

## Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Por qué se fiscalizan las operaciones transfronterizas?	I-1
	Regulación de los beneficios tributarios para el sector agrario y riego, agroexportador y agroindustrial	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta por rentas de cuarta categoría – Ejercicio 2024	I-11
	Principales consideraciones sobre la Ley N.° 31969, Ley que impulsa el empleo y la competitividad de sectores textil y agrario	I-15
	Rentas de quinta categoría: retención aplicable a las remuneraciones ordinarias	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Algunos casos de renta de primera categoría	I-23
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	El principio del plazo razonable y la suspensión de la fiscalización referida a precios de transferencia	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Impuesto temporal a los activos netos en los colegios: algunas consideraciones	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

## ¿Por qué se fiscalizan las operaciones transfronterizas?

Mario Alva Matteucci(\*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

### Sumario

1. Introducción – 2. Información contenida en las declaraciones juradas informativas – 3. ¿Qué es una operación transfronteriza? – 4. Transparencia de la información respecto de las operaciones transfronterizas – 5. Sunat y las operaciones transfronterizas – 6. El Servicio de Impuestos Internos de Chile y el catálogo de esquemas tributarios



#### RESUMEN

La Sunat desde hace algún tiempo realiza el intercambio de información con otros organismos administradores de tributos de varios Estados. Ello se debe a la suscripción de acuerdos y tratados que permiten la asistencia mutua en el intercambio de información. El Perú ya ha efectuado modificaciones a su legislación tributaria, permitiendo un intercambio de información, acorde con los estándares y parámetros señalados por la OCDE a nivel internacional. Así, la información que obtiene de los contribuyentes por medio del reporte local, reporte maestro, reporte país por país y la declaración del beneficiario final, puede ser materia de intercambio para descubrir inversiones, transferencias de dineros, dividendos, ganancias de capital, servicios intragrupo, además de los beneficiarios que perciben las ganancias y tienen el control de los negocios. Ello forma parte de los procesos de revisión de las operaciones transfronterizas.

**Palabras clave:** operaciones transfronterizas / préstamos / transferencias de dinero / paraísos fiscales / baja imposición / reporte local / beneficiario final

**Recibido:** 08-02-2024

**Aprobado:** 09-02-2024

**Publicado en línea:** 16-02-2024



#### ABSTRACT

For some time now, Sunat has been exchanging information with other tax administration agencies of several countries. This is due to the subscription of agreements and treaties that allow mutual assistance in the exchange of information. Peru has already made changes to its tax legislation, allowing an exchange of information in accordance with the standards and parameters set by the OECD at the international level. Thus, the information obtained from taxpayers through local reporting, master reporting, country-by-country reporting and the declaration of the beneficial owner, can be exchanged to discover investments, money transfers, dividends, capital gains, intra-group services, as well as the beneficiaries who receive the profits and have control of the business. This is part of the review process of cross-border transactions.

**Keywords:** cross-border transactions / loans / money transfers / tax havens / low taxation / local reporting / beneficial owner / beneficial ownership

**Title:** Why are Cross-Border Transactions Audited?

### 1. Introducción

La Administración Tributaria del Perú, Sunat<sup>1</sup>, efectúa desde hace algún tiempo un proceso de intercambio de informa-

ción con otros organismos administradores de tributos de varios Estados.

Para lograr ello, se han suscrito diversos acuerdos y tratados que permiten la asistencia mutua en el intercambio de información. De esta manera, el Perú ya ha efectuado modificaciones y ajustes a su legislación tributaria, de tal manera que ello permita un intercambio de información,

(\*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

1 Sunat son las siglas de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

acorde con los estándares y parámetros señalados por la OCDE<sup>2</sup> a nivel internacional.

Así, la información que obtiene de los contribuyentes por medio de la presentación de algunas declaraciones juradas informativas como, por ejemplo, los siguientes:

- Reporte Local
- Reporte Maestro
- Reporte País por País
- Declaración del Beneficiario Final

Parte de la información que de estas declaraciones se obtiene, constituyen elementos que pueden generar información que pueda ser intercambiable por la Sunat con otras administraciones tributarias, a través del estudio de las operaciones transfronterizas.

## 2. Información contenida en las declaraciones juradas informativas

Las declaraciones juradas son una importante fuente de información, no las únicas, que permiten a la Administración Tributaria recabar información del contribuyente, ya se trate de una declaración de tipo determinativa, por medio del cual el propio contribuyente identifica el hecho imponible y cumple con determinar el monto a pagar que le corresponda.

