modificaciones en el Código Tributario	41
2.4.2.1.	Reserva tributaria.....	43
2.4.3.	Modificación de la Ley General del Sistema Financiero - LGSF.....	44
2.4.3.1.	Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras.....	45
2.4.3.2.	Secreto bancario	47
2.4.4.	Normas relacionadas con el beneficiario final	48
2.4.5.	Modificaciones en la Ley del Impuesto a la Renta	51
2.4.6.	Acciones internas: Proyectos de Ley del Congreso	52
2.4.7.	Algunos avances	52
3.	Conclusiones.....	55
	Referencias bibliográficas.....	60
	Listado de abreviaturas	68
Anexo A.	Reservas del Perú a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal – CAMMT, en el momento de su adhesión	70
Anexo B.	Solicitud de Acceso a la Información Pública.....	72

Índice de figuras

Figura 1. “Recaudación tributaria como porcentaje del PIB - 2020” (OCDE).....	31
Figura 2. “Recaudación tributaria como porcentaje del PIB - 2019” (OCDE).....	31
Figura 3. “Tasas de evasión tributaria estimadas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas de América Latina” (OCDE)	32
Figura 4. “Tasas de evasión tributaria estimadas para el impuesto de sociedades en países de América Latina” (OCDE).....	32
Figura 5. “La recaudación tributaria como porcentaje del PIB a lo largo del tiempo” (OCDE)	33

Índice de tablas

Tabla 1. Convenios bilaterales firmados por el Perú (CDI).....	34
Tabla 2. Normas relacionadas al beneficiario final	50

1. Introducción

El fenómeno de la globalización de la economía en las últimas décadas ha significado un gran reto para los Estados en cuanto a la recaudación fiscal, las bases tributarias no están limitadas a determinado territorio, sino que estas se han extendido a otros países del mundo; por lo que el intercambio de información en materia tributaria ha cobrado importancia como una herramienta para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

El Perú no ha sido ajeno a todo este panorama, en efecto, la presión tributaria, indicador que mide el nivel de ingresos tributarios respecto al Producto Bruto Interno – PBI, se ha visto reducida en comparación con otros países de la región (Latinoamérica y el Caribe) y de la Organización para el Desarrollo Económicos – OCDE, generando serias consecuencias en el presupuesto nacional e impidiendo que el Estado Peruano cumpla con sus funciones básicas en detrimento de la calidad de vida de la población.

En la actualidad a nivel internacional existen diversos instrumentos para un efectivo intercambio de información tributaria, promovidos por organismos internacionales tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) o la Organización de las Naciones Unidas (ONU), por lo que es necesario que el Perú utilice esos instrumentos que le permitan contar con la información de las transacciones u operaciones realizadas en el exterior por personas naturales o jurídicas consideradas como residentes para el Perú.

Desde ese punto de vista abordaremos el presente trabajo, partiendo desde una óptica general, pasando por las diversas alternativas que ofrecen los instrumentos internacionales para el intercambio de información, determinando si el Perú se ha adherido a alguno de ellos, para finalmente evaluar si en la legislación peruana se ha transpuesto todos aquellos requisitos jurídicos que el instrumento de intercambio de información exige para que sea efectivo.

De forma referencial cabe mencionar un acontecimiento ocurrido en el año 2016 y que tuvo una gran repercusión a nivel internacional, estamos hablando de los denominados «Panama Papers¹» revelando el ocultamiento de propiedades de empresas, activos, ganancias y evasión

¹ Con el nombre de los Panama Papers se conoce a la investigación periodística global liderada por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ, por sus siglas en inglés), que expuso a la luz los

tributaria de aproximadamente 250 peruanos (entre personas individuales y jurídicas). Opinamos que este es un punto de inflexión para el Perú, que se da cuenta que no puede seguir de espaldas a la realidad que implica la globalización de las operaciones y la importancia de contar con la referida información.

El otro punto de inflexión importante es cuando el Estado peruano implementa en el año 2016 el denominado Régimen Temporal de Repatriación de Capitales, un régimen para personas individuales que otorgaba facilidades en cuanto a la repatriación de rentas no declaradas, respecto de los ingresos obtenidos en el exterior hasta el 31 de diciembre de 2015. Este régimen estuvo vigente durante el año 2017², teniendo el beneficio de una tasa reducida de 7% si el dinero repatriado se reinvertía en Perú, o 10% de no realizar la reinversión; la tasa del Impuesto a la Renta, consideradas de fuente extranjera, estaba en el rango del 15%, 21% o 30% (según corresponda)³.

De acuerdo con la exposición de motivos que aprueba este régimen temporal (página web del Poder Judicial, 2022), el Estado peruano había recibido informes de que, a diciembre de 2015, solamente en depósitos en el sistema bancario internacional se mantenían US\$ 6 mil millones de propiedad de peruanos (aproximadamente en soles S/ 19,000 millones) y unos US\$ 22 mil millones en acciones, bonos, fondos mutuos, pagos de seguros de vida, pensiones (aproximadamente en soles S/ 71,000 millones).

¿Cuál fue el resultado de este régimen? Conforme a la Memoria Anual 2018 de la Administración Tributaria peruana (página web de la SUNAT, 2019) la base imponible acogida fue de S/ 12,412 millones (aproximadamente en dólares US\$ 3.8 mil millones). Demostrándose con ello, la urgente necesidad de que el Estado peruano obtenga información tributaria de terceros países, en vista que los contribuyentes amparándose en este desconocimiento no declaraban los ingresos que realmente correspondían, afectando de esta manera la recaudación.

negocios offshore de políticos, empresarios, deportistas y celebridades internacionales. Se basó en la filtración de 11,5 millones de documentos internos del estudio panameño Mossack Fonseca.

² El plazo para el acogimiento a este régimen fue desde el primero de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017.

³ Cabe precisar que este beneficio no incluía los ingresos obtenidos en países o jurisdicciones catalogadas como de alto riesgo o no cooperantes (determinado por el GAFI).

1.1. Justificación del tema elegido

La globalización económica ha incrementado las actividades transfronterizas, una especie de difuminación de las fronteras entre países, siendo fácil trasladar bienes, servicios, personas y capitales a diferentes jurisdicciones. Esta deslocalización puede obedecer a criterios como el de aminorar la carga impositiva (trasladando ingresos y/o gastos), tenencia de patrimonios en inversiones en el extranjero; de tal forma que se afectan las bases fiscales nacionales con la consecuente disminución de la recaudación tributaria.

Esta pérdida de ingresos afecta las finanzas públicas, lo cual se ve reflejado en que el Estado peruano cuenta con menos presupuesto para invertir en obras, programas y acciones que mejoren la calidad de vida de los ciudadanos y propicien el desarrollo económico del país.

Teniendo en cuenta este panorama, cobra importancia el intercambio de información con Administraciones Tributarias de otros países, siendo la finalidad que la Administración Tributaria del Perú cuente con la información suficiente que le permita determinar la correcta obligación tributaria a cargo de los contribuyentes y verificar su cumplimiento, para lo cual debe enfrentar el reto de lograr esta determinación en función a bases imponibles globales, pero ejerciendo competencias dentro de una jurisdicción de ámbito nacional.

1.2. Problema y finalidad del trabajo

La presión tributaria⁴ en el Perú en el 2019 (periodo prepandemia del Covid-19⁵) fue del 16.6% como porcentaje del PBI, si la comparamos con otros países de América Latina y el Caribe (ALC) y establecemos un promedio, esta fue del 22.9%. Adicionalmente, la presión tributaria promedio de países que forman parte de la OCDE fue del 33.8%. En ambos casos la presión tributaria peruana en el 2019 estuvo por debajo del promedio.

Esto dificulta el establecimiento del Presupuesto Público Nacional, en vista que es a través de la recaudación de impuestos que el Estado debe atender las necesidades de los ciudadanos y lograr el desarrollo económico y social del Perú.

⁴ Presión tributaria, es la recaudación tributaria como porcentaje del PBI (producto bruto interno).

⁵ Se toma como referencia al periodo prepandemia en vista que en el 2020 los niveles de recaudación bajaron en prácticamente todos los países.

Por lo que el «Intercambio de Información tributaria» se presenta como una fuente relevante para el incremento de la presión tributaria peruana. Teniendo en cuenta la importancia de este intercambio nos preguntamos ¿qué instrumentos del Derecho Internacional Tributario ha tomado el Perú?, y si estos instrumentos utilizados están incorporados o transpuestos en la legislación peruana para su correcta implementación.

1.3. Objetivos

Objetivo general:

Mostrar los avances realizados en el Perú en materia del intercambio de información tributaria.

Objetivos específicos:

- Determinar si el marco legal peruano se encuentra alineado con los instrumentos internacionales en materia del intercambio.
- Identificar posibles problemas para la implementación efectiva del intercambio.

2. Marco teórico y desarrollo

En aras de contextualizar el ámbito en el que se desarrollará el presente trabajo, abordaremos en primer lugar el significado de intercambio de información específicamente la tributaria, teniendo en cuenta el contexto en el cual se da y su importancia⁶. Posteriormente detallaremos las distintas modalidades de intercambio, así como la existencia de diversos instrumentos a nivel del internacional que el Estado puede utilizar con la finalidad de hacerlo viable. Para finalmente comparar estos instrumentos con los utilizados por el Perú y la normativa que le sirve de sustento, si es suficiente o no y si existe alguna problemática al respecto.

2.1. ¿Qué es el intercambio de información tributaria?

Antes de responder la pregunta abordemos en primer lugar el contexto o escenario en el que surge este tema del intercambio de información tributaria. Desde el punto de vista económico, definitivamente algunos hechos han ocurrido en el mundo en las dos últimas décadas, y estos son los relacionados a la llamada «liberalización y globalización de las economías nacionales». Los países realizan operaciones que no se circunscriben solamente al ámbito de su territorio, sino que pueden alcanzar cualquier país del mundo; estas operaciones transfronterizas son realizadas tanto por personas individuales como por empresas⁷.

A lo anterior se suma el uso de nuevas tecnologías de la información, que facilitan la movilización de las inversiones y al mismo tiempo el ocultamiento de las rentas que se obtienen fuera del país. El resultado, un ingente volumen de operaciones internacionales, que exige que los Estados cuenten con instrumentos que les ayuden a conocer y controlar, la información que de ellas se derive. Al decir de PECHO, M. quien cita al CIAT (2011):

Mientras que los negocios se hacen globales, las autoridades tributarias permanecen confinadas a sus respectivas jurisdicciones. Así, los funcionarios solo monitorean una parte de las actividades o las inversiones que realiza un

⁶ Tema que está totalmente vigente.

⁷ Las cuales pueden actuar individualmente o a través de multinacionales, lo que genera una deslocalización de las empresas y por tanto de sus operaciones.

contribuyente que opera de forma global. Como resultado, las autoridades tributarias dependen cada vez más de la cooperación con sus contrapartes extranjeras para administrar más eficazmente sus leyes tributarias nacionales. (PECHO 2014, p. 32).

VALDEZ (2015, p. 422) define el intercambio de información tributaria de la siguiente manera «El intercambio de información, supone -como su nombre lo indica- el 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».

De lo escrito en párrafos precedentes se infiere que es una forma o mecanismo que tiene connotación internacional, y que por tanto involucra diferentes Estados o dicho de otro modo diferentes jurisdicciones, en que la soberanía, la potestad y competencia tributaria se ejercen y manifiestan. Adicionalmente, queda clara la necesidad de que las administraciones tributarias de los diferentes Estados cooperen entre sí con la finalidad de determinar correctamente las obligaciones tributarias de cada jurisdicción, lograr objetivos de recaudación y reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Sin embargo, no es suficiente que dos o más Estados deseen intercambiar este tipo de información⁸, esta debe darse dentro de un marco legal y jurídico que le otorgue la validez y garantía necesaria; por lo que se requiere la existencia de un tratado internacional que regule el intercambio de información tributaria entre los Estados⁹. Máxime si esta información incluye aspectos relacionados a derechos de los ciudadanos que se encuentran protegidos legalmente.

2.1.1. Punto de vista tributario

Dentro de lo que podíamos llamar sistema de fuentes del Derecho Internacional Tributario, desempeñan un papel protagonista los tratados internacionales. Se entiende por «tratado» a un acuerdo internacional celebrado entre Estados de manera escrita y regido por el derecho internacional, independientemente de la denominación que le den las partes, y que se

⁸ Es decir que se realice de manera oficiosa.

⁹ De esta manera los países mantienen la soberanía tanto en la aplicación, como en el cumplimiento de sus normas tributarias internas.

encuentra regulado por el derecho internacional público, siendo de carácter vinculante (art. 2, Convención de Viena 1969). Si bien este tipo de tratados son los más comunes, también pueden celebrarse entre Estados y organizaciones internacionales (Convención de Viena 1986).

Desde el punto de vista del Derecho Internacional Tributario, los tratados tenían como principal objetivo el de evitar la doble imposición, la misma que se produce cuando un mismo sujeto resulta afecto a imposición por la misma renta o patrimonio en más de una jurisdicción¹⁰, por tanto, cobraron mayor relevancia en un inicio los convenios para evitar la doble imposición y prevenir el fraude y la evasión fiscal (en adelante, CDI). Es precisamente en los CDI, en que se incluía una cláusula sobre el intercambio de información tributaria en lo que la doctrina ha denominado «cláusula de intercambio limitada», en vista que únicamente estaba referida a lo dispuesto en el convenio.

Sin embargo, con el transcurrir del tiempo y de acuerdo con las circunstancias explicadas en el acápite anterior, se hizo evidente la necesidad de contar con instrumentos jurídicos que permitan a los Estados acceder a información de los contribuyentes. Es así como los convenios o tratados internacionales en materia tributaria evolucionaron hacia aspectos vinculados con la seguridad y el desarrollo económico de los Estados (los mismos que están ligados a la recaudación fiscal), y de esta forma garantizar una mayor colaboración entre los mismos en el combate del fraude y la evasión fiscal, motivo por el cual se han desarrollado instrumentos que regulan específicamente la materia, denominados «acuerdos sobre intercambio de información». (URTEAGA 2017).

Dependiendo del número de Estados o jurisdicciones que intervengan, los tratados pueden ser de carácter bilateral (dos Estados o jurisdicciones) o multilateral (más de dos). Respecto a este punto, consideramos que los tratados de carácter multilateral presentan mayores ventajas: permiten la participación de más Estados bajo el mismo tratado, su ámbito de control es más amplio, hacen referencia a conceptos y definiciones, digamos, estandarizados; eliminan la discrecionalidad en su interpretación. Finalmente, estas ventajas redundan en una mayor fluidez en el intercambio de información tributaria y por ende una mayor probabilidad

¹⁰ Doble imposición jurídica.

de su efectividad. Es necesario precisar que, si bien estos instrumentos son de carácter internacional, una vez firmados y conforme al procedimiento que establezca el ordenamiento legal interno de cada Estado, pasarán a formar parte de este¹¹.

