

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



“LA INCIDENCIA DE LA ACCIÓN 12 DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA BEPS, RELATIVA A LA REVELACIÓN DE LOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA, EN LA OBLIGACIÓN DEL ABOGADO DE GUARDAR EL SECRETO PROFESIONAL”

Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho Tributario

AUTOR

YOSIV ZOLÍN YUCRA NÚÑEZ

ASESORA

RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

LIMA – PERÚ

2017

ABSTRACT

La investigación presenta un análisis de la revelación de los mecanismos de las planificaciones fiscales agresivas por parte de los profesionales del Derecho a las administraciones tributarias, obligación que forma parte de la acción 12 del llamado "Plan de Acción contra el BEPS". Esta tendría un impacto negativo en el ejercicio del derecho constitucional a la reserva profesional del abogado debido a sus medidas que pretenden luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Para dilucidar este aspecto, se analiza si la información que se brinda a los profesionales del derecho para la elaboración de planeamientos fiscales, forma parte de la esfera de protección que otorga el derecho obligación a guardar el secreto profesional que tenemos todos los abogados. Se concluye que en Perú, la revelación de los mecanismos de las planificaciones fiscales agresivas por parte de los profesionales del derecho a las administraciones tributarias, no sería posible, puesto que se contrapondría al derecho constitucional a guardar el secreto profesional que protege a los abogados.

The investigation presents an analysis of the disclosure of the mechanisms of aggressive tax planning by law professionals to tax administrations, an obligation that is part of Action 12 of the called "Plan of Action against BEPS." This would have a negative impact on the exercise of the constitutional right to the professional reserve of the lawyer due to its measures that aim to fight the base erosion and profit shifting. In order to elucidate this aspect, it is analyzed if the information that is provided to the professionals of the right for the elaboration of fiscal planning, forms part of the sphere of protection that grants the right obligation to keep the professional secret that we have all the lawyers. It is concluded that in Peru, disclosure of the mechanisms of aggressive tax planning by professionals of the right to tax administrations would not be possible, because it would be opposed to the constitutional right to keep professional secret that protects lawyers.

ÍNDICE

ÍNDICE.....	3
REFERENCIA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	5
INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO I.....	8
LA ACCIÓN 12 DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA BEPS RELATIVA A LA REVELACIÓN DE LOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.....	8
1. Acción 12 del Plan de acción contra BEPS.....	8
1.1. Plan de acción contra BEPS	8
1.1.1. Plan de acción	8
1.1.2. Escenario antes de BEPS.....	10
1.1.3. BEPS.....	11
1.1.4. Consecuencias de BEPS	11
1.1.5. Origen del plan de acción contra BEPS	12
1.1.6. BEPS en el Perú	12
1.2. Economía de opción, elusión y evasión.....	13
1.2.1. Ahorro fiscal permitido	13
1.2.2. Prohibición de la evasión.....	14
1.2.3. Lucha contra la elusión fiscal	15
1.3. Acción 12 del Plan de acción contra BEPS	16
2. Planificación fiscal agresiva	19
CAPÍTULO II	21
OBLIGACIÓN DEL ABOGADO DE GUARDAR EL SECRETO PROFESIONAL	21
1. Secreto Profesional	21
1.1. El Secreto Profesional en la Constitución Política del Perú	22
1.1.1. Naturaleza del Secreto Profesional.....	23
1.1.2. Derecho y garantía.....	23
1.1.3. Profesional	24
1.1.4. Información protegida.....	25
1.1.5. Relevación de reserva	25

1.2. Casos de excepción al Secreto Profesional	27
2. Secreto Profesional del abogado.....	28
3. El Secreto Profesional en el Código de Ética del Abogado.....	32
4. El Secreto Profesional del abogado tributarista	34
5. Abogado, cliente y justicia	35
6. Acuerdos de confidencialidad.....	36
CAPÍTULO III.....	37
CONVERGENCIA DE LOS MECANISMOS DE REVELACIÓN DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA REGULADOS EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA Y EN LA LEGISLACIÓN PERUANA.....	37
1. Tratamiento de los mecanismos de la revelación de planificación fiscal agresiva en la legislación comparada.....	37
1.1. DOTAS del Reino Unido	37
1.2. Abusive Tax Shelters and Transactions de Estados Unidos de América.....	38
1.3. Disclosure Rules de Canadá	40
1.4. Mandatory Disclosure Regime de Irlanda.....	41
1.5. Disclosure Rules de Portugal.....	42
1.6. Disclosure Rules de Sudáfrica	43
2. Tratamiento de la revelación de planificación fiscal agresiva en la legislación peruana 45	
2.1. Declaración Anual de Operaciones con Terceros	45
2.2. Programa de Declaración Telemática de Precios de Transferencia.....	47
2.3. Decreto Legislativo N° 1249.....	48
CONCLUSIONES	51
BIBLIOGRAFÍA.....	52

REFERENCIA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

AT	<i>Autoridade Tributária e Aduaneira</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CAD	<i>Canadian dollars</i>
CRA	<i>Canada Revenue Agency</i>
DAOT	Declaración Anual de Operaciones con Terceros
DOTAS	<i>Disclosure of tax avoidance schemes</i>
EUR	Euros
G20	Grupo de los 20
GAAR	<i>General Anti Avoidance Rules</i>
HMRC	<i>HM Revenue & Customs</i>
IGV	Impuesto General a las Ventas
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
IVA	Impuesto al Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
ONG	Organización no gubernamental
PDT	Programa de Declaración Telemática
SARS	<i>South African Revenue Service</i>
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
UIF	Unidad de Inteligencia Financiera
UIT	Unidad Impositiva Tributaria
USD	<i>United States Dollar</i>
ZAR	<i>South African rands</i>

INTRODUCCIÓN

La evasión y elusión fiscales son un problema mundial que requiere de diálogo internacional e implementación de sistemas de transparencia a fin de que los contribuyentes declaren todas sus operaciones y, como consecuencia, paguen sus tributos. El Perú no es ajeno a esta realidad por eso cada día se implementan nuevas medidas legislativas para solucionar dicho problema. Muestra de ello son las recientes normas de Transparencia Fiscal Internacional¹ y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario².

Sin perjuicio de ello, el Perú ha mostrado interés por pertenecer a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), organismo internacional que busca promover políticas públicas para mejorar el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Esto permitiría incrementar la inversión pública y privada, y en consecuencia, mejorar la productividad nacional. En este sentido, la OCDE busca mejorar la eficiencia económica tributaria de los países³ implementando, entre otras, medidas tributarias que contrarresten la evasión y elusión fiscal internacional.

Una de estas medidas es el denominado “Plan de acción contra BEPS”, el cual pretende luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Este plan está compuesto por 15 acciones, de las cuales, en el presente trabajo de investigación, solamente se analiza la acción número 12, en lo referente a la revelación de planificaciones fiscales agresivas, mecanismo informativo que incide en la obligación de guardar el secreto profesional que tienen todos los abogados⁴.

El principal problema abordado es el determinar si la acción 12 del plan de acción contra BEPS, respecto a la revelación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva por parte del abogado, de acuerdo a la legislación vigente, se contrapone a su obligación de guardar el secreto profesional. En consecuencia, la hipótesis que deberá motivarse a lo largo de la tesis considera que la acción 12 del plan de acción contra BEPS, relativa a la revelación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva por parte del abogado, no podría adoptarse en el Perú, dado que se contrapone a su obligación de guardar el secreto profesional. Para ello, se utiliza una metodología explicativa, contando con el estudio de las figuras jurídicas más importantes del tema de investigación analizado.

La estructura planteada a lo largo de la tesis, permite conocer cuáles son los alcances de la acción 12 del plan de Acción contra BEPS, relativa a la revelación de las planificaciones fiscales agresivas, y determina el contenido y límites del derecho - obligación del abogado a guardar el secreto profesional. Asimismo, se han inspeccionado las legislaciones y experiencias extranjeras,

¹ Capítulo XIV Del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional incorporado al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta por el artículo 4º del Decreto Legislativo N° 1120 publicado el 18 de julio del 2012 y vigente a partir del 01 de enero del 2013.

² En el marco de la Reforma del Sistema Tributario realizada en el año 2012, el 18 de julio del dicho año se publicó en el Diario Oficial El Peruano, el Decreto Legislativo No. 1121 a través del cual se modificó el Texto único Ordenado del Código Tributario.

³ La OCDE cuenta además, con el Centro para la Cooperación con los países No Miembros, el cual sirve como foco central para establecer un diálogo sobre las políticas entre la OCDE y las economías de los países no miembros de todo el mundo. Ver en Más información de la OCDE en <http://www.oecd.org>

⁴ De acuerdo a la legislación peruana vigente, el derecho - obligación a guardar el secreto profesional se encuentra reconocido en el inciso 18 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, el cual literalmente señala lo siguiente: “Artículo 2.- Toda persona tiene derecho: (...) 18. A mantener reserva sobre sus convicciones políticas, filosóficas, religiosas o de cualquier otra índole, así como a guardar el secreto profesional”.

y se ha realizado un contraste con la realidad peruana, para conocer si es posible la implementación de las *disclosure rules* en un país tan distinto, como el Perú.

Cabe señalar que la referida estructura, permite analizar los elementos jurídicos esenciales para demostrar la hipótesis principal. Al respecto, se debe tener en cuenta que con el desarrollo de la presente tesis, no se pretenden abarcar los conceptos jurídicos mencionados en toda su extensión, sin embargo, se otorgan alcances precisos de cómo es que se deben entender estas figuras jurídicas en el marco de la presente investigación. Para ello, adicionalmente se debe considerar que el Perú es un país en vías de desarrollo e importador de capital, y actualmente, no cuenta con normas que requieran a los abogados revelar información acerca de los planeamientos fiscales agresivos elaborados para sus clientes, más aun si no existe una definición clara de cuándo es que las mencionadas planificaciones fiscales, califican como “agresivas”.

En la presente tesis, se han desarrollado tres capítulos, los cuales contienen una estructura detallada de los temas estudiados en esta tesis. En primer lugar, el capítulo I titulado "Acción 12 del plan de acción contra la BEPS, relativo a la divulgación de mecanismos de planificación fiscal agresiva", examina si la acción mencionada es contraria a la obligación de todos los abogados de guardar el secreto profesional, y es que la información proporcionada por los clientes y la planificación tributaria que se elabora a partir de ella, forma parte del secreto profesional no sujeto a divulgación.

En segundo lugar, el Capítulo II, titulado "La obligación del abogado de guardar secreto profesional", desarrolla el ámbito del secreto profesional, otorgando especial énfasis al derecho - obligación que protege al abogado, para poder establecer si es contraria a la divulgación de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

En tercer lugar, el capítulo III titulado "Convergencia de la divulgación de mecanismos de planificación fiscal agresiva regulados en la legislación comparada y en la legislación peruana", analiza la experiencia de países como Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Irlanda, Portugal y Sudáfrica. Experiencias que han sido tomadas en cuenta por la OCDE en el desarrollo de la acción 12 del Plan de Acción contra el BEPS. Esa información se contrasta con la experiencia peruana sobre la transferencia de información a la administración tributaria nacional. En concreto se analizará la DAOT, el PDT de Precios de Transferencia y el Decreto Legislativo N° 1249.

Finalmente, la tesis concluye señalando que existe una clara contradicción entre la obligación de los abogados de revelar los mecanismos de planificación fiscal y el secreto profesional que los resguarda, y ha permitido identificar que toda la información obtenida para la elaboración de los mencionados esquemas fiscales, es objeto de protección del secreto profesional del abogado, y por tal motivo debe reservarse su contenido.

La presente investigación es sumamente importante, puesto que permite conocer cuáles son las consecuencias y el impacto de la implementación de una medida, como lo es la revelación de planeamientos fiscales agresivos a las administraciones tributarias, que busca luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en el derecho peruano, el cual se encuentra regido por un orden constitucional vigente, teniendo como derecho protegido a la reserva profesional del abogado.

La tesis es de carácter exegético, tomando en cuenta que se interpreta de manera crítica los documentos emitidos por la OCDE, la legislación y experiencia comparada y nacional, la protección constitucional y del Código de Ética del Abogado, que goza el secreto profesional y las tendencias doctrinales en torno a los temas investigados.

CAPÍTULO I

LA ACCIÓN 12 DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA BEPS RELATIVA A LA REVELACIÓN DE LOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Con el desarrollo del presente capítulo se analiza la acción 12 del plan de acción contra BEPS, relativa a la revelación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva por parte del abogado. Esto permite determinar si el contenido de la referida acción es contrario a la obligación de todos los abogados de guardar el secreto profesional, teniendo en cuenta que la información que brindan los clientes y el planeamiento tributario que se elabora a partir de ella, forman parte del secreto profesional no sujeto a divulgación.

1. Acción 12 del Plan de acción contra BEPS

Para el análisis de la acción 12 del plan de acción referido, se han desarrollado tres subtítulos en los cuales se explica claramente los temas de imprescindible conocimiento para la comprensión y probanza de la hipótesis que contiene la presente investigación.

1.1. Plan de acción contra BEPS

Este primer subtítulo, está compuesto por seis apartados, en los cuales se establece claramente en que consiste el plan de acción, cual fue el escenario global preliminar de BEPS, en qué consisten estas medidas de lucha contra la elusión fiscal, cuáles son sus consecuencias, como se dio su origen y finalmente, como es que el Perú toma en cuenta estas medidas de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Esto con el fin de conocer cuál es el fundamento de BEPS para determinar específicamente si la acción 12 del plan de lucha contra la elusión fiscal referido se contrapone con el secreto profesional del abogado.

1.1.1. Plan de acción

Las BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) son una propuesta de tratamiento a determinadas prácticas elusivas. Este plan está compuesto por 15 medidas tributarias que buscan la mejora legislativa del sistema fiscal internacional, tomando en cuenta básicamente a las empresas que tienen presencia en varios países, pero que responde a la presión de determinados estados que han visto perjudicadas sus arcas fiscales.

El plan de acción contra BEPS fue elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a solicitud expresa del G20 y fue publicado el 12 de febrero de 2013. Al respecto, el origen de la OCDE se remonta al escenario europeo post Segunda Guerra Mundial, y es que en 1948 se creó la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) con la finalidad de dirigir el Plan Marshall financiado por Estados Unidos para reconstruir el continente europeo. Posteriormente y animados por el escenario prometedor de interdependencia económica mundial, Canadá y Estados Unidos forman parte de la OCEE y suscriben la

nueva convención de la OCDE el día 14 de diciembre de 1960. Es así que el día 30 de septiembre de 1961 con la entrada en vigor de la convención, nace oficialmente la OCDE.⁵

La OCDE adicionalmente, tiene por objeto el promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo, sin embargo ese objetivo ha sido largamente cuestionado por la doctrina, y es que se piensa que el mejorar el bienestar económico y social solo tendrá un impacto negativo en los países miembros de la OCDE, y no en los demás países.

La OCDE también ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. La referida organización trabaja para entender que es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. De igual manera, mide la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Además, analiza y comparan datos para realizar pronósticos de tendencias. Fija estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas. (OCDE, 2016)

La OCDE agrupa a 34 países miembros, conformados por Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia, Suiza y Turquía. (OCDE, 2016)

Por otro lado el G20 es un espacio para la reflexión y un foro para la cooperación, donde los países miembros tratan temas relacionados con el sistema financiero internacional, la estabilidad y el crecimiento económicos. Participan países industrializados y economías emergentes. (G20, 2016) Además, el también llamado “Grupo de los veinte” está compuesto por Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Francia, Alemania, India, Indonesia, Italia, Japón, Corea, México, Rusia, Arabia Saudita, Sudáfrica, Turquía, el Reino Unido, los Estados Unidos y la Unión Europea. (G20, 2016)

El año 2013 la OCDE publicó el documento denominado “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, en el cual presenta los estudios y datos disponibles en relación con la existencia y la magnitud de BEPS, inclusive, contiene una visión general de los acontecimientos globales que tienen un impacto en materia tributaria corporativa e identifica los principios fundamentales que subyacen a la tributación de las actividades transfronterizas, así como las oportunidades que estos principios pueden crear. (OCDE, 2013)

Posteriormente, el mismo año, la OCDE publicó el documento denominado “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*” cuyo propósito principal fue definir el plan de acción internacional a efectos de atacar el problema de la erosión de base imponible y el traslado de utilidades, destacando que los impuestos son el núcleo de la soberanía de los países, pero en los últimos años, las compañías multinacionales han evitado el pago de los impuestos en sus países de origen trasladando actividades en el extranjero a las jurisdicciones de baja imposición fiscal. El G-20 pidió a la OCDE, elaborar un plan de acción para hacer frente a este creciente problema. Este plan identifica una serie de acciones nacionales e internacionales para abordar el problema y establece plazos para la puesta en práctica. (OECD, 2014)

⁵ <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/historia-ocde.htm>

Seguidamente, la OCDE publicó el documento denominado “*Explanatory Statement*”, el cual proporciona una visión general de los siete informes BEPS entregados el 2014, producto del consenso de 44 países en igualdad de condiciones (incluyendo todos los miembros de la OCDE, los países candidatos a la adhesión de la OCDE y los países del G-20) y de una amplia consulta de los países en desarrollo, los negocios, ONG’s y otras partes interesadas. En él se describe el contexto del proyecto BEPS, el proceso para el trabajo hasta ese momento, el estado de los informes del 2014 en el contexto del proyecto general BEPS, incluidas las cuestiones técnicas y la interacción potencial con las BEPS restantes, por último, se describen los pasos a seguir para la implementación total del plan BEPS.

Finalmente se publica el documento denominado “*Explanatory Statement 2015 Final Report*”, el cual contiene los logros del proyecto BEPS, el entorno post-BEPS y la visión global del paquete BEPS, y “*Action 12: Mandatory Disclosure Rules*”, documento base para la elaboración de la presente investigación, en el cual se hace referencia a que la falta de información oportuna, completa y relevante en las estrategias de planificación fiscal agresiva es uno de los principales retos que enfrentan las autoridades fiscales en todo el mundo. (OCDE, 2015; OECD, 2015a)

La implementación del Plan de acción contra BEPS deberá suponer un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y la localización de las actividades económicas. Este plan contiene medidas que ayudarán a las administraciones tributarias a obtener información relevante del contribuyente, lo que facilitará al fisco el ejercicio de sus funciones de cobro contempladas en las legislaciones internas. La OCDE espera que los países no miembros se unan a ellos con el objeto de luchar contra la elusión fiscal mundial, proteger sus recaudaciones tributarias y asegurar las condiciones del mercado. Sin embargo los países son soberanos y dependerá de cada uno de ellos la implementación del plan de acción contra BEPS.

El conocer cómo es que se dio inicio al plan de acción de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, los documentos que contienen los acuerdos iniciales y los actuales que dieron lugar a la acción 12 del Plan de acción contra BEPS, permite poner en conocimiento no solo el inicio de la era BEPS, sino también, los objetivos con los que nacieron estas medidas que pretenden luchar contra la elusión fiscal.

