

# La Información Solicitada por la Administración Tributaria en el Marco del Procedimiento de Fiscalización\*

Beatriz de la Vega\*\*

*El presente artículo nos muestra cómo es que la Administración Tributaria utiliza diversos mecanismos de ámbito nacional e internacional para detectar a los evasores. Además de la obtención de información sobre los contribuyentes, se busca respetar sus derechos y asimismo ayudarlos para que no incurran en la doble tributación, lo cual resulta muy gravoso para ellos, mediante el intercambio de información entre las administraciones tributarias de los distintos Estados con los que el Perú ha firmado un convenio.*

## La Información Solicitada por la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización

Según se ha mencionado, la eficacia de la fiscalización depende directamente de la capacidad disuasiva de la Administración Tributaria, la que se resume en la probabilidad de detectar el incumplimiento tributario de los contribuyentes. Se es más eficaz en la fiscalización si se tiene una mayor probabilidad de detectar a los contribuyentes que no cumplen con las normas tributarias.

En este sentido, establecido el marco jurídico constituido por el respeto a los principios constitucionales en materia tributaria así como los derechos básicos previstos en el Código Tributario y la doctrina a favor del contribuyente, se puede decir que hay dos líneas de acción que la Administración Tributaria puede tomar con el propósito de elevar la probabilidad de detección. La primera es aumentar la disponibilidad de información relacionada con la magnitud de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. La segunda, es optimizar el uso de esta información disponible.

La primera línea de acción se relaciona con el concepto de "visibilidad" del delito, que ha sido definido como

los costos y dificultades relativas que enfrentan los fiscalizadores tributarios en la detección y prueba de las infracciones. Claramente el cumplimiento voluntario debe ser mayor para aquellos ingresos sobre los cuales la Administración Tributaria recibe información de terceras personas.

En este ámbito, la tarea de la Administración Tributaria es aumentar la visibilidad de los tributos, lo cual se logra mediante medidas administrativas orientadas hacia la mayor disponibilidad de información.<sup>2</sup> Ello quiere decir, que a mayor cantidad de información, el cumplimiento o incumplimiento tributario de los contribuyentes se encuentra más expuesto frente a la Administración Tributaria.

La segunda línea de acción, consiste en la implementación de mecanismos de discriminación para seleccionar contribuyentes a fiscalizar, de forma tal que aquellos sometidos a procedimientos de fiscalización sean los que tienen una mayor probabilidad de incumplimiento. En la práctica, esta tarea se desvirtúa debido a que la Administración Tributaria concentra sus actividades de fiscalización en los contribuyentes formales (denominados "Principales

\* Continuación del artículo publicado en nuestra edición N° 26.

\*\* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 ANTE LOPEZ, Mónica Janet. Aplicación de los impuestos en México. Op. Cit. Pág. 7.

2 Dentro de la información interesante de solicitar a terceros están por ejemplo, el monto y destino de las remuneraciones y honorarios profesionales abonados a contribuyentes de quinta y cuarta categoría respectivamente, de los dividendos pagados a personas naturales y a sujetos no domiciliados, etc. Otras fuentes de información aún no explotadas pero que podrían servir para tal finalidad sería la información obtenida de las transacciones efectuadas utilizando tarjetas de crédito (que podría ser entregada por las empresas administradoras de tarjetas de crédito para verificar la correcta declaración del Impuesto General a las Ventas).

Contribuyentes" –PRICOS–) con el único fin de generar una mayor recaudación. Sin embargo, focalizar las fiscalizaciones en este tipo de contribuyentes puede en la práctica no obtener el objetivo deseado dado que dicha recaudación puede llegar a ser sólo de carácter nominal ya que en la práctica ante cualquier observación en el procedimiento de fiscalización queda aún expedito el derecho del contribuyente a impugnar de los reparos efectuados por la Administración Tributaria, plasmados en las correspondientes resoluciones de determinación.