Finalmente, se debe tener en cuenta que, este intercambio tiene por finalidad recibir y suministrar información tributaria de manera mutua, no cabe que sea de manera unilateral por lo que es necesario que medie un compromiso de carácter recíproco.

2.1.2. Información a intercambiar

Si bien el objeto del intercambio es siempre la información, es su contenido el que ha cambiado conforme ha evolucionado el concepto de cooperación internacional en materia tributaria.

En un inicio y de acuerdo con el «Modelo de Convenio para evitar la doble imposición respecto a los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio» (en adelante, Modelo CDI-OCDE), la información estaba referida a todo dato, declaración, documento, cualquiera sea la forma que revista, necesario para la administración y aplicación de las legislaciones tributarias de las Partes.

En ese entonces, el objeto del intercambio de información estaba ceñida a los tributos sobre la renta y el patrimonio, como ya se explicó, este mecanismo tuvo su origen en el marco de los CDI suscritos; con el paso del tiempo y la aparición de nuevas figuras y cambios en el entorno tributario internacional, se amplió a otros tributos, considerando tanto a los impuestos directos como a los indirectos¹².

Lo que necesitan las Administraciones Tributarias de los Estados involucrados, es contar con información y así poder determinar las obligaciones a cargo de los sujetos a imposición en sus jurisdicciones, conforme a su real capacidad de contribuir. Adoptándose para ello una forma más amplia de intercambio, dando la posibilidad de que los Estados consideren cualquier

¹¹ Su jerarquía dependerá de lo dispuesto en las normas constitucionales respectivas.

¹² Excepto los tributos arancelarios ya que cuentan con sus propias regulaciones e instrumentos en el marco internacional.

información de carácter fiscal, que resulte de importancia para sus administraciones tributarias y la recaudación.

Cabe precisar que la actual normativa internacional hace referencia al concepto de «información previsiblemente relevante» en sustitución del anterior referido a «información necesaria¹³», aparentemente ambos términos podrán entenderse de la misma manera, la OCDE ha señalado que la modificación busca establecer un intercambio de información tan amplio como sea posible en tanto resulte de utilidad para la aplicación de los tributos o ejercer el control que corresponde sobre los contribuyentes.

Un intercambio se considera que es efectivo, si la información está a disposición, lo cual implica que obra en poder de la administración tributaria, así como aquella que, si bien no lo está, puede ser obtenida conforme a los procedimientos contemplados en la legislación interna del Estado.

2.1.3. Formas o modalidades de intercambio

Las formas de intercambio de información tributaria se encuentran detalladas en los comentarios del artículo 26 del Modelo CDI-OCDE, así como en el apartado 6 numeral 18 del Módulo General del «Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información tributario» en adelante Manual IIT-OCDE, estando referidas a la forma en que se inicia el procedimiento de intercambio de información y a los mecanismos a través de los cuales se hace efectiva, a continuación se explicará tres formas de intercambio de información¹⁴:

2.1.3.1. Intercambio a requerimiento

Denominado también como intercambio de información específico o a solicitud, de acuerdo a la definición de la OCDE (2006) el intercambio de información a requerimiento se refiere a

¹³ Opinamos que son conceptos jurídicos indeterminados.

¹⁴ En el Manual IIT-OCDE, adicional a estas tres formas de intercambio de información se incluyen las siguientes: intercambio de información sectorial, fiscalizaciones simultáneas, fiscalizaciones tributarias en el extranjero. Las cuales no son materia del presente trabajo.

aquella modalidad mediante la cual la autoridad competente de un país solicita información particular a la autoridad competente de otro país que es parte de un tratado o convenio; es decir que para que se de este tipo de intercambio es necesario que los Estados hayan suscrito un convenio o tratado para tal efecto, por lo que se requiere que se identifique o defina quién es el sujeto respecto del cual se pide la información, la información que se solicita y el objetivo o propósito buscado.

También se hace explícito el rechazo a las «expediciones de pesca» o también denominadas en inglés como «fishing expeditions», las cuales corresponden a solicitudes de información que no tienen un objetivo claro y definido, es decir aquellas en los que no existe una causa justificada; no se debe perder de vista el objetivo último del intercambio de información, que es la de proporcionar a los Estados información que les permita lograr los ingresos que corresponden conforme a su sistema impositivo. Adicionalmente, se debe tomar en cuenta el «principio de subsidiariedad», es decir que el Estado que la solicita, haya agotado los mecanismos en su jurisdicción para obtener la información por sus propios medios, respecto a ello VALDEZ, P. sostiene que:

A fin de cumplir con el requerimiento, la administración tributaria 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. (VALDEZ 2015, p. 424).

En este último caso la obtención de la información se deberá realizar conforme la legislación interna del Estado requerido, incluso si la información no le fuere de utilidad para sus propios intereses y tampoco se podrá aducir razones de imposibilidad relacionadas al secreto bancario o la reserva tributaria.

En el (Informe Anual del Foro Global 2021. *Reforzando la cola cooperación multilateral en materia fiscal para una recuperación justa e integradora*. OCDE,2022). Se indica que los países en desarrollo entre el periodo 2009-2011 enviaron una media de 44 solicitudes al año, y prácticamente duplicaron esta cifra (82 solicitudes de media) en el periodo 2012-2020. Como podemos apreciar este tipo de intercambio va cobrando importancia y opinamos que seguirá en aumento en vista que constituye una herramienta clave para obtener información más precisa respecto a un determinado contribuyente, lo que redundará en un mejor sustento de

las fiscalizaciones, que, de no tener acceso a esta información a nivel internacional, no habría sido posible detectar incumplimientos tributarios adicionales¹⁵.

2.1.3.2. Intercambio espontáneo

Tal como su nombre lo indica se produce espontáneamente entre los Estados, es decir sin que previamente medie solicitud o pedido alguno entre ellos «de oficio»; no se trata tampoco de cualquier información sino aquella que pueda ser relevante para el otro Estado¹⁶.

Esta modalidad de intercambio generalmente ocurre en el marco de un acuerdo de cooperación internacional, siendo importante no solo el compromiso sino la activa participación de los funcionarios de la administración tributaria remitente de la información, en vista que implica cierta discrecionalidad en el funcionario que detecte estos casos en cuanto a reportar la información¹⁷.

Si comparamos la información transmitida bajo esta modalidad con las otras dos modalidades que se explican, esta es mucho más específica, es claro que debe ser así; ya que auditores tributarios (personal especializado) son quienes han determinado que la información resulta de utilidad para el otro Estado.

2.1.3.3. Intercambio automático

El Intercambio Automático es el que se da entre los Estados contratantes (generalmente representados por sus administraciones tributarias) quienes acuerdan transmitirse de manera sistemática y periódica determinada información (preestablecida y estandarizada). La principal característica de esta modalidad es que es masiva, por tanto, no corresponde a una persona (individual o jurídica) en particular. Esta modalidad de intercambio presenta múltiples ventajas, entre ellas:

¹⁵ Es decir, a los detectados internamente en determinado Estado.

¹⁶ En los comentarios al Modelo CDI-OCDE se enuncian ejemplos en que las partes contratantes deben proveer información de forma espontánea.

¹⁷ En vista que insume tiempo y recursos, ambos escasos en el proceso de fiscalización a contribuyentes, llevado a cabo por las administraciones tributarias.

- a) Permitir a los Estados recuperar ingresos fiscales obtenidos en el exterior y que podrían ser considerados «perdidos».
- b) Coadyuvar en los esfuerzos a nivel internacional para aumentar la transparencia, la cooperación y la rendición de cuentas entre las instituciones financieras y las administraciones tributarias.
- c) Generar riesgo entre las personas individuales y jurídicas, ante el temor de que se revelen activos ocultos; de esta manera se darían revelaciones voluntarias reportando toda la información pertinente, por lo que tiene un efecto disuasivo o preventivo.
- d) Facilitar la detección de incumplimientos tributarios y su recaudación, dada la inmediatez con la que se obtiene la información y el procesamiento de esta al encontrarse estandarizada.

La información que se evidencia en el intercambio automático puede generar la realización de un intercambio a requerimiento que es más específico, por lo que podemos decir que estas dos modalidades se complementan; mejorando la eficacia en las acciones de fiscalización llevadas a cabo por las administraciones tributarias.

En la (Guía práctica conjunta del Foro Global y ATAF. *Establecer y ejecutar una función de intercambio de información eficaz*. OCDE, 2020). Se informa que en el año 2019 aproximadamente 100 países realizaron intercambios automáticos de información, con lo cual sus administraciones tributarias obtuvieron datos de 84 millones de cuentas financieras que suman 10 billones de euros.

En la actualidad, para afrontar la evasión de impuestos y reducir al mínimo los costos tanto para los Estados como para personas individuales y jurídicas, se ha creado un único estándar global de intercambio automático, respecto de la información de las cuentas financieras, la «Norma para el intercambio automático de información de las cuentas financieras en el ámbito fiscal» o «Common Reporting Standard» (en adelante, CRS), el cual veremos con mayor detalle en el siguiente apartado.

2.2. Instrumentos para el intercambio de información tributaria

En el apartado anterior hemos tratado de cómo surge la necesidad del intercambio de información tributaria, así como de las modalidades en las que este se puede realizar,

haciendo énfasis en que el referido intercambio debe tener la validez y garantía jurídica suficiente mediante lo que hemos denominado «acuerdos sobre intercambio de información»; que no es otra cosa que la instrumentalización para que este intercambio pueda darse.

Tengamos presente el hecho de que cada Estado o jurisdicción necesita información para determinar si puede o no gravar cierto supuesto, información que no siempre se encuentra a su disposición, especialmente la que se produce en el exterior, resultando de vital importancia el establecimiento de formas, mecanismos, canales y contactos que permitan su obtención de manera que se asegure su procedencia técnica y legal. (URTEAGA 2017).

Resulta indispensable, en el marco del Derecho Internacional, la cooperación y coordinación entre jurisdicciones para la implementación de acuerdos e instrumentos jurídicos de carácter vinculante, es decir, normas que, si bien no emanan del legislador de cada Estado, son obligatorias y pasan a conformar el sistema legal del Estado que las ratifica. Conforme al Derecho Internacional Tributario se han propuesto diversos modelos, acuerdos y herramientas que han ido cambiando y actualizándose en el tiempo, con la finalidad de otorgar el sustento legal y la forma en que debe ejecutarse esta cooperación y coordinación. En los siguientes apartados trataremos cada uno de estos instrumentos cuyo objetivo es materializar el intercambio de información tributaria.

De manera previa a la explicación de los instrumentos, debemos tener en cuenta el sistema de fuentes del Derecho Internacional Tributario, diferenciándolas en función de su origen:

- a) Convenios y tratados internacionales
- b) Normas procedentes de organizaciones internacionales
- c) Normas estatales y
- d) Soft law

Se ha de precisar que, en el ámbito supranacional existen organizaciones que no tienen un poder jurídico, cuyo objetivo es el desarrollo del comercio mundial, tales como el Banco Mundial, la Organización Mundial del Comercio (OMC), la Organización de Cooperación y

Desarrollo Económico (OCDE) o el G8¹⁸. Estas organizaciones no dictan normas jurídicas que puedan ser integradas en el Derecho Internacional tributario, sin embargo, en muchas ocasiones, tienen un destacado papel en la configuración de las mismas, es el llamado soft law.

Así tenemos disposiciones de organizaciones internacionales como la OCDE, por ejemplo, en el caso de los modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus comentarios. Respecto a estos últimos debe tenerse presente que no son fuente jurídica en ningún caso, no proceden de un poder legislativo ni de organizaciones a las que se haya cedido dicho poder por parte de su titular originario. Son un claro ejemplo de soft law, en vista que son elaborados por representantes de los distintos Estados miembros de la organización redactora (OCDE o la ONU en el caso de su modelo de CDI). De igual forma podemos decir lo mismo sobre los otros modelos o convenios que impulsa la OCDE como el de la CAMMT o los estándares establecidos para el intercambio de información.

2.2.1. Intercambio de Información Tributaria en el marco de un CDI

En este apartado mostraremos como es que en un inicio el tema referido al intercambio de información tributaria se encontraba inmerso en el articulado de un CDI, es decir no se trataba el tema de manera independiente. Veamos a continuación el Modelo de la OCDE y el de la ONU.

2.2.1.1. Modelo OCDE

El Modelo CDI-OCDE es el modelo más conocido y utilizado a nivel mundial. Este modelo se remonta al año 1963 y en el transcurso de los años ha sido objeto de diversas revisiones, siendo la última versión el modelo del año 2017. El modelo se aplica a todas las personas residentes (de uno o de ambos Estados) y trata tanto de los impuestos sobre la renta como sobre el patrimonio. De acuerdo con los artículos del 1 al 3 del Modelo CDI-OCDE, se entiende

¹⁸ O Grupo de los 8, grupo de países con economías industrializadas del planeta. Estuvo formado por Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Reino Unido y Rusia.

por «persona» tanto a las personas físicas como a las jurídicas consideradas como tales para efectos tributarios. (URTEAGA 2017).

El tema del intercambio está contenido en el capítulo VI del Modelo CDI-OCDE denominado «Provisiones Especiales», en el que se encuentra el artículo 26 que regula lo relacionado al intercambio de información tributaria. El objetivo original de este artículo era facilitar un mecanismo para la correcta aplicación de los CDI y así evitar la doble imposición.

En el año 1963 el artículo 26 del modelo estaba conformado por dos numerales y tenía carácter restrictivo respecto de quienes se aplicaba, los señalados en el artículo 1 del Modelo CDI-OCDE. Por tanto, la información a intercambiar sólo podía estar referida a aquellos individuos residentes de los Estados contratantes. Adicionalmente, existía otra restricción relacionada al ámbito de aplicación de los impuestos, conforme lo disponía el artículo 2 del modelo.

Posteriormente, en la versión del modelo del año 1977, se produce una modificación importante, en el sentido que el intercambio de información ya no estaba restringido por el artículo 1, por lo que se podía solicitar información de terceros no residentes¹⁹.

