

Tributos & Aduanas

Enero 2025 LIMA – PERÚ
Año 2 – Número 3

Editor General:
Dr. José Jorge Nava Tolentino
Gerente de Investigación Académica y Aplicada

TRIBUTOS & ADUANAS
Enero 2025 LIMA – PERÚ
Año 2 – Número 3

Directivos

LOPEZ GONZALES, Gerardo Arturo
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario
NAVA TOLENTINO, José Jorge
Gerente de Investigación Académica y Aplicada

EQUIPO EDITORIAL:

Editor General:

Dr. José Jorge Nava Tolentino
Gerente de Investigación Académica y Aplicada

COORDINACIÓN EDITORIAL:

Mg. María del Pilar Guerra Salvatierra

Especialista en Investigación Académica y Aplicada.

Mg. Francis Sebastian Rodriguez

Especialista en Investigación Académica y Aplicada

CPC Nathaly Gamboa Mendoza

Especialista en Investigación Académica y Aplicada

COMITÉ EDITORIAL:

Richard Llaque Sanchez

Contador Público. Maestro en Derecho Tributario por la Universidad de Barcelona, España. Doctor en Contabilidad y Finanzas por la Universidad San Martín de Porres. Docente e Investigador. Gerente de Cultura de SUNAT

José Jorge Nava Tolentino

Abogado. Maestro en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente e Investigador. Gerente de Investigación Académica y Aplicada de SUNAT.

TRIBUTOS & ADUANAS

Javier Oyarse Cruz

Abogado. Maestro en Derecho Civil y Comercial por la Universidad San Martín de Porres. Máster International Business por la Universidad Rey Juan Carlos (España). Doctor en Educación. Docente e Investigador.

Enrique Samanamud Valderrama

Economista. Maestro en Administración por la Universidad del Pacífico. Máster en Administración Financiera y Hacienda Pública por la UNED y el Instituto de Estudios Fiscales de España. Candidato a Doctor en Gestión Estratégica de Empresas por la Universidad Pablo de Olavide de España. Docente e Investigador. Gerente de Formación y Capacitación de SUNAT.

Diseño y Diagramación

ORÉ SÁNCHEZ, Juan Dalmer

Edición de:

© Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -SUNAT.
Gerencia de Investigación Aplicada y Académica
Instituto Aduanero y Tributario - I.A.T.
Av. Agustín Gamarra N° 680. Chucuito. Callao. Perú
Página web: <http://iat.sunat.gob.pe>

Depósito Legal: 2025-01122

ISSN N°: 3028-9777 (En línea)

Libro electrónico disponible en: <https://revistas.sunat.gob.pe/index.php/tya>

Reservados todos los derechos. Este libro o cualquiera de sus partes, no podrá ser reproducido, ni registrado, ni transmitido, ni utilizado en ningún tipo de almacenaje y recuperación (ya sea mecánico, electrónico, fotoquímico, digital informático, fotocopiado, grabación sonora, podcast, escaneado, microfilmado, googleado, video, entre otros) ni por cualquier medio existente o por crearse, sin la autorización previa y por escrito del titular del Copyright.