De acuerdo a las líneas de acción de la Administración Tributaria y considerando el marco constitucional y legal de nuestro sistema jurídico así como las facultades discrecionales establecidas en el Artículo 62 del Código Tributario, en resumen, puede considerarse –con los límites expuestos anteriormente– como información relevante de la que puede hacer uso la Administración Tributaria a efectos de cumplir con los fines de su función fiscalizadora, la siguiente:

- a) Información periódica obtenida de las declaraciones de los contribuyentes;
- b) Información de terceros aportada periódicamente;
- c) Información en poder del contribuyente a disposición de la Administración Tributaria;
- d) Información a la que puede acceder la Administración Tributaria en casos específicos (delito tributario, investigación judicial);
- e) Información de otras fuentes a las que puede tener acceso la Administración Tributaria.

#### **Información Periódica Obtenida de las Declaraciones de los Contribuyentes**

La información más relevante para el control de los contribuyentes es la que éstos aportan periódicamente, a través de sus declaraciones. En ellas, los contribuyentes entregan información que refleja principalmente la determinación de la obligación tributaria así como el tributo a pagar. Tales declaraciones tienen el carácter de declaración jurada, por cuanto el contribuyente al ser fiscalizado debe responder por la validez y veracidad de la información que declara. Por ende, se consideran como la fuente de información básica para la fiscalización contra la cual se contrasta toda la actividad de comprobación que realiza la Administración Tributaria.

#### **Información de Terceros Aportada Periódicamente**

En segundo lugar, otra de las fuentes de información valiosa la constituye la proveniente de otros contribuyentes que operan con el sujeto materia de fiscalización.

En este sentido, el que la Administración Tributaria cuente con información masiva acerca de grupos de contribuyentes que le permita validar el tributo determinado en la declaración jurada constituye una herramienta que fomenta la declaración voluntaria de todas las obligaciones tributarias de los contribuyentes

más adversos al riesgo a ser fiscalizados. Ello ocurre, por ejemplo, con la Declaración de Operaciones con Terceros (DAOT) el cual permite validar una a una las bases imponibles de los contribuyentes, a fin de poder seleccionar aquellos en que se aprecie alguna discrepancia entre la base imponible declarada y la que pueda ser determinada por la Administración Tributaria.

Es preciso tener presente que no obstante la existencia de facultades de las que goza la Administración Tributaria para conseguir información en forma masiva de terceros, sus facultades discrecionales deben considerar las limitaciones legales existentes, por ejemplo el secreto bancario así como la reserva tributaria. Adicionalmente, debe tratar en lo posible que la información que pueda obtener respecto de las operaciones de los terceros no dañe las relaciones de competencia del contribuyente respecto a sus competidores.

Para tal efecto, cualquier requerimiento de información masiva a los contribuyentes debe efectuarse a través de una descripción clara y precisa de la información que se requiere con indicación de una fecha de entrega razonable y de acuerdo al volumen de información requerido.

#### **Información en Poder de los Contribuyentes a Disposición de la Administración Tributaria**

Otra fuente importante de información para la fiscalización es la que los contribuyentes deben preparar y mantener en su domicilio fiscal. Tal información usualmente es requerida en dos circunstancias. Primero, en los casos en que se selecciona a determinado contribuyente para ser fiscalizado porque presenta indicios de no cumplir con sus obligaciones tributarias. En este supuesto, se solicita que presente los documentos que sustentan su declaración para revisar la procedencia de las imputaciones. Segundo, en las actividades de control de cumplimiento tributario, para verificar el registro correcto de sus operaciones.

En el primer caso, una vez que se selecciona a un contribuyente para ser fiscalizado, éste debe aportar la información necesaria de los períodos que se encuentran cuestionados, a fin de establecer sobre la base de la documentación sustentatoria de sus operaciones la correcta imputación y posterior determinación de los tributos.

Esta labor es una de las más tradicionales en la fiscalización, por cuanto es la única que asegura la revisión de los antecedentes del contribuyente, sin embargo, puede convertirse en la más cuestionada de todas las actividades que lleva a cabo dado que dependiendo de la información solicitada pueden presentarse situaciones concretas de afectación a los principios constitucionales, secretos comerciales, secreto bancario y a la reserva tributaria, toda esta situación plasmada a través de los denominados

“requerimientos de información”. Por todo ello será muy preciso tener en cuenta las limitaciones constitucionales y legales previstas en nuestro sistema tributario comentadas en acápite anteriores.