En el año 2000 se estableció que su aplicación no estaba limitada por el artículo 2 del modelo, ampliándose de esta forma la cobertura de los impuestos involucrados, es decir incluir otros impuestos diferentes a Renta y Patrimonio. Sin embargo, se debe tener en cuenta que no se restringe la posibilidad de que los Estados contratantes sí limiten la aplicación del artículo 26 al artículo 2 del Modelo CDI-OCDE. (URTEAGA 2017).

El Comité en Asuntos Fiscales de la OCDE a partir del año 2002, inicia una revisión exhaustiva del artículo 26, esta revisión se vio reflejada en la versión del año 2005, cuyas principales innovaciones fueron:

- a) En lo que respecta a la información materia de intercambio se modificó los términos «necesaria» por «previsiblemente relevante» en el numeral 1 (ya comentado anteriormente).
- b) Se adicionó el numeral 4, estableciendo la obligación del Estado requerido a suministrar la información aun si no existiera interés fiscal propio.

¹⁹ Siempre que exista una conexión directa entre el Estado solicitante y el no residente.

- c) Se agregó el numeral 5, se precisa que el Estado requerido no puede negar el suministro de la información aduciendo que dicha información se encuentra en manos de alguna institución financiera y, por tanto, protegida por el secreto bancario.

Posteriormente, la versión del modelo del año 2012 modificó el numeral 2 del artículo 26 para permitir que las autoridades competentes puedan utilizar la información recibida para otros propósitos diferentes al tributario, siempre que no se contravenga las normas de ninguno de los Estados contratantes. Adicionalmente, en los comentarios al modelo se incluyó la prohibición de las denominadas «fishing expeditions», ya expuestas anteriormente.

En la versión del modelo del año 2017, respecto al artículo 2 referido al uso de la información con fines no tributarios, se permitirá siempre que la autoridad competente del Estado emisor autorice dicho uso.

2.2.1.2. Modelo ONU

Lo que en la actualidad se conoce como Modelo de la ONU nace en 1979, bajo la denominación «Manual para la Negociación de Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en vía de desarrollo». Ha sido revisado en 1980, 2001 y 2010. Este acuerdo es el resultado de los trabajos de un grupo de expertos en Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, que elaboraron unas directrices que se identifican con un Modelo de convenio y unas observaciones que operan del mismo modo que los Comentarios al Modelo CDI-OCDE. Si bien este modelo es una adaptación del Modelo CDI-OCDE (ambos modelos no difieren en gran medida) sí ofrece ciertas singularidades que atienden las reclamaciones de los países en vías de desarrollo²⁰.

El tema del intercambio de información se encuentra igualmente en el artículo 26, según el texto se adopta el término «previsiblemente relevante» que, conforme a los comentarios del modelo, no es imperativo que el Estado solicitante demuestre la necesidad de la información antes de que surja la obligación de realizar el intercambio. Al igual que el Modelo CDI-OCDE, el Modelo de la ONU no está limitado por los artículos 1 y 2 del Convenio (sujetos e impuestos),

²⁰ Los países en desarrollo son importadores de capital, por tanto, buscan atraer la inversión extranjera con la finalidad de crecer económicamente y ser más competitivos.

en ese sentido da un paso más incluyendo que las autoridades no solamente pueden compartir información respecto de sujetos sino también sobre técnicas para el análisis de riesgos, esquemas de elusión y evasión²¹. (URTEAGA 2017).

Respecto a la confidencialidad de la información materia del intercambio, también se incluye en este modelo. Adicionalmente, permite que la información pueda ser usada para otros propósitos (no tributarios), siempre con la autorización previa del Estado solicitado.

2.2.2. Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras-FATCA

En el año 2010 los Estados Unidos de Norteamérica aprobó la «Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras» más conocida como FATCA por sus siglas en inglés, mediante esta Ley se busca verificar si existen cuentas bancarias a nombre de personas que tengan la ciudadanía estadounidense²² en el mundo, exigiendo a las instituciones bancarias y financieras de diversos países que informen este dato a su servicio de recaudación, es decir, al Internal Revenue Service (IRS), ya sea directamente o por intermedio de la administración tributaria (u otra entidad gubernamental) en la que resida el ciudadano norteamericano. Podemos decir que es una forma de intercambio de información automático, que busca identificar y asegurar el pago de impuestos de los ciudadanos estadounidenses²³.

Para la implementación de la Ley FACTA, se ha establecido un modelo de Acuerdo Intergubernamental (IGA por sus siglas en inglés), en realidad son dos modelos:

- a) Modelo IGA 1: Las instituciones financieras extranjeras reportan la información a sus agencias gubernamentales domésticas²⁴ y estas a su vez la derivan al IRS. Se caracteriza por ser un acuerdo bilateral o recíproco, es decir se envía, pero también se recibe información.
- b) Modelo IGA 2: Las instituciones financieras extranjeras reportan la información directamente al IRS. A diferencia del anterior este es un modelo de acuerdo de

²¹ Es un concepto amplio de cooperación y coordinación internacional.

²² El criterio de afectación es la nacionalidad.

²³ No sólo se identifican las cuentas que las personas estadounidenses (US Person) tienen en entidades financieras del exterior, también se debe cumplir con reportar la información acerca de la participación a través de acciones en caso de empresas en las cuales los US Person sea igual o mayor del 10%.

²⁴ Que puede ser la administración tributaria del país.

adhesión o no recíproco, es decir solamente la jurisdicción asociada es la que cumplirá con el envío de la información al IRS.

Adicionalmente, en caso de no haberse celebrado algún Acuerdo, la regla general de aplicación a las entidades extranjeras (FFI) es de aplicación una retención del 30% sobre los pagos de fuentes estadounidense. Si bien puede considerarse una Ley controvertida, no ha impedido que sirva de base para el desarrollo de un modelo multilateral de intercambio de información, abriendo camino a la aparición del nuevo Estándar Global para el Intercambio Automático de Información (CRS) que, como ya se dijo, trataremos posteriormente.

2.2.3. Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

El nacimiento de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante CAMMT) surge como consecuencia de la crisis económica del año 2008, ocasionando un efecto no deseado que es la disminución de la recaudación o merma en las cajas fiscales de los Estados; quedando en evidencia la existencia de nuevos productos financieros que escapaban al control de las autoridades y la opacidad de determinadas economías. Como era de esperarse, era urgente el incremento de la recaudación tributaria, así como el combate a la evasión y elusión que tenía lugar a través de las transacciones internacionales y los denominados paraísos fiscales²⁵.

La CAMMT tiene sus orígenes en el acuerdo creado por la OCDE y el Consejo Europeo en 1988, posteriormente en 2010, el organismo emite un Protocolo que acompaña a la Convención, y realiza algunas adaptaciones en su texto, que permite la adhesión de cualquier país, aunque no pertenezca a la OCDE, lo cual constituye un cambio sumamente importante. Las herramientas de asistencia que prevé la Convención son:

- a) Intercambio de información
- b) Notificación y traslado de documentos y
- c) Asistencia en el cobro incluyendo medidas cautelares

²⁵ El tema fue motivo de tratamiento en la reunión de ministros de finanzas, en 2009, de los países que conforman el denominado G-20, encomendando a la OCDE la propuesta para la solución a estos problemas descritos.

Nos centraremos en el intercambio de información en materia tributaria y en las tres modalidades ya desarrolladas: a requerimiento, espontáneo, y automático.

2.2.3.1. Acuerdo de intercambio automático de información financiera en el marco del convenio multilateral

En el marco del intercambio automático del Convenio, se estableció un acuerdo para el intercambio automático de información financiera, el «Multilateral Competent Authority Agreement un Automatic Exchange of Financial Account Information» (Acuerdo Multilateral de las Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Cuentas Financieras).

Este intercambio se realizará de acuerdo con el «Common Reporting Standard -CRS²⁶» (Estándar Común de Reporte). El CRS incluye aspectos particulares del intercambio automático, se establece el tipo de información financiera que se debe intercambiar, las instituciones financieras²⁷ que deben brindar la información, los distintos tipos de cuentas financieras alcanzadas por el intercambio, y los procedimientos que las instituciones financieras deben seguir a los efectos. Este intercambio automático se acuerda sobre una base anual y en forma electrónica, el estándar es muy similar al Modelo AI 1 que muchas jurisdicciones utilizarán para la implementación del FATCA.

2.2.3.2. El Plan BEPS – Informe país por país

La OCDE publicó el 5 de octubre de 2015 su informe final del Proyecto OECD/G20 sobre «Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios» (en adelante Plan BEPS²⁸); un plan que se inició en julio de 2013, cuyo objetivo principal es prevenir los planeamientos tributarios agresivos. Si bien el Plan BEPS está conformado por 15 acciones, en el presente trabajo nos enfocaremos en la Acción BEPS 13 referente a la documentación sobre precios de

²⁶ El 15 de julio de 2014 el Consejo de la OCDE aprobó el CRS.

²⁷ El término instituciones financieras no sólo incluye bancos y depositarios, sino también a otras entidades como corredores o agentes y ciertos vehículos de inversión colectiva, así como a determinadas compañías de seguros.

²⁸ El Plan BEPS interacciona con el Foro Global y la CAMMT. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria fue fundado en 2000 por la OCDE con el fin de elaborar normas en materia de derecho fiscal y tributario para erradicar los llamados «paraísos fiscales».

transferencia (en adelante PT) especialmente en el reporte País por País, reporte que está relacionado al intercambio internacional de información.

La finalidad de la Acción 13 es reevaluar la documentación requerida para sustentar los PT y propone tres niveles de documentación:

- a) El master file: Incluye información sobre las operaciones de las empresas multinacionales y sus políticas en materia de PT. Este documento deberá ser elaborado en la jurisdicción en donde se encuentre la oficina central del grupo.
- b) El local file: Contiene información en mayor detalle sobre la compañía y sus operaciones en determinada jurisdicción. Este informe incluirá documentación sobre transacciones concretas con entidades vinculadas, el monto y el análisis de determinación de los PT, deberá ser presentado directamente ante las administraciones tributarias de cada país donde se encuentran las subsidiarias.
- c) El Reporte País por País o Country by Country: Contiene información sobre los ingresos, beneficios antes de impuestos y los montos de los impuestos pagados y devengados en cada una de las jurisdicciones en las que la multinacional opera, además del número de empleados, capital aportado, beneficios no distribuidos y activos intangibles en cada jurisdicción. Es un informe que será presentado por la multinacional ante la autoridad tributaria donde reside la matriz.

Cabe resaltar que este último reporte será compartido entre las jurisdicciones a través de los mecanismos de intercambio automático de información según lo establecido en la CAMMT. Para lo cual es necesario que cada país cuente con el marco jurídico y la infraestructura necesaria para garantizar los estándares requeridos de confidencialidad y protección de datos (Artículo 22 de la Convención y Artículo 5 del Acuerdo), requisitos que son evaluados por la OCDE.

2.2.3.3. Identificación del beneficiario final

Dos son las entidades internacionales que se interesan directamente en el tema:

- a) El Foro Global para el Intercambio de Información Tributaria (en adelante el Foro) y
- b) El Grupo de Acción Financiera (GAFI).

Al Foro le interesa el beneficiario final en el ámbito del combate contra la evasión tributaria, existe al respecto el «Manual sobre beneficiarios finales». En el caso del GAFI, es de su interés la identificación del beneficiario final en el marco del control de lavado de activos y el financiamiento del terrorismo.

La identidad sobre el beneficiario es objeto del intercambio de información automático de cuentas bancarias, administrado por la OCDE, y llevado a cabo a través del CRS, en el marco del «Convenio Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información Financiera». Es decir, adicional a la información financiera comentada anteriormente, debe identificarse a los beneficiarios finales de las cuentas financieras cuyos titulares son entidades que obtengan ingresos pasivos.

2.3. El intercambio de información tributaria en el Perú

En el presente subcapítulo se expone el uso por parte del Perú de los diferentes instrumentos de intercambio desarrollados en el subcapítulo anterior, su grado de avance e implementación, así como las modificaciones realizadas en la legislación interna de cara a un efectivo intercambio de información tributaria.

2.3.1. El Perú: la recaudación y evasión tributaria

La recaudación tributaria como porcentaje del PIB de Perú en 2020 fue del orden del 15.2%, estuvo por debajo del promedio de ALC en este mismo año que fue del 21.9%; es decir que Perú estuvo a 6.7 puntos porcentuales de diferencia y por debajo del promedio de la OCDE que es del 33.5%. Esta situación es preocupante, digamos se entiende que el país esté por debajo del promedio de la OECD, que incluye países con grandes economías; sin embargo, el porcentaje de recaudación es menor a la de países pertenecientes a ALC que podemos considerar como sus pares. (*Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe – Perú*. OCDE, 2022)

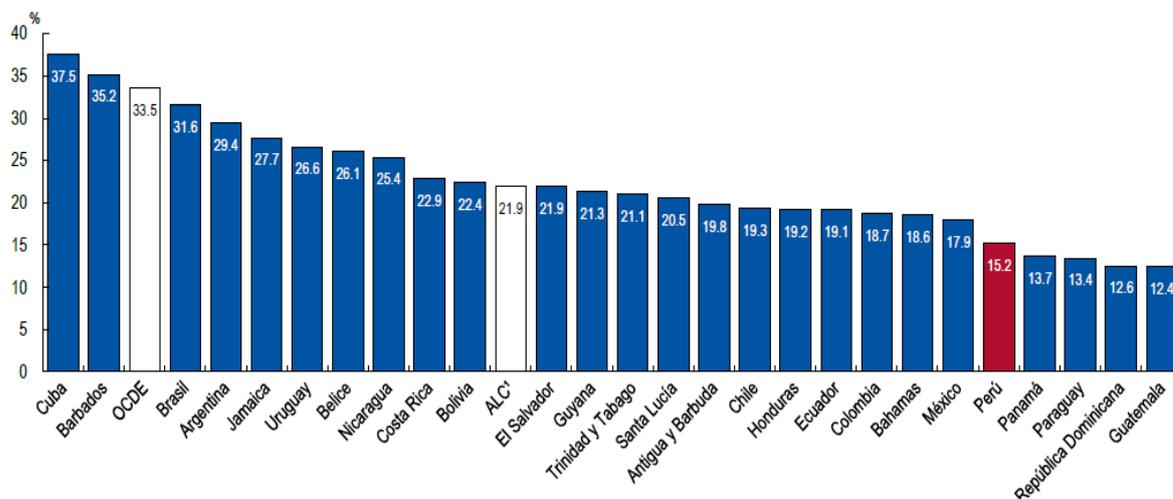


Figura 1. “Recaudación tributaria como porcentaje del PIB - 2020” (OCDE)

