



Firmado digitalmente por:  
GUILLERMO CESAR SOLANO  
MENDOZA  
INTENDENTE NACIONAL  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO  
TRIBUTARIA  
Fecha y hora: 10/04/2024 12:01

## INFORME N.º 000026-2024-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

**LUGAR** : Lima, 10 de abril de 2024

### **MATERIA:**

Para efecto de la obligación de la SUNAT prevista en el numeral 4 del artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, consistente en remitir anualmente al Ministerio de Economía y Finanzas la lista de países o territorios que hayan cumplido e incumplido con el intercambio de información, o lo hayan cumplido de forma limitada; así como los casos en los que haya detectado ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo señalados en el inciso b) del numeral 1 del primer párrafo del mismo artículo, se realizan las siguientes consultas:

1. ¿La referencia a intercambio de información comprende las modalidades de intercambio a solicitud, espontáneo y automático establecidas por el Código Tributario y la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal?
2. ¿Qué implica la ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo?

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "LIR").
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, "Reglamento de la LIR").
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, "Código Tributario").

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 10/04/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0103 2913 0641 5339



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE  
10/04/2024 11:40:02

**ANÁLISIS:**

1. De acuerdo con el inciso m) del artículo 44 de la LIR, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos, incluyendo la pérdida de capital, provenientes de operaciones efectuadas con sujetos residentes de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, establecimientos permanentes situados en países o territorios no cooperantes de baja o nula imposición; o, que obtienen rentas a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición o sujetos a un régimen fiscal preferencial por dichas operaciones.

La referida norma señala que mediante decreto supremo se establecen los criterios de calificación y/o los países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, así como los criterios de calificación de los regímenes fiscales preferenciales; al efecto, se precisa que tales criterios deben sustentarse en ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo, nulo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten, entre otros aspectos.

A su vez, el numeral 1 del artículo 86 del Reglamento de la LIR establece que son países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición los señalados en su Anexo 1, siendo que mediante decreto supremo se puede incluir en dicho anexo a otros países o territorios, siempre que cumplan con alguno de los siguientes criterios:

- a. Que no tengan vigente con el Perú un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria o Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) que incluya una cláusula de intercambio de información; o existiendo estos, no cumplan con el intercambio de información con el Perú o que dicho intercambio sea limitado por aplicación de sus normas legales o prácticas administrativas.
- b. Ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- c. Que su tasa aplicable del impuesto a la renta empresarial, de conformidad con el artículo 87, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior al sesenta por ciento (60%) de la que correspondería en el Perú sobre rentas de naturaleza empresarial, de conformidad con el régimen general.

En el último párrafo del mismo numeral se señala que los miembros de la OCDE<sup>(1)</sup> o aquellos países o territorios con los que el Perú tenga vigente un CDI que incluya una cláusula de intercambio de información que no cumplan con el intercambio de información en los términos del inciso c) del tercer párrafo del citado numeral pueden ser incluidos en el referido Anexo 1.

Por su parte, el numeral 4 del artículo 86 del Reglamento de la LIR dispone que la SUNAT debe remitir anualmente al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) la lista de países o territorios que hayan cumplido e incumplido con el intercambio de información, o lo hayan cumplido de forma limitada, así como los casos en los

<sup>1</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CÁMACHO  
GERENTE  
10/04/2024 11:40:02

que haya detectado los supuestos señalados en el inciso b) de numeral 1 del primer párrafo del citado artículo 86, es decir, ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.

2. Además, de acuerdo con el artículo 102-A del Código Tributario<sup>(2)</sup>, la SUNAT presta y solicita asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente según lo señalado en los convenios internacionales<sup>(3)</sup> y de manera complementaria, de acuerdo con lo dispuesto en el mismo código.

Asimismo, según el tercer párrafo del mismo artículo, la asistencia administrativa mutua en materia tributaria comprende, entre otras formas, el intercambio de información, que puede ser a solicitud<sup>(4)</sup>, espontáneo<sup>(5)</sup>, y automático<sup>(6)</sup>; pudiendo realizarse también por medio de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero.

De otro lado, la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal<sup>(7)</sup> -mencionada en la exposición de motivos del Decreto Legislativo n.º 1315<sup>(8)</sup>- señala en sus artículos 5, 6 y 7 cuándo opera el intercambio de información por solicitud<sup>(9)</sup>, automático<sup>(10)</sup> y espontáneo<sup>(11)</sup>, respectivamente.

Es del caso indicar que, de acuerdo con el penúltimo y último párrafos de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, éste es de aplicación para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la SUNAT o que deban cumplir los administrados, conforme a la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, la cual incluye sus recomendaciones y estándares