1.1.2. Escenario antes de BEPS

Las estructuras de negocio han variado con el transcurso del tiempo. Particularmente las empresas multinacionales con más presencia en el mercado mundial, han pasado de implementar modelos operativos locales a implementarlos a nivel mundial. La referida evolución en las estrategias empresariales busca maximizar las utilidades y disminuir los costos de la empresa de manera proporcional a las nuevas inversiones. Lamentablemente, el tratamiento fiscal, no ha seguido este camino. Los nuevos modelos operativos de las empresas multinacionales han generado un aprovechamiento incorrecto de los sistemas fiscales.

En tres años, Amazon, facturó en el Reino Unido 7000 millones de libras, sin embargo sólo pagó 2,3 millones de libras de impuestos de sociedades. La renta se derivó hacia países como Luxemburgo, Holanda o Irlanda. No era posible que clientes británicos compren productos en la web británica de Amazon, reciban el producto que

ha sido guardado en un almacén situado en el Reino Unido, junto a una factura emitida en el Reino Unido, y la empresa multinacional pague el impuesto de sociedades sobre esas ventas en Luxemburgo. (Sáenz de Ugarte, 2012)

De igual manera, Google realizó el traslado de beneficios a Irlanda, que cuenta con un impuesto de sociedades muy inferior al de otros países de la Unión Europea, afirmando inclusive, que no son ellos los que aprueban las normas fiscales.

El caso de Starbucks fue uno de los más criticados por los británicos. La cafetera multinacional contaba con 7000 empleados y 800 establecimientos en el Reino Unido, pero aparentemente no obtuvo rentas, algo increíble. Las ganancias por los cafés que bebieron los británicos generaron un impuesto que fue pagado en Holanda a través de una filial. (Mazo, 2015)

Con la aparición y divulgación de los casos anteriormente mencionados, los Estados se dieron cuenta que sus normas tributarias eran excesivamente permisivas en cuanto al traslado de utilidades. Existía, pues, una falta de coincidencia entre el país donde se acumulan las ganancias y el país donde se producen las mismas, lo cual manifiesta una falta de imposición tributaria.

1.1.3. BEPS

Las BEPS son el producto de la existencia de lagunas, vacíos o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden aprovechar las empresas multinacionales, con el fin de disminuir la base imponible, mediante la desaparición de sus utilidades a efectos fiscales o el traslado de beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad impositiva.

Se necesitan cambios legislativos importantes para evitar la doble no imposición, fenómeno asociado a prácticas que separan artificialmente los ingresos imposables de las actividades que los generaron. La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) producto de la implementación de mecanismos elusivos, generan consecuencias imprevistas por los estados, los cuales verán sus arcas fiscales claramente afectadas.

En el Perú, el ingreso producto del cobro de los tributos, es la primera fuente de financiamiento estatal; es por ello que la disminución de la base imponible y el traslado de utilidades, afecta en gran medida a todo el estado peruano.

1.1.4. Consecuencias de BEPS

Los mecanismos de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, generan irregularidades en el mercado. Al ejecutarse las BEPS, se ha distorsionado la libre competencia de las empresas.

Las compañías multinacionales que han aprovechado la falta de coordinación de las legislaciones tributarias, han sido más rentables que las empresas locales, dado que tuvieron una mayor utilidad producto del ahorro fiscal. Las BEPS también han generado una ineficiente atribución de recursos, puesto que el resultado del ejercicio es un factor esencial para determinar el nivel de rentabilidad de las empresas, análisis imprescindible a tomar en cuenta al momento de invertir.

No se puede dejar de mencionar que los buenos contribuyentes han visto mermado su deseo de cumplimiento tributario al apreciar que las empresas

multinacionales eluden el pago de sus tributos, soslayando la justicia, valor constitucional. Cualitativamente las arcas fiscales han sido afectadas, según la OCDE se ha dejado de recaudar alrededor de US\$ 100 y 240 mil millones de dólares anuales, que representan entre 4% y 10% de la recaudación mundial (OECD, 2015, p. 4). Es evidente el perjuicio fiscal que generan las BEPS.

1.1.5. Origen del plan de acción contra BEPS

El plan de acción contra las BEPS, se ha elaborado a partir de la necesidad de los países de contrarrestar la elusión fiscal, básicamente por parte de las empresas multinacionales. Con este plan se pretende garantizar la correcta tributación de las utilidades de las empresas, cumpliendo con sus obligaciones tributarias donde realicen actividades económicas y generan valor a sus productos o servicios.

La información que se obtenga a partir de la aplicación de estas normas anti BEPS, permitirá blindar no solo el sistema tributario del país donde se lleve a cabo la operación económica, sino además, en los países donde se realice el intercambio automático de información producto de la aplicación de las acciones contenidas en el plan referido.

1.1.6. BEPS en el Perú

Si bien el Perú no es un país miembro de la OCDE, aspira a serlo en un futuro. Es por ello que el estado peruano trata de alinear su legislación interna con los acuerdos adoptados por esta organización internacional. En un mundo cada vez más pequeño, definitivamente el plan de acción contra BEPS repercutirá en el sistema tributario nacional.

Muestra de la proximidad del Perú con la OCDE, es que recientemente se ha suscrito un acuerdo ratificado por Decreto Supremo No. 004-2015-RE, vigente desde el 13 de febrero de 2015, cuyo objetivo es establecer las condiciones para una cooperación mutuamente benéfica a través de un Programa País orientado a promover la adhesión a los instrumentos de la OCDE y la efectiva implementación de los estándares y mejores prácticas de la OCDE, así como avanzar en la agenda de reformas del Perú referidas a crecimiento económico con inclusión social, fortalecimiento de la competitividad, entre otros. (MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES, 2015)

En este escenario, es muy probable que el Perú teniendo en cuenta el plan de acción contra BEPS, realice cambios significativos en la legislación tributaria interna. Dentro de las posibles adiciones legislativas que pueden implementarse, encontramos al tratamiento normativo del comercio electrónico, instrumentos híbridos, precios de transferencia y divulgación obligatoria, esta última materia de la presente investigación.

A pesar de todo lo referido anteriormente, se debe tener en cuenta que el Plan de acción contra BEPS, es una respuesta a determinados problemas fiscales que surgieron en los países miembros de la OCDE, mas no en el Perú. Ello se hace más notorio al considerar que los países de la OCDE son países exportadores de capital, a diferencia del Perú, que es un país importador de capital, en donde no se han desarrollado ni mucho menos implementado los esquemas fiscales complejos que dieron inicio al escenario BEPS.

1.2. Economía de opción, elusión y evasión.

Este segundo subtítulo, está compuesto por cinco apartados, en los cuales se desarrollan conceptos esenciales del Derecho Tributario, tales como economía de opción, elusión, evasión y sus diferencias, temas que no se pretenden agotar en la presente investigación, ello debido a su complejidad. Sin embargo, y a fin de que se tenga en consideración que la elusión, claramente diferenciada de los demás conceptos, es contra la cual no solo BEPS pretende luchar, sino también el Perú a través de la aprobación de determinadas medidas legislativas que buscan contrarrestar la erosión de la base imponible, es imperioso desarrollar esta idea.

Todos estos hechos no hacen más que resaltar la importancia de la presente investigación, ello debido a que la lucha contra la elusión fiscal, de acuerdo a los documentos y a las políticas de estado desarrolladas por la OCDE y por el estado peruano, respectivamente, es el objetivo fiscal que colisiona con el derecho constitucional del abogado a guardar el secreto profesional.

Al respecto, la preocupación de los Estados por combatir a la evasión y el fraude fiscal internacional, no es nueva (SERRANO ANTÓN, Fernando, 2014, p. 49).

Los estados utilizan instrumentos fiscales para combatir la erosión de la base imponible. Uno de ellos, es la revelación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva por parte de los abogados, medida tributaria que ha sido implementada en países como Canadá, Italia, Irlanda y Portugal, teniendo en cuenta, adicionalmente al régimen estadounidense de *tax shelters disclosure* y el régimen británico de *disclosure of tax avoidance schemes* o DOTAS. (OECD, 2011, p. 20)

En el Perú, no existe legislación tributaria que exija al contribuyente el *disclosure* referido, sin embargo, el país no es indiferente a un propósito fiscal común de los países miembros de la OCDE, y es que la lucha centenaria contra la elusión fiscal, es un objetivo carente de fronteras. (LIU ARÉVALO, SOTELO CASTAÑEDA, & ZUZUNAGA DEL PINO, 2012, p. 399).

1.2.1. Ahorro fiscal permitido

La economía de opción o planificación fiscal lícita es elegir un camino fiscal menos gravoso mediante la realización real, válida, y lícita del hecho no gravado, exonerado o sometido a una menor imposición, permitiendo un ahorro fiscal al contribuyente. Éste ahorro fiscal no resulta contrario al ordenamiento jurídico, y por el contrario su fuente es la propia ley.

Así mismo, la economía de opción llamada también planeamiento tributario, ahorro tributario, mitigación tributaria, elusión tributaria lícita o *tax saving*, se basa en la facultad que tienen los individuos de configurar sus transacciones de la mejor manera, del modo más eficiente y menos gravoso posible. (SOTELO CASTAÑEDA, 2012, p. 23)

Por otra parte, el ahorro fiscal en que incurre el contribuyente mediante la economía de opción no se hace desconociendo norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, ni tampoco mediante el abuso de derecho o de formas jurídicas; por el contrario, la economía de opción se hace precisamente aplicando correctamente la norma o valiéndose de los resquicios que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad,

ha establecido al momento de regular positivamente una determinada situación o negocio (LALANNE, 2005, p. 111)

Es así que al elegir esta vía fiscal, no sólo no se viola una norma legal, lo que conllevaría a la configuración de una evasión fiscal, sino que tampoco se vulnera el espíritu de la misma, lo que configuraría una elusión fiscal. En este sentido, la llamada economía de opción permite elegir la vía fiscal más beneficiosa dentro de las opciones que otorga el legislador, y no las que crea el contribuyente; en consecuencia, éste podrá elegir únicamente las vías permitidas por el ordenamiento jurídico tributario.

Es necesario recalcar que nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea la mayor posible, cuando dentro del ámbito de la licitud puede tributar menos o no hacerlo. (TARSITANO, 2004, p. 5)

Se puede afirmar también que la economía de opción consiste en obtener una disminución de la carga fiscal, al optar por un tratamiento tributario alternativo, dispuesto y permitido en la ley. (ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, 2009, p. 1) Por otro lado, en la economía de opción no se aprecia una simulación de un tipo de negocio, tampoco se comete fraude a la ley, toda vez que no se está contraviniendo alguna norma, y por último, no se va contra la finalidad por la cual se dictó la normatividad tributaria. (ALVA MATTEUCCI, 2013, p. 4)

En definitiva, la planificación fiscal debe encontrarse dentro de los límites de la ley y únicamente deberán gravarse los supuestos económicos que estén previstos por la legislación tributaria, quedando excluidos los demás, por propia voluntad legislativa.

1.2.2. Prohibición de la evasión

La evasión tributaria constituye una transgresión, incumplimiento expreso, disminución o eliminación del monto tributario mediante conductas violatorias de disposiciones legales por parte de quienes se encuentran jurídicamente obligados a abonarlo, configurándose con ello un ilícito fiscal absolutamente prohibido.

Se presenta cuando determinados agentes buscan reducir a como dé lugar, los costos tributarios, utilizando para ello medios vedados por la legislación nacional, tales como el contrabando, fraude, actividades informales como la fabricación y comercialización clandestina, entre otros (RUIZ DE CASTILLA Y PONCE DE LEÓN, Francisco Javier, 2000). Así mismo, la evasión tributaria, al estar referida al no pago de la obligación tributaria, resulta claramente sancionable hoy en día por nuestra legislación, debido a que se aprecia con meridiana claridad el incumplimiento de la obligación tributaria (ECHAIZ MORENO y ECHAIZ MORENO 2015, 152).

Por otra parte, el término evasión es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales (VILLEGAS 2001, 382). Sin perjuicio de ello, no se puede dejar de mencionar que la evasión tributaria (denominada por algunos, defraudación tributaria, o *tax evasion*) es un delito tipificado en códigos penales y que, por ende, ocasiona el encausamiento penal del evasor. (SOTELO CASTAÑEDA 2012, 23).

Es necesario resaltar que la evasión de impuestos en la mayoría de los casos, se traduce en la contabilización de resultados inferiores a los reales, en el ocultamiento o subvaluación de bienes, en el abultamiento o simulación de deudas y en la necesidad

periódica de exteriorizarse los beneficios omitidos mediante la simulación de aportes de terceros, emisión de documentos. (ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, 2009, p. 4)

1.2.3. Lucha contra la elusión fiscal

La elusión tributaria perseguible es diseñada por especialistas tributarios y consiste en utilizar las herramientas del derecho mismo (por ejemplo el derecho contractual, el derecho mercantil, el derecho societario) para, de un modo artificial o artificioso, sortear o burlar los objetivos de las normas tributarias. En la elusión se suele utilizar el derecho distinto del tributario contra el derecho tributario (SOTELO CASTAÑEDA, 2012, p. 24). Mediante este fraude a la ley, la vía legal usada por el contribuyente, denominada norma de cobertura y que tiene una menor carga tributaria, no es compatible con el propósito de la operación económica que se lleva a cabo, debiendo haberse utilizado en realidad otra forma legal, con una mayor carga fiscal y que se denomina norma defraudada, por lo que se puede presumir que la verdadera y única razón de haber tomado esa decisión, es el aprovechamiento fiscal. Es por eso que a pesar que una operación económica pueda blindarse de diversas maneras legales, estaremos frente a una elusión cuando se evidencie que el camino fiscal escogido no es el idóneo para el resultado mercantil que se busca, aunque sea el más eficiente para el resultado tributario que se quiere, tal es así, que termina siendo éste último el real propósito del agente al celebrar la operación (LUQUE BUSTAMANTE, 2012, p. 1).

Todos los países, en mayor o menor medida, han incluido en sus ordenamientos jurídicos medidas contra la elusión fiscal ya sean las llamadas *General Anti Avoidance Rules* (GAAR), como la suspendida norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano o las medidas antielusivas específicas contempladas en la legislación chilena que pretenden establecer la limitación de gastos, gastos rechazados, retiros presuntos, préstamos rechazados, imputación de los retiros, rentas devengadas en otras empresas, delimitación de ingresos no renta y normas de relacionamiento (RIVAS CORONADO & PAILLACAR SILVA, 2007, p. 25).

De acuerdo a la exposición motivos del Decreto Legislativo N° 1121, mediante la elusión, el deudor hace una explotación de vacíos o utiliza artificial o inadecuadamente figuras legales para colocarse en la situación que conlleve a no pagar o efectuar un menor pago de tributos. Este mecanismo consiste en eliminar, reducir o incluso demorar la obligación fiscal mediante la explotación de sectores que el legislador desea abarcar pero que no lo hizo por uno u otro motivo.

El ahorro tributario generado, es producto del abuso de formas jurídicas que el legislador no ha deseado implementar, negocios anómalos fuera del alcance de la norma o actos simulados. Con la ejecución de las medidas elusivas se viola el espíritu de la ley y no el texto de la misma, es por ello que la literalidad de la norma no incluye específicamente el supuesto elusivo.

El también llamado fraude a la ley tributaria se enmarca dentro del fraude a la ley general de las normas imperativas que establecen prestaciones patrimoniales de carácter público. Éste se produce cuando los mismos resultados económicos se obtienen realizando conductas que desde el punto de vista extra tributario, no encajan jurídicamente dentro de los conceptos que han sido ya utilizados por la ley fiscal.

En cuanto a las planificaciones fiscales lícitas o economías de opción, éstas no son elaboradas únicamente por una persona o un profesional del derecho, sino que al ser instrumentos fiscales complejos, requieren del conocimiento, de más de un solo profesional. En este sentido, se puede afirmar que en la elaboración de un esquema o esquemas de ahorro fiscal, intervienen varios asesores y consejeros de diferentes profesiones, dentro de los cuales se encuentra el abogado, sin embargo la decisión de llevar a cabo la ejecución del proyecto de ahorro tributario, le corresponde únicamente a la empresa asesorada, razón por la cual, la obligación de revelar los planeamientos fiscales agresivos se torna sumamente complicada, más aun teniendo en cuenta las extensiones y complejidades de las empresas multinacionales, contribuyentes respecto de los cuales tendría mayor repercusión la implementación de la referida obligación, sin tomar en cuenta aún la dificultad que demanda para las administraciones tributarias, el fiscalizar este tipo de instrumentos tributarios que no conocen límites territoriales.

Se debe tener presente que las empresas multinacionales pueden señalar que los ahorros tributarios generados son producto de sus planificaciones fiscales o economías de opción que propone el legislador tributario, sin embargo, al utilizar el ingenio, ardid o artimaña para construir o diseñar abusivamente figuras o esquemas con fachada legal, se configuran esquemas de elusión fiscal que deben ser cuestionados y sancionados por los estados.

1.3. Acción 12 del Plan de acción contra BEPS

Uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. El rápido acceso a este tipo de información, brinda la oportunidad a las administraciones tributarias, de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicables. (OECD, 2015b, p. 41).

La Acción 12 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios reconoce las ventajas que se derivan de las herramientas diseñadas para incrementar el flujo de información sobre riesgos fiscales para las administraciones tributarias y los responsables políticos. Es por ello que han formulado recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas (OECD, 2015b, p. 41).

Mediante la acción 12 del referido plan de acción, se expresan recomendaciones para el diseño de un modelo de exigencia por parte de la administración tributaria a los contribuyentes, para que éstos revelen sus prácticas fiscales agresivas, ya sean estructuras, contratos y transacciones abusivas.

En el supuesto que un determinado país implemente las normas de divulgación obligatoria, es muy importante que éstas deban adecuarse a las necesidades y riesgos específicos de cada país. Para ello se tendrá que poner especial énfasis en los elementos esenciales de la obligación divulgativa, es decir en qué información debe revelarse, quién debe hacerlo, cuándo debe cumplirse y cuáles son las consecuencias de su incumplimiento.

Las recomendaciones que en este plan se encuentran, entrañan un grado de flexibilidad suficiente para establecer el justo equilibrio entre la necesidad que tiene todo

país de disponer de información más completa y relevante y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes.

También se recomienda que los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender, además los estados deben tener en cuenta los costos de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los costos administrativos disminuidos para las administraciones tributarias. Sin perjuicio de ello, se deben aprovechar las experiencias de los países que cuentan con las *early mandatory disclosure rules* a fin de ampliar la base informativa.

En esta acción también se contempla que las normas que implementen estas medidas, deben ser eficaces para alcanzar los objetivos prefijados e identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de declaración.

Para las administraciones tributarias, es sumamente importante contar con información específica, completa y pertinente dado que con ello podrán identificar rápidamente las áreas de riesgo fiscal. Las normas mencionadas, también deben ser lo suficientemente dinámicas para permitir a la administración tributaria competente, adaptar el sistema con el fin de dar respuesta anticipada a nuevos riesgos o despejar aquellos riesgos que hayan quedado obsoletos.