Es cierto que el año 2020 corresponde al inicio de la pandemia del Covid-19 y es de esperarse estos resultados²⁹. Sin embargo, en el 2019 (periodo prepandemia) la situación es la misma; la recaudación tributaria como porcentaje del PIB de Perú ese año es del orden del 16.6%, estando por debajo del promedio de ALC que tiene un porcentaje de recaudación de 22.9% (en las estadísticas tributarias), es una diferencia de 6.3 puntos porcentuales y nuevamente (como ya se vio en el 2020) por debajo del promedio de la OCDE que es del 33.8%. (*Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe – Perú*. OCDE, 2021)

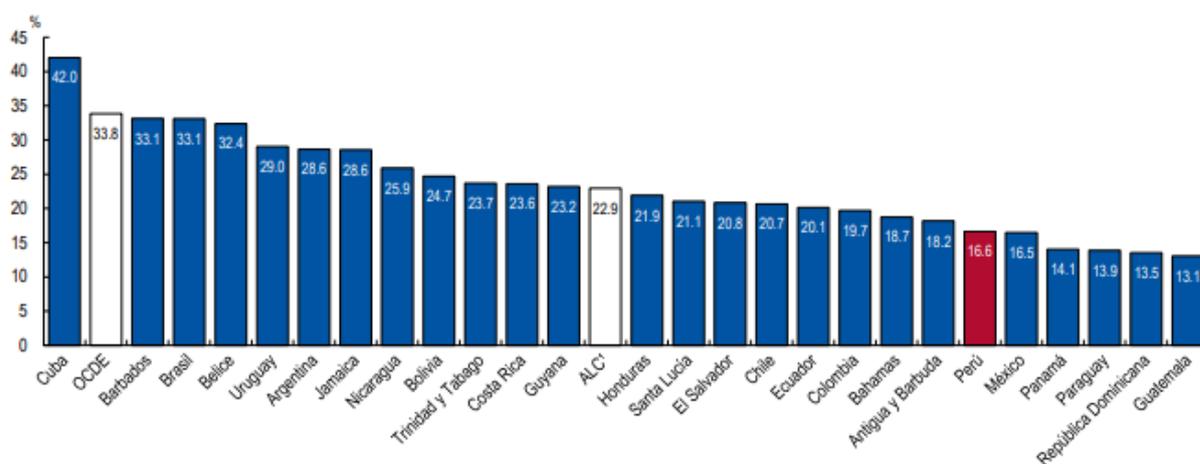


Figura 2. “Recaudación tributaria como porcentaje del PIB - 2019” (OCDE)

²⁹ En prácticamente la totalidad de países del mundo las tasas de recaudación cayeron y en algunos estrepitosamente.

Respecto a las tasas de evasión en la publicación del documento denominado (*Transparencia Fiscal en América Latina*. OECD,2022) se muestran gráficos de las tasas de evasión estimadas respecto de la renta de las personas físicas y del impuesto a las sociedades, de diferentes países pertenecientes a la región en diferentes años:

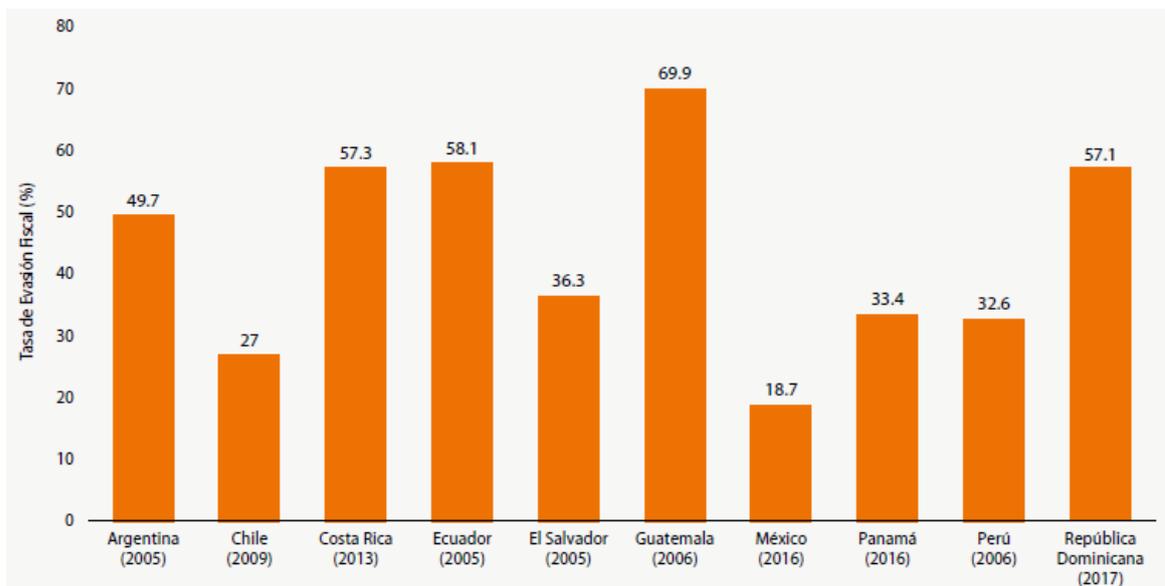


Figura 3. "Tasas de evasión tributaria estimadas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas de América Latina" (OCDE)

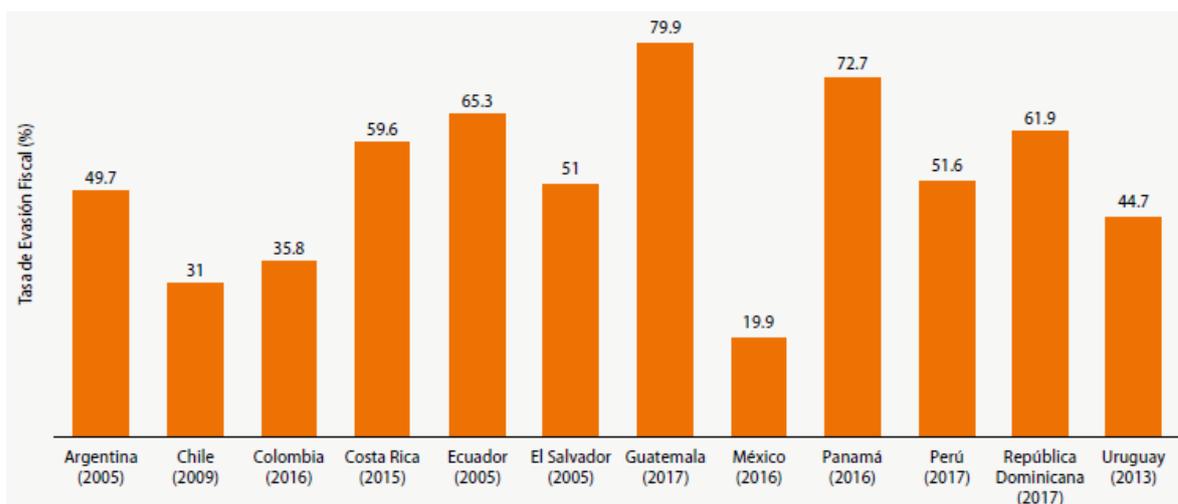


Figura 4. "Tasas de evasión tributaria estimadas para el impuesto de sociedades en países de América Latina" (OCDE)

Si bien la información para el caso de las personas físicas data del año 2006 opinamos que esta situación no ha tenido una variación sustancial en el transcurso del tiempo en vista que en la última década la recaudación tributaria como porcentaje del PIB siempre se ha mantenido a niveles menores que el promedio de ALC; lo mismo se puede afirmar del impuesto a las sociedades, esta estimación data del año 2017. La siguiente figura sustenta lo expuesto, si se compara la recaudación tributaria como porcentaje del PIB, entre el Perú y ALC del año 2000 al 2020 (*Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe – Perú*. OCDE, 2021) el Perú siempre está debajo del porcentaje de la región:

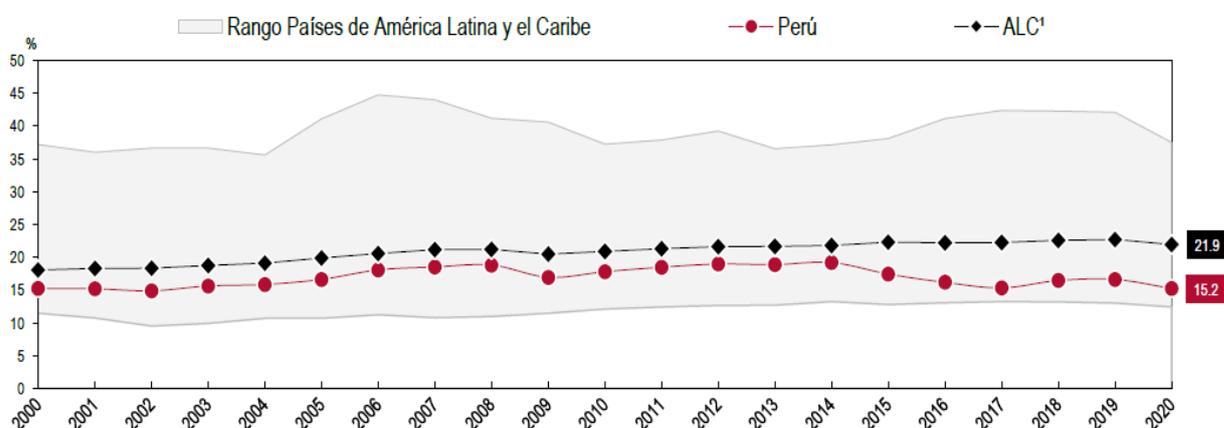


Figura 5. “La recaudación tributaria como porcentaje del PIB a lo largo del tiempo” (OCDE)

2.3.2. Convenios suscritos por el Perú

Es momento de revisar y exponer los convenios suscritos por el Perú respecto al intercambio de información tributaria. De forma preliminar podemos advertir que el país no tiene una historia muy amplia en materia de este tipo de intercambio, lo avanzado en el tema data de los últimos años a raíz de la puesta en marcha de la política de Estado para pertenecer a la OCDE como miembro pleno³⁰, lo que implica el cumplimiento de una serie de requisitos³¹.

³⁰ Actualmente el Perú está en calidad de invitado.

³¹ Estos requisitos abarcan una amplia gama de temas como los relacionados a la gobernanza pública, transparencia del Estado, lucha anticorrupción, medioambiente, entre otros.

2.3.2.1. Convenios para evitar la doble imposición: Artículo 26

Perú toma como modelo para este tipo de convenios el Modelo CDI-OCDE, siendo el número de CDI suscritos por el Perú bastante limitado en comparación con otros países de la región³². A la fecha el Perú puede intercambiar información con fines tributarios con ocho (8) países en base al artículo 25 o 26, según corresponda (en el propio convenio firmado) los mismos que son una adaptación del artículo 26 del Modelo CDI-OCDE el cual, como ya vimos, trata el tema del intercambio de información, en este caso aplica la modalidad «a requerimiento». La relación de países con los que Perú tiene CDI suscritos se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 1. Convenios bilaterales firmados por el Perú (CDI)

N°	PAIS	FECHA FIRMA	FECHA RATIFICACIÓN	ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE DESDE	ARTICULO INTERCAMBIO INFORMACIÓN
1	Canadá	20.07.2001	04.02.2003	17.02.2003	01.01.2004	26
2	Chile	08.06.2001	16.01.2003	23.07.2003	01.01.2004	26
3	Brasil	17.02.2006	05.06.2008	14.08.2009	01.01.2010	25
4	México	27.04.2011	16.01.2014	19.02.2014	01.01.2015	26
5	Suiza	21.09.2012	28.02.2014	10.03.2014	01.01.2015	25
6	Corea del Sur	10.05.2012	26.02.2014	03.03.2014	01.01.2015	25
7	Portugal	19.11.2012	05.03.2014	12.04.2014	01.01.2015	25
8	Japón ³³	18.11.2019	29.12.2020	29.01.2021	29.01.2021	26

Fuente: MEF - Elaboración propia

En vista que Perú toma como modelo el artículo 26 del Modelo CDI-OCDE, todos los convenios son bastante similares, dependiendo del modelo que estaba vigente a la fecha de la suscripción. Respecto a la información materia del intercambio algunos convenios aluden a aquella que resulte «necesaria», en tanto que otros se refieren a la «previsiblemente pertinente», siendo el CDI con Brasil en el numeral 3 del artículo 25 el que de manera expresa detalla la amplitud de lo que se considera como información, al señalar que se incluye: «(...)

³² Por ejemplo, Chile ha suscrito 26 convenios, Brasil 31 convenios, México 58 convenio, solo por citar algunos países.

³³ Para el caso del intercambio de información.

declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos originales inéditos (incluidos libros, informes, declaraciones, registros contables y anotaciones)» (CDI Perú – Brasil 2006, p. 20).

Respecto a los tipos de impuestos sujetos al intercambio, los convenios suscritos con Canadá y Portugal restringen el intercambio únicamente a los impuestos comprendidos en el CDI; en el caso del convenio con Chile, adicional a los impuestos del convenio incluye expresamente el impuesto al valor agregado; en los demás convenios suscritos con Brasil, México, Corea del Sur, Suiza y Japón la información podrá estar relacionada a cualquier impuesto. En este punto cabe precisar que en el caso de Brasil solo se encuentran comprendidos los impuestos federales³⁴ y en el caso del Perú los impuestos que constituyen ingresos del Tesoro Público.

En todos los convenios, aunque con algunas variantes en la forma, se contempla el compromiso de obtener la información que se solicite aun cuando esta pueda no representar algún interés para el estado requerido; sin embargo, en el CDI con Brasil se consigna expresamente que para tal efecto se deberá observar las limitaciones constitucionales y legales y la reciprocidad.

No obstante que a partir del modelo del 2010 se admite la posibilidad de que la información obtenida pueda ser destinada adicionalmente a fines diferentes a los tributarios (siempre que la autoridad competente del estado que la proporciona lo autorice), de los convenios suscritos por el Perú bajo dicho modelo solo el de Corea del Sur no contempla esa alternativa.

2.3.2.2. Decisión 578 de la CAN

El artículo 19 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina establece que 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 dicho instrumento, así como para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

³⁴ Al tener una organización política de república federal.

Para tal efecto, la información que se intercambie será considerada secreta y no se podrá transmitir a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos materia de la Decisión. Los países con los cuales el Perú puede intercambiar información tributaria en base la Decisión 578 (desde el 1 enero de 2005) son: Colombia, Bolivia y Ecuador. En cuanto a la modalidad de intercambio aplica la forma «a requerimiento». La CAN utiliza el Modelo ONU, y su principal logro se encuentra en la configuración plena de la zona de libre comercio de mercancías, no en el intercambio de información.