Contenido

PRÓLOGO	7
LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: SOLIDARIA, SUSTITUTA Y SUBSIDIARIA	8
RESUMEN	9
ABSTRACT	9
1. Introducción	10
2. Bases Teóricas	10
2.1. Responsabilidad Tributaria	10
2.2. Responsabilidad solidaria	11
2.3 Responsabilidad sustituta	14
2.4 Responsabilidad subsidiaria	15
3. Consideraciones Finales	17
4. Referencias Bibliográficas	18
CRIPATOMONEDAS Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE DIVERSOS PAÍSES	20
RESUMEN	20
ABSTRACT	20
1. Introducción	20
2. Metodología empleada	21
3. Los criptoactivos	21
3.1. Fenómeno fintech	21
3.2. Blockchain	21
3.3. Criptomonedas	21
3.4. Adquisición de criptomonedas	23
3.5. ¿Quiénes intervienen en las operaciones de criptomonedas?	23
4. Naturaleza jurídica de las criptomonedas en diversos países	25
4.1. Marco Regulatorio Argentina	25
4.2. Marco regulatorio Chile	26
4.3. Marco regulatorio Colombia	26
4.4. Marco regulatorio Estados Unidos	27
4.5. Marco regulatorio Reino Unido	27
4.6. Marco regulatorio Japón	27
4.7. Marco regulatorio España	28
4.8. Marco regulatorio Alemania	28
4.9. Marco regulatorio Australia	29
5. Naturaleza jurídica de las criptomonedas en Perú	29
6. Nuevo horizonte regulatorio global de criptoactivos	30
7. Consideraciones a tener en cuenta en una regulación tributaria de criptomonedas	31
8. Conclusiones	31
9. Referencias Bibliográficas	31
IMPORTANCIA DE LA GOBERNANZA DIGITAL EN EL COMERCIO INTERNACIONAL PARA LOGRAR LA INTEROPERABILIDAD	33
RESUMEN	33
ABSTRACT	33
1. Introducción	34
2. La interoperabilidad: importancia y procesos	35
2.1. La importancia de implementar sistemas de interoperabilidad en la cadena logística del comercio internacional	35
2.2. Interoperabilidad en el Perú	36
2.3. Gobernanza de Datos en el Perú	37
2.4. La importancia de los datos estructurados en la cadena logística del comercio internacional	38
2.5. El tipo de interoperabilidad que se ajustaría a la cadena logística del comercio internacional	39
2.6. Pasos para implementar la interoperabilidad	39
3. Gobernanza digital	40
3.1. ¿Qué se entiende por gobernanza digital?	40
3.2. Modelos de gobernanza digital	41
4. Eliminar los paradigmas de los silos organizacionales en el comercio internacional	42
5. Importancia de la relación entre aduanas, sector privado y otras entidades gubernamentales e intergubernamentales	42
6. Propuesta blockchain - VUCE para lograr la interoperabilidad	42

7. Benchmarking: Experiencias referentes de interoperabilidad en la cadena logística del comercio exterior	44
7.1. Aduana de Dubái (Emiratos Árabes Unidos).....	44
7.2. DataPorts.....	45
7.3. Ventanilla única, eBL en Singapur:	45
7.4. Unión Europea - Centro América.....	45
8. Interoperabilidad para las aduanas a través de la implementación de la tecnología blockchain	46
8.1. Aduana con la VUCE	46
8.2. Aduana con las entidades financieras	47
8.3. Aduana con navieras, transitarios y agentes de carga y de aduanas.....	47
8.4. Aduanas y tributos internos	47
9. Modelo Canvas.....	48
10. Conclusiones	49
11. Recomendación.....	49
12. Referencias Bibliográficas.....	49
EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NÓMADAS DIGITALES: ANÁLISIS COMPARATIVO	
Y DESAFÍOS EN LA ECONOMÍA DIGITAL	51
RESUMEN	52
ABSTRACT.....	52
1. Introducción	52
2. Marco conceptual	53
2.1. Definición de nómadas digitales.....	53
2.2. Actividades económicas vinculadas a los nómades digitales	55
2.3. Distinción entre nómadas digitales y otros modelos de economía digital	56
3. Residencia fiscal excepcional mediante visas para nómades digitales.....	56
4. Modelos Fiscales internacionales para Nómadas Digitales	59
5. Aspectos fiscales que influyen en los ingresos generados por los nómadas digitales en el Perú.....	61
5.1. Aspectos fiscales de las personas naturales no domiciliados	61
5.2. Rentas de trabajo para no domiciliados	63
5.3. Rentas de trabajo para personas naturales domiciliadas en el país.....	64
6. Desafíos y retos fiscales en el Perú ante el aumento de nómadas digitales	66
7. Conclusiones	67
8. Referencias Bibliográficas.....	67
ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y LEGAL DEL DERECHO A PROBAR EN LOS	
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	69
RESUMEN	69
ABSTRACT.....	69
1. Introducción	70
2. El Debido Proceso y Tutela Procesal Efectiva	70
3. La prueba y el Derecho a probar en el Código Procesal Constitucional, Código	
Procesal Civil, Ley General del Procedimiento Administrativo y Código Tributario	71
3.1. La prueba en el derecho comparado	73
4. Los principios generales del derecho y su relación con el derecho a probar	76
4.1. El criterio “fehaciente”	77
4.2 el ejercicio de la plena jurisdicción	78
5. Conclusiones	81
6. Referencias Bibliográficas.....	81
Normas legales:	82
MEDIDAS NORMATIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA	83

PRÓLOGO

El Instituto Aduanero y Tributario de la SUNAT, con mucha satisfacción, presenta este primer número del año 2025, de la revista “Tributos y Aduanas”, en un entorno de dinamismo normativo y jurisprudencial marcados por su alcance global, que hace que la tributación y el comercio internacional requieran analizarse y responder interrogantes cada vez más complejas. En ese escenario, presentamos en esta oportunidad cinco (5) artículos abordados de manera técnica y con enfoque nacional e internacional, facilitando una lectura ordenada y ágil, que permitirá al lector conocer y poder profundizar en los temas desarrollados, como el artículo que analiza las criptomonedas, su evolución desde el lanzamiento de las primeras, su situación en el contexto actual y su tratamiento en el derecho comparado, entre otros aspectos.

