

## **INFORME N.º 0111 -2015-SUNAT/5D0000**

### **MATERIA:**

En relación con las cláusulas sobre intercambio de información contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria – CDI que el Perú ha celebrado con otros países y que están vigentes, se consulta si la SUNAT puede obtener información que es solicitada por la autoridad competente del otro Estado contratante, incluso si se tratara de información protegida por el secreto bancario, y entregarle dicha información, aun cuando dicha superintendencia nacional no necesitara de esta para sus propios fines fiscales.

### **BASE LEGAL:**

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

### **ANÁLISIS:**

1. El artículo 55º de la Constitución establece que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

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

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

- a) Los CDI suscritos por el Perú que están vigentes forman parte del ordenamiento jurídico nacional como cualquier otra norma jurídica.
- b) Esta Superintendencia Nacional, como entidad de la administración pública, debe dar cumplimiento a dichos Convenios, mientras no sean abrogados o expulsados del ordenamiento jurídico peruano<sup>(1)</sup>.

---

<sup>1</sup> Al respecto, el artículo 3º del Decreto Supremo N.º 001-2009-JUS, Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de Proyectos Normativos y difusión de Normas Legales de Carácter General, publicado el 15.1.2009 y normas modificatorias, señala que “(...) el ordenamiento jurídico nacional constituye un sistema orgánico de normas legales de carácter general o con efectos vinculantes, las que se integran según su propia jerarquía normativa y efectos legales”.

2. Por otra parte, según el inciso h) del artículo 85° del Código Tributario, constituyen excepciones a la reserva tributaria prevista por dicho artículo<sup>(2)</sup>, la información reservada que se intercambie con las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.
3. Ahora bien, en los CDI celebrados por el Perú con otros países, aplicables a partir del año 2015, se ha acordado lo siguiente respecto del intercambio de información<sup>(3)</sup>:

“Artículo 25°

(...)

1. *Las autoridades competentes de los Estados Contratantes<sup>[4]</sup> intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.*
2. *Cualquier información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida en secreto de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva, de la persecución de su incumplimiento o de la resolución de los recursos en relación con los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para esos fines. Podrán develar la*

---

<sup>2</sup> De acuerdo con el mismo, tendrá carácter de información reservada y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias referidas a la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros.

<sup>3</sup> El texto que se reproduce corresponde al CDI celebrado con la República de Corea. Otros CDI como los suscritos con los Estados Unidos Mexicanos, la Confederación Suiza y la República de Portugal contienen una cláusula similar.

<sup>4</sup> Conforme al acápite (ii) del literal i) del numeral 1. del artículo 3° del citado CDI, la expresión “autoridad competente” significa en Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su representante autorizado; siendo que el artículo único de la Resolución Ministerial N.° 586-2008-EF/10, publicada el 19.10.2008, ha designado al Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de la SUNAT como representante autorizado de dicho ministro para la función de intercambio de información establecida en los CDI.

información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. *En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se podrán interpretar en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:*
  - a) *adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;*
  - b) *suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;*
  - c) *suministrar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.*
  
4. *Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando ese párrafo no sea interpretado para permitir que un Estado Contratante se niegue a proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.*
  
5. *En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona. En la aplicación de este párrafo, los Estados Contratantes deben seguir los procedimientos constitucionales y legales necesarios para obtener la información solicitada.*<sup>(5)</sup><sup>(6)</sup>

Respecto del citado párrafo 4 del artículo 25° del CDI antes mencionado, se advierte que este expresamente prevé que la obligación del Estado Contratante requerido de utilizar medidas para recabar la información de que disponga está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3, siempre que este párrafo no sea interpretado para permitir que dicho Estado Contratante se niegue a proporcionar información exclusivamente por la ausencia de

---

<sup>5</sup> Los artículos 1° y 2° a los que se refiere el numeral 1 del artículo 25° establecen a qué personas les es aplicable el Convenio –residentes de uno o de ambos Estados Contratantes– y respecto de qué impuestos, respectivamente.