- <sup>2</sup> Al respecto cabe indicar que el Título VIII del Libro Segundo del Código Tributario contiene disposiciones referidas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.
- <sup>3</sup> La Septuagésimo Cuarta Disposición Final del Código Tributario establece que *“La mención a convenios internacionales que se realiza en el Código Tributario debe entenderse referida a los tratados internacionales o a las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina.”*
- <sup>4</sup> De acuerdo con el artículo 102-C del citado código, la SUNAT proporciona la información tributaria y la documentación de soporte, con la que cuente, a la autoridad competente que lo solicite teniendo en cuenta, de ser el caso, lo dispuesto en los convenios internacionales.
- <sup>5</sup> El artículo 102-E del Código Tributario señala que la SUNAT puede intercambiar información de manera espontánea cuando obtuviera información que considere que sea de interés para la autoridad competente.
- <sup>6</sup> El artículo 102-D del Código Tributario establece que la SUNAT comunica periódicamente, mediante intercambio automático, a la autoridad competente, la información y los datos que se acuerden en los convenios internacionales. Agrega, que esta forma de intercambio incluye al intercambio automático de información financiera.
- <sup>7</sup> Adoptada el 25.1.1988, enmendada el 27.5.2010, en vigor internacionalmente desde el 1.6.2011, suscrita por el Perú el 25.10.2017 y aprobada por la Resolución Legislativa n.º 30774, publicada el 23.5.2018. Mediante el Decreto Supremo N.º 012-2018-RE, publicado el 24.5.2018, se ratificó la aprobación de la referida convención. En vigor para el Perú desde el 1.9.2018. En adelante, “CAAMMF”.
- <sup>8</sup> Que modificó el Código Tributario y, entre otros, incorporó las disposiciones relativas a la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria.
- <sup>9</sup> El artículo 5 de la CAAMMF establece que previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá otorgar al Estado requirente, cualquier información a la que se refiere el artículo 4 relacionada con personas o transacciones específicas.
- <sup>10</sup> El artículo 6 de la CAAMMF establece que respecto a categorías de casos y de conformidad con los procedimientos que determinarán mediante acuerdo mutuo, dos o más Partes intercambiarán automáticamente la información a que se refiere el artículo 4.
- <sup>11</sup> El artículo 7 de la CAAMMF establece que, una Parte, sin que exista solicitud previa, transmitirá a otra de las Partes la información de la que tenga conocimiento en las circunstancias que precisa el mismo artículo 7.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 10/04/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.



internacionales. Para dicho efecto, se entiende por asistencia administrativa mutua en materia tributaria a aquella establecida en los convenios internacionales.

En tal orden de ideas, respecto a la primera consulta, se tiene que el numeral 4 del artículo 86 del Reglamento de la LIR regula la actuación de la SUNAT a efecto de remitir al MEF la lista de países o territorios que hayan cumplido e incumplido con el intercambio de información, o lo hayan cumplido de forma limitada; siendo que la referencia al intercambio de información contenida en los numerales 1 y 4 del citado artículo comprende las modalidades de intercambio a solicitud, automático y espontáneo, en concordancia con el Código Tributario y la CAAMMF.

3. En lo que concierne a la segunda consulta referida a los alcances del criterio de calificación previsto en el inciso b) del numeral 1 del primer párrafo del artículo 86 del Reglamento de la LIR, esto es, a la ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo en un determinado país o territorio, cabe indicar que en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1381<sup>(12)</sup> se ha señalado que dicho criterio *“implica que se guarden reservas ya sea a nivel legal o reglamentario como en la práctica administrativa respecto de información de los sujetos o de las transacciones efectuadas por estos”*.

En el mismo sentido, la exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 340-2018-EF<sup>(13)</sup> señala que *“la falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo implica que la jurisdicción guarde reservas respecto de su sistema tributario o de la información de los sujetos que operan en dicha jurisdicción o de las transacciones efectuadas por estos, que faciliten la elusión o evasión tributaria internacional”*. Agrega que *“se puede verificar la falta de transparencia cuando, entre otros casos, se establezcan acuerdos tributarios entre la jurisdicción y el contribuyente o grupos económicos, que sean ocultos, que otorguen beneficios o ventajas diferentes a las establecidas por ley, y a los que no puedan acceder las administraciones tributarias de otras jurisdicciones”*.

Así pues, tal como fluye de lo antes expuesto, la ausencia o falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo en un determinado país o territorio implica que un país o territorio guarde reservas (secreto) en torno a:

- El sistema tributario aplicable en su jurisdicción.
- La información de los sujetos que operan en su jurisdicción.
- Las transacciones efectuadas por los sujetos que operan en su jurisdicción.

Y que, como consecuencia, las administraciones tributarias de otras jurisdicciones no puedan acceder a dicha información, facilitando con ello la elusión o evasión tributaria internacional.

## CONCLUSIONES:

Para efecto de la obligación de la SUNAT prevista en el numeral 4 del artículo 86 del Reglamento de la LIR, consistente en remitir anualmente al MEF la lista de países o

<sup>12</sup> Decreto Legislativo que modificó el inciso m) del artículo 44 de la LIR, publicado el 24.8.2018.

<sup>13</sup> Publicado el 30.12.2018. El Decreto Supremo n.º 340-2018-EF modificó, entre otros, el artículo 86 del Reglamento de la LIR.



territorios que hayan cumplido e incumplido con el intercambio de información, o lo hayan cumplido de forma limitada; así como los casos en los que haya detectado ausencia de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo señalados en el inciso b) del numeral 1 del primer párrafo del mismo artículo, se tiene que:

1. La referencia al intercambio de información comprende las modalidades de intercambio a solicitud, automático y espontáneo.
2. La ausencia o falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo en un determinado país o territorio implica que un país o territorio guarde reservas (secreto) en torno a:
  - El sistema tributario aplicable en su jurisdicción.
  - La información de los sujetos que operan en su jurisdicción.
  - Las transacciones efectuadas por los sujetos que operan en su jurisdicción.

Y que, como consecuencia, las administraciones tributarias de otras jurisdicciones no puedan acceder a dicha información, facilitando con ello la elusión o evasión tributaria internacional.



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE  
10/04/2024 11:40:02

amf/smr

CT000162 a 00168-2022– Alcance del numeral 4 del artículo 86 del Reglamento de la LIR.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 10/04/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0103 2913 0641 5339