En este número, abordamos la importancia de la gobernanza digital en el comercio internacional para lograr la interoperabilidad, transparencia y eficiencia, respondiendo a un modelo común de datos estructurado y armonizado, que permita su intercambio entre países u organizaciones, para lo cual se pretende identificar el modelo que mejor interopere, ajustándose a las necesidades del sector y los pasos a seguir para ello, destacando el tipo de relación horizontal entre aduanas, sector privado y otras entidades gubernamentales.

La revista cuenta además, con un tema que no es muy desarrollado en la doctrina nacional, y que es la responsabilidad tributaria, a la que cotidianamente y normativamente se le denomina responsabilidad solidaria, no obstante, el artículo analiza el espectro completo, es decir, a la responsabilidad solidaria, la responsabilidad sustituta y la responsabilidad subsidiaria, siendo que en el Perú solo la responsabilidad solidaria se ha considerado como regulada, habiendo existido proyectos de ley que ha propuesto la responsabilidad subsidiaria.

En el ámbito procesal, se desarrolla el artículo del derecho a probar en los procedimientos, partiendo de un análisis constitucional y de derechos humanos, analizando asimismo la normatividad peruana, así como su tratamiento en el derecho comparado y claro como fuente del derecho la jurisprudencia nacional, con una Corte Suprema que realiza un análisis de la materia y su aplicación como estructura de Estado.

También, se analiza el fenómeno de los “Nómades Digitales”, es decir aquellos sujetos, que a decir de la OCDE tienen independencia de ubicación y el uso de tecnología como facilitador principal, abordando conjuntamente la creación de nuevas instituciones como la visa para nómades digitales y su tratamiento en el derecho comparado, siendo un desafío para los países e impactando en su regulación tributaria, en donde las definiciones tradicionales de residencia y territorialidad resultan desafiadas, planteando escenarios de doble tributación o de elusión fiscal.

Nos complace así, poder presentar este nuevo número de la revista que nos ofrece un análisis de diversos tópicos en materia tributaria y aduanera, cuyo contenido, estamos seguros, pondrá luces sobre aspectos de vanguardia, facilitando así su entendimiento y la aplicación de las instituciones jurídicas involucradas.

Por ello, me es grato reconocer y felicitar la participación de los autores, el comité editorial, los diseñadores y diagramadores que permitieron que este documento se cristalice, sirviendo la ocasión para renovar nuestro compromiso de su emisión periódica para beneficio de nuestros lectores

Es así que, los invitamos a transitar y recorrer este primer número del año 2025 de la revista “Tributos y Aduanas”, con la expectativa de que la información que hallarán será de utilidad en sus labores diarias, pero, sobre todo, que fortalezca profesionalmente a los funcionarios de nuestra querida SUNAT.

Gerardo López Gonzales
Intendente Instituto Aduanero y Tributario

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: SOLIDARIA, SUSTITUTA Y SUBSIDIARIA

Sonia Jackeline Miranda Ávalos (*) Especialista en Investigación Académica de la Gerencia de Investigación Académica y Aplicada. CPC, Doctora en Política y Sistema Tributario de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Magíster en Política y Gestión tributaria con mención en Auditoría Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Maestría en Fiscalidad Internacional de la Universidad Internacional de la Rioja; Autora de artículos y trabajos de investigación en materia tributaria a nivel Nacional e Internacional. Miembro del grupo de Investigación MABPIC y del Centro de Estudios de Administraciones Tributarias (CEAT). Docente de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. <https://orcid.org/0000-0002-9831-0116>

RESUMEN

La obligación tributaria es la relación jurídica establecida por ley entre el acreedor y el deudor tributario, este deudor tributario tiene que asumir la obligación tributaria generada por un hecho imponible específico, dicha obligación es asumida por el contribuyente en primer rango y como segundo rango se le atribuye dicha responsabilidad tributaria a los responsables solidarios, sustitutos o subsidiarios de corresponder, es necesario mencionar que en la normativa peruana vía el Código Tributario únicamente existe la figura de responsable solidario en sus artículos 16° al 19°.