<sup>6</sup> El subrayado es nuestro.

interés nacional en la misma. En virtud de dicho texto, cabe afirmar que, aun cuando la información solicitada no esté referida a un contribuyente<sup>(7)</sup> que sea actualmente objeto de investigación por parte de la Administración Tributaria del aludido Estado, permanece la obligación de este de proporcionar esa información<sup>(8)(9)</sup>.

Asimismo, en el párrafo 5 de dicho artículo se señala que las disposiciones del párrafo 3, en ningún caso, se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, con lo cual, la obligación a que se hace referencia en el párrafo precedente, se extiende incluso a los casos en que la información solicitada se encuentre protegida por el derecho al secreto bancario, sin perjuicio que para obtenerla deba seguirse el procedimiento previsto por la legislación interna<sup>(10)(11)</sup>.

---

<sup>7</sup> O sujeto respecto del que se presume que puede llegar a serlo.

<sup>8</sup> Al respecto, referencialmente cabe destacar los comentarios al artículo sobre Intercambio de Información contenidos en el documento “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” de la OCDE (versión abreviada del 22.7.2010), formulados en este mismo sentido. Así, en referencia al apartado 4 del artículo 26° de dicho modelo de convenio (de redacción similar al párrafo 4 bajo análisis), señala en su numeral 19.7 que “Según el apartado 4, los Estados contratantes deben usar las medidas para recabar información de que dispongan aunque las empleen solamente para suministrar información al otro Estado contratante (...)”. Añade en su numeral 19.8 que “La segunda frase del apartado 4 deja claro que la obligación del apartado 4 está sujeta a las limitaciones del apartado 3, pero también establece que esas limitaciones no pueden interpretarse para servir de base a una denegación de suministrar información en caso de que las leyes o la práctica de un Estado incluyan el requisito del interés fiscal nacional. Así pues, si bien un Estado requerido no puede invocar el apartado 3 y argumentar que, de acuerdo con sus leyes o su práctica interna solo suministra información en la que tenga un interés para sus propios fines fiscales, podría, por ejemplo, denegar la información en tanto que el suministro de esa información revelara un secreto comercial.”

<sup>9</sup> Es del caso señalar que el alcance de la información que podrá ser objeto de intercambio será aquel que los CDI respectivos hayan establecido; siendo que la información que se proporcione se mantendrá en reserva, pues sólo se utilizará para los fines tributarios establecidos en tales convenios.

<sup>10</sup> Según lo dispuesto por el inciso a) del numeral 10 del artículo 62° del Código Tributario, la Administración Tributaria dispone de la facultad discrecional de solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización, incluidos los sujetos con los que éstos guarden relación y que se encuentren vinculados a los hechos investigados. La información sobre dichas operaciones deberá ser requerida por el Juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez.

<sup>11</sup> Acerca del apartado 5 del artículo 26° del antes aludido “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” de la OCDE (de redacción similar al párrafo 5 bajo análisis), en el numeral 19.11 de los comentarios a dicho artículo se indica que “(...) La introducción de este apartado (...) refleja la tendencia internacional en esta área, como se evidencia en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria, y según se describe en el informe “Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales, OCDE 2000”. De conformidad con ese informe, el acceso a la información en poder de los bancos u otras instituciones financieras podría ser por medios directos o indirectamente, a través de un procedimiento judicial o administrativo (...)”

4. En los demás CDI, como el celebrado con Chile<sup>(12)</sup>, se ha acordado lo siguiente:

*“Artículo 26°*

*(...)*

- 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes<sup>[13]</sup> intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio, la que podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado (Impuesto General a las Ventas). El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.*
- 2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:*
  - a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;*
  - b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;*
  - c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.*
- 3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma*

---

<sup>12</sup> Otros CDI que contienen cláusulas similares son los celebrados con Canadá y la República Federativa de Brasil.

<sup>13</sup> Conforme al acápite i. del literal h. del numeral 1. del artículo 3° del citado CDI, la expresión “autoridad competente” significa en el Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su representante autorizado (habiéndose designado como tal, como ya se ha señalado antes, a la SUNAT).

como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.” <sup>(14)</sup>

Aunque el texto del citado párrafo 3 del artículo referido al Intercambio de Información es distinto al párrafo 4 de los CDI aplicables a partir del 2015, su sentido es el mismo, de manera que el Estado Contratante requerido que debe proporcionar la información está obligado a hacerlo incluso si, en ese momento, no precisa de la información que deberá obtener para atender el pedido de información<sup>(15)</sup><sup>(9)</sup>.