En el segundo caso, la Administración Tributaria realiza una labor de presencia fiscalizadora verificando que los contribuyentes cumplen satisfactoriamente sus obligaciones tributarias. Esta es una labor que disuade el incumplimiento y aumenta la visibilidad de la Administración Tributaria, pues es la forma más común para la imposición de infracciones de carácter formal.

### **Información a la que Puede Acceder la Administración Tributaria en Casos Específicos**

Como ya se ha comentado, las principales limitaciones para el acceso a la información de la que goza la Administración Tributaria para el ejercicio de sus facultades de fiscalización lo constituye la no divulgación de información de carácter confidencial, el secreto bancario y la reserva tributaria. Como excepción a tales limitaciones, **restrictiva y motivadamente** la Administración Tributaria se encuentra facultada para requerir información confidencial en los casos que exista una investigación de delito tributario o una investigación judicial por delitos económicos u otros.

### **Información de Otras Fuentes a las que Puede Tener Acceso la Administración Tributaria**

Durante la fiscalización, es frecuente la utilización de información de otras instituciones públicas que cuentan con bases de datos de operaciones de los contribuyentes. Por ejemplo, Registro Civil, Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV), Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), etc. En todos estos casos, la información así obtenida por la Administración Tributaria debe observar las limitaciones y garantías de las que gozan los contribuyentes frente a la actuación de esta última en el procedimiento de fiscalización.

Con la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas al Código Tributario por el Decreto Legislativo 953, vigentes a partir del 6 de febrero de 2004, se ha incluido la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda ejercer sus facultades discrecionales en el procedimiento de fiscalización utilizando información de instituciones privadas.

En efecto, a fin de concordar el Código Tributario con las normas sobre precios de transferencia a partir del ejercicio fiscal 2001, se ha incorporado como una excepción a la reserva tributaria la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda revelar información de los terceros independientes utilizados como comparables en actos administrativos que sean

el resultado de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Esta facultad deberá ejecutarse con ciertas limitaciones, esto es, únicamente en el marco de una fiscalización para efectos de la sustentación de los reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia y sólo ante dos representantes del contribuyente designado para tales efectos.

Como puede apreciarse, conforme a las facultades discrecionales expresamente tipificadas en el Artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria puede llegar a obtener la más diversa información y de todas las fuentes posibles para determinar la existencia de indicios de incumplimiento así como el resultado de sus observaciones respecto al tratamiento tributario adoptado por el contribuyente en sus operaciones comerciales, sin embargo, es importante llamar la atención que la posibilidad de obtener la mayor cantidad de información debe tener como correlato límites y garantías claras para el contribuyente, principalmente, el respeto al derecho a la privacidad y confidencialidad antes mencionado. En este sentido, debe evaluarse si los derechos del contribuyente, también tipificados en el Código Tributario, constituyen realmente el correlato de garantías efectivas frente al uso de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria para la obtención de información relevante en el procedimiento de fiscalización.

Por otro lado, además del contenido de la información que puede ser solicitada por la Administración Tributaria para llevar a cabo la fiscalización, otro aspecto importante a considerar es el análisis del costo que los requerimientos de información significan para los contribuyentes. La Administración Tributaria debe tener en cuenta que la información que se solicita debe estar al alcance del contribuyente de tal manera que la recopilación y procesamiento de tal información no les deba significar desembolsos excesivamente onerosos. Asimismo, debe tener en cuenta la capacidad de almacenamiento, proceso y análisis con la que cuenta el contribuyente antes de hacer algún pedido, así como el tiempo adecuado para su cumplimiento.