En otros países tales como España, Colombia y Ecuador consideran la figura de responsabilidad tributaria sustituta y subsidiaria, el presente artículo pretende dar a conocer los distintos tipos de responsabilidad tributaria señalada y motivar la reflexión de su posible aplicación en el Perú.

ABSTRACT

The tax obligation is the legal relationship established by law between the creditor and the tax debtor, this tax debtor has to assume the tax obligation generated by a specific taxable event, said obligation is assumed by the taxpayer in first rank and as second rank said tax responsibility is attributed to the jointly, substitutes or subsidiarily liable parties, if applicable, it is necessary to mention that in the Peruvian regulations via the Tax Code there is only the figure of jointly liable party in its articles 16° to 19°.

In other countries such as Spain, Colombia and Ecuador, the figure of substitute and subsidiary tax responsibility is considered, this article aims to make known the different types of tax responsibility indicated and motivate the reflection of its possible application in Peru.

PALABRAS CLAVES: Obligación Tributaria, responsabilidad tributaria, responsabilidad solidaria, responsabilidad sustituta y subsidiaria.

KEYWORDS: Tax obligation, tax liability, joint liability, substitute and subsidiary liability

1. Introducción

La implementación del concepto jurídico de la relación jurídica obligatoria, tal como fue formulado por la doctrina iusprivatista, en la formulación de una teoría general del tributo, es decir, en la reestructuración conceptual y sistemática de la realidad jurídico-tributaria, incluyendo la clasificación de los sujetos pasivos de dicha obligación y la asignación del término "responsable tributario" a una de las categorías derivadas de la misma, se llevó a cabo por primera vez en Alemania a partir de la segunda década del siglo XX. Posteriormente, este concepto de responsable tributario fue adoptado por otras legislaciones, como las de Italia, España y América Latina (González, 2003).

El Modelo de Código Tributario para América Latina define en su Art. 22° al sujeto pasivo como *"..la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable"* (BID, 1968, pág. 26), el Código Tributario de Uruguay en su Art. 16° define al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria *"..la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente sea en calidad de deudor o de responsable"* (Congreso de la República de Uruguay, 1974, Ley 14306, Artículo 16) , el Código Tributario Peruano en su art 7° define, al deudor tributario como *"...la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable"* (Poder Ejecutivo del Perú, 2013, Decreto Supremo 133-2013-EF, Artículo 7).

La concordancia en la doctrina citada por González (2003) y la legislación en base al Código Tributario para América Latina, de Uruguay y de Perú, es total en lo que respecta a la declaración de que la cualidad esencial de todo sujeto pasivo, en un sentido amplio, es la obligación constante de cumplir con las obligaciones dispuestas por la ley, no solo las de índole monetaria, sino también aquellas obligaciones accesorias. La diferencia radica en que el contribuyente es responsable porque realizó la conducta establecida en la norma como hecho generador de los tributos, asumiendo así una obligación por deuda propia. En cambio, el responsable lo es porque la ley lo ha designado, sin haber realizado el hecho generador de la obligación tributaria, representando así un caso de responsabilidad por deuda ajena.

Aquí encontramos la primera mención a lo que es un responsable en materia tributaria. Sin embargo, para poder definirlo de mejor manera, nos remitimos al artículo 9° del Código Tributario peruano, donde se define como aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Cabe indicar que si bien en una relación tributaria el obligado principal es el contribuyente (entendiendo a éste según el artículo 9 del TUO de Código Tributario Peruano como aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, se habla del impuesto, cuyo fundamento es la existencia de una capacidad contributiva). Además, se han introducido diversos tipos de responsables que complementan o reemplazan esta obligación, con el objetivo de asegurar la recaudación de los tributos. Por lo tanto, el responsable deberá cumplir con las obligaciones de pago y los deberes formales que la ley le impone

En el presente artículo analizaremos los tipos de responsabilidad tributaria más destacadas tales como la solidaria, sustituta y la subsidiaria, teniendo en cuenta que solo la primera se encuentra dentro del marco de la legislación peruana.

2. Bases Teóricas

2.1. Responsabilidad Tributaria

Hernández (2014) señala que la designación de los responsables del pago del impuesto adeudado por el contribuyente responde a razones de seguridad o de eficiencia de la recaudación y que su aplicación debe respetar a los principios tributarios de legalidad y reserva de Ley. En base a ello se constituye un límite constitucional para la designación de responsables tributarios. En ese orden de ideas la "responsabilidad tributaria otorga mayores garantías de cobro a los créditos de la Hacienda Pública" (Villar, 2008, pág. 467).