También puede existir la **declaración jurada de tipo informativa**, en la cual no existe determinación del tributo, pero si se entrega información que el fisco solicita.

Con respecto a la declaración jurada informativa, el tratadista LUQUI precisa lo siguiente:

*En primer lugar debemos señalar que la declaración jurada que justifica el pago de ciertos tributos, es la denominada declaración jurada determinativa, sin embargo, existe otro tipo de declaración jurada que es la que debe presentar el contribuyente o responsable para “informar” al fisco acerca de su situación tributaria. Algunas veces coincide esta declaración con la del pago. En esta declaración de información el contribuyente debe proporcionar al fisco todos los datos que este necesita para verificar si esos datos responden o no a la realidad económica de la posición tributaria correspondiente. En una palabra, junto al pago en dicha declaración se proporcionan los medios para la determinación del monto de la prestación.<sup>3</sup>*

En el mismo sentido, el maestro SAINZ DE BUJANDA opina con respecto al tema lo siguiente:

*[...] en términos generales, la declaración sirve para dar a conocer a la Administración un determinado hecho imponible, lo que supone que en ella ha de contenerse una especificación completa de los elementos que integran ese hecho y de los aspectos que sean relevantes para practicar una liquidación. En ocasiones la declaración habrá también de referirse a ciertos elementos que no integran propiamente el hecho imponible, pero que entran en juego para determinar el tipo de gravamen aplicable [...]<sup>4</sup>*

Siguiendo esta línea y, a manera de ejemplo, a continuación podemos indicar:

*El Reporte Local califica como una declaración jurada informativa y sirve para que el contribuyente efectúe la comunicación a la Administración Tributaria, respecto de las operaciones que haya realizado con las partes con las cuales mantenga lazos de vinculación, ello dentro de transacciones que estén bajo la aplicación de precios de transferencia, al igual que en el caso de operaciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, o a las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial.<sup>5</sup>*

Como se observa, se puede encontrar información con este reporte, al igual que con las otras declaraciones juradas informativas y ello sirve como insumo de datos para intercambiar con otras administraciones tributarias, lo cual puede ser materia de intercambio para descubrir, entre otros:

- inversiones;
- transferencias y remesas de divisas;
- dividendos;
- ganancias de capital por la transferencia de bienes muebles o inmuebles en el exterior;
- percepción de intereses por colocación de capitales;
- operaciones intragrupo<sup>6</sup>;
- los beneficiarios finales que tienen el control de los negocios, sea por participación accionaria directa o indirecta, como también quienes tienen control en el negocio;
- entre otros datos.

Todo lo antes mencionado forma parte de los procesos de revisión de las operaciones transfronterizas.

## 3. ¿Qué es una operación transfronteriza?

Partamos por verificar la definición del término **‘transfronterizo’** y, por ello, recurrimos al *Diccionario de la lengua española*, en donde se indica lo siguiente:

*transfronterizo, za*

*Tb. trasfronterizo.*

*1. adj. Que opera por encima de las fronteras. Comercio transfronterizo.<sup>7</sup>*

Lo antes indicado permite observar que el término **transfronterizo** alude a aquello que se presenta fuera de las fronteras, las cuales como sabemos delimitan países, Estados o territorios.

A las operaciones transfronterizas también se les conoce como **cross-border transactions** y hacen referencia a ope-

2 OCDE son las siglas en español de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. En inglés, las siglas son OECD, que alude a Organization for Economic Co-operation and Development.

3 LUQUI, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. 2.<sup>a</sup> ed., Ediciones Depalma, 1989, p. 363

4 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 10.<sup>a</sup> ed. Universidad Complutense, 1993, p. 315

5 ALVA MATTEUCCI, Mario. “¿Cuándo el “o” y el “y” generan efectos tributarios?: disyunción y conjunción”. Actualidad Empresarial, N.º 520, primera quincena de junio 2023, p. 16. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/wp-content/uploads/sites/320/2023/06/CUANDO-EL-O-Y-EL-Y-GENERAN-EFECTOS-TRIBUTARIOS-DISYUNCION-Y-CONJUNCION.pdf>

6 Si se desea revisar un informe que analiza las operaciones intragrupo, se puede ingresar a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/02/02/las-operaciones-intragruposiempre-son-deducibles-como-gasto/>

7 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (RAE). “Transfronterizo”. Diccionario de la lengua española. <https://dle.rae.es/transfronterizo>

raciones de naturaleza mercantil, realizadas entre personas jurídicas como también entre personas naturales de dos o más países o territorios.