Como puede apreciarse, la información que la Administración Tributaria puede solicitar en el procedimiento de fiscalización reviste una gama de alternativas que fácilmente pueden conllevar al cumplimiento de su finalidad, esto es, a que como resultado de la fiscalización pueda establecerse los grados de cumplimiento del contribuyente. Para tal efecto, es importante el respeto al marco constitucional y al efectivo respeto a los derechos de los contribuyentes previstos en el Código Tributario. Asimismo, desde el punto de vista económico, cualquier solicitud de información por parte de la Administración Tributaria debe tratar en lo posible de no significar para el

3 Las normas sobre precios de transferencia fueron incorporadas a nuestra legislación tributaria a partir del ejercicio 2001. Según dichas normas, sobre la base del ‘principio de libre concurrencia’ (Arm’s length principle) los precios y monto de las contraprestaciones acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares (locales e internacionales).

contribuyente un desgaste administrativo al interior de su organización empresarial que pueda generar costos adicionales y excesivamente onerosos.

### **La Facultad de la Administración Tributaria para Requerir Información de los Contribuyentes en el Ámbito Internacional**

La globalización y liberación de la economía internacional se ha traducido en la internacionalización del mundo económico. Así, en el contexto internacional, el tema del intercambio de información sobre materias tributarias entre las administraciones tributarias se ha ido transformando en una de las principales preocupaciones, pues, ante el incremento de empresas multinacionales, les resulta esencial establecer una política de colaboración adecuada que esté orientada a combatir el incumplimiento tributario a nivel internacional.

En este contexto, la práctica internacional se ha estructurado sobre la base de celebrar acuerdos que regulen esta materia. Dichos acuerdos pueden ser específicos sobre intercambio de información, ya sea bilaterales o multilaterales, como por ejemplo el Convenio Multilateral del Consejo de Europa o la Convención Nórdica sobre Asistencia Mutua en Materias Tributarias, o bien, puede tratarse de disposiciones específicas dentro de un convenio para evitar la doble tributación internacional celebrado normalmente entre dos países.

Este último mecanismo es el más utilizado por la práctica internacional. Los países interesados negocian y acuerdan disposiciones dentro de este contexto, disposiciones que son parte integrante del convenio general. Los Modelos de convenio para evitar la doble tributación más conocidos e importantes, el Modelo ONU y el de la OCDE, contienen un artículo que contempla específicamente el intercambio de información entre autoridades competentes como un medio eficaz de prevenir y combatir la elusión y evasión fiscal, los que han servido de base para una gran cantidad de convenios bilaterales.

Concretamente, en el caso del Perú, mediante el Decreto Ley No 25665, publicado el 14 de agosto de 1992, se aprobó el convenio para el intercambio de información tributaria entre los gobiernos de Estados Unidos y Perú. En los demás casos, se contempla la posibilidad

de intercambio de información entre las autoridades competentes en disposiciones que son parte integrante de convenios bilaterales y multilaterales. A continuación se hace referencia a tales convenios:

#### **Convenio Perú–Suecia**

El convenio para evitar la doble tributación con respecto a los Impuestos a la Renta y al capital, suscrito entre el Gobierno del Perú y el Gobierno de Suecia, en Lima el 17 de setiembre de 1966, fue aprobado mediante Resolución Legislativa No. 16777 del 3 de enero de 1968 y entró en vigencia a partir del 1 de enero de 1969, siendo su término indefinido. Sin embargo, según su Artículo XXII, cualesquiera de los gobiernos contratantes puede dar aviso de conclusión, antes del 30 de junio de cualquier año, al otro gobierno contratante por intermedio de la vía diplomática, en cuyo caso, el convenio dejará de ser efectivo con respecto a las rentas derivadas con posterioridad al 1 de enero del año calendario siguiente al que tal notificación sea dada.

El convenio Perú–Suecia sigue los lineamientos de la OCDE. Sobre la base del modelo de convenio vigente en los períodos antes mencionados, este convenio prevé la posibilidad de intercambio de información en su Artículo XIX.<sup>4</sup>

#### **Decisión 40 de la JUNAC**

El convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Pacto Andino (Acuerdo de Cartagena)<sup>5</sup>, fue elaborado por la Comisión de dicho Acuerdo, en el séptimo período de sesiones ordinarias celebradas en Lima entre el 8 y 16 de noviembre de 1971 y aprobado en el seno de la Junta por Decisión No. 40. Fue ratificado por el Estado peruano por Decreto Ley No. 18535 del 19 de setiembre de 1972, siendo depositado el instrumento jurídico respectivo el 18 de junio de 1980. El Perú fue el último de los países miembros en depositar el instrumento confirmatorio.