Villar (2008) sostiene que el responsable tributario es un tercero que además del deudor principal está obligado al pago de su deuda tributaria. Con todas las consecuencias, se trata de un nuevo obligado tributario que la administración tributaria dirigirá sus actividades de cobro en caso de impago por el deudor principal, entendiéndose como deudor principal al contribuyente sobre quien recae el hecho imponible. Habrá, por tanto, dos deudores tributarios, aunque por motivos diferentes y con sistemas jurídicos diferentes. El tercero nunca reemplaza al deudor principal, sino que sume un rol de deudor secundario designado por ley diferente de la ocurrencia del hecho imponible.

Por lo señalado podemos concluir que en la doctrina no existe una definición generalizada o un criterio rector cuando se trata de definir a la responsabilidad tributaria, lo que sí se afirma es que existe varios presupuestos de hecho o son heterogéneos para la responsabilidad tributaria (Merino, 2012). Tales como la responsabilidad tributaria en el derecho aduanero, en la trasmisión, modificación y fusión de la actividad empresarial, liquidación en un procedimiento concursal, en el impuesto a la renta de no residentes o no domiciliados en el país desde un enfoque español.

En el ámbito peruano, la responsabilidad tributaria abarca diversos supuestos, tales como la figura del administrador de hecho, los adquirentes, las empresas porteadoras que transporten productos gravados, así como los agentes de retención o percepción en casos relacionados con el impuesto a la renta, como las retenciones de quinta, segunda y cuarta categoría. También incluye a terceros notificados para efectuar embargos en forma de retención, a los acreedores vinculados al deudor tributario en procedimientos concursales, y a los representantes legales que hayan participado en el diseño o aprobación de esquemas de elusión tributaria, conforme a lo establecido en los párrafos segundo al quinto de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario Peruano.

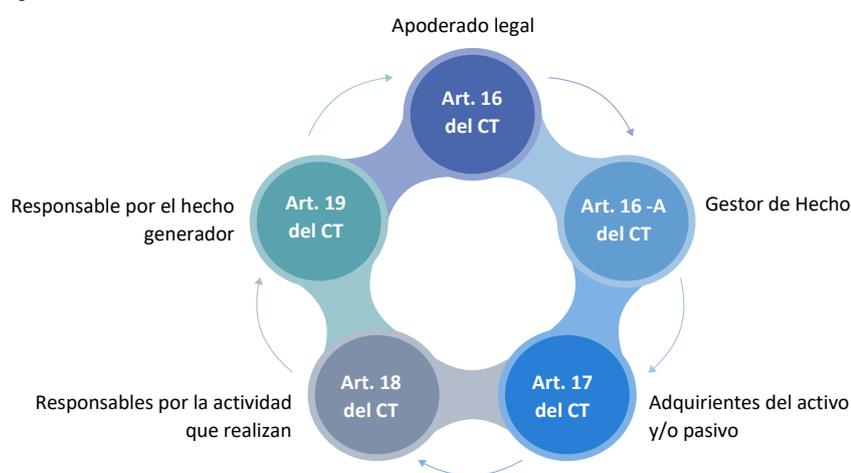
2.2. Responsabilidad solidaria

La administración tributaria tiene la potestad de reclamar el tributo al contribuyente como al responsable. No existiendo un orden de prelación en el reclamo (Auren, 2018).

Sujeto distinto al deudor principal, un tercero relacionado con él, a quien, por mandato legal, se le puede requerir el cumplimiento de las obligaciones propias del deudor original. Asimismo, está sujeto a las mismas demandas y procedimientos aplicables al deudor principal (Raggio, 2013).

El Código Tributario peruano DS. 133-2013-EF en adelante CT, regula cinco clases de responsabilidad solidaria mencionadas que se presentan en la Figura 1:

Figura 1
Clases de responsabilidad solidaria



Nota. La figura muestra los tipos de responsabilidad solidaria que señala el CT peruano desde el Art. 16 al 19. Fuente: Elaboración propia a raíz de la información del MEF.¹

En consecuencia, por orden de prioridad y recurrencia en las contingencias tributarias por parte de los contribuyentes nos enfocaremos en la responsabilidad solidaria enfocada en el art. 16 del CT.