Las también llamadas políticas *disclosure* tienen como objetivos principales el aumentar el nivel de transparencia facilitando a las administraciones tributarias la información pertinente acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva o abusiva con el fin de identificar a los promotores y usuarios de las mismas y la disuasión. Para la implementación de estas medidas de develamiento de información, se propone que la obligación principal de divulgación recaiga sobre el promotor, además, se recomienda introducir números de referencia relativos a las estructuras fiscales y exigir, cuando la legislación nacional lo permita, la elaboración de listas de clientes.

En los países que han implementado las *early mandatory disclosure rules* (Canadá, Reino Unido, Estados Unidos, Italia, Irlanda y Portugal), es habitual que la revelación se exija tanto al asesor que diseña y comercializa el mecanismo de planificación fiscal agresiva, como del contribuyente que lo emplea. Las mencionadas políticas fiscales se han expandido y han sido recomendadas por la OCDE que en el año 2011, preparó un documento donde resumía el estado de la cuestión, titulado *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and disclosure*. Posteriormente, otros países como Holanda y Nueva Zelanda, han adoptado total o parcialmente por este tipo de medidas en la lucha contra la elusión fiscal (CARBAJO VASCO, 2015).

Es importante señalar que la OCDE justifica la acción 12 del Plan de acción contra BEPS, señalando que la transparencia que defiende esta medida tributaria incumbe también a los precios de transferencia y a los análisis de la cadena de valor, es por ello que se afirma que un tema clave en la aplicación de los precios de transferencia es la asimetría de información entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. Esto socava potencialmente la aplicación del principio de libre competencia y aumenta las oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. (OECD, 2014, p. 27).

En muchos países, las administraciones tributarias tienen poca capacidad para desarrollar una visión panorámica de la cadena de valor global del contribuyente. Las divergencias de enfoque sobre los requisitos de documentación para los precios de transferencia conducen a costes administrativos significativos para las empresas. En ese sentido, es importante que las administraciones tributarias tengan a su disposición información adecuada acerca de las funciones relevantes realizadas por otros miembros

del grupo multinacional en materia de servicios intragrupo y otras transacciones, esto producto de modelos mejorados de intercambio de información (OECD, 2014, p. 27).

Al respecto, de acuerdo a lo señalado en la acción 13 del Plan de Acción contra BEPS, las grandes empresas multinacionales estarán obligadas a presentar un informe país por país indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. De igual manera, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal. Por último, las empresas multinacionales han de identificar clara y debidamente cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad. (OECD, 2015, p. 45)

Las normas de develamiento utilizarán un diseño modular, teniendo en cuenta las necesidades y los riesgos específicos de cada país, que permita la máxima coherencia. Los esquemas de planificación fiscal internacional merecen un trabajo coordinado multinacional. (OECD, 2014, p. 39).

Podemos mencionar que mediante la acción 12 del plan de acción contra BEPS se pretende lograr una relación cooperativa consistente en obtener transparencia a cambio de certeza, siendo ésta un nuevo modelo de relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes basada en la colaboración y la confianza entre ellos, de manera que si éstos son transparentes y comunican eficazmente la información requerida, lograrán una mayor seguridad jurídica en el sistema tributario. Debemos agregar que el revelar tempranamente los mecanismos de planificación fiscal agresiva, no es el único instrumento que se ha utilizado para cumplir con el objetivo trazado por la OCDE, dado que es habitual sumar un régimen disuasivo de sanciones como respuesta al incumplimiento de esta medida.

Por otra parte, esta medida fiscal permitirá a los contribuyentes reducir la incertidumbre acerca de su posición fiscal respecto a las operaciones que realicen e incluso, podrán esperar que las actuaciones de comprobaciones e investigación que se sigan acerca de las mismas sean menos inquisitivas.

Con la implementación de la referida relación cooperativa se pretende aumentar la tasa de cumplimiento tributario con beneficios para ambos sujetos fiscales, es decir, estado y contribuyentes. La mencionada medida podría estar vinculada con la salvaguarda de la competencia entre empresas y la preservación de su reputación (SANZ CLAVIJO, 2015, p. 5).

La divulgación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva, es una actuación que se hace exigible solo a los grandes contribuyentes, entendiendo que las empresas pequeñas no suelen tener posibilidades de implementación de mecanismos de planificación fiscal. Así, las empresas pequeñas se encontrarían en una situación de desventaja fiscal frente a las grandes empresas, las cuales, podrían resultar más competitivas por sus posibilidades de acceso a un mayor ahorro fiscal, mediante los mecanismos de planificación fiscal agresiva. Por otro lado, la falta a la responsabilidad social corporativa que tienen las empresas que incumplen con el correcto pago de los tributos, conlleva a la afectación de la reputación de las mismas, debiendo ser éstas reprochables y sancionables por el mercado en las sociedades conscientes de la cultura tributaria.

Como se puede apreciar, la acción 12 del Plan de Acción contra BEPS, es una acción muy compleja, que está compuesta por varias medidas fiscales, todas con un mismo objetivo, la lucha contra la elusión fiscal. Sin embargo, se debe tener en cuenta que a fin de establecer la incidencia con el secreto profesional del abogado, en la presente tesis, únicamente se tendrá en consideración la revelación de los planeamientos fiscales agresivos por parte del profesional del derecho.

2. Planificación fiscal agresiva

La información es la clave para la gestión del riesgo fiscal y la correcta destinación de los recursos de la administración tributaria, es por ello que a través de la acción 12 del plan de acción contra BEPS, se requiere a los contribuyentes la revelación de sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, sin embargo no se ha explicado claramente un elemento esencial para la implementación de la medida, su definición.

Empezaremos indicando que una planificación fiscal es el conjunto de actos que pretenden elaborar una estructura fiscal hoy, para implementar un determinado régimen tributario mañana, con el objetivo de establecer el mejor camino de ahorro tributario. El planeamiento tributario también implica que un sujeto, sea persona natural o jurídica, planifique de antemano como se desarrollarán las operaciones que realizará y medirá cuál será su impacto tributario. (ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, 2009, p. 4).

Como se indicó, la OCDE, en el desarrollo de la Acción 12 del Plan de acción contra BEPS, no ha podido diferenciar adecuadamente entre la planificación fiscal legal y la agresiva, es por ello que no podemos afirmar que existe una definición clara acerca de que es agresivo o abusivo, elementos fundamentales a considerar en el desarrollo de la acción 12 del referido plan. Sin embargo, existen otros documentos internacionales elaborados incluso, por la organización autora del plan de acción contra BEPS, que nos pueden acercar un poco más al concepto requerido.

La propia OCDE (2008) equipara la planificación fiscal agresiva con adoptar una posición tributaria sostenible pero que tiene consecuencias que no son ni queridas ni esperadas respecto a los ingresos. Lo equipara también con la toma de una posición fiscal favorable para el contribuyente sin revelar la falta de certeza sobre la misma, definición que señala también en el documento del año 2013.

La Comisión Europea también señala un concepto en la recomendación del 06 de diciembre de 2012, sobre planificación fiscal agresiva, C (2012) 8806 final, afirmando que ésta, consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, adoptando diversas formas.

Debemos tener en cuenta que la planificación fiscal agresiva genera, a nivel interno, una distribución inequitativa de la carga fiscal entre los contribuyentes, tanto en sentido vertical, pues no todos los tipos de renta pueden beneficiarse de estas estrategias, como en sentido horizontal, dado que sólo las grandes empresas con estrategias internacionales tienen a su alcance los más sofisticados esquemas de planificación fiscal agresiva, lo que constituiría una ventaja competitiva frente a las empresas de más pequeñas.

El caso estadounidense de *tax shelters disclosure*, por ejemplo, soluciona este problema de indefinición mediante la elaboración y publicación de una lista no excluyente de *reportable transactions*, lista en la que se diferencian mecanismos específicamente identificados como abusivos por el fisco estadounidense, denominados

listed transactions y mecanismos que son potencialmente abusivos, denominados *transactions of interest*.

Es importante señalar que en este régimen fiscal, no existe la obligación de reportar información cuando el asesor no percibe por su participación una cantidad superior a 50.000 dólares, si los beneficios fiscales inherentes a éstas corresponden en su mayoría a personas físicas, o a 250.000 dólares en los demás casos. La referida información permite al fisco estadounidense, determinar cuáles son los contribuyentes que requieren un especial cuidado en el manejo de su riesgo fiscal.

Se puede advertir entonces que la OCDE no ha señalado claramente los alcances de lo que es una planificación fiscal agresiva, siendo esto sumamente peligroso, y es que se podría generar la aplicación inadecuada e incluso la inaplicación de las políticas *disclosure*. A pesar de haber señalado anteriormente algunos alcances de lo que es una planificación fiscal agresiva por parte de la doctrina, otros organismos internacionales, e incluso por la propia organización autora del Plan contra BEPS, se pueden extrapolar conceptos dando un sentido distinto a lo propuesto en el plan de acción contra BEPS. Es por ello que resulta sumamente necesario que la OCDE se pronuncie específicamente sobre el concepto y alcances de un planeamiento fiscal agresivo o abusivo.

En el presente capítulo se puede apreciar que el fenómeno BEPS inicialmente, es un problema ajeno a la realidad peruana, puesto que surge a partir de la detección de casos de elusión fiscal en empresas multinacionales ubicadas en países miembros de la OCDE, sin embargo, y a pesar de las diferencias económicas, sociales, educativas, políticas y demás, la lucha contra la elusión fiscal, es un objetivo común y compartido tanto por los países OCDE como por el Perú.

Por otro lado, se ha visto que la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva, a pesar de advertirse que ni la propia OCDE ha señalado claramente cuáles son los alcances de lo que es una planificación fiscal agresiva, siendo esto sumamente peligroso, como se ha señalado anteriormente; se justifica en la necesidad de las administraciones tributarias de disponer anticipadamente de información para así poder estar preparados ante un eventual problema elusivo, y así reducir su tiempo de reacción, lo que conllevaría a la reducción del deterioro en la recaudación fiscal e inclusive generaría menores costos de cumplimiento y fiscalizaciones menos severas.

Finalmente se debe tener presente la imposibilidad material, que un solo profesional del derecho, el cual se encontraría obligado a revelar la información fiscal, sea el encargado de la elaboración de un esquema de ahorro tributario correspondiente a una empresa con un capital e inversiones significativas, más aun si esta persona jurídica ejerce y ofrece su práctica empresarial en varios países, con diferentes legislaciones, que mantiene diversas líneas comerciales y que adicionalmente cuenta con una estructura organizacional compleja.

CAPÍTULO II

OBLIGACIÓN DEL ABOGADO DE GUARDAR EL SECRETO PROFESIONAL

El secreto profesional es un concepto muy estudiado y por lo tanto, uno de los que más doctrina se ha producido. Sin embargo con el desarrollo del presente capítulo no se pretende abarcar, en toda su extensión, el concepto de secreto profesional como tal, pero sí se darán alcances precisos de cómo es que se debe entender esta obligación del abogado, en el marco de esta investigación. En este sentido, con el desarrollo del presente capítulo se pretende analizar la obligación del abogado de guardar el secreto profesional, para poder determinar si es contraria a la revelación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva. Para ello, se debe tener en cuenta que los abogados están obligados constitucionalmente a guardar celosamente la reserva de los asuntos vinculados con todo lo que se llegase a saber por razón de su profesión.

Al respecto, para poder definir los alcances de la obligación del abogado de guardar el secreto profesional, se debe empezar por definir al secreto profesional y sus respectivas menciones en las distintas normas del ordenamiento jurídico peruano.

En este segundo capítulo, la responsabilidad y obligación del abogado tributarista frente al contribuyente y la Administración Tributaria peruana, serán objeto de análisis.

1. Secreto Profesional

No es posible desarrollar el correcto concepto de secreto profesional, sin antes mencionar que la palabra “secreto” deriva del vocablo latino “*secretus*”, palabra que era utilizada para hacer mención a algo que se encontraba “apartado, aislado o remoto” (GARRIDO SUÁREZ, 2010, p. 140); y al unirse este vocablo con la palabra “profesional”, se formará un nuevo concepto que estará referido esta vez, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, al deber que ostentan los miembros de determinadas profesiones, como los médicos, los abogados, los notarios, etc., de no revelar los hechos que han conocido en el ejercicio de su profesión.⁶

De acuerdo a esta definición, el secreto profesional es un concepto especial, que es señalado únicamente como un deber, excluyendo la calificación de derecho a la reserva o secreto profesional, concepto que será desarrollado más ampliamente en los siguientes apartados. Además, según ésta definición, la obligación de reserva profesional les corresponde únicamente a algunos profesionales, dejando notar que no todos, están obligados a guardar el secreto profesional. Sin embargo, en este primer alcance aún no se hace mención a otras profesiones que también gozan del secreto profesional, debiéndose justificar esta falta de claridad con la amplitud del concepto desarrollado.

Asimismo, se señala que solamente serán objeto de resguardo los hechos, no haciendo mención a otros elementos susceptibles de resguardo como documentos; que hayan conocido determinadas personas en el ejercicio de su profesión y no en otra circunstancia.

Conviene subrayar que el concepto de secreto profesional otorgado por el Diccionario de la Lengua Española brinda algunas ideas iniciales, tales como la naturaleza de deber o derecho de no revelación, amplitud de personas sometidas al concepto de secreto profesional y elementos que deben ser guardados por el obligado; que servirán

⁶ Consulta realizada en la página web <http://dle.rae.es/?id=XPkXnKN> con fecha 04-10-16.

de base para el desarrollo del concepto de secreto profesional del abogado y más específicamente, de la obligación de guardar el secreto profesional del abogado especialista en Derecho Tributario encargado de elaborar planeamientos fiscales.

En este orden de ideas, y otorgando un acercamiento al concepto sub análisis, Cabanellas (1998) en su Diccionario Jurídico Elemental elabora un concepto mucho más explicativo que el precedente, refiriendo que las leyes, en determinados casos, relevan a los profesionales, por razones fundadas en la forma de haber sabido los hechos, del deber de revelarlos aun tratándose de una investigación judicial; y más aún, sancionan a quien descubre tales secretos. Agrega que este concepto se basa en que entonces se traicionaría al que hizo la revelación, movido tan sólo por la necesidad y ante la confianza de que el depositario del secreto no lo revelaría sin su consentimiento, o ejemplo.

Como se nota, Cabanellas parte del supuesto de una obligación de revelación de hechos como regla general, señalando inclusive que el relevo o exoneración de esta obligación por causa legal, se mantendrá incólume incluso en el marco de una investigación judicial. Se debe remarcar que en este concepto se menciona a la ley como la única fuente que permitirá relevar al profesional depositario, la obligación de divulgación, y que solo por motivos de forma de conocimiento de los hechos, los mismos no estarían facultados a revelar información.

En este concepto se señala también, la existencia de una sanción, que surge de la ley, para el profesional que revele los referidos secretos. Al respecto, sin tener en cuenta aún la amplitud de la sanción, parecería justo castigar a aquella persona que traicione la confianza del depositante, más aun si esta confianza estuvo respaldada en su momento, por la condición de profesional del depositario del secreto.

Por otra parte, Cabanellas menciona dos formas de romper con el relevo a los profesionales de revelación de hechos. La primera de ellas, es el consentimiento del depositante. De acuerdo a esta primera forma, mediante la manifestación de voluntad del titular del secreto se autoriza al depositario a revelar la información protegida. Por otro lado, el ejemplo, segunda forma de relevo de revelación de información, consiste en que el depositante realice un acto mediante el cual, se revele la información protegida por el secreto profesional, relevando de manera tácita, la obligación de guardar el secreto profesional al depositario. Al respecto, no parece correcto que la obligación de reserva de información por parte de un profesional, cese a causa a una manifestación tácita de voluntad, salvo que así expresamente lo señale una norma específica pre - existente.

Ahora bien, después de haber revisado estos dos primeros conceptos de secreto profesional, es necesario aproximarnos aún más al concepto deseado, pero esta vez, enmarcados en el ámbito del ordenamiento jurídico peruano.

1.1. El Secreto Profesional en la Constitución Política del Perú

Para conocer cuál es el tratamiento del secreto profesional en el Perú, definitivamente la Constitución Política, debe ser el punto de partida. El inciso 18) del artículo 2º del Capítulo I denominado “Derechos fundamentales de la persona” enmarcado en el Título I denominado a su vez, “De la persona y de la Sociedad”, de la carta magna peruana, reconoce claramente que toda persona tiene derecho a “mantener reserva sobre sus convicciones políticas, filosóficas, religiosas o de cualquiera otra índole, *así como a guardar el secreto profesional*” (cursiva agregada).

Al respecto, el Tribunal Constitucional, máximo intérprete de la Constitución Política del Perú, en la Sentencia N° 7811-2005-PA/TC referida al caso Víctor Jesús

Chávarri Carahuatay, ha señalado cual es la dimensión constitucional del derecho a guardar el secreto profesional, sentencia que a continuación es analizada junto con otras resoluciones constitucionales, en las cuales se desarrollan algunos elementos importantes señalados por el Tribunal Constitucional en la referida sentencia.

1.1.1. Naturaleza del Secreto Profesional

Si bien es cierto la literalidad de la norma constitucional sugiere que el secreto profesional únicamente se debe entender como un derecho que asiste a todas las personas, esto ha sido aclarado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y por reiterada doctrina especializada.

En el fundamento jurídico N° 5 de la referida sentencia, el Tribunal Constitucional indica que el derecho a guardar el secreto profesional, supone también una obligación para el profesional de mantener la reserva de la información protegida. En este sentido, queda claro que el Tribunal Constitucional reconoce que el secreto profesional no solo debe ser entendido como un derecho que protege a todas aquellas personas que han confiado en un determinado profesional, sino también como una obligación o deber de reserva por parte del profesional al cual se le ha conferido una determinada información.

De igual manera opina Chanamé (2009), afirmando que la reserva del secreto profesional garantizada por la Carta Magna, es un derecho y un deber a la vez, ya que los miembros de ciertas profesiones no están obligados a manifestar a terceros los hechos que han conocido en el ejercicio de su profesión y/o actividad (p. 124). Sin embargo, para Jiménez-Villarejo (2005), esta afirmación no es una regla absoluta. Para el referido autor, en la mayoría de los casos y atendiendo a su dimensión deontológica, el secreto profesional responde más al binomio derecho - deber, como ocurre particularmente cuando se afecta a un profesional del Derecho o Medicina; empero, en el caso de los profesionales de la comunicación o periodistas, el secreto profesional únicamente constituye un derecho (p. 13).