La fiscalización de las operaciones transfronterizas por parte de la Administración Tributaria constituye un eje importante por desarrollar, toda vez que desde su revisión se puede encontrar información relacionada con operaciones de venta de bienes, prestación de servicios, ganancias de capital, movimientos de dinero, entre otros.

Con respecto a los algoritmos utilizados en la búsqueda de información, puede presentarse el caso que a mayor complejidad se forman nuevos algoritmos que encuentran nueva información que se puede utilizar, pero puede desconcertar inclusive al programador que los impulsó.

Ello puede apreciarse en el comentario de BLÁSQUEZ RUIZ, quien indica lo siguiente:

*En realidad, los algoritmos, que han sido diseñados inicialmente por programadores contratados ad hoc van generando otros nuevos algoritmos cuyo grado de complejidad resulta cada vez mayor, hasta el extremo de que su comprensión deviene inaprehensible. No ha de extrañar por tanto que el principio de transparencia o ex-planability, se haya convertido en uno de los requisitos cada vez más demandados y que debería cumplir, obligatoriamente, cualquier empresa u organización vinculada a la IA. Máxime si los algoritmos que se introducen se tornan a veces inextricables incluso para el propio creador.<sup>8</sup>*

#### 4. Transparencia de la información respecto de las operaciones transfronterizas

Uno de los puntos importantes que la Administración Tributaria debe investigar es respecto del movimiento de dinero que se pueden presentar, tanto en las cuentas que una persona jurídica posea como también en el caso de las personas naturales.

Lo antes mencionado permitirá identificar movimientos de salida de dinero al exterior, ya sea por inversiones que se producen en el exterior del país o cuentas de ahorro.

Si se trata de inversiones que se producen en el exterior, cabe verificar si la misma se realiza a través de alguna filial que se encuentre adscrita a alguna multinacional.

El fisco pretende llegar más allá y poder investigar si existen operaciones legales cuya finalidad principal sea el ocultamiento de transferencias de dinero, para lo cual algunos contribuyentes se valen de una y mil formas para simular las operaciones a través de mecanismos contractuales que sirvan de cobertura a la real operación que quieren ocultar.

##### 4.1. ¿Y si no queda huella?

Estas transferencias que el fisco pretende investigar, pueden ser desde su origen manipuladas por el propio contribuyente para procurando ocultarlas, tratando que **no quede huella**, ya sea en el sistema financiero o en documentos que el fisco pueda revisar posteriormente.

Recuerdo, hace algunos años, la letra y el ritmo de una salsa llamada “Que no quede huella”, interpretaba JHONNY RAY, en la que si bien alude a una pena de amor, el estri-

billo hace mención a un mecanismo de olvido, mediante el cual se busca desarraigar dicha pena procurando retirar cualquier recuerdo. Una parte de la letra de dicha canción menciona lo siguiente:

*Y ahora tengo que olvidarla también  
Y arrancarla de mi alma y mi ser  
Y de aquel amor que quema mi piel  
Que no quede nada  
Que no quede huella, que no y que no  
Que no quede huella  
Porque estoy seguro que tú mi amor  
Ya ni me recuerdas*

El mecanismo de olvido mencionado anteriormente, se presenta cuando algunos contribuyentes están tratando de ocultar información, al realizar operaciones de transferencia de dinero desde un país hacia otro o de presentar operaciones que nunca existieron para ocultar otras, se asemeja al estribillo que indica: “[...] que no quede huella, que no y que no / Que no quede huella [...]”.

#### 4.2. Trazabilidad de las operaciones

Veamos la definición del término ‘trazabilidad’ en el *Diccionario de la lengua española*, en donde se indica lo siguiente:

trazabilidad

Adapt. del ingl. traceability, der. de to trace ‘rastrear’.

1. f. Posibilidad de identificar el origen y las diferentes etapas de un proceso de producción y distribución de bienes de consumo.
2. f. Reflejo documental de la trazabilidad de un producto.
3. f. Propiedad de un resultado de medida que permite relacionarlo con una referencia superior mediante una cadena documentada de calibraciones.<sup>9</sup>

Precisamente, lo que la Administración Tributaria pretende encontrar por medio del seguimiento del movimiento de dinero, es la **trazabilidad de las operaciones**, sobre todo aquellas relacionadas con operaciones de venta o la prestación de servicios, con la finalidad de verificar si efectivamente estas ocurrieron o no.