Este convenio entró en vigencia, para las personas naturales, respecto a las rentas percibidas o devengadas, a partir del 1 de enero de 1981; para las personas jurídicas respecto a las rentas percibidas o devengadas durante el primer período contable que inicie a partir del 18 de junio de 1980; y, con relación al impuesto al patrimonio, a partir del 1 de enero de 1981.

4 Artículo XIX

1. Las autoridades competentes de los Gobiernos Contratantes intercambiarán tanta información como sea necesaria (siendo información disponible de acuerdo a sus respectivas leyes impositivas en el normal curso de la administración) para cumplir con las disposiciones del presente convenio o para la prevención del fraude o para la administración de disposiciones legales en relación con los impuestos que son materia del presente convenio. Cualquier información así intercambiada será considerada como secreta y no será participada a ninguna persona que no sean aquellas vinculadas a la determinación y recaudación de los impuestos que son materia del presente convenio. No será intercambiada ninguna información que pudiera revelar cualquier secreto comercial, industrial o profesional o procedimientos comerciales.
2. Las autoridades competentes de los dos Gobiernos Contratantes podrán dictar dentro de los respectivos territorios las normas necesarias para llevar a efecto el presente convenio.
3. Las autoridades competentes de los dos Gobiernos Contratantes podrán comunicarse directamente entre ellas con el propósito de hacer efectivas las disposiciones de este convenio.
4. Las autoridades competentes de los dos Gobiernos Contratantes deberán mantenerse informadas de cambios significativos de las leyes impositivas de sus respectivos territorios, y en el caso de modificaciones apreciables en tales leyes, se consultarán entre sí para determinar qué modificaciones son deseables al presente convenio."
5. Los países miembros del Pacto Andino son Ecuador, Bolivia, Colombia, Venezuela y Perú.

Como se sabe, la Decisión 40 aprobó dos convenios que figuran como Anexos I y II. Sin embargo, sólo es materia de estudio el convenio que figura como Anexo I (que es el que rige a los países miembros), en tanto que el Anexo II, aprobó un convenio tipo para evitar la doble tributación a ser suscrito o a ser negociado entre los países miembros y otros ajenos a la sub-región.

**“La Administración Tributaria debe tener en cuenta que la información que se solicita debe estar al alcance del contribuyente. Asimismo, debe tener en cuenta la capacidad de almacenamiento, proceso y análisis con la que cuenta el contribuyente, así como el tiempo adecuado para su cumplimiento.”**

Dado que los países integrantes del Acuerdo de Cartagena también fueron integrantes de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio–ALALC (hoy, Asociación Latinoamericana de Integración–ALADI), el Convenio se ha ceñido estrictamente a los lineamientos teóricos de los expertos de la ALALC, que recomendaban la adopción del criterio objetivo de la ubicación territorial de la fuente, por ser más acorde con los intereses de los países en vía de desarrollo, como es el caso de todos los países que integran la sub-región.

Este Convenio es un tratado tributario para países que usan el principio territorial. Éste repite el derecho interno de las partes (la ley vigente) colocando como exclusiva imposición la fuente. También provee de disposiciones para el intercambio de información<sup>6</sup>, asistencia mutua, etc., pero el impacto del tratado está mucho más limitado que el modelo del Convenio de la OCDE o el modelo de las Naciones Unidas. Ha servido de base para pocos tratados entre los países latinoamericanos.

### **Convenios Suscritos con el Estado Chileno y canadiense**

Mediante Resolución Legislativa No. 27905, publicada el 6 de enero de 2003, se aprueba el “Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal con relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio”. Dicho convenio fue suscrito en la ciudad de Santiago, República de Chile, el 8 de junio de 2001.