1.1.2. Derecho y garantía

Como se ha indicado anteriormente, de acuerdo a la norma constitucional y al pronunciamiento del máximo órgano de administración de justicia en el país, el también llamado silencio de oficio (LOPEZ TOSCA, 2005, p. 13) constituye un derecho que protege a todas las personas; pero además, el órgano constitucional agrega, en la parte final del fundamento jurídico N° 5 de la Sentencia N° 7811-2005-PA/TC, que éste constituye también una garantía para el ejercicio de una determinada profesión u oficio (debiendo incluirse también, tal como se explicará posteriormente, a los técnicos en determinada arte o ciencia), de modo que ninguna autoridad o poder público, en general, puede obligar a entregar información reservada para usos propios de la profesión, respaldando este fundamento citando a la Sentencia del mismo colegiado N° 0134-2003-HD/TC referida al caso Ernesto Gamarra Olivares.

En esta sentencia, el recurrente interpone una acción de hábeas data contra el Ministro del Interior, Fernando Rospigliosi Capurro; contra el ministro de Justicia, Fernando Olivera Vega, y contra la Empresa Editora Multimedia S.A.C., la que publica el semanario Caretas. En este proceso se solicita que los emplazados ministros informen quién o quiénes entregaron al referido semanario Caretas, la fotografía que aparece en su

ficha de identificación policial, la que fue publicada en la edición N° 1694, de fecha 31 de octubre de 2001. Además se solicita que la empresa editora revele la fuente que le hizo entrega de la fotografía.

El recurrente funda su pedido alegando que se han vulnerado sus derechos constitucionales a la presunción de inocencia, a la intimidad personal y a su dignidad personal. Al respecto, el colegiado señala que para el adecuado ejercicio de la libertad de información reconocida por el inciso 4) del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, los periodistas están protegidos por el inciso 18) del referido artículo, que como ya se señaló, reconoce el derecho de guardar el secreto profesional.

En este sentido, el Tribunal Constitucional afirma que este derecho protege a los titulares de la libertad de comunicar información, especialmente a los profesionales de la comunicación o periodistas de cualquier medio de comunicación social, de ser obligados a revelar sus fuentes de información, y en consecuencia, el colegiado resuelve desestimar la acción de habeas data referida.

En este marco, se entiende que el Tribunal Constitucional cita la Sentencia N° 0134-2003-HD/TC, puesto que en esta, el mismo colegiado, aun gozando de autoridad y poder público, reconoce que no puede obligar al profesional a revelar información reservada que le fue confiada en una relación comunicador - informante, información protegida también por el secreto profesional.

Asimismo, es necesario mencionar que en el fundamento jurídico N° 6 de la Sentencia N° 7811-2005-PA/TC el colegiado constitucional enfatiza que para aquellas profesiones en las cuales se guarde estrecha relación con el ejercicio de libertades públicas, como lo es la libertad de expresión en el caso de los periodistas o el derecho de defensa en el caso de los abogados, el derecho - obligación de guardar el secreto profesional es una garantía fundamental para preservar el ejercicio libre de las profesiones, a fin de que estos profesionales no puedan ser objeto de ningún tipo de presión o exigencia de parte de sus empleadores o de las autoridades y funcionarios con relación a los hechos u observaciones (objeto materia de reserva) vinculadas al ejercicio de una determinada profesión.

1.1.3. Profesional

En la Sentencia N° 7811-2005-PA/TC, el Tribunal Constitucional no solo menciona al “Profesional”, de manera genérica. En el fundamento jurídico N° 5 el colegiado se anima a nombrar algunos profesionales o también denominados sujetos activos por Cortés (1998, p. 94), que considera forman parte del término profesional. Es así que los profesionales del Derecho o abogados, aquellos que se dedican a la función notarial o notarios, los profesionales de la medicina o médicos y los profesionales de la comunicación o periodistas, forman parte de la lista corta de profesionales a los cuales se hace referencia. Sin embargo, esta no es una lista taxativa, puesto que los profesionales mencionados no serían los únicos que gocen del derecho - obligación al secreto profesional.

El Tribunal Constitucional señala que el término “Profesional” en el concepto de secreto profesional, no solo debe incluir a aquellas personas que ejerzan una actividad en virtud de su condición de profesional, sino también a aquellos técnicos en determinada arte o ciencia. Claramente el Tribunal amplía el concepto haciendo extensivo este derecho - obligación a más personas, en este caso incluyendo a los técnicos de determinada arte o ciencia. Sin embargo el Tribunal, en el mismo fundamento, hace

referencia a aquellas personas que ejercen un oficio⁷, lo que también significaría una ampliación al universo de personas protegidas por el secreto profesional. Por tanto, de acuerdo a una lectura conjunta de lo señalado por el colegiado constitucional, debería entenderse que el término “Profesional” al que hace referencia el inciso 18) del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, también incluiría a aquellos técnicos en determinada arte o ciencia y a aquellas personas que ejercen un oficio.

Finalmente en el fundamento jurídico N° 8 de la sentencia referida, el Tribunal Constitucional señala que están incluidas en la cláusula de protección y, por tanto, también les alcanza la obligación de mantener el secreto, no sólo los profesionales a quienes se ha confiado directamente, sino también sus colaboradores, ayudantes, asistentes e incluso, el personal al servicio del profesional que tuviera acceso directo a tales secretos. Por otra parte, Cortés (1998) detalla un poco más el alcance del secreto profesional, señalando que específicamente en el caso de los abogados, no se requiere que exista un vínculo contractual ya definido, pues es probable que luego de haber escuchado o revisado toda la información brindada por el potencial cliente, finalmente no se decida patrocinarlo, empero, esta situación no es óbice para incumplir con el deber de reserva profesional (p. 94).

1.1.4. Información protegida

El contenido de lo que debe considerarse protegido por el secreto profesional u objeto materia de reserva señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 7811-2005-PA/TC, se contrasta con los conceptos inicialmente analizados, puesto que se indica que debido a este derecho - obligación no solo se deben mantener en reserva los hechos o situación fáctica, sino también, toda confesión, noticia de la que haya tomado conocimiento o que se le haya confiado de modo directo, información, o incluso proyecciones o deducciones que puedan hacerse en base a la pericia o conocimientos del profesional y que hayan sido obtenidas o conocidas a consecuencia del ejercicio de una determinada profesión, arte, ciencia o técnica en general.

Al respecto, también se configurará información protegida aquella que el profesional obtuvo por otros medios en su actividad profesional, a pesar de que estos hechos o circunstancias sean desconocidos por el mismo titular de la información (GAMARRA HERRERA, UCEDA PÉREZ, & GIANELLA MALCA, 2011, p. 17).

Por lo tanto, prácticamente toda la información obtenida por el depositario, está sometida al derecho - obligación de reserva profesional o también llamada, por el mismo Tribunal Constitucional, cláusula de protección.

1.1.5. Relevación de reserva

Finalmente en la sentencia sub análisis, también se señala que la única forma para divulgar los secretos que le fueron conferidos al profesional, es la existencia del consentimiento de la persona a quien le conciernan los secretos.

Como se ha visto anteriormente, Cabanellas menciona dos formas de romper con el relevo a los profesionales de revelación de hechos. En referido autor concuerda con el colegiado constitucional, en que el consentimiento es esencial para romper con el

⁷ Según el Diccionario de la Lengua Española, oficio es aquella “Ocupación habitual, cargo, ministerio o profesión de algún arte mecánica”, consulta realizada en la página web <http://dle.rae.es/?id=Qvw4hM1> con fecha 04-10-16.

derecho - obligación al secreto profesional, sin embargo el Tribunal Constitucional no indica cómo es que debe manifestarse este consentimiento, lo que podría generar dudas al momento de resolver un caso en concreto. Por otro lado, en la referida sentencia no se menciona al ejemplo como forma para romper con la obligación de reserva, por lo tanto y teniendo en cuenta el rol de máximo interprete constitucional del colegiado, ésta queda descalificada.

Entonces, debe quedar claro que para el abogado el Secreto Profesional reconocido por el inciso 18) del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, es un derecho y supone también una obligación de mantener la reserva de la información protegida, que se hace extensivo a los colaboradores, ayudantes, asistentes e incluso, el personal al servicio del profesional que tuviera acceso directo a los secretos.

Cabe mencionar que después de haber analizado los alcances del secreto profesional a la luz de la Constitución Política del Perú, es necesario referir que en términos generales, el ánimo de protección de este derecho - obligación es bastante claro, al tratarse de una prestación de no hacer consistente en abstenerse de divulgar cierta información recibida con ocasión de la prestación de un servicio profesional (VARGAS WEIL, 2011, p. 62). Así también, el mismo debe entenderse como una férrea garantía de la seguridad de la información que es confiada por los particulares a los profesionales (GAMARRA HERRERA et al., 2011, p. 11).

A pesar de la aparente uniformidad de criterios que se puede apreciar en la doctrina, algunos autores discrepan y agregan ciertos elementos que son importantes a la luz de la presente investigación. Al respecto, Lopez (LOPEZ TOSCA, 2005) afirma que todo asunto que llega al conocimiento del profesional en ejercicio de sus funciones, debe ser considerado en todos los casos como confidencial y reservado (LOPEZ TOSCA, 2005, p. 11).

Para el referido autor la confianza que deposita el cliente en el abogado, traducida en que se mantendrá la reserva de lo hecho o dicho, es un elemento que se torna importante en una relación enmarcada por el secreto profesional. Así también lo ha manifestado Abad (2008), indicando que la salvaguarda de la intimidad y la confianza de la persona que brinda la información a un profesional, son fundamentos del derecho - obligación al secreto profesional (p. 42). Discrepa en este extremo Garrido (2010), quien afirma que la confianza no debe ser unilateral, sino más bien recíproca (p. 144).

Asimismo para Luna y Ríos (2010), las leyes exigen el secreto de la información obtenida como consecuencia de la confidencialidad de la prestación de un servicio profesional, es decir que el abogado resguarda la información que le fue encomendada en un ambiente de confianza por el patrocinado, para poder cumplir con sus funciones (p. 80, p. 142).

Por lo tanto, la confianza es un elemento sumamente trascendente que debe estar presente en todas las relaciones del profesional con los particulares. Este factor fundamental toma aún más importancia al tratarse de profesiones que afectan a la esfera íntima de la persona, como por ejemplo, la del profesional del Derecho (GARRIDO SUÁREZ, 2010, p. 30).

Por otro lado, debe quedar claro que el análisis precedente es aplicable para todo tipo de profesionales, y no como se suele pensar, solo para algunos (FERRANDO GAMARRA, 2015, p. 89). Por lo tanto, un profesional del Derecho deberá guardar reserva de toda la información que llegó a conocer por motivo de un asesoramiento a un determinado patrocinado, de igual manera un profesional de la contabilidad mantendrá

el secreto de la información económica y/o financiera que llegase a saber por motivo de su profesión, así también lo harán los administradores respecto a la toda la información que obtuvieron debido a su función dentro de la empresa, y en suma todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro del término “profesional” para fines del derecho - deber analizado, respecto de toda la información que se encuentre protegida por el mismo.

1.2. Casos de excepción al Secreto Profesional

Es cierto que cualquier atentado, agresión, menoscabo o violación al deber de reserva por parte del profesional, supondría un uso indebido o abuso de la confianza que ha depositado el particular titular del secreto (GARRIDO SUÁREZ, 2010, p. 139). Esa indiscreción puede significar un daño, tanto más si la falta de sigilo fuere intencionada o maliciosa (LOPEZ TOSCA, 2005, p. 11). Es por esto que existen normas que castigan y limitan el actuar desmedido de un profesional.

El Perú no es ajeno a esta realidad es por esto que también existe legislación especial, además de la norma constitucional, que protege cualquier conculcación al derecho de reserva profesional.

En primer lugar tenemos al artículo 165° del Capítulo V del Título IV denominado “Delitos contra la libertad” del Código Penal, el cual tipifica la vulneración a la obligación de reserva profesional, señalando una sanción consistente en pena privativa de libertad no mayor de dos años y con sesenta a ciento veinte días - multa, para aquella persona que revele sin consentimiento del interesado, la información de secretos que pueda causar daño y que obtuvo por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o ministerio.

Y en segundo lugar encontramos el segundo párrafo del artículo 169° denominado “Solicitud de pruebas a los administrados” de la Ley N° 27444, también nombrada Ley del Procedimiento Administrativo General, señala que será legítimo el rechazo de los administrados a la exigencia de la autoridad de comunicar informaciones, presentar documentos o bienes, sometimiento a inspecciones de los mismos, así como la colaboración para la práctica de otros medios de prueba, cuando la sujeción implique la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por la ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales.

Para Morón (2015), la Ley del Procedimiento Administrativo General reconoce la legitimidad del rechazo por parte del administrado ante las exigencias probatorias que vulneren el secreto profesional (p. 532). Es decir que la legislación administrativa protege la información que forma parte del secreto profesional, ello en concordancia y en cumplimiento de lo dispuesto por el inciso 18° del artículo 2° de la norma constitucional.

El Tribunal Constitucional, por su parte, también se ha pronunciado al respecto. En las Sentencias N° 00937 2013-PHD/TC y N° 02846-2010-PHD/TC correspondientes a los casos Piura Asociación Lumen Gentium y Margarita del Campo Vegas respectivamente, el colegiado favorece el derecho - deber al secreto profesional protegido también por la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, la cual en el inciso 4) del artículo 15° - B, señala que el derecho de acceso a la información pública no podrá ser ejercido respecto a cualquier tipo de información protegida por el secreto profesional que debe guardar el abogado respecto de su asesorado. Sin embargo, tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en reiterada y uniforme

jurisprudencia⁸, ningún derecho o libertad es absoluto o ilimitado, sino más bien relativo o limitado, habida cuenta que su goce y ejercicio se encuentran limitados por otros derechos y bienes constitucionales que ostentan igual valía y que, por ende, merecen igual protección constitucional. Es así que en ciertas situaciones de conflicto y de acuerdo a las circunstancias del caso concreto, un derecho fundamental puede ceder ante otro bien de relevancia constitucional.

En consecuencia, existen excepciones que quiebran la obligación de guardar el secreto profesional de cada sujeto obligado a la reserva. Así el consentimiento, tal como se explicó anteriormente, resulta ser un elemento homogéneo en los profesionales que permite la divulgación del secreto. Sin perjuicio de ello, cada Código de Ética Profesional contará con unas reglas de acuerdo a la función que realizan los profesionales agremiados, que les permitirá revelar la información guardada al cumplirse determinados supuestos.

Así por ejemplo, el médico tratante que tenga conocimiento de la condición patológica de un paciente que pueda resultar en daño a terceras personas, queda eximido de la reserva correspondiente en todo cuanto se refiera estrictamente a dicha condición, a fin de evitar que el daño se produzca.⁹

Los profesionales de la administración de empresas por su lado, quedarán relevados de la obligación de guardar el secreto profesional cuando se encuentren en disputa casos de interés de la nación o de la humanidad, así también cuando imprescindiblemente deban revelar lo que conocen para sus defensas personales en la medida en que la información que proporcionen sea insustituible.¹⁰

Por otro lado, los psicólogos revelarán la información recibida en ejercicio de la profesión sólo después de las más cuidadosas deliberaciones y cuando exista un peligro claro e inminente para un individuo o la sociedad, y únicamente a profesionales adecuados o a las autoridades públicas competentes.¹¹

Finalmente los abogados, podrán revelar la información protegida por el secreto profesional cuando sea necesaria para la defensa de sus legítimos intereses frente a la autoridad, dentro o fuera de un proceso sancionador (revelación facultativa) y para evitar que el cliente cause un daño grave a la integridad física, psicológica o a la vida de una persona (revelación obligatoria).¹²

Debe quedar claro que un mayor análisis de los casos de excepción a la protección del secreto profesional del abogado, excede los alcances de esta tesis, razón por la cual, no se pretende agotar el tema en el presente apartado.

2. Secreto Profesional del abogado

⁸ Al respecto, las sentencias de los Expedientes N° 1091-2002-HC/TC, 05975-2008-PHC/TC y 00032-2010-PI/TC, son considerados algunos de los pronunciamientos más importantes del Tribunal Constitucional.

⁹ La excepción se encuentra contemplada en el artículo 91° del Capítulo 6 denominado “Del Secreto Profesional”, del Código de Ética y Deontología aprobado por el Colegio Médico del Perú.

¹⁰ Las excepciones se encuentran contempladas en los artículos 30° y 31° del Capítulo III denominado “Comportamiento Profesional” del Código de Ética Profesional aprobado por el Colegio de Licenciados en Administración del Perú.

¹¹ La excepción se encuentra contemplada en el artículo 21° del Título IV denominado “Confidencialidad”, del Código de Ética Profesional aprobado por el Colegio de Psicólogos del Perú.

¹² Las excepciones se encuentran contempladas en los artículos 36° y 37° del Capítulo III denominado “Secreto Profesional” del Código de Ética del Abogado aprobado por la Junta de Decanos de los Colegios de Abogados del Perú.

Al asumir los profesionales del Derecho, una defensa o asesoramiento de un particular, se obligan a poner al servicio de la causa que patrocina, sus conocimientos con dedicación y honradez.

Para cumplir con una defensa apropiada, los abogados deben de tomar conocimiento de hechos materiales, como la evasión de impuestos, y de hechos inmateriales, que muchas constituyen circunstancias de la vida íntima del patrocinado, como las relaciones extramatrimoniales del cliente. Para el abogado, toda esta información forma parte de la reserva profesional (GARCÍA RADA, 2015, p. 28).

Para el abogado, el secreto profesional es un principio deontológico fundamental y es la base de la relación abogado-cliente en la gran mayoría de los países (GÁLVEZ KRUGER 2015, 484). Este consiste en la absoluta confidencialidad de lo revelado por el cliente al abogado para una mejor defensa de los derechos e intereses del patrocinado, y representa uno de los aspectos más significativos de su actuación, y es que el profesional del Derecho tiene el deber ético y jurídico de guardar celosamente la reserva de los asuntos vinculados con la vida privada de sus clientes, ello porque se debe cautelar la intimidad de las personas, todo lo que se haya revelado o descubierto con motivo de requerirse su opinión, su consejo o patrocinio, y en general todo lo que se llegase a saber por razón de su profesión. En este sentido, el abogado está comprometido a no violar el derecho a la intimidad de la vida privada de aquel cliente que le confía informaciones que le pertenecen (ESPINOZA MELET, 2013, p. 17, 2013, p. 22).

El tipo de relación que sostienen los profesionales del Derecho con sus clientes o patrocinados, hace que el secreto profesional que los resguarda y a su vez obliga a la reserva de información, cuente no solo con las características principales del concepto desarrollado anteriormente, sino también con algunos matices distintos como se verá a continuación.

En general, el vínculo profesional que sostiene un abogado con su cliente, surge a partir de la necesidad de solución de un problema del particular, el cual, acude al profesional del Derecho para que este, aprovechando sus conocimientos profesionales, pueda asesorarlo de manera correcta.

En cada caso en concreto, es imprescindible que el abogado cuente con toda la información fáctica y documentaria del mismo, actuando como receptor de información, para cumplir correctamente con su labor profesional, por ello resulta de máxima importancia que el cliente pueda confiar en que el abogado no revelará dicha información sin su consentimiento (VARGAS WEIL, 2011, p. 61).