2.3.2.3. Acuerdos de intercambio de información

A la fecha Perú tiene un tratado específico sobre Intercambio de información con los Estados Unidos de Norteamérica, en la modalidad de acuerdo intergubernamental aprobado por Decreto Ley N.º 25665³⁵ en agosto de 1992. Este acuerdo incluye las tres modalidades de intercambio de información vistas, sin embargo, a la fecha solo se han realizado procedimientos de intercambio de información a solicitud.

Como se indica en acápite posteriores, Perú no ha suscrito a la fecha la Ley FATCA, y los Estados Unidos de Norteamérica no ha depositado el instrumento de ratificación de la CAMMT; por tanto, de necesitar intercambiar información tributaria con dicho país solo disponemos de este instrumento.

2.3.2.4. Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras – FATCA

En lo que respecta a la Ley FATCA, el Perú solo mantiene con los Estados Unidos de Norteamérica un «acuerdo en sustancia», es una especie de acuerdo que no tiene firma, sin embargo, ambos Estados tienen el consenso necesario y disposición para celebrarlo.

Bajo esta forma se está evitando, por el momento, la sanción de retención del 30% a las entidades financieras respecto de los pagos por intereses, dividendos, entre otros, que pudieran efectuarles las entidades financieras estadounidenses.

³⁵ El cual ha seguido el «Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información Tributaria» que es propio de los Estados de Unidos de Norteamérica, y utilizado en la mayoría de los acuerdos que este país ha suscrito.

En la Memoria Institucional 2019 del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú se señala lo siguiente, y no hay más información al respecto:

Se mantuvieron reuniones de coordinación con funcionarios de la embajada de Estados Unidos a fin de retomar las negociaciones para la firma del FATCA entre el Estado Peruano y los Estados Unidos de América. En ese sentido, se elaboró un cronograma de trabajo detallando las actividades a desarrollar de cara a la firma de un convenio IGA. (Ministerio de Economía y Finanzas 2020, p. 43).

Comentamos anteriormente que la Ley FATCA abrió el camino al nuevo Estándar Global para el Intercambio Automático de Información (CRS). Desde una perspectiva técnica, el CRS se inspiró en el IGA Modelo 1 de FATCA, aunque con algunas diferencias:

- a) El CRS se adapta a un contexto multilateral, en cambio FATCA se basa en una serie de acuerdos bilaterales.
- b) El CRS se basa en la residencia más que en la nacionalidad como lo hace FATCA y
- c) El CRS carece del poderoso impuesto de retención del 30% por ciento de FATCA para estimular a las instituciones financieras a actuar (es decir, a enviar la información).

En el caso de lo señalado en el literal c) podemos decir que esta situación se puede salvar, si al momento de modificar las normas internas para cumplir con el CRS se incluye como infracción y sanción pecuniaria el incumplimiento del envío de esta información, más adelante cuando veamos a detalle los cambios normativos realizados por el Perú, se tocará este tema.

Con la firma de Perú de la Ley FATCA con el IRS (modelo recíproco) completaríamos el abanico de posibilidades para realizar intercambio de información con las principales jurisdicciones, dado que Estados Unidos de Norteamérica, si bien ha suscrito la CAMMT el 27 de mayo de 2010, a la fecha no ha depositado el instrumento de ratificación, por tanto, no está vigente para este país. («Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters», 10 de agosto³⁶).

³⁶ Lista vigente al 21 de julio de 2022.

2.3.2.5. Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal – CAMMT y relacionados

El Perú, firmó la «Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal - CAMMT» el 25 de octubre de 2017. Depositó el instrumento de ratificación en la OCDE el 28 de mayo de 2018. Entró en vigor para el Perú el 1 de setiembre de 2018 y puede intercambiar información por los ejercicios 2019 en adelante con 141 jurisdicciones. («La Convención, compara tu país», 10 de agosto).

En el marco de la CAMMT el Perú ha suscrito el «Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el intercambio de Información de Cuentas Financieras», el 19 de noviembre de 2020 y ya el país se encuentra participando en el intercambio automático de información. En el Anexo A se detallan las reservas del Perú a la Convención.

Sobre este acuerdo el Perú manifestó su intención de intercambiar información sobre cuentas financieras con todas las jurisdicciones suscriptoras de dicho Acuerdo³⁷. Si bien el Perú cuenta con la aprobación de la evaluación de confidencialidad, hay otros países que aún no tienen esta aprobación estando obligadas a enviar información a las demás jurisdicciones, pero no se encuentran habilitadas para recibirla.

En lo que respecta a la Acción 13 del Plan BEPS³⁸, el 9 de noviembre de 2018 el Perú suscribió el «Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el intercambio de Reportes País por País», MCAA por sus siglas en inglés. Estando a partir de octubre de 2020 autorizado (tal como se indica en el párrafo anterior) para recibir la información tributaria de más de 100 jurisdicciones, luego de haber cumplido satisfactoriamente con la evaluación de confidencialidad y protección de datos realizado por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la OCDE.

Como vemos el Perú ha cumplido con todos los requerimientos para llevar a cabo el intercambio automático de información financiera de acuerdo con el estándar CRS, siendo esta una herramienta poderosa en la lucha contra la evasión y elusión tributaria. Tal es el caso

³⁷ El número de relaciones activadas se incrementará en la medida que las otras jurisdicciones se vayan adhiriendo.

³⁸ Información útil para las investigaciones o auditorías de los precios de transferencia.

de las operaciones y movimientos financieros ejecutados en el exterior por residentes fiscales peruanos.

Adicionalmente, durante la reunión³⁹ del Foro Global celebrada en noviembre de 2018 en Punta del Este (Uruguay), los países latinoamericanos participantes decidieron iniciar un programa específico para la región consistente en el uso efectivo de la información intercambiada en el marco de la CAMMT para combatir, entre otros, la evasión fiscal⁴⁰. Firmándose una declaración llamada «Declaración de Punta del Este⁴¹», siendo el Perú uno de los países firmantes (19 de noviembre de 2018).

2.4. Normatividad peruana para el intercambio de información tributaria

En este subcapítulo veremos todo lo relativo a las normas peruanas vinculadas a los instrumentos de intercambio de información utilizados por el Perú y detallados en el subcapítulo anterior. Trataremos las normas para la celebración de tratados internacionales, así como los cambios normativos en el marco de los compromisos asumidos por el Perú con la OCDE y hacer efectivo el intercambio de información.

Efectivamente, el poder ejecutivo solicitó es más de una oportunidad facultades legislativas al Congreso de la República, con la finalidad de emitir normas que adecúen la legislación nacional a los estándares y recomendaciones emitidos por la OCDE. El Congreso aceptó las solicitudes emitiendo las siguientes leyes en las cuales se le otorga al poder ejecutivo la facultad de legislar:

- Ley N.º 30506 (publicada el 9 de octubre de 2016) y
- Ley N.º 30823 (publicada el 18 de julio de 2018).

³⁹ En la que participaron ministros y viceministros de países latinoamericanos.

⁴⁰ También se incluyen la lucha contra la corrupción y otros delitos financieros, que no son materia del presente trabajo.

⁴¹ Actualmente se han adherido a la Declaración y participan de la iniciativa 15 países (incluyendo Perú): Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay.

Estas leyes especifican claramente los temas sobre los cuales se está otorgando dicha facultad, las normas que se emitan como resultado deben circunscribirse exactamente al mandato señalado (para tener plena validez).

Cabe precisar que, el nombre de la entidad tributaria en el Perú se denomina «Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT», tal como se indica en la página web de la SUNAT, es un organismo técnico especializado, adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa.

2.4.1. Los Tratados

Anteriormente hicimos referencia a lo que se entiende por «tratado» y que este concepto proviene de lo establecido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la cual fue suscrita por el Perú el 23 de mayo de 1969 y ratificada mediante Decreto Supremo N.º 029-2000-RE, el 14 de setiembre del año 2000.

De acuerdo con la doctrina y al derecho comparado internacional, un tratado no es obligatorio, sino cuando se observan todas las disposiciones del derecho constitucional por parte de cada de cada Estado contratante. Es así que en la Constitución Política del Perú del año 1993 se hace referencia a este tema en los artículos 55, 56 y 57; adicionalmente la Ley N.º 26647 - Ley de Perfeccionamiento de los Tratados (publicada el 28 de junio de 1996) es la que regula los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los Tratados celebrados por el Estado Peruano; finalmente el Reglamento del Congreso de la República requiere el cumplimiento de un procedimiento constitucional – administrativo para la suscripción de los acuerdos correspondientes. (URTEAGA 2017).

Respecto de los CDI, el Decreto Ley N.º 25883 señala que la Autoridad Competente es el Ministro de Economía y Finanzas, quien en representación del Gobierno Peruano está autorizado a negociar y suscribir con terceros países este tipo de convenios. Sin embargo, a fin de agilizar los procesos de intercambio de información y, teniendo en cuenta que la información relacionada a los mismos se encuentra en poder de la administración tributaria de Perú, mediante Resolución Ministerial N.º 586-2008-EF/10 se ha designado al Superintendente Nacional de Aduanas y

Administración Tributaria como representante autorizado de la Autoridad Competente en la referida materia.

Consideramos de importancia incluir en este punto, lo comentado anteriormente respecto al «soft law», específicamente sobre los instrumentos que son impulsados por la OCDE y que de forma general contienen las directrices, comentarios o las guías, y al carácter no vinculante de las mismas. En este aspecto podemos recurrir a la Convención de Viena de 1969 y atender a lo que dice en materia de interpretación de los tratados en el que señala la posibilidad de utilizar medios de interpretación complementarios, los que pueden incluir los trabajos preparatorios y las circunstancias de su celebración. (Convención de Viena 1969).

Al respecto en el Perú, tenemos un caso interesante relacionado a Precios de Transferencia, en la cual la Ley del Impuesto a la Renta, en materia de fuentes de interpretación, señala que es de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia, aprobadas por la OCDE; en tanto no se opongan a lo que dice la Ley. (art. 32-A, Ley del Impuesto a la Renta).

2.4.2. Modificaciones en el Código Tributario

Mediante el Decreto Legislativo N.º 1315 (publicado el 31 de diciembre de 2016) se modifica el Código Tributario (en adelante CT) con la finalidad de que la SUNAT pueda prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria (en adelante AAMT) a la autoridad competente según lo señalado en los convenios internacionales correspondientes. Las modificaciones principales son las siguientes:

- a) Facultades y competencias de la SUNAT incluidas en el marco de la AAMT
 - SUNAT presta y solicita AAMT según lo establecido en los convenios internacionales, aun si carece de interés fiscal para sus propios fines.
 - Formas de AAMT: i) Intercambio de información tributaria ii) Asistencia en el cobro de deudas y el establecimiento de medidas cautelares y iii) Notificación de documentos⁴².
 - Para efecto del intercambio de información se debe considerar el plazo de prescripción de la deuda tributaria.

⁴² En el caso de los literal ii) y iii) se precisa que estas acciones se realizarán de acuerdo con lo que se establezca en el CT en los artículos que corresponden a estos temas.

- La información solo debe ser usada para los fines propios de la SUNAT conforme a sus competencias y facultades; salvo excepciones y con autorización previa de la autoridad competente del estado que proporciona la información.
 - La información que califique como datos personales conforme a la Ley N.º 29733 – Ley de Protección de Datos Personales, se encuentra sujeta a la autorización previa del interesado.
 - Se consideran tres modalidades de intercambio: i) a requerimiento ii) automático y iii) espontáneo.
 - En el caso de las fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero, la SUNAT podrá acordar con las autoridades fiscales de los otros Estados los lineamientos y acciones de fiscalización a llevar a cabo, cada uno en su propio Estado y conforme a su legislación interna.
 - Respecto al ítem anterior, también puede acordar la presencia, en la fiscalización, de los representantes de la autoridad competente.
- b) Información financiera
- Solicitar información al sistema financiero sobre operaciones pasivas con sus clientes, incluyendo además del sujeto fiscalizado a los sujetos que guarden relación y que se encuentren vinculados con los hechos investigados. Asimismo, la información deberá incluir a los beneficiarios finales (tema referido al secreto bancario que se ve en su acápite respectivo).
 - Para la atención de intercambios de información que requieran el levantamiento del secreto bancario, el juez en un plazo de 48 horas deberá evaluar la solicitud que para tal efecto realice la SUNAT.
- c) Obligaciones de los Administrados
- Permitir que la SUNAT realice las acciones referidas a AAMT en cuanto a presentación y/o exhibición de información, presentación de declaraciones informativas, entre otras.
 - Las entidades que conforman el Sistema Financiero deberán presentar periódicamente información sobre las operaciones pasivas con sus clientes respecto a los saldos, montos acumulados promedios, rendimientos, sin que en ningún caso la información detalle los movimientos de la cuenta de las operaciones

pasivas; así también debe proporcionar información que identifique a los clientes respecto al cumplimiento de lo acordado en tratados internacionales o decisiones de la CAN (tema referido al secreto bancario).

- La información suministrada debe comprender la información de la titularidad e identidad del Beneficiario Final.
- d) Adicionalmente, incluye dentro de los obligados a comunicar y proporcionar información a la SUNAT en materia de la AAMT, a los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, notarios, fedatarios y martilleros públicos, y demás servidores de la administración pública; que tengan acceso a esta información en el ejercicio de sus funciones.
- e) En caso la SUNAT deba solicitar más información financiera a la establecida en las normas respectivas⁴³ deberá enviar una solicitud a la juez debidamente sustentada.
- f) Se tipifican como infracciones el incumplimiento de las obligaciones vinculadas con la AAMT (ampliándose de esta forma la tabla de infracciones tributarias). Las infracciones implican el pago de una multa (sanción pecuniaria).
- g) La información considerada como reserva tributaria, conforme a lo dispuesto por el artículo 85 del CT, podrá ser materia de intercambio, pero manteniendo su condición de reservada por lo que el estado receptor deberá adoptar las medidas para que así sea. En el siguiente apartado nos referiremos a este tema con mayor detalle, por considerarlo relevante.

2.4.2.1. Reserva tributaria

Al igual que el secreto bancario, la reserva tributaria es un derecho constitucional de la persona contemplado en el segundo párrafo del numeral 5 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú (1993), derivado del derecho a la intimidad, específicamente en lo que se refiere a la intimidad económica. Este derecho implica que la Administración Tributaria

⁴³ Ley General del Sistema Financiero - LGSF

conservará para sí la información que le ha sido proporcionada por el administrado en el marco de la relación jurídico-tributaria⁴⁴.