Asimismo, mediante Resolución Legislativa No. 27904, publicada el 5 de enero de 2003, el Congreso de la República aprobó el “Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de Canadá, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal con relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio”. Es importante señalar, que dicho convenio fue suscrito en la ciudad de Lima el 20 de julio de 2001.

Ambos convenios han sido suscritos sobre la base del actual modelo de convenio de la OCDE. En este sentido, ambos incluyen en su cláusula 26 disposiciones relacionadas con el intercambio de información.<sup>7</sup>

#### **Artículo 26.– Intercambio de Información**

*1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. 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) encargados de, y sólo para el uso en relación con, la gestión o recaudación, los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a cualquier impuesto, o la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.*

*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;*

6. “Artículo 20.– Consultas e Información. Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión. La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio. Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí.”

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

7. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Si la autoridad competente de un Estado Contratante solicita información de manera específica, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere el presente artículo en la forma solicitada.”

*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 tratante; o*

Del análisis de los convenios como mecanismos más utilizados para hacer posible el intercambio de información se pueden establecer ciertas observaciones comunes a todos ellos:

- a) Que frente a la solicitud de información, la Administración Tributaria adopte todas las medidas tendientes a su obtención siempre que aquélla se encuentre en el ámbito de su competencia y con las limitaciones vinculadas al derecho a la confidencialidad de la que gozan los contribuyentes.
- b) Que la información obtenida en virtud de un requerimiento sólo deba ser utilizada para propósitos fiscales.

Es importante señalar, que las modificaciones al Código Tributario recientemente introducidas en febrero de 2004 establecen expresamente como una excepción a la reserva tributaria el intercambio de información reservada con administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.

En el pasado, no obstante lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición así como el convenio de intercambio de información con Estados Unidos, no existía una disposición en este sentido. Sin embargo, aun cuando ahora se encuentra comprendido como un supuesto de excepción, las propias disposiciones incorporadas en los convenios antes mencionados establecen expresamente el respeto al derecho a la confidencialidad del contribuyente así como el uso limitado de la información a proporcionar.

### Conclusiones

1. Los elementos básicos de la relación jurídico tributaria deben, indefectiblemente encontrarse establecidos en la ley. En este contexto, dado que la Administración Tributaria constituye el nexo fisco-contribuyente, todas las reglamentaciones que ésta pudiese establecer para la ejecución de sus facultades de fiscalización deben respetar el fiel cumplimiento del principio de legalidad. Concretamente, una delimitación difusa de las facultades discrecionales en el ejercicio de la función fiscalizadora puede degenerar en una afectación al principio de legalidad (e inseguridad jurídica) y también al de igualdad.
2. Frente a las facultades discrecionales en el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria se requiere de la existencia de derechos y garantías para los contribuyentes que sean consistentes a efectos de que constituyan un límite a los posibles excesos que se puedan presentar en la aplicación concreta de tales facultades.

Específicamente, debe hacerse énfasis en los derechos de privacidad y confidencialidad de los contribuyentes.

3. Al efecto, debe tenerse en cuenta las conclusiones de la OCDE que establecen una serie de principios básicos aplicables para la protección de los derechos de los contribuyentes frente al ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria.
4. Frente al fortalecimiento de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora se requiere de una revisión inmediata de los derechos y garantías que los contribuyentes pueden oponer ante su ejercicio a fin de reestablecer el equilibrio entre la actuación de la Administración Tributaria y el trato a los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización. Si bien es cierto que el Artículo 92 del Código Tributario establece una lista de derechos del contribuyente, sería importante que dicha lista constituyera un desarrollo de los derechos antes mencionados toda vez que en esencia, éstos derechos resumen las principales garantías del contribuyente frente al ejercicio concreto del poder tributario.
5. Hay dos líneas de acción que la Administración Tributaria puede tomar con el propósito de elevar la probabilidad de detección de incumplimiento tributario. La primera es aumentar la disponibilidad de información relacionada con la magnitud de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. La segunda, es optimizar el uso de esta información disponible a través de la implementación de mecanismos de discriminación para seleccionar contribuyentes a fiscalizar de forma tal que aquellos sometidos a procedimientos de fiscalización sean los que tienen una mayor probabilidad de incumplimiento. En la práctica, esta tarea se desvirtúa debido a que la Administración Tributaria concentra sus actividades de fiscalización principalmente en los contribuyentes formales con el único fin de generar una mayor recaudación.
6. La Administración Tributaria debe tener en cuenta los límites constitucionales y legales en el ejercicio de sus facultades discrecionales en la fiscalización. En este sentido, si bien tiene atribuciones para solicitar información de diverso tipo, la información que solicita debe estar al alcance de los contribuyentes y no les debe significar desembolsos excesivamente onerosos.
7. Teniendo en cuenta que el fenómeno de la globalización ha generado el incremento de empresas multinacionales, el tema del intercambio de información sobre materias tributarias entre las administraciones tributarias de un país a otro se ha transformando en una de las principales preocupaciones, por lo que resulta