Muchas veces la información que se recibe de forma verbal o escrita, sobre hechos o temas propios, necesarios para absolver una consulta, dar consejo jurídico, orientar sobre un tema legal o patrocinar a un cliente frente algún tribunal de administración de justicia, es íntima; lo que hace que en este contexto, se establezca una relación personalísima y de confianza (GAMARRA HERRERA et al., 2011, p. 9).

Los abogados son receptores de toda clase de información, pero a diferencia de los demás profesionales, esta permitirá la correcta defensa del patrocinado, adquiriendo el deber de no revelar lo confiado. Para Espinoza (2013) este es el preciso momento en el cual nace un derecho y un deber de no revelar el secreto profesional (p. 24), calificaciones que también han sido señaladas por Gamarra (2011, p. 11).

Para el abogado el secreto profesional es un derecho preferente, ya que puede negarse en forma lícita a revelar información privada que le ha sido confiada, no estando obligado a declarar ante las autoridades o tribunales administrativos o judiciales; es decir

que el silencio de oficio es oponible al interés de la administración de justicia (GAMARRA HERRERA et al., 2011, p. 12).

Podría parecer que la protección otorgada a los profesionales es un obstáculo para el correcto cumplimiento de la función jurisdiccional de los jueces, sin embargo, en un Estado de Derecho, y más aún en un Estado Constitucional de Derecho como el peruano, el cual está regido por principios y valores constitucionales, el secreto profesional en los abogados es absolutamente esencial para el correcto entendimiento de la administración de justicia (CORTÉS BECHIARELLI, 2003, p. 161; GÁLVEZ KRUGER, 2015, p. 484).

Por otro lado, Lopez (2005) descalifica al secreto profesional como derecho de abogado, puesto que considera que este no es un privilegio o prerrogativa, sino más bien un deber de obligatorio cumplimiento, independientemente de sí de ello se derivan beneficios o perjuicios para el propio abogado o para el cliente (p. 11).

Este deber, se caracteriza por el absoluto celo de la información y de los documentos entregados y confiados al profesional para mantener incólume los derechos de su cliente; así al no revelar la información suministrada, se mantiene intacto el secreto profesional del abogado (ESPINOZA MELET, 2013, p. 25). Asimismo, el respeto y cumplimiento de este deber, resulta fundamental en el ejercicio de la abogacía, ya que el patrocinado confía información de diversa índole al profesional del Derecho, incluso a veces tan íntima, que no la transmitiría si no tuviera conocimiento que su abogado tiene el deber de mantenerla en la más estricta confidencialidad (ANDINO LÓPEZ, 2013, p. 77).

En este orden de ideas, un deber de justicia impone al abogado la obligación de silenciar todo aquello que fue de su conocimiento mediante las consultas que le formularon y cuya divulgación pueda perjudicar a su cliente (GARCÍA RADA, 2015, p. 21). Por otra parte, se tiene que señalar que el secreto profesional en el caso de los abogados se ve justificado por el derecho a la intimidad de sus clientes, alcanzando también correlativamente al derecho de defensa de los mismos (GAMARRA HERRERA et al., 2011, p. 10).

Al respecto, un aspecto diferenciador del secreto profesional de los abogados en relación a otros profesionales, es que los letrados son los únicos que mediante este derecho - obligación ofrecen la garantía suficiente y necesaria a los particulares para dar un auténtico contenido al derecho de defensa (OSET PIQUÉ, 2010, p. 86).

Con relación a este derecho, Francisco Jiménez-Villarejo afirma que quedaría en entredicho si el abogado se viera en la necesidad de colaborar con la administración de justicia denunciando, acusando o aportando información a las espaldas del particular, que este le confió para su defensa. En consecuencia la garantía de reserva del secreto profesional permite que el patrocinado pueda comunicarse con total libertad y confianza con su abogado, narrándole todos los hechos, sean o no delictivos, de manera que el abogado, pueda elaborar una adecuada estrategia procesal para defender a su cliente (JIMÉNEZ-VILLAREJO FERNÁNDEZ, 2005, p. 18).

Así también, existen dos formas por la que los abogados tendrán conocimiento de la información de un cliente. Por un lado, la confidencia puede ser de forma espontánea, que será comunicada de forma expresa por el propio particular. Por otro lado, el profesional del Derecho también tomará conocimiento de esta información de modo incidental o involuntario, pudiendo ser el propio interesado quien de manera incidental e involuntaria, relate información secreta o alguna referencia ajena. A su vez, aceptar que solo forma parte del secreto profesional aquello que el cliente confía de

modo expreso, es obligar al abogado a clasificar los datos que guarda en la memoria, lo que conllevaría a confusiones y finalmente errores, con evidente perjuicio para el secreto profesional (GARCÍA RADA, 2015, p. 33).

Cabe mencionar, que Andino (2013) extiende el conjunto de información protegida considerando que también forman parte del secreto profesional las comunicaciones o notas que reciba el abogado de la defensa del letrado contrario, es decir la correspondencia entre letrados, incluyendo además a las conversaciones mantenidas con la parte contraria, ello con independencia del medio o soporte en la que conste el objeto del secreto profesional. Sin embargo, el autor limita esta lista señalando que este concepto no comprende la información proporcionada por el particular que sea de carácter público, la información que el abogado conozca no en virtud de su profesión, sino por cualquier otro motivo y aquellos hechos que, explicados por el cliente, sirvan y tengan que ser utilizados por el abogado en el marco de un procedimiento judicial para su defensa (p. 111).

En cuanto a quienes son los sujetos que forman parte de la relación que nace a partir del secreto profesional, se ha distinguido en un extremo a aquellas personas sujetas a mantener el secreto, específicamente al profesional del Derecho, a quien el particular confía directamente la información que tiene que ser reservada, sin embargo esta obligación no solo le pertenece al abogado, y es que se extiende a todas aquellas personas que participan en la función profesional del letrado, dentro de las cuales menciona Andino (2013) a “los pasantes sean abogados o licenciados en Derecho o meros estudiantes de la carrera, así como auxiliares de cualquier tipo (secretarías, traductores, informáticos, etcétera), e incluso al procurador de los tribunales” (p. 114), personas que en el Perú son conocidas como los practicantes, asistentes, auxiliares en general e incluso secretarios de los juzgados administrativos o judiciales.

En otro extremo, se han considerado a los sujetos beneficiados, que están constituidos por un lado, por los titulares o propietarios del secreto, que son los clientes o patrocinados, los cuales comunican la información al profesional del Derecho, y por el otro lado, los beneficiarios no propietarios que pueden ser las familias de los clientes o los miembros de una determinada sociedad o grupo del cual forma parte el patrocinado (ANDINO LÓPEZ, 2013, p. 116).

Hay que mencionar también, que la confianza que deposita el cliente en el abogado, es un factor esencial, base, elemento fundamental y clave en la relación abogado – cliente. Tal es la trascendencia de esta relación, que si el abogado realiza una asesoría deficiente podría causarle un perjuicio gravísimo al cliente, generando nuevas obligaciones económicas a consecuencia del mal cumplimiento o finalmente del incumplimiento de alguna obligación tributaria (LOHMANN LUCA DE TENA, VILLAVICENCIO TERREROS, & GRELLAUD GUZMÁN, 1992, p. 52).

Por otro lado para Vargas (2011), el elemento confianza, no es absoluto y debe ser ponderado con la adhesión que el abogado debe al ordenamiento jurídico en su conjunto (p. 71).

Cabe señalar también que la confianza resulta tan importante, puesto que sin ella, los letrados no podrían desarrollar su labor profesional, es por ello que el secreto profesional es uno de los deberes fundamentales de la abogacía, dado que cuando el titular de la información acude a un abogado, renuncia en algún modo a parte de su intimidad guiado por la imperiosa necesidad de búsqueda de un asesoramiento debido. Para Garrido además, la confianza que debe generar el secreto profesional, no es

meramente subjetiva sino que también es una garantía institucional que dota de confianza el sistema. (GARRIDO SUÁREZ, 2010, p. 30, 2010, p. 84, 2010, p. 105).

Así entonces, en esta relación de confianza, el abogado se convierte en el custodio de los secretos de su cliente, al tiempo que pasa a ser verdadero destinatario de comunicaciones de carácter confidencial (GAMARRA HERRERA et al., 2011, p. 9). Finalmente, para la doctrina en general, tal como se ha desarrollado en la presente investigación, se ha establecido que el secreto profesional del abogado es un derecho fundamental, sustantivo, preferente e invulnerable y que incluso, para Gamarra (2011) oponible *erga omnes* (p. 14).

Sin embargo, en el ejercicio profesional del abogado pueden surgir una serie de situaciones, condiciones o dilemas que alteren de raíz la relación de confianza que este mantiene con su cliente. En este supuesto, es legítimo que el abogado, en aras de la protección de otros intereses superiores, se aparte del secreto profesional, y es que la inviolabilidad de la cual se encuentra investido el silencio de oficio, no es absoluta. Las excepciones producto de esta alteración, deben responder a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, y su uso debe estar limitado por un examen diligente e interpretación restrictiva por parte del abogado que pretende ampararse en ella (GAMARRA HERRERA et al., 2011, p. 18).

Con el transcurso del tiempo, la protección al secreto profesional viene sufriendo transformaciones, muestra de ello son las directivas europeas sobre el blanqueo de capitales (GÁLVEZ KRUGER, 2015, p. 499) y la acción 12 del Plan de acción contra BEPS relativa a la revelación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva. Sin embargo, el tratamiento que se le otorga o se le otorgaría a ciertas instituciones jurídicas en el viejo continente, si bien es cierto podrían considerarse información relevante de experiencia extranjera, no necesariamente debe ser una regla compatible con las realidades de países como el Perú.

3. El Secreto Profesional en el Código de Ética del Abogado

Es casi una verdad de perogrullo que el abogado debe desarrollar sus virtudes profesionales siguiendo las normas morales, y en consecuencia, proponer soluciones legales que estén acordes con su capacidad, talento y experiencia, siempre y en todos los casos al servicio de la justicia.

Tal como se señaló anteriormente, en muchos países, y el Perú no es la excepción, las reglas del privilegio o de secreto profesional están contenidas en normas de conducta profesional o Códigos de Ética. En el Perú, cada colegio profesional cuenta con su propio Código de Ética que regula la conducta de sus agremiados. Por otro lado, se debe tener en cuenta que los Códigos de Ética Profesional, no son simplemente tratados de deberes morales sin consecuencias de orden disciplinario, pues estos prevén obligaciones de necesario cumplimiento para los miembros del colegio profesional y la respectiva sanción disciplinaria correspondiente a cada infracción tipificada (GAMARRA HERRERA et al., 2011, p. 23).

No es intención del presente trabajo de investigación estudiar los Códigos de Ética de los profesionales del Perú, sin embargo es sumamente importante que se revisen los artículos más relevantes del Código de Ética Profesional del Abogado, que sean acordes a los fines de esta investigación.

Es así que el Capítulo III de la Sección Cuarta del referido Código de Ética, aprobado por la Junta de Decanos de los Colegios de Abogados del Perú en la Asamblea General Extraordinaria de la ciudad de Puno de fecha veinticuatro de febrero de 2012, se encarga de desarrollar los alcances, finalidad, oposición ante la autoridad, vigencia, extensión, difusión académica, revelación facultativa y revelación obligatoria del secreto profesional.

El artículo 30° del capítulo señalado define al secreto profesional como el deber de reserva que tiene el abogado para proteger y mantener en la más estricta confidencialidad los hechos e información referidos a un cliente o potencial cliente que conoce con ocasión de la relación profesional. Por otro lado, sin perjuicio de lo indicado en la primera parte del artículo 30° referido, el artículo 32° señala que el abogado tiene el derecho y el deber de oponerse a revelar la información protegida por el secreto profesional ante los requerimientos de la autoridad.

El artículo 31° agrega que el secreto profesional garantiza la relación de confianza que debe existir entre un abogado y su cliente para proporcionar un servicio legal óptimo, además, el profesional del Derecho solo utilizará la información confidencial en interés de su cliente y en caso se cause daños económicos al mismo por revelar información confidencial, estos deben repararse. Asimismo, el artículo 33° afirma que el secreto profesional es permanente y que este subsiste incluso después de la conclusión de la relación profesional, salvo que el cliente libere al abogado de su obligación, salvedad acorde con la exoneración voluntaria considerada como revelación facultativa en el artículo 36° del mismo cuerpo normativo.

Como vemos, la norma referida considera que este derecho - obligación es de carácter perpetuo, es decir que persiste más allá de toda barrera de carácter temporal, pues acompaña al profesional aun cuando la concreta prestación de servicios haya finalizado (GAMARRA HERRERA et al., 2011, p. 15). Por otra parte el artículo 34°, establece un caso de extensión de protección del secreto profesional. En este supuesto, el abogado que presta servicios profesionales en forma asociada, no será el único imbuido del secreto profesional, dado que este alcanzará a todos los profesionales del Derecho que integran o trabajan en la referida forma asociada.

El artículo 35° del Código de Ética Profesional del Abogado contempla la posibilidad para el abogado de publicar artículos académicos respecto de los asuntos que ha visto con ocasión de su ejercicio profesional, agregando el límite de identificación del caso en concreto o de las personas involucradas, salvo que se cuente con el consentimiento informado, previo y expreso del cliente. Por otro lado el referido Código de Ética Profesional elabora una clasificación basado en la posibilidad que tienen los abogados de decidir revelar determinada información protegida.

Así, el artículo 36°, denominado “Revelación facultativa”, considera que el abogado podrá revelar la información protegida por secreto profesional cuando cuente con el consentimiento informado expreso y previo del cliente, debiendo constar este por escrito o cuando la referida revelación sea necesaria para la defensa de sus legítimos intereses frente a la autoridad, dentro o fuera de un proceso sancionador. A su vez, para el artículo 37° denominado “Revelación obligatoria”, no será posible reservar el secreto del cliente y por lo tanto se deberá divulgar ante la autoridad competente la información protegida por secreto profesional que sea necesaria, para evitar que el cliente cause un daño grave a la integridad física, psicológica o a la vida de una persona.

Al respecto, debe quedar claro que el análisis del secreto profesional del abogado desde la óptica de la Ética, escapa a los alcances de la presente investigación, por lo que no será objeto de estudio en este texto.

4. El Secreto Profesional del abogado tributarista

El abogado especialista en normas del Derecho Tributario, abogado fiscalista o tributarista a diferencia de los abogados especialistas en otras áreas del Derecho, es un profesional que presta asistencia o proporciona consejo u orientación en materia tributaria y cumple un papel relevante en la planificación económica y fiscal del contribuyente, en el ejercicio de sus derechos y en el adecuado cumplimiento de sus deberes materiales y formales de contenido tributario ante la Administración Tributaria (PONT CLEMENTE, 2005, p. 1, 2005, p. 2).

El ámbito de desenvolvimiento del abogado tributarista y la información que requiere para cumplir con sus funciones, son elementos que no solo lo diferencian de especialistas en otras áreas del Derecho, sino también modifican la protección que tienen del secreto profesional.

Al respecto, para Pont (2005) el abogado fiscalista tiene tres funciones básicas que engloban al resto de ellas. La consultoría como primera función, está compuesta por la orientación al cliente sobre las oportunidades fiscales en la adopción de decisiones de naturaleza económica, atendiendo al mejor cumplimiento de las normas vigentes, con indicación de sus derechos y deberes frente a la Administración Tributaria. En otras palabras, la consultoría comprende la divulgación, que consiste en la traducción del lenguaje tributario esotérico a una prosa más comprensible; y el consejo, que no sustituye la voluntad del contribuyente sino más bien ayuda a formarla, y en consecuencia permite en debido cumplimiento de sus deberes fiscales (p. 2).

Como segunda función del abogado tributarista, la asistencia especializada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, permite ayudar al contribuyente en la gestión mecánica del cumplimiento de los deberes tributarios, simplificando también, los trámites burocráticos que demanda su cumplimiento (PONT CLEMENTE, 2005, p. 3).

La defensa constituye la tercera y última función del profesional del Derecho especialista en Derecho Tributario. La mencionada función se desarrolla frente a los Tribunales de Administración de Justicia administrativa o judicial, frente a la Administración Tributaria, o cuando el patrocinado lo requiera para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Además, al tutelar los intereses del patrocinado, siempre se tendrá en cuenta la justicia como fin supremo de la abogacía (PONT CLEMENTE, 2005, p. 3).

Por otro lado, de acuerdo a las funciones que realizan los abogados tributaristas, necesitan proveerse de información específica que sustente sus diferentes consejos y/o defensas. Al respecto, toda la información que obtiene un abogado tributarista para el cumplimiento de sus funciones, será objeto de protección del secreto profesional. Siguiendo este razonamiento, el Planeamiento Fiscal, producto de la elaboración de estructuras fiscales que permiten el ahorro tributario de los contribuyentes considerada parte de la función de consultoría del abogado tributarista; en inclusive, toda la información que se requiere para su elaboración, forman parte del objeto de protección del secreto profesional del abogado especialista en Derecho Tributario.

En pocas palabras, los planeamientos fiscales y la información que los fundamenta, los cuales se conocieron por razón de la profesión, serán guardados celosamente por los abogados de acuerdo a su deber ético de reserva.

5. Abogado, cliente y justicia

Para efecto del análisis de procedencia de un caso de excepción al derecho a la reserva profesional del abogado, se tendrá que tener en cuenta cual es la razón de ser del profesional del derecho y cuál es su principal objetivo.

Al respecto, tal como se explicó anteriormente, y de acuerdo a lo señalado por Boza y Del Mastro (2009), inicialmente el abogado tiene como misión defender el interés de sus clientes, ello porque el profesional del Derecho al ejercer la abogacía, tutela los derechos de los compradores, vendedores, demandantes, demandados, inversionistas, administración pública, entre otros, a los cuales patrocina (p. 332). Sin embargo, en la actividad profesional del abogado, no solo se está defendiendo los intereses de los clientes, sino que además, el letrado está siendo el vehículo que viabiliza las reglas del Estado Constitucional de Derecho y esa situación lo coloca ante una responsabilidad mayor. En otras palabras el abogado, al ser un profesional que el Estado faculta a utilizar el Derecho como herramienta, no puede desvincularse de un fin más amplio, que es el respetar y promover el Estado Constitucional de Derecho (BOZA DIBÓS & DEL MASTRO PUCCIO, 2009, p. 333). Al respecto, la justicia, como valor constitucional en un Estado Constitucional de Derecho, forma parte de este fin más amplio que, como se indicó, conlleva a una responsabilidad mayor de los abogados.

Por otro lado, el Código de Ética Profesional del Abogado acorde con esta afirmación, en su artículo 2º señala que la abogacía cumple una función social al servicio del Derecho y la Justicia. Asimismo, el artículo 3º, refiere que los fines del abogado son la defensa de los derechos de las personas y la consolidación del Estado de Derecho, la justicia y el orden social. Como vemos, el valor constitucional justicia se torna sumamente importante en la labor del profesional del Derecho. Por otra parte, el artículo 5º menciona que los abogados son servidores de la justicia, y el artículo 6º destaca como deber fundamental del mismo, su actuación al servicio preferente de la sociedad y el apoyo en especial a los sectores carentes de recursos económicos, ello para hacer prevalecer el Derecho y alcanzar Justicia.