También existe el mecanismo de verificación de la **trazabilidad del dinero**, para encontrar la ruta del mismo, el cual puede incluir diferentes plazas, sean estas nacionales como internacionales. En este sentido, la Administración Tributaria se vale de ciertas herramientas informáticas como el cruce de información, la minería de datos, el proceso de *big data*<sup>10</sup>, el intercambio de información, entre muchos otros mecanismos.

En una interesante publicación de la empresa PROSEGUR se indica lo siguiente:

**La trazabilidad de dinero es una herramienta esencial para cualquier negocio, independientemente de su tamaño o**

8 BLÁSQUEZ RUIZ, F. Javier. “La Paradoja de la Transparencia en la IA: Opacidad y Explicabilidad. Atribución de Responsabilidad”. *Revista Internacional del Pensamiento Político*, vol. 17, 2022, p. 265. <https://www.upo.es/revistas/index.php/ripp/article/view/7526/6376>

9 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (RAE). “Trazabilidad”. *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/trazabilidad?m=form>

10 VID. ALVA MATTEUCCI, Mario. “¿Es posible el uso del Big Data en materia tributaria?”. *Blog del autor*, 02 de setiembre del 2019. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/09/02/es-posible-el-uso-de-big-data-en-materia-tributaria/>

**sector, ya que ayuda a controlar su flujo de dinero. Al seguir el camino de los fondos, las empresas pueden identificar posibles fugas de efectivo y mejorar su gestión financiera. También les ayuda a detectar errores o fraudes en las transacciones financieras y a tomar medidas para prevenir futuros incidentes.<sup>11</sup>**

A nivel empresarial, por medio de la trazabilidad, se logra un mecanismo por medio del cual se busca ver todo el proceso de seguimiento de la producción de un bien desde la materia prima hasta el producto terminado, es decir, la revisión de toda la cadena de suministro.

Conforme a lo expresado por GONZÁLEZ, se indica con respecto a la trazabilidad lo siguiente:

*La trazabilidad en la contabilidad y tributación es un factor clave para promover la ética empresarial, la equidad fiscal y la confianza en el sistema. Al fomentar la transparencia, la rendición de cuentas, la voluntad de cumplir con las regulaciones financieras y el cumplimiento tributario, la trazabilidad contribuye al crecimiento sostenible de las empresas. Además, ayuda a evitar problemas durante auditorías fiscales y a tomar decisiones informadas en el ámbito financiero.*

*En un mundo empresarial cada vez más complejo, la trazabilidad se convierte en una herramienta esencial para el éxito y la integridad en los negocios.<sup>12</sup>*

De esta información, podemos mencionar que cuando se hace referencia a la trazabilidad, lo que se puede rescatar es que se sigue una identificación de las operaciones, los movimientos de dinero, primando la transparencia por encima de la opacidad.

### 4.3. Falta de transparencia manifestada en la opacidad

Veamos la definición del término '**opacidad**' en el *Diccionario de la lengua española*, en donde se indica lo siguiente:

opacidad

Del lat. *opacitas*, -ātis.

1. f. Cualidad de opaco.

Sin.: • oscuridad, turbiedad, negrura, borrosidad.

Ant.: • diafanidad, transparencia.

Sinónimos o afines de opacidad

• oscuridad, turbiedad, negrura, borrosidad.

Antónimos u opuestos de opacidad

• diafanidad, transparencia.<sup>13</sup>

Hace un tiempo atrás mencionamos con respecto a la estrategia presentada por algunas empresas, incluyendo asesoría de estudios de abogados en el exterior, que buscan la **opacidad** lo siguiente:

*La mayoría de los bufetes jurídicos o las propias empresas que se encargan de la construcción de todo un complejo sistema*

11 PROSEGUR. "Trazabilidad del dinero: ¿Qué es y por qué nos interesa saberlo?". Prosegur Cash. <https://www.prosegur.com.pe/blog/efectivo/trazabilidad-dinero#:~:text=En%20r%C3%A9rminos%20simples%2C%20la%20trazabilidad,como%20el%20transporte%20de%20caudales>.