Si bien no es materia de este trabajo analizar el tema constitucional, es necesario comentar al respecto para que quede claro que la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1315, respecto a la reserva tributaria, no contraviene la Constitución. Al respecto el Tribunal Constitucional reconoce que no es un derecho absoluto y que no forma parte del contenido esencial del derecho a la intimidad, por lo que su limitación es posible en tanto se pretenda proteger otro bien del mismo o de mayor rango, «(...) sirviendo a fines constitucionalmente legítimos y siempre que se encuentren dentro de los márgenes de lo informado por la razonabilidad y la proporcionalidad⁴⁵». (*Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú*, núm. 02838/2009/PHD/TC, de 31 de enero 2011).

Podemos concluir entonces que la reserva tributaria no es un impedimento para efectuar el intercambio de información, en tanto el Estado receptor, en cumplimiento del principio de confidencialidad, garantice la reserva de la información recibida y sea destinada a los fines convenidos.

2.4.3. Modificación de la Ley General del Sistema Financiero - LGSF

Con el Decreto Legislativo N.º 1313 (publicado el 31 de diciembre de 2016) se modifica la LGSF, facultando a la SUNAT a solicitar al juez el levantamiento del secreto bancario y el uso de la información en cumplimiento de lo acordado en tratados internacionales o en las Decisiones de la CAN o en el ejercicio de sus funciones.

Son dos los artículos mencionados de la LGSF, los señalamos específicamente ya que en otro acápite volveremos a comentar sobre ellos:

- La modificación del artículo 143 y
- La incorporación del artículo 143-A

⁴⁴ La reserva tributaria está referida a la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e información que la Administración Tributaria obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros.

⁴⁵ Numeral 14 de la referida sentencia.

Se incluye un artículo relacionado a la información financiera que debe ser suministrada a la SUNAT, la cual está constituida por operaciones pasivas con sus clientes como saldos y/o montos acumulados, promedios o montos más altos de un determinado periodo y los rendimientos generados, incluyendo la información que identifique a los clientes, en cumplimiento de lo acordado en tratados internacionales o Decisiones de la CAN.

Adicionalmente, la SUNAT podrá requerir la información directamente a las empresas del sistema financiero, la cual en ningún caso debe versar sobre el detalle de los movimientos de cuenta de las operaciones pasivas de las empresas del sistema financiero con sus clientes. De ser necesario este detalle debe ser requerida por el juez a solicitud motivada de la SUNAT (el juez también tiene un plazo para la aprobación).

2.4.3.1. Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras

Esta norma está relacionada con la implementación del CRS, previamente se hicieron dos reformas⁴⁶, ya vistas anteriormente:

- El Decreto Legislativo N.º 1313 que modifica la LGSF y
- El Decreto Legislativo N.º 1315 que modifica el CT

Es así que con fecha 10 de noviembre de 2018, se publica el Decreto Supremo N.º 256-2018-EF el cual aprueba el reglamento que establece la información financiera que se debe suministrar a la SUNAT para que realice el intercambio automático de información conforme a lo acordado en los tratados internacionales y en las Decisiones de la CAN.

En la norma se define quiénes está obligados a suministrar la información financiera a la SUNAT, en qué consiste el procedimiento de la debida diligencia, las cuentas financieras que deben reportarse (y las que se excluyen) y el plazo. A continuación, veamos los aspectos más relevantes de la norma:

⁴⁶ En los considerandos de la norma a exponer (Decreto Supremo N.º 256-2018) se hace referencia a los cambios normativos previos realizados y que están relacionados a los compromisos internacionales adquiridos por el Perú en materia del intercambio de información.

- a) Obligados: Instituciones financieras residentes en Perú o una sucursal de una institución financiera no residente en Perú, lo cual incluye a⁴⁷:
- Instituciones de custodia
 - Instituciones de depósito
 - Entidades de inversión
 - Compañías de seguros específica
- b) Debida diligencia: Las instituciones financieras deben aplicar los procedimientos de debida diligencia, respecto de cada una de las cuentas tanto preexistentes o nuevas, la cual consiste en:
- Realizar procesos de revisión y obtener los datos de identificación del o los titulares de las cuentas reportables, que sean personas con residencia tributaria en el extranjero.
 - En el caso de cuentas preexistentes, en la fecha que se identifique como tal en aplicación del procedimiento de la debida diligencia. Respecto de las cuentas nuevas el procedimiento de identificación se aplicará al momento en que se apertura la cuenta. A partir de la identificación se convertirán en cuentas reportables.
 - Igualmente, obtener los datos respecto de las personas que ejercen el control, siempre que el referido controlador o controladores sean personas con residencia tributaria en el extranjero.
- b) Información para reportar:
- Titular/Controladores del Titular de una cuenta financiera: Nombre completo/denominación o razón social, domicilio, numero de RUC⁴⁸ (Número de Registro Único de Contribuyente), de contar con él, Número de Identificación Tributaria (Tax Identification Number), fecha y lugar de nacimiento (para personas individuales), jurisdicciones de residencia (países de residencia fiscal).

⁴⁷ Están obligadas aquellas instituciones supervisadas por la Superintendencia de Banca y Seguros y por la Superintendencia de Mercados de Valores.

⁴⁸ Número mediante el cual se identifica en el Perú a los contribuyentes, sean personas individuales o jurídicas y que es utilizado en todos los procedimientos administrativos en materia fiscal en el país.

- Información de la cuenta: Número de la cuenta (o su equivalente funcional en caso de no tenerlo), el saldo y los rendimientos generados de la cuenta durante el año, el valor en efectivo o el valor de rescate vigente al final del año, de ser una cuenta en custodia se informará el importe bruto total de intereses, dividendos y cualquier otro ingreso derivado de los activos mantenidos y el importe bruto total de los productos de la venta o reembolso de activos financieros pagados o acreditados en la cuenta durante el año.
- c) Respecto a la moneda: Se declara en la moneda que se denomine la cuenta reportable, de existir más de una cuenta y estén en diferentes monedas, deberá informarse en una sola moneda (se deberá uniformizar).
- d) Plazo: Se presenta anualmente en el periodo comprendido entre el 2 de enero y el 31 de mayo del año siguiente al que corresponda la información a declarar.

Un punto destacable de la norma es el referente a las definiciones⁴⁹, en cuanto a la interpretación del significado de algunos términos, deben ser complementados conforme a lo previsto en el Estándar Común de Reporte (o CRS en inglés) aprobado por la OCDE y los Acuerdos de Autoridades Competentes para el intercambio de información financiera.

2.4.3.2. Secreto bancario

La modificación de la LGSF afecta el secreto bancario, el cual conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 5 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú de 1993, es un derecho de la persona protegido constitucionalmente, que puede ser levantado solo 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 a un caso investigado.

La pregunta que surge es ¿la modificación en la LGSF es inconstitucional? Y la interrogante es totalmente válida, porque de ser así entonces el Perú no podría cumplir con el Acuerdo

⁴⁹ Las definiciones se ubican en el Anexo I del Decreto bajo el título de «glosario».

Multilateral de las Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Cuentas Financieras.

Como ya se indicó en el acápite de la reserva tributaria, no es materia de este trabajo analizar el tema constitucional, si bien queda claro su importancia; veamos de forma general la Sentencia sobre el Expediente N.º 00004-2004-AI/TC⁵⁰ en la cual se señala que «El derecho fundamental a la intimidad, como manifestación del derecho a la vida privada sin interferencias ilegítimas, tiene su concreción de carácter económico en el secreto bancario y la reserva tributaria⁵¹» (*Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú*, núm. 0004/2004-AI/TC, de 21 de setiembre de 2004).

Como todo derecho fundamental, el derecho a la intimidad tiene un contenido esencial que no admite limitación alguna y, un contenido no esencial que si permite restricciones en tanto sean razonables y proporcionales; concluyendo que el carácter económico constituye el contenido no esencial del derecho a la intimidad. Por tanto, el secreto bancario no es un derecho absoluto, por lo que admite limitaciones a fin de proteger bienes o intereses jurídicos superiores, reconociendo un interés constitucionalmente legítimo a la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente. Por lo que podemos concluir que la modificación de la LGSF no contraviene la norma constitucional.

2.4.4. Normas relacionadas con el beneficiario final

Sobre este punto se publicó el Decreto Legislativo N.º 1372 (publicado el 2 de agosto de 2018) el cual regula la obligación de las personas y entes jurídicos de informar la identificación de los beneficiarios finales, con el objetivo, entre otros, de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de asistencia administrativa mutua en materia tributaria. El presente Decreto viene precedido de dos modificaciones normativas necesarias para poder regular sobre el beneficiario final y que hemos abordado en apartados anteriores:

- El Decreto Legislativo N.º 1313 que modifica la LGSF y

⁵⁰ La cual incluye otros expedientes acumulados.

⁵¹ Numeral 34 de la referida sentencia.

- El Decreto Legislativo N.º 1315 por el que se modifica el CT.

A continuación, se detallan algunos de los puntos más importantes de la norma, que tiene suma relevancia en la lucha contra la evasión tributaria:

- a) Finalidad: Regular la obligación de las personas jurídicas y/o entes jurídicos de informar la identidad de sus beneficiarios finales (identificar, obtener, actualizar, declarar, conservar y proporcionar la información).
- b) Concepto: Se considera beneficiario final a aquellas personas naturales que tienen control de: i) Negocios y empresas, sean personales o entes jurídicos⁵² ii) Cliente o en cuyo nombre se realiza la transacción.
- c) Criterios de identificación: i) Test de propiedad ii) Test de control y iii) Cuando no aplican los anteriores, se atribuye como beneficiario final al puesto administrativo superior.
- d) Los profesionales de derecho o de ciencias contables y financieras no podrán negarse a proporcionar la información solicitada por las autoridades competentes invocando el derecho al secreto profesional⁵³. Cuando actúen, entre otros, como: titulares de empresas, socios, accionistas, participantes, representantes legales, apoderados, administradores, directores, miembros del consejo directivo.
- e) En caso de incumplimiento de la presentación de la información se han establecido sanciones pecuniarias o multas.
- f) De comprobarse falsedad en la información declarada, se podrán iniciar las acciones penales a que hubiere lugar.

Respecto al beneficiario final, adicional al presente Decreto Legislativo N.º 1372 se han emitido otras normas complementarias que permiten su operatividad e implementación, ver la siguiente tabla:

⁵² De acuerdo con la norma se entiende por «entes jurídicos» a los patrimonios autónomos gestionados por terceros que carecen de personalidad jurídica, y los acuerdos o contratos por el que dos o más personas se asocian temporalmente, teniendo un interés común para realizar determinada actividad sin constituir una persona jurídica.

⁵³ Referido a la información a la que tienen acceso en el ejercicio profesional.

Tabla 2. Normas relacionadas al beneficiario final

NORMA	FECHA DE PUBLICACIÓN	TEMA
Decreto Supremo N.° 003-2019-EF (mediante Decreto de Urgencia N.° 025-2019 publicado el 12 de diciembre de 2019, se modifican algunos artículos)	08.01.2019	Aprobación del reglamento que regula la obligación de las personas jurídicas y/o entes jurídicos de informar la identificación de los beneficiarios finales.
Resolución de Superintendencia N.° 185-2019/SUNAT	25.09.2019	Se establece la forma, plazo y condiciones para la presentación de la Declaración del Beneficiario Final y dicta disposiciones para que los notarios verifiquen la información e informen a la SUNAT el incumplimiento de los sujetos obligados.

Fuente: SUNAT - Elaboración propia

Cabe precisar algunas situaciones al respecto:

- En el Modelo CDI-OCDE en los artículos 10, 11 y 12 referidos a dividendos, intereses y cánones, se menciona el término beneficiario final⁵⁴, sin embargo, no hay una definición del término (tampoco en los comentarios⁵⁵). En el caso del Perú, la única norma que tenía la definición es la relacionada al Sistema de Prevención del Lavado de Activos y del Financiamiento al Terrorismo, la cual recoge las recomendaciones

⁵⁴ Entendiéndose que el término en inglés que figura en el modelo corresponde a «beneficial owner», aunque en la traducción al español se ha tomado como beneficiario efectivo.

⁵⁵ Digamos que al menos existe una interpretación de lo que no es.

del GAFI, esta es la definición que toma el vigente Decreto Legislativo N.° 1372 y así se señala expresamente en los considerandos previos al articulado de dicho Decreto.

- La normatividad peruana al respecto no incluye la implementación de un registro de beneficiarios finales; como si lo han hecho otros países, tal es el caso de los países de la Unión Europea. En lo que se está pensando es en la implementación de Registro de Beneficiarios Finales como parte de la Iniciativa de Transparencia para la Industria Extractiva, recordemos que el Perú es un país esencialmente minero.
- La presentación de esta información se ha iniciado con los principales contribuyentes⁵⁶, al respecto opinamos que es un buen inicio ya que este tipo de contribuyentes son los de mayores ingresos en el país.

2.4.5. Modificaciones en la Ley del Impuesto a la Renta

Mediante el Decreto Legislativo N.° 1312 (publicado el 8 de enero de 2019) se modifica la Ley del Impuesto a la Renta⁵⁷ (en adelante LIR) centrándose específicamente en cambios e incorporaciones a las reglas aplicables a precios de transferencia tomando como referencia las Acciones del Plan BEPS.

Respecto al tema que nos atañe, los contribuyentes deberán preparar tres nuevos reportes alineados con la Acción 13 del Plan BEPS: i) El Reporte Local ii) El Reporte Maestro y iii) El Reporte País por País, este último será materia de intercambio de información. Para realizar el intercambio la SUNAT a habilitado un sistema denominado «Sistema IR – AEOI» el cual está siendo utilizado a partir del 1 de octubre de 2019.

Adicionalmente, respecto al Reporte País por País, la norma señala que la documentación e información que lo sustente deberá ser conservada por los sujetos domiciliados debidamente traducida al español.

⁵⁶ Lo cual es determinado por la SUNAT, la relación de los principales contribuyentes se actualiza periódicamente (una vez al año o cada dos años).

⁵⁷ Cabe precisar que en el Perú la LIR abarca las rentas tanto de personas individuales como de personas jurídicas.

2.4.6. Acciones internas: Proyectos de Ley del Congreso

Como ya se explicó, con la promulgación del Decreto Legislativo N.º 1313 se modifica el artículo 143 referido al secreto bancario y se incorpora el artículo 143-A relacionado a la información financiera suministrada a la SUNAT, correspondiente a la Ley General del Sistema Financiero – LGSF; lo que ha generado mucha controversia en el Perú no solo por parte del Congreso de la República sino también por parte de la ciudadanía y gremios empresariales en general.