Por lo tanto, siguiendo esta línea de ideas, los abogados especialistas en Derecho Tributario, además de tener una deuda profesional con el cliente, ya sea contribuyente o Administración Tributaria, indudablemente tienen una responsabilidad con la justicia, valor constitucional en el cual se funda un Estado Constitucional de Derecho, al cual por sobre todo, se debe un profesional que ejerce la abogacía.

En resumen, sin perjuicio de lo mencionado en los subtítulos precedentes, la obligación del abogado de revelar las planificaciones fiscales agresivas de sus clientes, al colisionar con su derecho a la reserva profesional, en el hipotético caso de su implementación, podría constituir una excepción a la protección constitucional del secreto profesional del abogado, sin embargo y tal como se ha explicado, teniendo en cuenta al valor constitucional justicia como elemento fundamental del ejercicio de la abogacía, resultaría contrario a la defensa del valor referido, el no respetar el derecho a la reserva profesional del abogado tributarista.

6. Acuerdos de confidencialidad

Actualmente las empresas que contratan los servicios de un abogado o un estudio jurídico especialista en Derecho Tributario, para la realización de alguna asesoría general o más particularmente para una elaboración de un esquema de ahorro fiscal, suscriben como si fuera costumbre, acuerdos de confidencialidad.

Un contrato o acuerdo de confidencialidad es aquel que firman las partes cuando de por medio existen temas que merecen o requieren discreción, evitando la divulgación de la información respecto a la cual, se tomó conocimiento.¹³ Estos acuerdos, son de suma importancia para las empresas, puesto que permiten salvaguardar información esencial de propiedad del contribuyente y relevante para el desempeño y cumplimiento de sus objetivos empresariales, muchas veces con un alto valor económico, frente a terceras personas.¹⁴

Es claro entonces que la información que obtienen los abogados para elaborar esquemas de planificación fiscal, forman parte de la data sensible sujeta a confidencialidad, no solo por encontrarse en la esfera de protección del derecho a la reserva profesional, sino que también porque las empresas suscriben acuerdos de confidencialidad con sus asesores fiscales, para cautelar aún más la información relevante.

Con el desarrollo del presente capítulo se puede afirmar que para el abogado especialista en Derecho Tributario, el Secreto Profesional reconocido por el inciso 18) del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, es un derecho y supone también una obligación de mantener la reserva de la información que se ha obtenido y que se encuentra protegida, obligación que se hace extensiva a los colaboradores, ayudantes, asistentes e incluso, el personal al servicio del profesional que tuviera acceso directo a los secretos.

El abogado tributarista tiene el deber constitucional y ético de guardar celosamente todo la información que tome conocimiento con motivo de la elaboración de un esquema de ahorro tributario, en consecuencia, no podrá divulgar el contenido de la información obtenida, salvo en el caso de la configuración de alguna excepción a la reserva al secreto profesional, siempre y cuando se tomen en cuenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, y sobre todo, el valor constitucional de la justicia.

¹³ Consulta realizada en la página web <http://www.elperuano.com.pe/noticia-empresas-deben-cautelar-toda-informacion-sensible-34768.aspx> con fecha 19-02-17.

¹⁴ Consulta realizada en la página web <http://www.aele.com/system/files/archivos/suplemen/ACUERDOS%20DE%20CONFIDENCIALIDAD.pdf> con fecha 20-02-17.

CAPÍTULO III

CONVERGENCIA DE LOS MECANISMOS DE REVELACIÓN DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA REGULADOS EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA Y EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

La revelación de los planeamientos fiscales por parte de los abogados asesores de los contribuyentes a las administraciones fiscales, no es un mecanismo de transferencia de información novedoso a nivel mundial. Como se mencionó en el Capítulo I, para la elaboración de la acción 12 del Plan de Acción contra BEPS, la OCDE ha tomado en cuenta la experiencia de países como Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Irlanda, Portugal y Sudáfrica, tal como se puede apreciar del documento denominado “*Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*” y de la propia “*Mandatory Disclosure Rules*”, acción 12 del Plan de Acción contra BEPS.

Por otro lado, en la legislación tributaria nacional, no se contempla la obligación del abogado a revelar los planeamientos fiscales de sus clientes, sin embargo si se regulan algunos supuestos de divulgación de información a la administración tributaria.

Con el desarrollo del presente capítulo, no se pretende estudiar la legislación comparada en toda su extensión, no obstante, para los fines de la investigación, se tendrá que explicar en qué consisten las *Disclosure Rules* de los países mencionados, y cuál es el estado actual de algunas modalidades de revelación de información tributaria, de acuerdo a la normativa nacional vigente.

1. Tratamiento de los mecanismos de la revelación de planificación fiscal agresiva en la legislación comparada

El análisis siguiente, se ha realizado teniendo en cuenta seis distintas legislaciones de diferentes países, los cuales previamente han implementado estas medidas de lucha contra la elusión fiscal. Las siguientes legislaciones analizadas, han sido tomadas en cuenta por la OCDE para la elaboración de la acción 12 del Plan de acción contra BEPS. Es por ello que se analizan estas realidades para tener un acercamiento a la información que fue analizada por la OCDE, al momento de elaborar la referida acción 12 del Plan de acción contra BEPS, la cual contiene la obligación de revelar los mecanismos de planificación fiscal agresiva, materia de la presente investigación.

1.1. DOTAS del Reino Unido

Se debe dejar constancia que el Reino Unido es un país desarrollado, miembro de la OCDE, que cuenta con capitales importantes listos para ser exportados. Por otra parte el *HM Revenue & Customs* (HMRC), es la entidad estatal encargada de los pagos tributarios y la aduaneros a nivel nacional. Tienen como propósito principal el recaudar el dinero que deben pagarse por los servicios públicos del Reino Unido y ayudar a las familias e individuos con este apoyo financiero. En otras palabras, el HMRC, es la administración tributaria del Reino Unido.¹⁵

¹⁵ Consulta realizada en la página web <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> con fecha 01-12-16.

Es necesario mencionar que en la legislación tributaria del Reino Unido se han contemplado normas relativas a la divulgación de los sistemas o esquemas de evasión fiscal, también denominadas *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* (DOTAS), que comprenden a los Impuestos a la Renta, sobre las Sociedades, sobre las Ganancias de Capital, las Contribuciones de Seguro Nacional, *Stamp Duty Land Tax*, Impuesto de Herencias y el *Annual Tax on Enveloped Dwellings* (OECD, 2015a, p. 91).

- Sujetos obligados

El usuario o el promotor, son los sujetos obligados a revelar la información fiscal a la administración tributaria del Reino Unido. Las normas fiscales de este país obligan al usuario a revelar el esquema tributario que ha sido ideado internamente, es decir *in house*, sin embargo, como regla general, estos no son requeridos para proveer los detalles de los esquemas fiscales. Por su parte, si el promotor se encuentra fuera del país, es decir *offshore*, la obligación de revelar la información fiscal seguirá correspondiendo al usuario.

Se debe tener en cuenta que se considera promotor a aquella persona que en el curso de un negocio pertinente, es responsable del diseño, *marketing*, organización o gerenciamiento de un esquema o aquella persona que hace un esquema disponible para la implementación por otra persona (OECD, 2011, p. 20) (OECD, 2015a, p. 91).

- Objeto de divulgación

Los sujetos obligados tendrán que revelar los planes o estructuras con ciertas descripciones o determinadas características o *hallmarks*, señaladas por las normas tributarias, que provean una ventaja fiscal como un beneficio principal a los mismos.

En el Reino Unido, la confidencialidad, *premium fee* y el producto fiscal estandarizado, son los tres *hallmarks* genéricos para captar características indicativas de elusión. Por otro lado, las pérdidas, el *leasing*, el *employment income* y el Impuesto Anual a las viviendas, son algunos de los *hallmarks* específicos para reconocer los riesgos fiscales. (OECD, 2015a, p. 91) (OECD, 2015a, p. 91).

- Consecuencias del incumplimiento

Las penas pecuniarias que se imponen inicialmente por la corte y posteriormente por el HMRC por el incumplimiento de las *disclosure rules* son de máximo 600 libras esterlinas, sin embargo, si se continúa infringiendo las normas de develamiento, la corte puede determinar una pena más severa de hasta un millón de libras esterlinas.

1.2. Abusive Tax Shelters and Transactions de Estados Unidos de América

Al igual que el Reino Unido, Estados Unidos es uno de los países con mayor nivel de exportación de capital. Es necesario indicar que el *Internal Revenue Service* o IRS, es una agencia del Departamento de Hacienda del gobierno estadounidense encargada de ayudar a los contribuyentes a cumplir con sus responsabilidades tributarias en el cumplimiento de la ley. Es decir que el IRS o también llamado Servicio de Impuestos Internos, es la administración tributaria de los Estados Unidos de América.

En este país, las *disclosure rules*, han tomado el nombre de *Abusive Tax Shelters and Transactions*, las cuales de acuerdo a lo dispuesto por el gobierno estadounidense son una estrategia global que permite detectar y desalentar la participación y la promoción de las planificaciones fiscales abusivas a través de auditorías, litigios y métodos alternativos, además, a partir de ellos se publica una guía sobre las transacciones de los contribuyentes y los refugios fiscales abusivos, y finalmente impulsa a las personas que participan o promueven las transacciones abusivas a reportarlas ante la autoridad fiscal competente.¹⁶ Estas normas de divulgación obligatoria comprenden al impuesto de la renta, ya sea individual o corporativo, a las donaciones y otros impuestos federales (OECD, 2015a, p. 91).

- Sujetos obligados

El asesor o consejero principal o esencial y el contribuyente, son las personas encargadas de revelar la información tributaria al IRS. Para ello, se consideran asesores principales aquellas personas que proveen cualquier ayuda material, asistencia o consejo respecto a la organización o estructuración, dirección, promoción, venta, implementación, garantía o aseguramiento, o llevan a cabo cualquier transacción reportable y quien directamente o indirectamente deriva ingreso bruto excediendo el límite de USD 50 000 o USD 250 000 (o USD 10 000 o USD 25 000) dependiendo del tipo de contribuyente y el tipo de transacción reportable. Por otro lado, a diferencia de otros regímenes, la obligación de proveer información detallada del esquema fiscal, recae en ambos sujetos obligados, es decir en los contribuyentes y en los asesores o consejeros principales.

- Objeto de divulgación

El mecanismo de reporte en el modelo estadounidense exige que se divulguen las transacciones reportables, las cuales han sido catalogadas como tales por las normas del país norteamericano.

Al respecto, una transacción reportable es aquella que se encuentra catalogada en alguna de las cinco categorías señaladas por el sistema tributario estadounidense. Las categorías son i. Transacciones listadas, ii. Transacciones confidenciales, iii. Transacciones con protección contractual, iv. Transacciones de pérdida; y v. transacciones de interés. Específicamente una transacción listada es aquella que es igual o sustancialmente similar a aquella que el IRS ha determinado que es una transacción elusiva y ha sido identificada como tal por aviso, regulación u otra forma de guía publicada. Por otro lado, una transacción de interés es aquella que es igual o sustancialmente similar a aquella que ha sido identificada como tal por el IRS en su guía publicada. El IRS pone especial énfasis en estas transacciones puesto que le interesa obtener mayor información de ellas para determinar si tienen propósitos elusivos.

¹⁶ Consulta realizada en la página web https://www.irs.gov/businesses/corporations/regulations-on-abusive-tax-shelters-and-transactions?_ga=1.100237533.252363194.1480633567 con fecha 01-12-16.

- Consecuencias del incumplimiento

A consecuencia del incumplimiento de las normas de develamiento, el gobierno estadounidense ha señalado penas pecuniarias diferenciadas para el asesor principal y para el contribuyente. En este sentido, los asesores principales que incumplan con las normas de revelación tendrán que pagar penalidades que se encuentran en los rangos de USD 50 000 hasta USD 200 000 o 50% o 75% del ingreso bruto recibido por proveer ayuda, asistencia o consejo, el que sea mayor. Por otro lado, en el caso de los contribuyentes, estos tendrán que pagar penas desde USD 5 000 hasta USD 200 000.

1.3. Disclosure Rules de Canadá

La *Canada Revenue Agency* o más conocida por sus siglas, CRA, es la administración fiscal del gobierno canadiense, y además, administra varios programas de beneficios e incentivos sociales y económicos entregados a través del sistema tributario¹⁷. En Canadá, las *Disclosure Rules* en general comprenden a los arreglos agresivos de planificación fiscal que se realizan con el objetivo principal de violar la ley evitando el pago del impuesto de la renta, ya sea individual o corporativo.(OECD, 2015a, p. 91).

- Sujetos obligados

El promotor o consejero y el contribuyente son los sujetos que tendrán la obligación de revelar la información señalada por la administración tributaria canadiense. En este sentido, se considera consejero a aquella persona que provee cualquier protección contractual respecto a una transacción o una serie de transacciones, o cualquier asistencia o consejo con relación a la creación, desarrollo, planeamiento, organización o implementación de la transacción o serie de transacciones, para otra persona.

Por otro lado, el promotor es aquella persona que promueve o vende un plan o estructura que incluye o está relacionado con una transacción o serie de transacciones; elabora una declaración o representación referida al beneficio fiscal que podría resultar de un plan o estructura de la promoción o venta, o que acepta los planes o estructuras señaladas anteriormente. Asimismo la administración tributaria canadiense podrá requerir a cualquiera de los sujetos obligados para que estos comuniquen los detalles del esquema de una transacción reportable.

- Objeto de divulgación

El fisco canadiense requerirá a los sujetos obligados que revelen información respecto a transacciones reportables señaladas en la legislación interna. Para estos fines,

¹⁷ Consulta realizada en la página web <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/menu-eng.html> con fecha 01-12-16.

se entiende que una transacción reportable es una transacción elusiva que cuenta con al menos dos de las tres *hallmarks* señaladas por su legislación¹⁸.

Se debe agregar que bajo el sistema de ingresos Canadiense, una transacción elusiva es aquella que da como resultado un beneficio fiscal y que no puede ser razonablemente considerada como emprendida o arreglada primordialmente para propósitos distintos que obtener el beneficio fiscal.

- Consecuencias del incumplimiento

Se han establecido penas pecuniarias por el incumplimiento de las referidas obligaciones formales tributarias ascendientes a CAD 500 o 25% de la consideración recibida. Además se ha contemplado la suspensión de los beneficios fiscales relacionados al *tax shelter* y el pago de una pena igual al total de todas las retribuciones pagadas al promotor o el asesor fiscal.

1.4. Mandatory Disclosure Regime de Irlanda

En Irlanda la *Office of the Revenue Commissioners*, es la oficina encargada de servir a la comunidad mediante la captación justa y eficiente de impuestos y derechos aduaneros, y la respectiva aplicación de controles fiscales.¹⁹ En este país, las *disclosure rules*, han tomado el nombre de *Mandatory Disclosure Regime*, las cuales comprenden al Impuesto de la Renta, Impuesto sobre las Sociedades, Impuesto sobre las Ganancias de Capital, Impuesto sobre las Adquisiciones de Capital, Impuesto al Valor Agregado, *Universal Social Charge*, *Stamp Duties* y *Excise Duties*, sin embargo no comprenden a los Impuestos Aduaneros (OECD, 2015a, p. 91).

- Sujetos obligados

Como regla general, los sujetos que son requeridos para revelar los detalles del esquema de la renta irlandesa, son los promotores, sin embargo y de no hacerlo, los usuarios también formarían parte de las normas irlandesas de develamiento.

Para el sistema tributario irlandés, un promotor es aquella persona que en el curso de un negocio, es responsable del diseño, *marketing*, organización o gerenciamiento de un esquema o quien elabora un esquema disponible para que otra persona lo implemente. Por otro lado, el usuario tiene la obligación de revelar el esquema cuando este ha sido ideado internamente o *in house*, el promotor se encuentre ubicado fuera de Irlanda y no exista promotor en el Estado, o se aplique el privilegio legal del profesional.

- Objeto de divulgación

¹⁸ i. Resultados fiscales orientados como una cuota de contingencia, ii. Cláusula confidencial y iii. Protección contractual.

¹⁹ Consulta realizada en la página web <http://www.revenue.ie/en/about/index.html> con fecha 01-12-16.

Tanto promotores como usuarios, tendrán la obligación de revelar a la administración tributaria irlandesa, la información relativa a los planes o estructuras calificadas dentro de una de las cuatro clases de descripciones específicas de las cuales se espera que provean una ventaja fiscal como beneficio principal.

La confidencialidad, *premium fee* y el producto fiscal estandarizado, son *generic hallmarks* o descripciones genéricas indicadoras de elusión. Por otro lado, también se reconocen clases específicas para reconocer los riesgos conocidos.

- Consecuencias del incumplimiento

La administración tributaria irlandesa ha dispuesto que la penalidad de naturaleza pecuniaria a consecuencia del incumplimiento de las *disclosure rules* ascienda inicialmente a un monto no superior a los EUR 500 diarios. Por otro lado, de continuar con el incumplimiento, podrían disponerse penalidades diarias ascendientes a EUR 500.

1.5. Disclosure Rules de Portugal

En Portugal la *Autoridade Tributária e Aduaneira* o AT, es la encargada de la administración de los impuestos y los derechos de aduana, los cuales, están asignados para ejercer el control de la frontera exterior de la Unión Europea y el territorio aduanero portugués, y la protección de la sociedad, de acuerdo con las políticas establecidas por el Gobierno y el Derecho de la Unión Europea.²⁰ Por otro lado, para la legislación portuguesa las *disclosure rules*, comprenden al Impuesto de la Renta, tanto individual como corporativo, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto sobre activos fijos, el Impuesto sobre transferencia de activos fijos y los *stamp duties* (OECD, 2015a, p. 91).

- Sujetos obligados

El promotor y el usuario, son los sujetos encargados de revelar la información fiscal a la administración tributaria portuguesa. Las normas fiscales de Portugal consideran que el usuario tendrá la obligación de revelar los esquemas ideados internamente, es decir *in house*, o cuando el promotor se encuentre fuera de Portugal, es decir *off shore*.

Al respecto, se considera promotor a aquella persona encargada del diseño, estructuración e implementación de un esquema de planificación fiscal. Al igual que en otros sistemas tributarios, los usuarios generalmente, no son requeridos para proveer los detalles del esquema a la autoridad fiscal portuguesa (OECD, 2011, p. 20) (OECD, 2015a, p. 91).