12 GONZÁLEZ, Esmeralda. "Tax manager de Andersen Ecuador. ¿Qué es la trazabilidad en materia contable y fiscal?". LinkedIn, 20 de setiembre del 2023. <https://es.linkedin.com/pulse/qu%C3%A9-es-la-trazabilidad-en-materia-contable-y-fiscal-andersenec>

13 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (RAE). "Opacidad". Diccionario de la lengua española. <https://dle.rae.es/opacidad?m=form>

*que incluye documentación, poderes, autorizaciones, permisos, entre otros, tiene La mayoría de los bufetes jurídicos o las propias empresas que se encargan de la construcción de todo un complejo sistema que incluye documentación, poderes, autorizaciones, permisos, entre otros, tiene como principal característica la opacidad, que involucra el ocultamiento de los beneficiarios finales o los titulares directos de las empresas offshore, resultando difícil, por no decir casi imposible, que las administraciones tributarias puedan tener acceso a la información necesaria para determinar cruces de información, atribución de ingresos, acotaciones, entre otros.<sup>14</sup>*

Otro elemento relacionado con la opacidad, es la posibilidad que el propio contribuyente mienta en la información que presente, procurando inducir al fisco que incurra en error y termine olvidando la fiscalización, lo que puede generar a la Administración Tributaria dificultades en encontrar cuales de las operaciones son reales y cuáles no.

En su obra 1984, el autor GEORGE ORWELL hace referencia a la mentira y al olvido de la siguiente forma:

*Decir mentiras a la vez que se cree sinceramente en ellas, olvidar todo hecho que no convenga recordar, y luego, cuando vuelva a ser necesario, sacarlo del olvido solo por el tiempo que convenga, negar la existencia de la realidad objetiva sin dejar ni por un momento de saber que existe esa realidad que se niega..., todo esto es indispensable. Incluso para usar la palabra doblepensar es preciso emplear el doblepensar. Porque para usar la palabra se admite que se están haciendo trampas con la realidad. Mediante un nuevo acto de doblepensar se borra este conocimiento; y así indefinidamente, manteniéndose la mentira siempre unos pasos delante de la verdad.<sup>15</sup>*

Quizás este párrafo pueda ayudarnos a entender cómo a veces los contribuyentes se encuentran tan inmersos en las operaciones que han llevado a cabo, donde les han dado un tratamiento distinto al que realmente corresponda y ellos mismos procuran hacerlos parecer como válidos para, luego, modificar su postura inicial y variar el entendimiento que podamos tener de los hechos, eso puede presentarse en casos de operaciones no reales o también en los supuestos de simulación, ya sea esta de tipo relativa o absoluta.

Considerando que los cruces de información y la aplicación de algoritmos y la *big data*, permitirán obtener mayor información acerca de los contribuyentes, ello podrá ser puesto en práctica con el intercambio de información con otros Estados, logrando descubrir a contribuyentes que han realizado operaciones transfronterizas con fines quizás distintos a los que figuran en los servicios ofrecidos, contratos celebrados, entre otros.

Parte de ese cruce de información está orientado a investigar el movimiento del dinero a través de las cuentas bancarias, tanto de acreditaciones como de salidas, de tal manera que, si se quieren ocultar operaciones, el movimiento de dinero puede ser materia de investigaciones mayores, pese a que algunos contribuyentes optan por tratar de ocultar datos al fisco, algo así como la mentira y el olvido para que no quede huella.

14 ALVA MATTEUCCI, Mario. "Pandora papers: ¿qué implicancias tributarias se pueden presentar?". Actualidad Empresarial, segunda quincena de octubre del 2021, p. 1-2. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/wp-content/uploads/sites/320/2021/11/PANDORA-PAPERS-QUE-IMPLICANCIAS-TRIBUTARIAS-SE-PUEDEN-PRESENTAR.pdf>

15 ORWELL, George. 1984. Suneo, p. 81. <https://www.suneo.mx/literatura/subidas/George%20Orwell%201984.pdf>

## 5. Sunat y las operaciones transfronterizas

El proceso que la Sunat quiere desarrollar con la revisión de las operaciones transfronterizas, está orientado a poder reconocer si las operaciones que son llevadas a cabo por los contribuyentes que despliega son reales o no, como también si las mismas han sido manipuladas con el fin primordial de retirar ingentes cantidades de dinero del territorio peruano, para ser destinadas a algún territorio de baja o nula imposición o que tenga un tratamiento fiscal preferente, evitando de ese modo cumplir con el pago de tributos donde realmente le corresponda.