Es del caso indicar que en el caso del CDI celebrado con Brasil, este adicionalmente contiene una cláusula (párrafo 3) similar a la prevista por el párrafo 5 de los CDI aplicables a partir del 2015, conforme a la cual “(...) *No obstante lo dispuesto en el párrafo 2 de este Artículo [25], la autoridad competente del Estado Contratante requerido deberá, teniendo presente las limitaciones constitucionales y legales y la reciprocidad de tratamiento, obtener y proveer informaciones que posean las instituciones financieras (...)*”<sup>(16)</sup>.

Ahora bien, aun cuando los CDI suscritos con Chile y Canadá no tienen una cláusula expresa similar a la señalada en el párrafo precedente, del párrafo 3 de su artículo 26° antes citado se tiene que toda vez que el Estado Contratante requerido debe obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, y siendo que la Administración Tributaria del Perú se encuentra facultada para solicitar información a las empresas del sistema financiero incluso sobre operaciones pasivas con sus clientes, conforme a lo establecido por el inciso a) del numeral 10 del artículo 62° del Código Tributario<sup>(10)</sup>, nada impide que esta también pueda solicitar y obtener la información protegida por el derecho al secreto bancario a fin de atender los pedidos de información bajo análisis<sup>(17)</sup>.

---

<sup>14</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>15</sup> Sobre este punto, es pertinente indicar que en el numeral 19.6 del documento “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” de la OCDE se señala que «Antes de la introducción del apartado 4, esta obligación no estaba expresamente consagrada en el artículo, si bien se evidenciaba claramente en las prácticas de los Estados Miembros que reflejaban el uso de los poderes especiales de investigación y comprobación disponibles según su Ley interna para la exacción de sus propios impuestos, incluso si los Estados no necesitaban esta información para este fin. Este principio también está establecido en el informe “Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales, OCDE 2000”».

<sup>16</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>17</sup> Al respecto, en el numeral 19.10 del documento “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” de la OCDE, que contiene los comentarios al apartado 5 de su artículo 26°, se indica que “Aunque el apartado 5, que fue añadido en 2005, significa un cambio en la estructura del artículo 26°, no debe interpretarse como que sugiriera que la versión anterior del artículo 26° no permitía el intercambio de este tipo de información. La inmensa mayoría de los Estados miembros de

5. De todo lo antes señalado se tiene que, en el marco de las cláusulas sobre intercambio de información contenidas en los CDI que el Perú ha celebrado con otros países y que están vigentes, la SUNAT puede obtener la información solicitada por la autoridad competente de otro Estado contratante, incluso si se tratara de información protegida por el secreto bancario, y entregarle dicha información, aun cuando dicha superintendencia nacional no necesitara de esta para sus propios fines tributarios; sin perjuicio de que para efecto que la SUNAT obtenga la información protegida por el secreto bancario deba seguirse el procedimiento previsto por la legislación interna.

### **CONCLUSIÓN:**

En el marco de las cláusulas sobre intercambio de información contenidas en los CDI, la SUNAT puede obtener la información solicitada por la autoridad competente de otro Estado contratante, incluso si se tratara de información protegida por el secreto bancario, y entregarle dicha información, aun cuando dicha superintendencia nacional no necesitara de esta para sus propios fines tributarios; sin perjuicio de que para efecto que la SUNAT obtenga la información protegida por el secreto bancario deba seguirse el procedimiento previsto por la legislación interna.

Lima, 17 de agosto de 2015

### **FELIPE EDUARDO IANACONE SILVA**

Intendente Nacional (e)  
Intendencia Nacional Jurídica  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE  
DESARROLLO ESTRATÉGICO

mfc  
CT0553-2015  
Convenios para evitar la doble imposición – Intercambio de información.

---

la OCDE ya intercambiaban esta información bajo la versión anterior del artículo 26° y el añadido del apartado 5 simplemente viene a reflejar lo que es práctica habitual”.