- Objeto de divulgación

Los planes o estructuras objeto de las *disclosure rules* están referidos, como *generic hallmark*, a las transacciones con cláusulas de renuncia o limitación a la responsabilidad

²⁰ Consulta realizada en la página web <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/missao/> con fecha 01-12-16.

del promotor; y como *specific hallmarks*, cuando se trate de una entidad sujeta a un régimen fiscal especial favorable o de exención fiscal, cuando existan operaciones financieras que den lugar a la reclasificación del ingreso (leasing e instrumentos híbridos), cuando se usen las pérdidas fiscales. En general se deberán revelar aquellos esquemas tributarios que tienen por objetivo principal el obtener una ventaja fiscal.

- Consecuencias del incumplimiento

El gobierno portugués ha dispuesto sanciones pecuniarias a consecuencia del incumplimiento de las normas de develamiento tanto para los usuarios como para los promotores. En este sentido, si el usuario incumple con las normas fiscales de revelación de información, será sancionado con una penalidad que puede oscilar entre los EUR 500 y EUR 80 000. Una pena más severa le espera al promotor, que de incumplir con las normas referidas, tendrá que pagar una penalidad que puede oscilar entre los EUR 5 000 y EUR 100 000.

1.6. Disclosure Rules de Sudáfrica

El *South African Revenue Service* o SARS, es la autoridad encargada de la recaudación de impuestos en Sudáfrica y además, es la responsable de administrar el sistema de impuestos y servicios aduaneros del país.²¹ Por otro lado, las *Disclosure Rules* sudafricanas comprenden al Impuesto de la Renta, el Impuesto a las donaciones, el Impuesto a las ganancias de capital, el IVA y cualquier otro impuesto bajo la administración fiscal del *commissioner* (OECD, 2015a, p. 91).

- Sujetos obligados

Tanto el promotor como el usuario, son los sujetos calificados como obligados por las *disclosure rules* sudafricanas. Al respecto, como regla general el promotor es el primer sujeto requerido a revelar el esquema detallado. Sin embargo, de no existir un promotor, esta obligación correspondería a los contribuyentes o usuarios. Para tal fin, se considera promotor al responsable principal de organizar, diseñar, vender, financiar o dirigir el plan o estructura reportable.

- Objeto de divulgación

Las operaciones que deben reportarse se clasifican en dos grupos denominados “categorías específicamente definidas y listadas” y “planes con ciertas características”, de las cuales se espera que provean beneficios tributarios.

En el primer grupo, denominado “categorías específicamente definidas y listadas”, son consideradas las siguientes operaciones:

- i. un plan o estructura que sería calificado como un instrumento híbrido de equidad si el período prescrito había sido de diez años;

²¹ Consulta realizada en la página web <http://www.sars.gov.za/About/Pages/default.aspx> con fecha 01-12-16.

- ii. un plan o estructura que sería calificado como un instrumento híbrido de deuda si el período prescrito había sido de diez años; y
- iii. Cualquier plan o estructura que ha sido listada en un aviso al público.

En el segundo grupo, denominado “planes con ciertas características”, son consideradas las siguientes operaciones:

- i. El cálculo de cualquier interés, costos financieros, cuotas u otros cargos son total o parcialmente dependientes de los beneficios tributarios derivados del plan o estructura;
 - ii. La transacción resulta en una caída de fondos o *involving an accommodating or tax indifferent party* o contiene elementos que tienen el efecto de compensarse o cancelarse o tiene características sustancialmente similares.
 - iii. La transacción proporciona un aumento de una cantidad que es: a. Una deducción para los propósitos de impuesto de la renta pero no un gasto para los propósitos de declaración de datos financieros; o b. ingresos para los propósitos de la declaración de datos financieros pero no ingreso bruto para fines del impuesto.
 - iv. La transacción no da como resultado la expectativa razonable de una ganancia anterior al impuesto para cualquier participante;
 - v. el valor presente de los beneficios fiscales exceden el valor presente de la ganancia anterior al impuesto derivado de los participantes.
- Consecuencias del incumplimiento

Por otro lado, para el gobierno sudafricano las fallas en la revelación no afecta la eficiencia del esquema. En este sentido, el régimen de sanciones contempla penalidades mensuales. En el caso que los participantes o usuarios, incumplan con las normas de revelación, tendrán que pagar una penalidad mensual de ZAR 50 000²². La penalidad para los promotores, es aún más severa, puesto que de incumplir con lo dispuesto por las *disclosure rules* sudafricanas, tendrán que abonar al estado una penalidad mensual ascendiente a ZAR 100 000. En ambos casos las sanciones serán impuestas hasta por el plazo de 12 meses. Por otro lado, la penalidad se duplica si el monto o el beneficio fiscal anticipado excede los ZAR 5 000 000, y se triplica si el beneficio fiscal anticipado excede los ZAR 10 000 000.

En resumen, las *disclosure rules* de los países, cuya experiencia legislativa ha servido de base para la elaboración de la acción 12 del Plan de Acción contra BEPS, difieren en su tratamiento legislativo, debido a que si bien es cierto los países tienen objetivos comunes como son la lucha contra la elusión y evasión fiscal, sus normas se formulan de acuerdo a sus distintas realidades, en algunos casos, por ejemplo, considerando que el incumplimiento de las obligaciones de develamiento de información, es muy grave y que por lo tanto le corresponde una sanción de un alto valor pecuniario. La diferencia se puede apreciar aún más al momento de realizar una comparación con las realidades de los países importadores de capital, los cuales en muchos casos, no cuentan con este tipo de normativa fiscal, siendo el Perú un claro ejemplo de ello.

²² Rand Sudafricano.

2. Tratamiento de la revelación de planificación fiscal agresiva en la legislación peruana

Es importante tener presente que el Perú es un país en vías de desarrollo, y que busca atraer capital a su economía, siendo un país importador de capital, razón por la cual la legislación, más específicamente, la legislación tributaria, es muy diferente a los países miembros de la OCDE, países exportadores de capital, y respecto de los cuales se hizo referencia anteriormente.

Así las cosas, en la legislación peruana a diferencia de la legislación de países cuya experiencia ha servido de base para la elaboración de las *mandatory disclosure rules*, no existe un tratamiento normativo tributario que obligue a los profesionales del derecho a revelar información relativa a los planeamientos fiscales elaborados en el ejercicio de la profesión, en consecuencia, tampoco se ha establecido que se debe entender por planeamiento fiscal agresivo o abusivo para estos fines. Sin perjuicio de ello, se debe tener presente que la información cumple un rol fundamental para el desarrollo de un sistema tributario eficiente. En este sentido, si bien es cierto el Perú no cuenta con las normas de develamiento referidas en la acción 12 del Plan de acción contra BEPS, la legislación tributaria nacional contempla supuestos de declaración de información importantes para el control fiscal.

Con el desarrollo del presente trabajo de investigación, no se pretende abordar todos los supuestos de revelación de información contemplados en la legislación peruana, sin embargo, es necesario hacer referencia a la DAOT, al PDT de Precios de Transferencia y al reciente Decreto Legislativo N° 1249, siendo estos, mecanismos de revelación de información fiscal a las autoridades tributarias, más exactamente instrumentos de declaración de información relativa a sus operaciones comerciales, semejantes a las *disclosure rules*; que nos permiten establecer claramente cuál es el estado jurídico actual de los supuestos de develamiento de información en el Perú. Así también estos tipos de revelación de información fiscal se analizan teniendo en cuenta los mismos elementos desarrollados al momento de analizar la legislación comparada.

2.1. Declaración Anual de Operaciones con Terceros

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 024-2002/SUNAT, de fecha 28 de febrero del 2002, publicada el día 01 de marzo del año 2002, se aprueba el Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros, más conocida como DAOT, además, mediante la Resolución de Superintendencia N° 036-2016/SUNAT, publicada el día 10 de febrero del año 2016, se modifica el Reglamento para la presentación de la DAOT, y se aprueba el cronograma para presentación y vencimiento de la declaración jurada referida del año 2015, ejercicio materia de declaración. Ambas normas regulan el funcionamiento de la DAOT en el Perú.

En este sentido y de acuerdo a las normas referidas, la DAOT es una declaración jurada de tipo informativa, para cuya presentación los sujetos obligados deberán utilizar el Formulario Virtual 3500, versión 3.3. Mediante esta particular declaración, fundamentada en el artículo 88° del Código Tributario, el declarante informa sus operaciones con terceros, sus clientes y sus proveedores a la administración tributaria, permitiendo así que la SUNAT efectúe el respectivo cruce de información a efectos de detectar los posibles incumplimientos de las obligaciones tributarias.

Por otro lado, la administración tributaria peruana señala que la DAOT es un sistema implementado para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuir las brechas de evasión fiscal, dado que permite identificar a aquellos contribuyentes que no declaran la totalidad de sus ingresos²³.

En este sentido, no cabe duda que la DAOT es un instrumento de declaración fiscal que coadyuva al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

- Sujetos obligados

Los sujetos que se encuentran obligados a presentar la DAOT son aquellos que al 31 de diciembre del año 2015, hubiesen sido considerados como principales contribuyentes, además, aquellos sujetos que estén obligados a presentar por lo menos una declaración mensual del IGV durante el ejercicio 2015, siempre y cuando el monto de sus ventas internas y el monto de sus adquisiciones sean superiores a 75 UIT, y las asociaciones sin fines de lucro, instituciones educativas o entidades religiosas que hayan realizado únicamente operaciones inafectas del IGV en el ejercicio 2015, cuyo número de trabajadores²⁴, que deben ser declarados en el PDT Planilla Electrónica - PLAME Formulario Virtual N.º 0601, sea superior a diez, también tendrán la calidad de sujetos obligados. Por otro lado, aquellos sujetos que se encuentren comprendidos en el régimen del Nuevo Rus, se consideran exceptuados de presentar la declaración materia de comentario.

- Objeto de declaración

En la DAOT, el sujeto obligado debe declarar las operaciones con terceros, ya sea como comprador o vendedor, que hubiese realizado en el ejercicio materia de declaración. Para este propósito, las normas que regulan esta declaración, han dispuesto que se entiende por operación con terceros a las sumas de los montos de las transacciones realizadas con los terceros, siempre y cuando ésta sea mayor a las dos UIT²⁵, es decir mayor a S/ 7 700 (siete mil setecientos soles con 00/100 céntimos). Por otro lado, en el artículo 6º de la Resolución de Superintendencia N° 24-2002/SUNAT, se han establecido cuales son las transacciones que no deben considerarse para el cálculo de las operaciones con terceros, operaciones que deben ser tomadas en cuenta para no incurrir en error al momento de elaborar la DAOT.

Es necesario señalar que si el sujeto obligado no tiene operaciones con terceros que deban ser declaradas, es decir que sus transacciones no hayan superado las dos UIT requeridas para cumplir con esta obligación, deberá presentar en lugar de la DAOT, una constancia de no tener información a declarar, constancia que se puede obtener en SUNAT virtual.

²³ Nota de Prensa N° 009-2009 de fecha 21.01.2009 emitida por la Gerencia de Comunicaciones e Imagen Institucional de la SUNAT. Documento colgado en el Portal de SUNAT. Consulta realizada en la página web <http://www.sunat.gob.pe/noticieroSunat/prensa/2009/enero/np210109.htm> Con fecha 28-01-09.

²⁴ Se entiende como trabajador, para tal efecto, a los sujetos definidos en el literal v) del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2011/SUNAT y normas modificatorias.

²⁵ Para el ejercicio 2015 el valor de la UIT es de S/ 3 850 (tres mil ochocientos cincuenta soles con 00/100 céntimos).

- Consecuencias del incumplimiento

Al ser la DAOT una declaración informativa, y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 16° de la Resolución de Superintendencia N° 024-2002/SUNAT, el incumplimiento de su presentación tipificaría las infracciones comprendidas en los numerales 2 y 4 del artículo 176° del Código Tributario, referidas a no presentar otras declaraciones dentro de los plazos establecidos y presentar otras declaraciones en forma incompleta o no conformes con la realidad respectivamente, cuyas sanciones, de acuerdo a las tablas de infracciones y sanciones, ascienden ambas en el Régimen General, al 30% de la UIT o en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta, al 15% de la UIT. Por otro lado, el infractor podrá acogerse al Régimen de Gradualidad, para rebajar considerablemente la deuda a consecuencia de la infracción tributaria.

2.2. Programa de Declaración Telemática de Precios de Transferencia

De acuerdo al literal g) del artículo 32°-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, se establece la obligación de presentar anualmente una declaración jurada informativa en la forma, plazo y condiciones que establezca la administración tributaria.

En este sentido, se emite la Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT, publicada el día 14 de octubre del año 2006, en la cual se establece la obligación de presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen los sujetos obligados con sus partes vinculadas, o de las transacciones que realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, es decir paraísos fiscales.²⁶

Para cumplir con esta norma, mediante el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N.° 110 -2016/SUNAT se aprueba la versión 1.4 del PDT de Precios de Transferencia, también llamado formulario virtual N.° 3560, el mismo que está a disposición de los usuarios a partir del 1 de mayo de 2016, en SUNAT Virtual.

Por otro lado, mediante el artículo único de la Resolución de Superintendencia N° 200-2010/SUNAT se estableció que los sujetos obligados a presentar el PDT 3560 deberán hacerlo de acuerdo con un cronograma de vencimientos que se aprueba periódicamente por la administración tributaria.

- Sujetos obligados

De acuerdo al artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 167-2006-SUNAT, los sujetos obligados a presentar la declaración jurada anual informativa de precios de transferencia, serán aquellos contribuyentes domiciliados, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, que en el ejercicio gravable al cual corresponda la declaración, el monto de sus operaciones supere los S/ 200 000.00 (doscientos mil con 00/100 soles) y/o, hubieran realizado al menos una transacción desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, también llamados paraísos fiscales.

²⁶ Consulta realizada en la página web <http://www2.sunat.gob.pe/pdt/pdtdown/independientes/independientes.htm> con fecha 01-12-16.

- Objeto de declaración

El artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 167-2006-SUNAT, también señala que serán objeto de declaración todas las operaciones que se realicen entre partes vinculadas cuando la transacción supere los S/ 200 000.00 (doscientos mil con 00/100 soles), y todas aquellas que se realicen desde, hacia o a través de paraísos fiscales.

- Consecuencias del incumplimiento

Al ser el PDT de Precios de Transferencia una declaración informativa, las consecuencias del incumplimiento de su presentación se encuentran establecidas en el Código Tributario.

Justamente de acuerdo al inciso 2 del artículo 176º del Código Tributario, la falta de presentación de la Declaración Jurada anual de Precios de Transferencia, implicaría una sanción del 0.6% de los ingresos netos, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UITs. Por otro lado, esta sanción cuenta con oportunidades de reducción de la deuda, pudiendo aplicarse el régimen de gradualidad, obteniendo en el mejor de los casos, es decir cuando la subsanación sea de manera voluntaria, una rebaja de hasta el 100% de la deuda, en contraste con la subsanación inducida, cuya multa podría ser de 80% o 90%, de no ser pagada o siendo pagada, respectivamente.

2.3. Decreto Legislativo N° 1249

Mediante el reciente Decreto Legislativo N° 1249²⁷, de fecha 25 de noviembre del 2016, publicado al día siguiente en el diario oficial El Peruano, se dictan medidas que modifican e incorporan algunos artículos a la Ley N° 27693, Ley que crea la Unidad de Inteligencia Financiera–Perú; Ley N° 29038, Ley que incorpora la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú (UIF-Perú) a la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones; Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 28306; el Decreto Legislativo N° 1106, Decreto Legislativo de Lucha Eficaz contra el Lavado de Activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado; y, el Decreto Ley N° 25475, Ley que establece la penalidad para los delitos de terrorismo y los procedimientos para la investigación, la instrucción y el juicio.

Este paquete normativo adquiere importancia al combatir los activos de origen ilícito, que constituyen las principales razones que motivan a los delincuentes y a las organizaciones criminales. Al respecto, en esta norma se precisa que al reducir los incentivos, se disminuyen sus operaciones delictivas, crecimiento y expansión, y al mismo tiempo se reducen los riesgos de que el país pueda ser objeto de actos que pongan en riesgo la vida e integridad de las personas.

Es importante señalar que para los fines de la presente investigación el artículo 3 de la norma materia de comentario, adquiere especial relevancia, al considerar al profesional

²⁷ Decreto Legislativo que dicta medidas para fortalecer la prevención, detección y sanción del lavado de activos y el terrorismo.

del derecho, como un sujeto obligado a proporcionar a la Unidad de Inteligencia Financiera la información referida en el artículo 3 de la Ley N° 27693.

- Sujetos obligados

Como se ha indicado, el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1249, que modifica el artículo 3 de la Ley N° 29038, Ley que incorpora la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú a la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, ha establecido que los contadores públicos colegiados y los abogados, ya sea de manera independiente o en sociedad, que realicen o se dispongan a realizar en nombre de un tercero o por cuenta de este, de manera habitual, la compra y venta de bienes inmuebles, la administración del dinero, valores, cuentas del sistema financiero u otros activos, la organización de aportaciones para la creación, operación o administración de personas jurídicas, la creación, administración y/o reorganización de personas jurídicas u otras estructuras jurídicas y la compra y venta de acciones o participaciones sociales de personas jurídicas; están obligados a proporcionar el objeto de información.

- Objeto de información

De acuerdo al artículo 3 de la Ley N° 27693²⁸, los sujetos mencionados en el subtítulo precedente, se encuentran obligados a proporcionar a la Unidad de Inteligencia Financiera, la información solicitada por ésta y la ampliación de información debidamente motivada, referida a las transacciones sospechosas que presenten los sujetos obligados.

- Consecuencias del incumplimiento

De acuerdo al Decreto Legislativo N° 1249, los abogados además de ser calificados como sujetos obligados a la entrega de información, también cuentan, de acuerdo al artículo 1 que modifica el artículo 9-A de la Ley N° 27693, con organismos supervisores, siendo estos los Colegios de Abogados y de Contadores Públicos, o cualquier otro que sustituya en sus funciones a las instituciones señaladas; a los cuales de acuerdo al artículo 17.8 del Decreto Supremo N° 018-2006-JUS, Reglamento de la Ley que crea la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú, la UIF-Perú comunicará aquellas conductas de los sujetos obligados que hubiera detectado en el desarrollo de sus funciones, que pudieran implicar una infracción a la normativa de cada organismo supervisor sobre prevención de lavado de activos y/o financiamiento del terrorismo.

Es importante señalar que en el artículo 3° de la Ley N° 29038, se establece una consideración sumamente importante para los fines del presente trabajo de investigación, puesto que el legislador señala que la información que los sujetos obligados proporcionan a la UIF-Perú se encuentra limitada a aquella que no se encuentre protegida por el secreto profesional.

²⁸ Ley que crea la Unidad de Inteligencia Financiera – Perú, de fecha 11 de abril del año 2002, publicada el día siguiente.

Del mismo modo en el caso de intercambio de información y la realización de investigaciones internacionales conjuntas, referidas en el artículo 15° de la Ley 27693, el legislador considera a lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales, al principio de reciprocidad y al sometimiento por las autoridades de los otros países a las mismas obligaciones de reserva del secreto profesional, como un límite o condicionante a la colaboración, recepción, el compartir e intercambio de información con autoridades de los otros países que ejerzan competencias similares.