esencial la suscripción de convenios para establecer una política de colaboración adecuada que esté orientada a combatir el incumplimiento tributario a nivel internacional, obviamente, sin dejar de lado el respeto a los derechos de los contribuyentes.

8. El Perú ha suscrito un número reducido de convenios sobre intercambio de información. Al igual que tales convenios, los que se puedan suscribir en el futuro

deben tener en cuenta que frente a la solicitud de información, la Administración Tributaria debe adoptar todas las medidas tendientes a su obtención siempre que aquélla se encuentre en el ámbito de su competencia y con las limitaciones vinculadas al derecho a la confidencialidad de la que gozan los contribuyentes; y, que la información obtenida en virtud de un requerimiento sólo debe ser utilizada para propósitos fiscales. 

## Anexo

### Modelo de Estatuto del Contribuyente sugerido por la OCDE

<b>DERECHOS</b>
<p><b>Derecho a ser informado, asistido y escuchado</b></p> <p>La Administración Tributaria debe procurar en todo momento y bajo circunstancias normales, lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ayudar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes</li> <li>• Explicar las razones que motivan sus decisiones con relación a los asuntos que le conciernen a los contribuyentes.</li> <li>• Atender los pedidos de devolución de impuestos en tiempo razonable según lo dicte cada jurisdicción</li> <li>• Responder a las solicitudes de los contribuyentes en tiempo razonable</li> <li>• Tratar las solicitudes urgentes tan pronto como sea posible</li> <li>• Responder las llamadas telefónicas prontamente y sin transferencia de llamadas innecesarias</li> <li>• Mantener los costos al mínimo en cumplimiento de la Ley.</li> <li>• Brindar la oportunidad al contribuyente de tener un asesor legal o asesor en impuestos presente durante cualquier investigación</li> <li>• Enviar al final de la investigación tan pronto como sea posible, el resultado por escrito de dicha investigación conteniendo las razones que motivan las decisiones tomadas por la Administración Tributaria.</li> <li>• De emitirse una resolución de determinación, enviar el detalle correspondiente que muestre el cálculo que sustenta dicha determinación.</li> </ul> <p><b>Derecho a apelar</b></p> <p>La Administración Tributaria debe procurar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Explicar detalladamente el derecho de los contribuyentes a revisar, objetar y apelar si es que éstos no están de acuerdo con las decisiones tomadas por la Administración o en caso requieran aclaración sobre ciertos aspectos.</li> <li>• Revisar los casos respecto de los cuales la Administración Tributaria considere que ha efectuado una interpretación errónea de los hechos, aplicado una ley incorrectamente o que no ha seguido un debido procedimiento.</li> <li>• Asegurar que la revisión ha sido llevada de manera imparcial, profesional y completa por un representante de la Administración Tributaria que no haya tomado parte en la decisión original (materia de re-examen).</li> <li>• Resolver la objeción del contribuyente tan pronto como sea posible a menos que la Administración Tributaria requiera mas información, o que la materia o el tema sea inusualmente complejo.</li> <li>• Brindar razones motivadas si la objeción del contribuyente ha sido totalmente o parcialmente desestimada.</li> <li>• Solicitar información adicional solo en los casos en los cuales sea estrictamente necesaria para resolver asuntos en controversia.</li> </ul> <p><b>Derecho a no pagar más de lo que corresponde</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Para preservar este derecho, la Administración Tributaria debe actuar con integridad e imparcialidad, asegurando que el contribuyente pague lo que debidamente le corresponde por impuestos, y que los créditos, beneficios fiscales así como devoluciones sean correctamente aplicados.</li> </ul> <p><b>Derecho a la certeza</b></p> <p>La Administración Tributaria debe procurar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Brindar información sobre las implicancias fiscales de los actos de los contribuyentes.</li> <li>• Informar con anticipación o tan pronto como sea posible respecto de la fecha en que se llevará a cabo una entrevista con las autoridades tributarias así como de la solicitud para la presentación de documentos.</li> <li>• Brindar información respecto a los alcances de la entrevista y del requerimiento de información.</li> </ul>