En una noticia aparecida en el diario oficial *El Peruano*, de fecha 18 de diciembre del 2023, se menciona que el Programa de Inspectores Fiscales Sin Fronteras<sup>16</sup>, que cuenta entre sus miembros a auditores expertos de las administraciones tributarias del Reino Unido y de México, apoyarán a los auditores de la administración peruana “para mejorar significativamente los procedimientos relacionados con el tratamiento de datos contenidos en el Reporte País por País<sup>17</sup> y su integración en el modelo de gestión de riesgos de cumplimiento tributario que define las acciones de fiscalización que se inician en el Perú”<sup>18</sup>.

En otra parte de la nota publicada, se indica que “el programa también se enfocará en la identificación, análisis y evaluación de riesgos de cumplimiento tributario asociados a operaciones transfronterizas e intragrupo, así como de casos especiales complejos de evasión o elusión en el Impuesto a la Renta aplicable a empresas”<sup>19</sup>.

Si la Sunat logra identificar operaciones, cruza información con otras administraciones tributarias en el mundo y llega a determinar la transparencia de la información, ello permitirá evitar la opacidad y combatir la evasión fiscal.

En este punto es importante que la Administración Tributaria divulgue esquemas elusivos, conocidos por sus siglas **DOTAS – Divulgación de Esquemas de Elusión Tributaria**, ello como un elemento disuasivo frente a los administrados, con la finalidad que aprecien que el fisco puede estar un paso delante de cualquier esquema preparado para eludir tributos.

16 Vid. PNUD. “El PNUD y la OCDE lanzan en el Perú el proyecto ‘Inspectores fiscales sin fronteras’ (IFSF)”. PNUD, 15 de diciembre del 2023. Allí se indica que: “el Proyecto ‘Inspectores fiscales sin fronteras’ (IFSF) es una iniciativa conjunta de la OCDE y el PNUD, concebida para ayudar a los países a desarrollar las competencias ya existentes y adquirir otras nuevas en materia de auditoría fiscal e inspección tributaria. Los programas IFSF complementan los enormes esfuerzos que viene realizando la comunidad internacional para reforzar la cooperación en materia tributaria y contribuir a la labor de movilización de recursos internos de los países en desarrollo”. [https://www.undp.org/es/peru/noticias/el-pnud-y-la-ocde-lanzan-en-el-peru-el-proyecto-inspectores-fiscales-sin-fronteras-ifsf#:~:text=El%20Proyecto%20C2%ABInspectores%20fiscales%20sin%20fronteras%20C2%BB%20\(IFSF\)%20es,auditor%20C3%ADa%20fiscal%20e%20inspecci%C3%B3n%20tributaria](https://www.undp.org/es/peru/noticias/el-pnud-y-la-ocde-lanzan-en-el-peru-el-proyecto-inspectores-fiscales-sin-fronteras-ifsf#:~:text=El%20Proyecto%20C2%ABInspectores%20fiscales%20sin%20fronteras%20C2%BB%20(IFSF)%20es,auditor%20C3%ADa%20fiscal%20e%20inspecci%C3%B3n%20tributaria).

17 Según lo precisa el cuarto párrafo del literal g) del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, menciona que los contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional deben presentar anualmente, de acuerdo con lo que señale el reglamento, la declaración jurada informativa Reporte País por País que contenga, entre otros, la información relacionada con la distribución global de los ingresos, impuestos pagados y actividades de negocio de cada una de las entidades pertenecientes al grupo multinacional que desarrollen su actividad en un determinado país o territorio.

Se indica que la Sunat no podrá basarse únicamente en la declaración jurada informativa Reporte País por País para realizar ajustes de precios de transferencia.

18 “Sunat fortalecerá capacidad de fiscalización a operaciones de grupos multinacionales”. Diario oficial *El Peruano*, sección Economía, 18-12-2023. <https://www.elperuano.pe/noticia/231533-sunat-fortalecera-capacidad-de-fiscalizacion-a-operaciones-de-grupos-multinacionales>

19 Art. cit.

Consideramos pertinente citar una interesante publicación del portal *Faster Capital*, donde se desarrollan las Transacciones Transfronterizas Estructuras Complejas. Allí se indica lo siguiente:

*Para combatir eficazmente la evasión fiscal, la cooperación internacional es crucial. Los esquemas de evasión fiscal a menudo implican transacciones transfronterizas y estructuras complejas. Por tanto, compartir información y colaborar con otras jurisdicciones es fundamental. DOTAS puede facilitar esta cooperación proporcionando un marco para el intercambio de información sobre esquemas divulgados. Por ejemplo, si un promotor revela un esquema que afecta a múltiples jurisdicciones, las autoridades tributarias pueden coordinar sus esfuerzos para abordar el problema de manera colectiva.*<sup>20</sup>

En el caso de la Sunat, dicha institución los denominó “**Esquemas de Alto Riesgo Fiscal**” y ya publicó dos.