Por lo que a la fecha existen proyectos de ley en el Congreso de la República que pretenden derogar el artículo 143-A, los cuales fueron presentados el 2021 y que se encuentran pendientes (CHÁVEZ 2021). Incluso este año en enero 2022 el Congreso presentó una propuesta de reforma constitucional que, si bien posibilita el acceso a otras entidades al secreto bancario, restaría facultades a la SUNAT no pudiendo obtener la información de las entidades financieras. Ello se corresponde con la preocupación de que esta información, que tiene carácter de confidencial, se pueda jaquear o ser mal utilizada por funcionarios de la propia Administración Tributaria.

2.4.7. Algunos avances

Con la finalidad de verificar cuáles son los avances del Perú en materia del intercambio de información tributaria, se solicitó a la propia Administración de Perú esta información, mediante «Solicitud de Información N.º 88031990»⁵⁸, en el Anexo B se muestra el documento de respuesta.

En la Memoria Anual 2020 de la SUNAT se indica que en lo referente a la Acción 13 del Plan BEPS, se han realizado 37 Reportes país por País cuya información corresponde al ejercicio 2019 por parte de matrices peruanas, y que se transmitirán en el marco del intercambio automático e internacional de información en el 2021 (de acuerdo con el cronograma de la OCDE). Respecto al ejercicio 2018 también se transmitió la información de estos reportes a 37

⁵⁸ Solicitud de acceso a la información pública

jurisdicciones del mundo (dando cumplimiento a la CAMMT). Igualmente, se precisa que la primera transmisión de datos que se realizó fue por el ejercicio 2017 y que esta fue transmitida en junio del 2019. (SUNAT 2021, pp. 34-35).

Respecto al suministro de información financiera por parte de empresas del sistema financiero a la SUNAT, para el intercambio internacional de información, por el ejercicio 2018 se presentaron 485 declaraciones y 520 declaraciones por el ejercicio 2019 (esta última transmitida a 14 jurisdicciones). En lo referente a la recepción de información, se recibió por primera vez de tres jurisdicciones: Bélgica, Islas Caimán y Eslovenia, las que corresponden al CRS de 3,137 ciudadanos y 170 empresas peruanas que poseen en estos países cuentas por aproximadamente US\$ 3,590 millones de dólares. (SUNAT 2021, p. 37).

En la Memoria Institucional 2021 de la SUNAT, respecto a la Acción 13 del Plan BEPS, se señala que se recibieron los Reportes país por País procedentes de 24 jurisdicciones. Se precisa también que se presentaron 1,321 Reportes País por País correspondientes a los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020. (SUNAT 2022, pp. 27-28).

También se incluye en la Memoria, el incremento significativo de las solicitudes de intercambio de información a requerimiento, pasando de 2 solicitudes en 2020 a 43 solicitudes en 2021, lo cual representa un incremento del más de más del 100% en tan solo un año, por lo que se está dando un mayor aprovechamiento de este instrumento desde la entrada en vigor de la CAMMT. (SUNAT 2022, p. 28). En cuanto a la Declaración del Beneficiario Final, al 31 de diciembre de 2021 se presentaron un total de 15,738 declaraciones (SUNAT 2022, pp. 28-29).

En la Nota de Prensa N.º 094-2021 publicada en el web de la SUNAT con fecha 20 de diciembre de 2021, se informa que el Perú ha recibido información financiera de más de 42 mil peruanos (entre empresas y personas individuales) procedente de 40 jurisdicciones por una suma de US\$ 17 mil millones de dólares, entre las jurisdicciones que han reportado mayores montos se encuentran: Islas Caimán, Luxemburgo, Alemania, Australia y Guernsey; que acumulan aproximadamente el 90% del total informado. (SUNAT, 2021)

Se solicitó también a la SUNAT información respecto al impacto en términos de recaudación, disminución de evasión de impuestos, número de contribuyentes y aumento de presión tributaria, en el marco de la CAMMT, la cual no fue proporcionada⁵⁹.

⁵⁹ En el Anexo B se encuentra la respuesta a la solicitud de información N.º 88031990, en la que SUNAT no suministra esta información solicitada.

3. Conclusiones

Hemos partido desde la problemática que la «globalización de la economía» ha ocasionado a nivel impositivo, como es la disminución de la recaudación fiscal, y la imposibilidad de determinar la correcta obligación tributaria a cargo de los contribuyentes, por parte de los Estados representados por sus Administraciones Tributarias. Hoy más que nunca ha tomado relevancia en este contexto el «intercambio de información tributaria», quien pensó que este era un tema del pasado se equivocó.

Aplicando la situación descrita al Perú, en el presente trabajo hemos analizado los diferentes instrumentos existentes a nivel internacional para el intercambio de información tributaria, para posteriormente compararlos con los implementados por el Perú y el esfuerzo realizado por el Estado peruano en adecuar sus normas internas (modificando o emitiendo nuevas), para que estos instrumentos tengan el sustento legal suficiente y lograr así su cometido, que es la lucha contra la evasión tributaria.

En base a lo expuesto llegamos a las siguientes conclusiones:

Primera. -El intercambio de información tributaria entre los Estados es de suma importancia para el combate contra la evasión tributaria, siendo una herramienta que permite a la Administración Tributaria peruana acceder a información que de otro modo sería imposible de obtener. No realizar todos los esfuerzos por utilizar los diferentes instrumentos que permitan este intercambio traería como consecuencia que la recaudación siga cayendo, viéndose reflejada en la baja presión tributaria y en altos índices de evasión de la renta de las personas físicas y del impuesto a las sociedades.

Segunda. -Las normas tributarias internas no son suficientes para luchar contra la evasión, con ellas la Administración Tributaria solo puede accionar en el ámbito nacional, sin embargo, las bases imponibles de los contribuyentes son globales. El intercambio de información tributaria rompe esta limitación impidiendo que los contribuyentes esquiven el alcance de la Administración, en vista que una vez que tome conocimiento de los ingresos obtenidos fuera del Perú se podrá determinar una base impositiva más cercana a la real y mejorar el control del cumplimiento tributario.

Tercera. -Complementando la conclusión anterior, respecto al control que realiza la Administración Tributaria, adicional a la facultad de recaudación está la facultad de

fiscalización; la cual se ejerce mediante la ejecución de diferentes procedimientos como es el caso de las Auditorías Tributarias, la información obtenida en el intercambio servirá para otorgar mayor sustento en la determinación de la obligación tributaria, robusteciendo la carga probatoria a cargo de la Administración. Adicionalmente, debe extenderse su uso por parte de los auditores tributarios, previa capacitación.

Cuarta. - Comparando los instrumentos actuales existentes para el intercambio de información tributaria tomados en cuenta en el presente trabajo, vemos que el Perú ha tomado todos los instrumentos propuestos, sin embargo, no todos muestran el mismo nivel de desarrollo; así tenemos que el número de CDI firmados es escaso (8 CDI), solo cuenta con un acuerdo de intercambio de información, el intercambio a nivel Comunidad Andina - CAN se ha reducido a 3 países. El que mayor avance muestra es el relacionado a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal - CAMMT y los diversos instrumentos que dicha Convención abarca, lo cual no es poco, en vista que al ser multilateral (a diferencia de los otros instrumentos mencionados) tiene un mayor alcance para intercambiar información tributaria con otras jurisdicciones.

Quinta. – Desde el punto de vista del intercambio de información tributaria la CAMMT presenta múltiples ventajas respecto a los otros instrumentos vistos, adicional al ya mencionado en el punto anterior, es que acepta varias modalidades de intercambio (en el presente trabajo hemos visto tres, sin embargo existen más), hace uso de nuevas tecnologías de la información en el caso de los intercambios automáticos, es estandarizado, continuamente está actualizándose; consideramos que es un instrumento más eficaz en cuanto a la lucha contra la evasión tributaria dada la cantidad de Estados que involucra.

En el caso de CRS, si bien el Perú ha sido autorizado para el intercambio automático en vista que cumple los requisitos de confidencialidad y seguridad de la información, este cumplimiento se debe mantener en el tiempo.

Sexta. - En el caso específico de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras – FATCA, resulta de especial interés intercambiar información financiera con los Estados Unidos de Norteamérica. Por lo que es importante que el Perú concrete la firma de un Acuerdo IGA recíproco, de esta forma pasaría a formar parte de la normativa interna, por tanto, la información se reportaría a la Administración Tributaria del Perú y no directamente al IRS, ampliándose el abanico de fuentes de información. Adicionalmente, se eliminaría la

contingencia de la retención por parte de las entidades financieras (en el futuro), ya que las leyes peruanas prohíben claramente a estas instituciones retener fondos de las cuentas de un cliente sin el consentimiento de éste, salvo mediante un mandato judicial o legal.

Séptima. - En cuanto al marco legal peruano que sustenta el intercambio, el instrumento que representa mayores retos en este aspecto es el de la CAMMT, para los demás instrumentos el Perú cuenta internamente con la normativa suficiente para implementarlos. Sin embargo, a pesar de lo retador del tema opinamos que Perú ha realizado importantes cambios en sus normas internas adecuándolas a los requerimientos de la OCDE, dejando el camino listo para un efectivo intercambio de información.

Con los cambios normativos el secreto bancario y la reserva tributaria no son impedimento para el intercambio de información, lo cual cumple con los objetivos de transparencia fiscal que persigue la OCDE.

Octava. -El incremento de la generación de riesgo de ser detectado a nivel de los contribuyentes evasores, al saber que la Administración Tributaria peruana cuenta con la información de sus operaciones en el exterior, lo que llevaría al incremento del cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, y así evitar las sanciones pecuniarias que en el caso del Perú son altas.

Novena. -La relevancia de la OECD para Perú en materia de intercambio de información tributaria radica en la especialidad y técnica de los temas que se abordan, a través de los diferentes Grupos de trabajo que dan origen a directrices, reglas y/o guías que permiten adoptar unas prácticas homogéneas en el derecho internacional tributario, persiguiendo fines comunes como la lucha contra la evasión y así lograr una debida tributación. Asumiendo el Perú un fuerte compromiso en esta lucha a través del intercambio de información.

Décima. -Si bien a la fecha no podemos medir el impacto del intercambio de información sobre el incremento de la presión tributaria, dado el corto tiempo de vigencia de las nuevas medidas, debe quedar claro que no es suficiente que la Administración Tributaria cuente con la referida información sino el uso que debe hacer de ella, por lo que debe contar con científicos de datos para su explotación e identificación de perfiles de riesgo de incumplimiento que le permitan luchar contra la evasión fiscal. Es importante la inversión en personal capacitado y tecnología de la información.

Décima Primera. - El principal riesgo que afronta el Perú, respecto a lo avanzado en materia del intercambio de información tributaria, está relacionado a los proyectos de Ley del Congreso de la República, en cuanto a dejar sin efecto uno de los principales cambios normativos como es la posibilidad de acceder a la información financiera por parte de la Administración Tributaria peruana. De prosperar estos proyectos, Perú incumpliría las obligaciones adquiridas respecto a los convenios suscritos con otras jurisdicciones, igualmente podría dar lugar que se considere al país como territorio no cooperante.

Décima Segunda. -Complementando la conclusión anterior, si el Perú no puede acceder a la información financiera tampoco puede intercambiarla con otros países, es decir no podría enviar ni recibir información, lo que, sin duda, generaría un gran retraso en la lucha con la evasión fiscal.

Adicionalmente, puede ser visto por los contribuyentes como una oportunidad para no cumplir totalmente con sus obligaciones tributarias, ocasionando la disminución de la recaudación; con lo cual todos los esfuerzos para revertir esta situación habrían sido infructuosos.

Décima Tercera. -Estamos de acuerdo con el establecimiento en las normas internas de sanciones pecuniarias para aquellos que, estando obligados a enviar determinada información relacionada a los compromisos adquiridos por el Perú en el marco de la CAMMT, no cumplan con la referida obligación. De no existir sanciones, el incumplimiento sería muy alto y la norma dada no sería eficaz; sin información no hay intercambio.

Décima Cuarta. -El intercambio de información tributaria puede afectar los derechos de los contribuyentes, es necesario tener en cuenta este aspecto que pareciera ser ignorado al tratar el tema del intercambio; al centrarse en el interés recaudatorio.

Opinamos que se deben alcanzar los objetivos garantizando los derechos de los contribuyentes, y sobre este punto el Perú debe analizar dicho impacto.

Décima Quinta. -No es suficiente adherirse a los diversos instrumentos que existen a nivel internacional en materia de intercambio de información, es necesario que las normas legales internas sustenten y hagan viable el objetivo del intercambio, su adecuada implementación y el uso apropiado de la información recibida, para hacer frente a la evasión tributaria.

Adicionalmente, opinamos que estos cambios normativos se deben mantener en el tiempo y si es necesario realizar nuevas modificaciones o la aprobación de nuevas normas, que estas sean para fortalecer el intercambio de información tributaria y la lucha contra la evasión. Para ello se requiere un genuino compromiso por parte del Estado peruano.

Referencias bibliográficas

Bibliografía básica

Libro

- ROSEMBUJ, T. *Intercambio internacional de información tributaria*. ed. Barcelona: Edicions Universitat Barcelona, 2004.

Convenios

- Convención de Viena relativa al Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, adoptado en Viena el 11 de diciembre de 1986. Disponible en:

https://legal.un.org/avl/pdf/ha/vcltsio/vcltsio_ph_s.pdf

- Convención de Viena relativa al Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969. Disponible en:

<http://www.oas.org>

- Convención relativa a la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, adoptado en Lima el 25 de octubre de 2017. Disponible en:

<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/convencion-sobre-asistencia-administrativa-mutua-en-materia-convenio-convencion-sobre-asistencia-administrativa-mutua-en-matria-f-1686059-1>

- Convenio relativo al Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal (Decisión 578), adoptado en Lima el 4 de mayo de 2004. Disponible en:

<https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1063.pdf>

- Convenio entre Perú y Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta, adoptado en Lima el 17 de febrero de 2006. Disponible en:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Brasil.pdf

Manuales y guías

- OCDE. *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*. 2ª ed. París: OECD Publishing, 2017. Disponible en:
<https://doi.org/10.1787/9789264268074-es>
- OCDE. *Establecer y ejecutar una función de intercambio de información eficaz*. Guía práctica conjunta del Foro Global y ATAF, 2020. Disponible en:
https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/EOI-Unit-toolkit_es.pdf
- OCDE. *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe*. 2022. Disponible en:
<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-peru.pdf>
- OCDE. *Reforzando la cooperación multilateral en materia fiscal para una recuperación justa en integradora*. Informe Anual del Foro Global 2021, 2022. Disponible en:
<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/informe-anual-foro-global-2021.pdf>
- OCDE. *Transparencia Fiscal en América Latina*. 2022. Disponible en:
<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/transparencia-fiscal-en-america-latina-2022.htm>
- OCDE. *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*. Disponible en:
<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ESP-Amended-Convention.pdf>
- OCDE. *Manual para la Aplicación de las Disposiciones Relativas al Intercambio de Información con Fines Tributario*. Comité de Asuntos Fiscales, 2006. Disponible en:
<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814472.pdf>
- OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, versión abreviada. 2017. Disponible en:
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1
- OECD. *BEPS Acción 13: Manual para la Implementación Efectiva*. 2017. Disponible en:

[https://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-
implementacion-efectiva.pdf](https://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf)

- OECD. *Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*. 2017. Disponible en:

[https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-
informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf](https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf)

- ONU. *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. 2011. Disponible en:

[https://www.un.org/esa/ffd/wp-
content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)

Revista

- MERINO, M. y NOCETE, F. «El intercambio de información tributaria: Entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses». *Crónica Tributaria*. 2011, núm. 139, 139-163.