En consecuencia, de implementarse la acción 12 del plan de acción contra BEPS, relativa a la revelación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva por parte del abogado, teniendo en cuenta que es una medida fiscal destinada a aplicarse a países exportadores de capital que cuentan con numerosas empresas multinacionales contribuyentes propensas a eludir tributos, situación ajena a la realidad peruana, esta no podría adoptarse en el Perú, puesto que su aplicación sería contraria a la obligación del abogado de guardar el secreto profesional reconocida constitucionalmente, no existiendo ninguna causa justificante que permita la procedencia de la excepción de su reconocimiento.

Con el desarrollo del presente capítulo se puede afirmar que las *disclosure rules* de los países, cuya experiencia legislativa ha servido de base para la elaboración de la acción 12 del Plan de Acción contra BEPS, son distintas, a pesar del objetivo común de lucha contra la elusión y evasión fiscal; puesto que sus normas se formulan de acuerdo a sus realidades distintas. La diferencia es aún más pronunciada al tratarse de países importadores de capital, tal como lo es Perú.

Tal es la diferencia, que en el Perú no existe un tratamiento normativo tributario que obligue a los profesionales del derecho a revelar información relativa a los planeamientos fiscales elaborados en el ejercicio de la profesión, sin embargo se han regulado determinados mecanismos de declaración de información, siendo los más relevantes para fines de la presente investigación la presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros, del PDT de precios de transferencia y del Decreto Legislativo N° 1249, teniendo en cuenta además, que estas operaciones de revelación de información tributaria no revisten vulneración al derecho obligación a guardar el secreto profesional de los abogados.

CONCLUSIONES

- El Plan de acción contra BEPS, fue elaborado por la OCDE, cuyos miembros son países exportadores de grandes capitales, en respuesta a los problemas fiscales que les generaban perjuicios económicos importantes. Por otro lado el Perú, país importador de capital, no cuenta con problemas fiscales de igual envergadura a los que aquejan a la OCDE. En consecuencia, debe entenderse que el plan de acción contra BEPS responde a problemas propios de los países miembros de la OCDE y no necesariamente a los problemas fiscales de la realidad peruana. Sin embargo, la OCDE y el Perú elaboran políticas fiscales que buscan luchar contra sus problemas comunes, siendo la elusión, uno de ellos. La acción 12 del plan de acción contra BEPS de la OCDE y la cláusula antielusiva general peruana, son muestra de ello.
- La obtención anticipada de información fiscal de los contribuyentes por parte de las administraciones tributarias, que reduce el deterioro de la recaudación fiscal, los costos de cumplimiento e investigaciones inquisitivas; es un objetivo plausible que permitirá a los fiscos luchar contra la elusión fiscal. Sin embargo, el modo por el cual se pretende obtener esta información, no es el adecuado. El exigir a los abogados que revelen los planeamientos fiscales agresivos, más allá de no conocer específicamente que es un planeamiento fiscal “agresivo” para los fines de la OCDE, no es materialmente posible debido a que los planeamientos fiscales son estructuras de ahorro fiscal muy complejas, que muchas veces no son elaboradas por un solo abogado o por una sola firma y que además pueden comprender conocimientos de diversos profesionales, asesores de distintas nacionalidades, aplicación de normas nacionales e internacionales y en muchos casos no conociendo la verdadera extensión de la empresa asesorada, constituyéndose un abanico de opciones de planificaciones tributarias a partir de las cuales los contribuyentes podrán decidir su futuro fiscal, siendo todo ello, definitivamente, de difícil control por parte del estado.
- Sin perjuicio de ello, se debe tener en cuenta que el abogado tiene el deber constitucional y ético de guardar celosamente todo lo que se llegase a saber por razón de su profesión, es decir que toda la información obtenida por el depositario, está sometida al derecho - obligación de reserva profesional. En este sentido, las planificaciones fiscales y toda la información obtenida por el abogado para su elaboración, forman parte del secreto profesional y no deben ser objeto de revelación.
- Si bien es cierto, en el Perú, no se han contemplado normas que obliguen a los abogados a revelar los planeamientos fiscales, menos aún “agresivos”; existen mecanismos de declaración de información fiscal al estado peruano, tales como la DAOT, PDT de precios de transferencia y del Decreto Legislativo N° 1249. Sin embargo ninguna de estas obligaciones de declaración, vulneran el derecho - obligación a guardar el secreto profesional de los abogados.
- En consecuencia, de acuerdo a los fundamentos expuestos en la presente investigación, de implementarse la acción 12 del plan de acción contra BEPS, relativa a la revelación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva por parte del abogado, esta medida no podría adoptarse en el Perú, puesto que es contraria a su obligación de guardar el secreto profesional reconocida constitucionalmente.

BIBLIOGRAFÍA

1. Libro:

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo
1998 *Diccionario jurídico elemental*. 13ra edición. Buenos Aires: Heliasta.

CHANAMÉ ORBE, Raúl
2009 *Comentarios a la Constitución*. Lima: Jurista Editores.

MORÓN URBINA, Juan Carlos
2015 *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. 11ra edición. Lima: Gaceta Jurídica.

LUNA PLA, Issa & RÍOS GRANADOS, Gabriela
2010 *Transparencia, acceso a la información tributaria y Secreto Fiscal. Desafíos en México*. 1ea edición. México DF: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

VILLEGAS, Héctor
2001 *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ma edición. Buenos Aires: Depalma.

2. Tesis:

ANDINO LÓPEZ, Juan Antonio
2013 *Efectos de la vulneración del secreto profesional del abogado en el proceso civil*. (Tesis Doctoral). Universidad de Barcelona, Barcelona.

GARRIDO SUÁREZ, Hilda. M.
2010 *Principios deontológicos y confiabilidad del abogado*. (Tesis Doctoral). Universidad de Alcalá. Alcalá.

LOPEZ TOSCA, Cesar Manuel
2005 *Protección jurídica del secreto profesional de la intimidad personal sobre su intervención por el estado y los medios de comunicación*. (Tesis de Maestría). Universidad Olmeca, Tabasco, México.

3. Artículos:

ABAD YUPANQUI, Samuel
2008 "Tribunal Constitucional y Secreto Profesional". *Thémis: Circulo de Derecho Administrativo: Ius et Veritas*. Lima.

ALVA MATTEUCCI, Mario
2001 "Los Paraísos Fiscales". *Análisis Tributario*. Lima: Volumen XIV, N°. 159, pp. 32-35.

ALVA MATTEUCCI, Mario

2013 “Planeamiento tributario: ¿es posible realizarlo actualmente sin quebrantar las normas?”. *Actualidad Empresarial*. Lima: N°. 286, pp. 1-30.

AMORÓS VIÑALS, Alberto

2013 “La planificación fiscal agresiva”. *Revista Contabilidad y Tributación*. Madrid: N°. 362.

BOZA DIBÓS, Beatriz & DEL MASTRO PUCCIO, Fernando

2009 “Valores en el perfil del abogado”. *IUS ET VERITAS*. Lima: N°. 39, pp. 330-346.

CAMACHO CÓRDOBA, Carlos

2013 “La Planificación Fiscal Agresiva en Latinoamérica y la Aplicación del Principio de Realidad Económica”. *XXX CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD*. Uruguay, pp. 1-33.

CARBAJO VASCO, Domingo

2014 “El plan de acción de la iniciativa BEPS situación actual y perspectivas”. *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*. España: 19ª Edición, pp. 5-9.

CCBE Y UNION INTERNATIONALE DES AVOCATS

2015 “OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 12 Mandatory Disclosure Rules”. CCBE.

CONSEIL DES BARREAUX EUROPÉENS COUNCIL OF BARS AND LAW SOCIETIES OF EUROPE, ASSOCIATION INTERNATIONALE SANS BUT LUCRATIF.

2015 “Comentarios de CCBE sobre el Proyecto de Discusión Pública de la OCDE sobre la Acción BEPS 12: Reglas de divulgación obligatoria”.

CORTÉS BECHIARELLI, Emilio

1998 “El secreto profesional del abogado y del procurador y su proyección penal”. *M. Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales*. Madrid.

CORTÉS BECHIARELLI, Emilio

2003 “El secreto profesional del abogado y ejercicio del derecho de defensa a la luz de la Directiva 2001/97/C.E. del Parlamento Europeo y del Consejo”. *Anuario de la Facultad de Derecho*. Madrid: XXI, pp. 153-185.

DURÁN ROJO, Luis

2013 “La propuesta BEPS de la OCDE y el Derecho Tributario Internacional”. *Enfoque Internacional de Análisis Tributario*. Lima: N°. 11, pp. 4-5.

ECHAIZ MORENO, Daniel y ECHAIZ MORENO, Sandra

2015 “La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma”. *Derecho & Sociedad*. Lima: No.43, pp. 151-167.

- ESPINOZA MELET, Manuel
2013 “El secreto profesional”. *Anuario*. Caracas: Volumen N°. 36, pp. 16-32.
- FERRANDO GAMARRA, Enrique
2015 “El derecho a la información”. *THĒMIS-Revista de Derecho*. Lima: N°. 32, pp. 81-93.
- GÁLVEZ KRUGER, María Antonieta
2015 “Las directivas europeas sobre blanqueo de capitales y el secreto profesional de los abogados”. *IUS ET VERITAS*. Lima: N°. 36, pp. 484-499.
- GAMARRA HERRERA, Ronald, UCEDA PÉREZ, Ricardo, & GIANELLA MALCA, Gonzalo
2011 “Secreto profesional: Análisis y perspectiva desde la medicina, el periodismo y el derecho”. *PROMSEX Centro de Promoción y Defensa de los Derechos Sexuales*. Lima: pp. 1-104.
- GARCÍA NOVOA, César
2005 “Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal: cláusulas generales y especiales”. *Vectigalia*. Lima: N°. 1.
- GARCÍA RADA, Domingo
2015 “El secreto profesional y el proceso penal”. *THĒMIS-Revista de Derecho*. Lima: pp. 19-33.
- JIMÉNEZ-VILLAREJO FERNÁNDEZ, Francisco
2005 “La aportación de documentos por particulares: El Secreto Profesional”. *Centro de Estudios Jurídicos*. Madrid: pp. 1-65.
- LALANNE, Guillermo A.
2005 “Economía de opción y fraude de ley tributario”. *INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO*. Lima, pp. 103-141.
- LIU ARÉVALO, Rocío; SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo; y ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando
2012 “Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación”. *IUS ET VERITAS*. Lima: N°. 45, pp. 396-419.
- LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo, VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe & GRELLAUD GUZMÁN, Guillermo
1992 “La responsabilidad del asesor tributario”. *Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano*. Lima: pp. 51-77.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo y CALDERÓN CARRERO, José Manuel
2014 “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio?”. *Quincena Fiscal Aranzadi*. Madrid: pp. 87-115.

OSET PIQUÉ, Joan

2010 “El secreto profesional de los abogados. Breves notas sobre su sentido, contenido y menciones de actualidad”. *E & J*. Madrid, pp. 85-90.

PONT CLEMENTE, Joan-Francesc

2005 “Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales”. *Temas Tributarios de Actualidad, AEDAF*. España: pp. 1-30.

RAMOS ÁNGELES, Jesús Alberto

2015 “El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015”. *Derecho & Sociedad*. Lima: N°. 45, pp. 375-396.

RIVAS CORONADO, Norberto, y PAILLACAR SILVA, Carlos

2007 “Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile”. *CAPIV REVIEW*. Santiago: N°. 5, pp. 19-32.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar

2009 “Algunos temas relacionados al planeamiento tributario”. *Actualidad Empresarial*. Lima: N°. 174, pp. 4-5.

RUIZ DE CASTILLA Y PONCE DE LEÓN, Francisco Javier

2000 “Consideraciones de Política Fiscal sobre no pago de Impuestos”. *INFOTAX*. Lima: Año I, N°. 1.

SANZ CLAVIJO, A

2015 “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan Beps a la experiencia de otros Estados”. *Quincena fiscal*. Madrid: pp. 117-139.

SERRANO ANTÓN, Fernando

2014 “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”. *Derecho PUCP*. Lima: N°. 72, pp. 45-70.

SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo

2012 “Nueva Clausula Antielusiva General Tributaria”. *Análisis Tributario*. Lima: Volumen XXV, N°. 296, pp. 23-28.

TARSITANO, Alberto

2014 “La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *IUS ET VERITAS*. Lima: N°. 24, pp. 40-49.

TARSITANO, Alberto

2004 “Economía de opción, elusión, evasión”. *El Derecho*. Argentina: pp. 1-6.

VARGAS WEIL, Ernesto

2011 “La relación jurídica cliente – abogado”. *Derecho y Humanidades*. Chile: N°. 17, pp. 47-73.

VILLAGRA CAYAMANA, Renée Antonieta

2013 “Análisis crítico del régimen de transparencia fiscal internacional vigente en el Perú a partir del 2013”. *THEMIS*. Lima: N°. 64, pp. 51-73.

VILLEGAS LÉVANO César

2013 “Cuando colaborar con la Administración Tributaria se vuelve en contra del contribuyente”. *USMP*. Lima, pp. 1-47.

4. Páginas web:

ANAYA, F.

Nuevo horizonte para la fiscalidad internacional. Consulta: 11 de mayo de 2016.

<http://search.proquest.com/docview/1524991082?accountid=28391>

CARBAJO VASCO, Domingo

Las llamadas políticas de “Disclosure” (revelación/divulgación) de mecanismos de planificación fiscal agresiva y “Tax Shelters. Consulta: 20 de mayo de 2016.

<https://blogmastercaf.wordpress.com/2015/09/09/las-llamadas-politicas-de-disclosure-revelaciondivulgacion-de-mecanismos-de-planificacion-fiscal-agresiva-y-tax-shelters-i/>.

COMMON DIGITAL

Las BEPS provocan una pérdida de entre US\$ 100 y 240 mil millones de la recaudación mundial por concepto de Impuesto a la Renta Consulta: 10 de julio de 2016.

<http://www.commondigital.commonperu.com/index.php/locales/23124-las-beps-provocan-una-perdida-de-entre-us-100-y-240-mil-millones-de-la-recaudacion-mundial-por-concepto-de-impuesto-a-la-renta>

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

Consulta: 04 de octubre de 2016.

<http://dle.rae.es/?id=Qvw4hM1>

DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

Consulta: 04 de octubre de 2016.

<http://dle.rae.es/?id=XPkxnKN>

El ABC del proyecto BEPS para evitar la doble tributación. Consulta: 11 de mayo de 2016.

<http://search.proquest.com/docview/1744653229?accountid=28391>

G20

Grupo de los Veinte. Consulta: 20 de mayo de 2016.

http://www.g20.org/gyg20/G20jj/201510/t20151027_871.html

LUQUE BUSTAMANTE, Javier

Algunos apuntes sobre la nueva Norma XVI. Consulta: 20 de mayo de 2016.
<https://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/sala-de-prensa/articulos-opinion/Documents/17-08-2012-Articulo-Norma-XVI-J-Luque.pdf>

MAZO, E. S.
La fortuna que Apple, Microsoft, Amazon y Google guardan fuera de EEUU para eludir al Fisco. Consulta: 11 de mayo de 2016.
<http://www.expansion.com/empresas/tecnologia/2015/12/28/56717efbe2704ef06e8b4619.html>

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO
10 Preguntas sobre BEPS. Consulta: 20 de mayo de 2016.
www.oecd.org/tax/beps.htm

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO
Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure. Centre for Tax Policy and Administration. Consulta: 20 de mayo de 2016.
www.oecd.org

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO
Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Consulta: 20 de mayo de 2016.
www.oecd.org

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO
Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015 Resúmenes. Consulta: 20 de mayo de 2016.
www.oecd.org

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO
Study into the role of tax intermediaries. Consulta: 10 de julio de 2016.
www.oecd.org

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO
La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo. Consulta: 11 de julio de 2016.
www.oecd.org

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO
Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Consulta: 04 de

agosto de 2016.

www.oecd.org

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO
ECONÓMICO

Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Consulta: 10 de agosto de 2016.

www.oecd.org

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO
ECONÓMICO

¿Qué es la OCDE?. Consulta: 10 de agosto de 2016.

<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO
ECONÓMICO

Mandatory Disclosure Rules, Action 12. Consulta: 10 de agosto de 2016.

www.oecd.org

ROBLES, Mariana

¿Jaque fiscal a las multinacionales? Consulta: 11 de mayo de 2016.

<http://search.proquest.com/docview/1525169705?accountid=28391>

SÁENZ DE UGARTE, I.

El gran negocio de Amazon, Starbucks y Google: no pagar impuestos. Consulta: 11 de mayo de 2016.

http://www.eldiario.es/economia/negocio-Amazon-Starbucks-Google-impuestos_0_74192730.html

1. Legislación:

COLEGIO DE LICENCIADOS EN ADMINISTRACIÓN DEL PERÚ
2009 Código de Ética Profesional. Lima, 14 de octubre.

COLEGIO DE PSICÓLOGOS DEL PERÚ
Código de Ética Profesional. Lima.

COLEGIO MÉDICO DEL PERÚ
2007 Código de Ética y Deontología. Lima, octubre.

COMISIÓN REVISORA DEL PODER EJECUTIVO
1991 Decreto Legislativo N.º 635. Código Penal. Lima, 03 de abril.

CONGRESO CONSTITUYENTE DEL PERÚ
1993 Constitución Política del Perú. Lima, 31 de octubre.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA
2001 Ley N.º 27444. Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, 21 de marzo.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

2003 Ley N.º 27927. Ley que modifica artículos de la ley de Transparencia y Acceso a la información Pública. Lima, 03 de febrero.

JUNTA DE DECANOS DE LOS COLEGIOS DE ABOGADOS DEL PERÚ

2012 Código de Ética del Abogado. Ica, 14 de abril.

MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES

2015 Decreto Supremo N.º 004-2015-RE. Lima, 11 de febrero. Consulta: 10 de agosto de 2016.

<http://busquedas.elperuano.com.pe/normaslegales/ratifican-el-acuerdo-entre-la-republica-del-peru-y-la-organi-decreto-supremo-n-004-2015-re-1199467-1/>

2. Jurisprudencia:

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2002 *Expediente N° 1091-2002-HC/TC*. Sentencia de fecha 12 de agosto.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expediente N° 0134-2003-HD/TC*. Sentencia de fecha 20 de setiembre.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 *Expediente N° 7811-2005-PA/TC*. Sentencia de fecha 22 de noviembre.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2010 *Expediente N° 05975-2008-PHC/TC*. Sentencia de fecha 12 de mayo.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2010 *Expediente N° 02846-2010-PHD*. Sentencia de fecha 22 de noviembre.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2011 *Expediente N° 00032-2010-PI/TC*. Sentencia de fecha 19 de julio.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2013 *Expediente N° 00937-2013-PHD/TC*. Sentencia de fecha 28 de noviembre.