- **La primera versión**<sup>21</sup>, el número 01 se publicó en el mes de febrero del 2020, e incluyó los siguientes esquemas:

E01 - Deducción de regalías por cesión en uso de marca  
E02 - Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo  
E03 - Redomicilio de una empresa para uso de CDI  
E04 - Cesión de marcas y capitalización de créditos  
E05 - Contrato de gerenciamiento

En cada uno de los cinco esquemas se considera una explicación que contiene la descripción del mismo, un gráfico y el análisis y efecto del esquema, consignándose la base legal y una pequeña nota que alude al hecho que el esquema allí presentado se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, que sería la cláusula antielusiva general.

- **La segunda versión**<sup>22</sup>, el número 02 se publicó en el mes de octubre del 2022, e incluyó los siguientes esquemas:

E01 - Deducción de regalías por cesión en uso de marca  
E02 - Enajenación de compañía peruana a través de un patrimonio autónomo  
E03 - Redomicilio de una empresa y uso de CDI<sup>23</sup>  
E04 - Cesión de marcas y capitalización de créditos  
E05 - Contrato de gerenciamiento  
E06 - Contrato de cesión de concesión de una industria extractiva con pagos encubiertos en una compraventa resuelta de acciones  
E07 - Venta y posterior recompra de vehículo bajo la apariencia de anulación de dicha venta  
E08 - Enajenación directa de acciones de sociedad peruana encubierta por un aporte de capital y posterior reducción de este  
E09 - Transferencia de beneficios a régimen fiscal preferencial

20 “Transacciones Transfronterizas Estructuras Complejas”. *Faster Capital*. <https://fastercapital.com/es/palabra-clave/transacciones-transfronterizas-estructuras-complejas.html>

21 Véase [https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Esquemas\\_Alto\\_Riesgo\\_2020\\_0.pdf](https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Esquemas_Alto_Riesgo_2020_0.pdf)

22 Véase [https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Esquemas%20Alto%20Riesgo%20v2%202022\\_2.pdf](https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Esquemas%20Alto%20Riesgo%20v2%202022_2.pdf)

23 Son las siglas de Convenio de Doble Imposición.

E10 - Préstamo con apariencia de arrendamiento financiero

E11 - Intermediación en la venta de minerales a través de una sociedad sin sustancia económica

E12 - Distribución indirecta de rentas de una entidad sin fines de lucro bajo la apariencia de pagos a un proveedor del exterior

E13 - Transferencias de inmuebles al accionista y su posterior arrendamiento por este a la misma empresa

En cada uno de los trece esquemas se considera una explicación que contiene la descripción del mismo, un gráfico y el análisis y efecto del esquema, consignándose la base legal y una pequeña nota que alude al hecho que el esquema allí presentado se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, que sería la cláusula antielusiva general.

Para poder comprender la Cláusula Antielusiva General, contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, recomendamos la lectura de la ponencia individual que fuera presentada en las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”, organizado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), los días 5 y 6 de diciembre del 2018 en Lima<sup>24</sup>.

No hay que olvidar lo siguiente:

*La lucha contra los refugios fiscales abusivos requiere una colaboración global, ya que estos refugios a menudo implican transacciones transfronterizas y estructuras complejas. Los gobiernos han reconocido la importancia de la cooperación internacional y el intercambio de información para descubrir y combatir estas prácticas ilícitas. La implementación de mecanismos como el Estándar Común de Información (CRS) y el Intercambio Automático de Información (AEOI) ha mejorado significativamente la capacidad de las autoridades tributarias para detectar e investigar refugios fiscales abusivos. Estas iniciativas promueven la transparencia y permiten compartir información financiera entre las jurisdicciones participantes”<sup>25</sup>.*

## 6. El Servicio de Impuestos Internos de Chile y el catálogo de esquemas tributarios

En el caso de Chile, el Servicio de Impuestos Internos (SII)<sup>26</sup>, ya cuenta con la octava versión del Catálogo de Esquemas Tributarios, el cual fuera publicado en el año 2023.