Bibliografía complementaria

- CIAT. *Manual para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios*. 2006. Disponible en:

[https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_impl
antacion_Intercambio_Informaciones.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_implantacion_Intercambio_Informaciones.pdf)

- Decreto Ley N.º 25665 que aprueba el Convenio para el Intercambio de Información Tributaria, suscrito por el Gobierno de la República del Perú con el Gobierno de los Estados Unidos de América, adoptado en Cartagena el 15 de febrero de 1990. Disponible en:

<https://docs.peru.justia.com/federales/decretos-leyes/25665-aug-14-1992.pdf>

- Ministerio de Economía y Finanzas, «Memoria Institucional 2020». 2021

https://www.mef.gob.pe/contenidos/acerc_mins/doc_gestion/Memoria_2020.pdf

Legislación citada

- Constitución Política del Perú de 1993. Disponible en:
<https://www.gob.pe/institucion/presidencia/informes-publicaciones/196158-constitucion-politica-del-peru>
- Decreto Legislativo N.° 1312, Reportes de Precios Transferencia. *Diario Oficial El Peruano*, 8 de enero de 2019. Disponible en:
<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1312-1469407-1>
- Decreto Legislativo N.° 1313, se modifica la Ley General del Sistema Financiero. *Diario Oficial El Peruano*, 31 de diciembre de 2016. Disponible en:
<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-n-26702-ley-gener-decreto-legislativo-n-1313-1469407-2>
- Decreto Legislativo N.° 1315, se modifica el Código Tributario Publicado. *Diario Oficial El Peruano*, 31 de diciembre de 2016. Disponible en:
<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/decreto-legislativo-que-modifica-el-codigo-tributario-decreto-legislativo-n-1315-1469407-4>
- Decreto Legislativo N.° 1372, Beneficiario Final. *Diario Oficial El Peruano*, 2 de agosto de 2018. Disponible en: <https://busquedas.elperuano.pe/download/url/decreto-legislativo-que-regula-la-obligacion-de-las-personas-decreto-legislativo-n-1372-1676524-5>
- Decreto Ley N.° 25883, Autoridad Competente Ministro de Economía y Finanzas. *Diario Oficial El Peruano*, 24 de noviembre de 1992. Disponible en:
<https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/normativa/DL25883.pdf>
- Decreto Supremo N.° 003-2019-EF, Reglamento Beneficiario Final publicado. *Diario Oficial El Peruano*, 8 de enero de 2019. Disponible en:
<https://www.mef.gob.pe/en/por-instrumento/decreto-supremo/18954-decreto-supremo-n-003-2019-ef/file>
- Decreto Supremo N.° 029-2000-RE, Ratifican la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. *Diario Oficial El Peruano*, 14 de setiembre de 2000. Disponible en:

<http://portal.apci.gob.pe/Compendio%20Normas%20Legales%20CTI/020.pdf>

- Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. *Diario Oficial El Peruano*, 8 de diciembre de 2004. Disponible en:
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/index.html>
- Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. *Diario Oficial El Peruano*, 22 de junio de 2013. Disponible en:
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>
- Ley N.º 30506, Delegación de Facultades. *Diario Oficial El Peruano*, 9 de octubre 2016. Disponible en:
<https://www.gob.pe/institucion/congreso-de-la-republica/normas-legales/118498-30506>
- Ley N.º 30823, Delegación de Facultades. *Diario Oficial El Peruano*, 18 de julio del 2018. Disponible en:
<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-delega-en-el-poder-ejecutivo-la-facultad-de-legislar-ley-n-30823-1671756-2/>
- Ley N.º 29733, Protección de Datos Personales. *Diario Oficial El Peruano*, 3 de julio de 2011. Disponible en:
<https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/29733.pdf>
- Ley N.º 26647, Perfeccionamiento de los tratados. *Diario Oficial El Peruano*, 28 de junio de 1996. Disponible en:
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/358250/Ley_26647.pdf
- Ley N.º 26702, Ley General de Sociedades. *Diario Oficial El Peruano*, 9 de diciembre de 1996. Disponible en:
<https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/26702.pdf>
- Resolución Ministerial N.º 586-2008-EF/10, Superintendente Nacional de Aduanas y Administración Tributaria como representante autorizado de la Autoridad Competente. *Diario Oficial El Peruano*, 17 de octubre de 2008. Disponible en:

https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/257900/231285_file20181218-16260-ujhs37.pdf

- Resolución de Superintendencia N° 185-2019/SUNAT, forma y condiciones declaración beneficiario final. *Diario Oficial El Peruano*, 25 de setiembre de 2019. Disponible en:
https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/RS_185-2019-SUNAT_Forma%20plazo%20y%20condiciones%20para%20la%20optacion%20DDJJ%20del%20Beneficiario%20Final_0.pdf

Jurisprudencia referenciada

- *Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú*, núm. 02838/2009/PHD/TC de 31 de enero de 2011, sobre la reserva tributaria y otros. Disponible en:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02838-2009-HD.html>
- *Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú*, núm. 0004/2004-AI/TC de 21 de setiembre de 2004, sobre el secreto bancario y otros. Disponible en:
<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20000011-2004-AI%2000012-2004-AI%2000013-2004-AI%2000014-2004-AI%2000015-2004-AI%2000016-2004-AI%2000027-2004-AI.pdf>

Revista Electrónica

- PECHO TRIGUEROS, M. «El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional». *Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP*. 2014, núm. 72, pp. 31-44 [consulta: mayo 2022]. DOI <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.002>. Disponible en:
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9769>
- RODRIGUEZ BEREIJO, M. «El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria». *InDret Revista para el análisis del derecho*. 2012. núm. 3, pp. 1-21 [consulta: mayo 2022]. ISSN 1698-739X. Disponible en:

<https://indret.com/el-intercambio-de-informacion-fiscal-entre-los-estados-y-su-incidencia-probatoria/>

- VALDEZ, P. "Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú". *Revista Asociación Civil Derecho y Sociedad*. 2015, núm. 43, pp. 419 – 433 [consulta mayo 2022]. Disponible en:

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12587>

Tesis

- CHAVEZ ACERO, V. Intercambio de Información Financiera y el Secreto Bancario. Asesor: Víctor Mejía Ninacondor. Universidad de Lima, Escuela de Posgrado, Lima, 2021
- URTEAGA GOLDSTEIN, C. La implementación de un efectivo intercambio de información fiscal en el Perú. Asesor: Ramón Bueno-Tizón Vivar. Universidad de Lima, Escuela de Posgrado, Lima, 2017.

Páginas web

- «Convenios para evitar la doble Imposición firmados por el Perú». *Página web Ministerio de Economía y Finanzas - MEF*. 15 de agosto 2022, 20:30. Disponible en:

https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302

- «Exposición de motivos que aprueba este régimen temporal de repatriación de capitales». *Página web del Poder Judicial*. 15 de agosto 2022, 20:30. Disponible en:

<https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2016/Diciembre/11/EXP-DL-1264.pdf>

- «Estadísticas Tributarias». *Página web OECD*. 15 de agosto 2022, 20:30. Disponible en:

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-peru.pdf>

- «Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA». *Página web IRS*. 15 de agosto 2022, 20:30. Disponible en:

<https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>

- «Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters», *Página web de la OECD*. 10 de agosto 2022, 23:00. Disponible en:
https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf
- «La Convención, compara tu país». *Página web OECD*. 10 de agosto 2022, 18:30. Disponible en:
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>
- «La presión fiscal equivalente en América Latina y el Caribe». *Página web CIAT*. 15 de agosto 2022, 20:30. Disponible en:
https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_05_2019-ciat-bid.pdf
- «SUNAT Memoria Anual 2018». *Página web de la SUNAT*. 15 de agosto 2022, 20:30. Disponible en:
<https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2018.pdf>
- Página web de la SUNAT, en línea. Disponible en:
<https://www.sunat.gob.pe/>

Información proporcionada por la SUNAT

- SUNAT, «Memoria Anual 2020». 2021. Disponible en:
<https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2020.pdf>
- SUNAT, «Memoria Institucional 2021». 2022. Disponible en:
<https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2021.pdf>
- SUNAT, «SUNAT recibe información financiera de más de 42 mil connacionales en el exterior». *Nota de Prensa N.º 094-2021*. Disponible en:
<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/lima/2021.htm>

Listado de abreviaturas

ABREVIATURA SIGNIFICADO

AAMT	Asistencia administrativa mutua en materia tributaria
ALC	América Latina y el Caribe
ATAF	African Tax Administration Forum (Foro Africano de Administración Tributaria)
BEPS	Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios
CAMMT	Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal
CAN	Comunidad Andina
CDI	Convenios para evitar la doble imposición y prevenir el fraude y la evasión fiscal
CDI-OCDE	Modelo de Convenio para evitar la doble imposición respecto a los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CRS	Common Reporting Standard
CT	Código Tributario del Perú
FATCA	Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras
FFI	Entidades financieras extranjeras
GAFI	Grupo de Acción Financiera
IGA	Acuerdo Intergubernamental

IIT-OCDE	Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información tributario
IRS	Internal Revenue Service (es la instancia federal del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica encargada de la recaudación fiscal)
LGSF	Ley General del Sistema Financiero del Perú
MCAA	Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el intercambio de Reportes País por País
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PT	Precios de Transferencia
RUC	Registro Único de Contribuyente (número de identificación de los contribuyentes en el Perú)
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (es la Administración Tributaria del Perú)

Anexo A. Reservas del Perú a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal – CAMMT, en el momento de su adhesión

- Perú al momento de la firma del Convenio, formuló reservas respecto de la asistencia en la recaudación y notificación, y dejó establecido que no acepta como regla general las auditorías fiscales en el extranjero.
- De la misma forma, de conformidad con el artículo 30 párrafo 1 a de la Convención se reservó el derecho de no otorgar cualquier forma de asistencia en relación con los impuestos de otras Partes en las siguientes categorías y que no están incluidas en el Anexo A de Perú de la Convención:
 - i. impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte;
 - iii. impuestos en otras categorías, exceptos los aranceles, exigibles en nombre de una Parte, en particular:
 - A. impuestos a la propiedad, herencias o donaciones,
 - B. impuestos sobre bienes inmuebles,
 - F. impuestos por el uso o la propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos de motor.
 - iv. impuestos en categorías distintas a las referidas en el numeral iii anterior, que sean exigibles en nombre de las subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte.
- De conformidad con el artículo 30, párrafo 1.b., de la Convención, la República del Perú se reserva el derecho de no prestar asistencia en materia de cobro de créditos tributarios o de cobro de multas administrativas, con respecto a cualquier clase de impuestos, en aplicación de los artículos 11 al 16 de la Convención.
- De conformidad con el artículo 30, párrafo 1.c., de la Convención, la República del Perú se reserva el derecho de no prestar asistencia en relación con cualquier crédito fiscal que exista en la fecha de entrada en vigor de la Convención con respecto a Perú o, en el caso de que se haya formulado anteriormente una reserva con arreglo al artículo 30 párrafo 1

a. o b., en la fecha de retiro de dicha reserva en relación con los impuestos de la categoría que se trate.

- De conformidad con el artículo 30, párrafo 1.d., de la Convención, la República del Perú se reserva el derecho de no prestar asistencia en materia de notificación o traslado de documentos, con respecto a cualquier clase de impuestos, en aplicación del artículo 17 de la Convención.
- De conformidad con el artículo 30, párrafo 1.e., de la Convención, la República del Perú se reserva el derecho de no permitir la notificación o la transferencia de documentos a través del correo de acuerdo a lo previsto en el artículo 17, párrafo 3, de la Convención.

Anexo B. Solicitud de Acceso a la Información Pública

De la Cruz Pineda Palmer <pdelacr1@sunat.gob.pe>

Para: MILI_PALACIOS1@HOTMAIL.COM

CC: Aguirre Arredondo Nancy y 1 usuarios más

Mar 2/08/2022 13:20

Estimada Sra(ita).

MILAGRITOS AZUCENA PALACIOS MARTINEZ

Mediante el presente se brinda atención a su Solicitud de Información N.° 88031990.

En relación a, si por la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, la SUNAT ha recibido información, cuántas veces, número de contribuyentes (personas naturales y jurídicas) y su uso en el ejercicio de su función fiscalizadora, la información procesada respecto de dicha materia por esta Administración Tributaria se encuentra disponible en el Acápite 7 de la Sección II de la Memoria Anual 2020 de la SUNAT, en el Acápite 6 de la Sección II de la Memoria Anual 2021 de la SUNAT, así como en la Nota de Prensa N.° 094-2021, documentos que se encuentran disponibles en los siguientes enlaces:

<https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2020.pdf>

<https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2021.pdf>

<https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/lima/2021.html>

Sobre el impacto en términos de recaudación, disminución de evasión de impuestos, número de contribuyentes y aumento de presión tributaria, se hace de su conocimiento que dicha información no ha sido producida por esta Administración Tributaria y esta no se encuentra

obligada a contar con ella, por lo que en atención al tercer párrafo del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27806, Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública[1], no es posible a la fecha atender en este extremo su solicitud.

Atentamente,

Palmer Luis De La Cruz Pineda
Intendente
Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos
Av. Garcilaso de la Vega N.º 1472, Lima 1
Telf. 511-6343346 / Anexo 51153
www.sunat.gob.pe



[1] Aprobado por el Decreto Supremo N.º 021-2019-JUS.