- Fijar lugar, hora y fecha convenientes para la entrevista, y otorgar tiempo necesario para la presentación de los registros por parte de los contribuyentes.

#### **Derecho a la privacidad**

La Administración Tributaria debe procurar:

- Efectuar investigaciones respecto a los contribuyentes solo en el marco de una verificación para comprobar que dichos contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias.
- Solicitar solo el acceso a la información que sea relevante en el marco de una investigación.
- Considerar toda la información obtenida o recibida del contribuyente como privada.

#### **Derecho a la confidencialidad y al secreto**

- La Administración Tributaria no debe divulgar ninguna información de carácter personal o financiera respecto de los contribuyentes a menos que estos den su autorización por escrito o en casos en que la Ley permita.

### **OBLIGACIONES**

#### **Obligación de ser honesto**

La Administración Tributaria espera que los contribuyentes:

- Proporcionen información completa y ajustada a la realidad cuando les sea requerida.
- Declarar todos los ingresos gravables en las declaraciones juradas.
- Aplicar deducciones y créditos solo cuando efectivamente tengan derecho a ello.
- Responder a las preguntas de manera honesta, completa y real.
- Explicar los hechos de manera completa y las circunstancias cuando se solicite asesoría tributaria o la aplicación de una norma específica.

#### **Obligación de cooperar**

- Los contribuyentes deben cooperar con la Administración Tributaria, tratando a sus funcionarios con consideración y respeto.

#### **Obligación de proporcionar información ajustada a la realidad y documentos a tiempo**

- Presentar las declaraciones juradas correctamente llenadas en el límite de tiempo fijado por la Administración Tributaria.
- Brindar información completa y real en ciertas fechas fijadas por la Administración Tributaria.
- Tener el debido cuidado para el llenado y preparación de las declaraciones juradas, e información requerida.
- Informar a la Administración Tributaria de eventos relevantes como la apertura de un negocio o el inicio de una empresa, cambios de domicilio postal, traslado de negocios, cierre de establecimientos, consignando el número de identificación del contribuyente en un plazo prudencial para que la Administración Tributaria pueda aplicar las normas tributarias correspondientes.

#### **Obligación a guardar registros**

El contribuyente debe:

- Mantener sus registros y libros contables que le permitan cumplir sus obligaciones tributarias.
- Mantener sus registros y libros contables por el periodo requerido por la Administración Tributaria.
- Tener el debido cuidado en el llenado de los libros y registros contables.
- Permitir el acceso a la Administración Tributaria para que efectúe la revisión de los libros y registros contables.

#### **Obligación de pagar los impuestos a tiempo**

El contribuyente tiene la obligación de:

- Pagar los impuestos que le correspondan en el plazo establecido.
- Pagar el saldo completo resultante contenido en una resolución de determinación o rectificatoria.
- Colaborar con la Administración Tributaria desarrollando una forma de pago que permita cumplir con las obligaciones tributarias, una vez que el contribuyente haya agotado todas las posibilidades de obtener los fondos necesarios para cubrir su deuda tributaria.
- Retener y remitir los impuestos de terceros en las fechas fijadas.
- Comunicar tan pronto sea posible si algún evento o suceso fuera del control ha ocurrido, que no permitió que el contribuyente cumpla sus obligaciones a tiempo.