En su página web: [https://www.sii.cl/destacados/catalogo\\_esquemas/index.html](https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html) se menciona que “con esta nueva versión se completa un portafolio de 85 esquemas que están a disposición de las y los contribuyentes para incrementar los niveles de certeza jurídica y mejorar su cumplimiento tributario”.

Los esquemas anteriores corresponden a los años 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022.

24 Véase <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/wp-content/uploads/sites/320/2018/12/PONENCIA-MARIO-ALVA-MATTEUCCI-IPDT.pdf>

25 “Transacciones Transfronterizas Estructuras Complejas”. *Faster Capital*

26 El Servicio de Impuestos Internos (SII) es una institución pública chilena dependiente del Ministerio de Hacienda, encargada, especialmente, de la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias. Información obtenida del diccionario básico tributario contable del SII. [https://www.sii.cl/ayudas/aprenda\\_sobre/3074-s-3089.html#:~:text=Servicio%20de%20Impuestos%20Internos%20\(SII,administrativa%20de%20las%20disposiciones%20tributarias.](https://www.sii.cl/ayudas/aprenda_sobre/3074-s-3089.html#:~:text=Servicio%20de%20Impuestos%20Internos%20(SII,administrativa%20de%20las%20disposiciones%20tributarias.)

En los esquemas presentados por el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile, entre los años 2016 hasta el 2023, se analizaron diversos casos que tienen incidencia en los siguientes tributos:

- Impuestos empresas
- Impuestos final
- Impuestos empresas / Impuesto final
- Impuestos al valor agregado
- Ley de Impuesto a la Herencia y Donaciones
- Ley de Impuesto a la Herencia y Donaciones - Renta
- Impuesto de primera categoría<sup>27</sup>
- Impuesto de primera categoría / Impuesto global complementario
- Renta – Herencia y donaciones
- Impuesto de primera categoría – Impuesto de segunda categoría

En los casos analizados se plantea el siguiente esquema de análisis de las operaciones:

- Título de la operación
- Descripción del esquema
- Los partícipes, las operaciones y el resultado
- Análisis
- Efectos del esquema
- Facultades del servicio<sup>28</sup>.
- Normatividad aplicable

En una publicación del SII cuyo título es “En el Radar: Operaciones internacionales en los análisis del SII”, se precisa lo siguiente:

*El aprendizaje que permite el intercambio de experiencias, estrategias e inteligencia fiscal en materia de elusión transfronteriza, ha hecho posible la identificación de complejos esquemas con características elusivas que utilizan sociedades interpuestas (sociedad pantalla o instrumental), accionistas y directores nominales, acciones al portador, transacciones artificiales, abuso de las asimetrías de los sistemas tributarios de dos o más países y uso de diversos instrumentos legales, tales como aquellos denominados “letter of wishes” y “power of attorney”, entre otros, con el propósito de ocultar o dificultar el rastreo de los beneficiarios efectivos de rentas de residentes en Chile, al mismo tiempo que les permiten mantener el control de sus inversiones y libre acceso a sus recursos ocultos en el extranjero. Todo lo anterior, planificado o facilitado por asesores tributarios y financieros locales, en coordinación con intermediarios extranjeros.”<sup>29</sup>*

27 En el caso peruano, el impuesto a la renta de primera categoría es solo generada por personas naturales que arriendan sus bienes muebles o inmuebles, o cuando los cedan a título gratuito, generando recta ficta. El equivalente a las rentas empresariales que en Chile es primera categoría, en el Perú sería la tercera categoría y se encuentra sustentada en el texto del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF.

28 Allí se hace mención que el Servicio de Impuestos Internos (SII) podría evaluar la aplicación de la Norma General Antielusiva en el análisis de las operaciones. Como punto de comparación, podemos afirmar que lo mismo sucede en el caso peruano por parte de la administración tributaria peruana que es la Sunat, cuando indica que podrá aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, que contiene la cláusula antielusiva general.

29 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (SII). “EN EL RADAR: Operaciones Internacionales en los análisis del SII”. 2022, p. 8. [https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/operaciones\\_internacionales\\_202211.pdf](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/operaciones_internacionales_202211.pdf)