El art. 16 del CT que trata sobre representantes, responsables solidarios; incorpora dos tipos de responsabilidad solidaria la objetiva, correspondiente a la simple acción u omisión que genere el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y la responsabilidad solidaria subjetiva en la que se pruebe el dolo, abuso de facultades o negligencia grave para dejar de pagar las obligaciones tributarias. Adicionalmente en materia administrativa para atribuir la responsabilidad solidaria se tiene que demostrar por parte de la administración tributaria la existencia de dolo. Tal es así que expresamente señala el CT.

¹ https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf

“.....existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.....”

Entendiéndose que el concepto del dolo no está definido en el CT, recurriremos a otras normas del derecho siempre y cuando no la desnaturalicen en soporte a la norma IX del Texto Preliminar del Código Tributario Peruano.

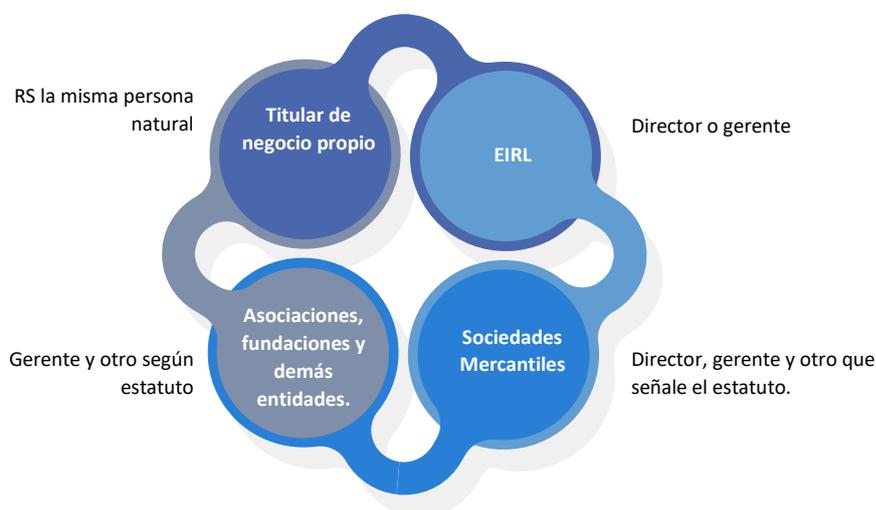
El código civil señala en sus art. 1318° y 1319°: “procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación e incurre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación.”

Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2962-5-2005 nos diferencia entre dolo y negligencia grave: “... actúa con dolo quien con conciencia, voluntad e intención deja de pagar las deudas tributarias, mientras actúa con negligencia grave quien omite el pago de dicha deuda debido a un comportamiento carente de toda diligencia sin que existe justificación alguna”

En consecuencia, la asignación de responsabilidad solidaria conlleva la obligación de gestionar adecuadamente los recursos bajo su administración o disponga como responsable.

A continuación, presentamos la Figura 2 de los responsables solidarios como representante de una entidad o empresa sustentada en el art. 16 del CT:

Figura 2
Atribución de responsabilidad solidaria



Nota. La figura muestra la atribución de responsabilidad solidaria a los representantes de entidades societarias. Fuente: Elaboración propia a raíz de la información del MEF.²

El código tributario nos presenta trece supuestos en los que incurre el contribuyente en los que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario; que se presenta en la Tabla 1.

Tabla 1
Causales de responsabilidad solidaria

1	No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
2	Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.
3	Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
4	No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
5	Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarios, siempre que no se trate de errores materiales.
6	Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares
7	Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden

² https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf

8	Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, la destrucción o adulteración de los mismos, la alteración de las características de los bienes, la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
9	No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78. (orden de pago)
10	Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que gravan las remuneraciones de éstos
11	Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o se incluye en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o en el Régimen MYPE Tributario siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.
12	Omita presentar la declaración jurada informativa prevista en el numeral 15.3 del artículo 87 del Código Tributario, que contiene la información relativa al beneficiario final
13	Sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar. La responsabilidad se atribuye a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI

Nota. Datos tomados del MEF.³

En cualquier otro caso, es responsabilidad de la administración tributaria demostrar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Procedimiento de SUNAT para atribuir responsabilidad solidaria:

Según Raggio (2013) la administración tributaria tiene la obligación de notificar al responsable una resolución de determinación que indique la causa de la atribución de responsabilidad y el monto de la deuda correspondiente, conforme a lo dispuesto en el Artículo 20-A del Código Tributario⁴.

La resolución de determinación que establece la responsabilidad solidaria debe especificar las razones, fundamentos y base legal que justifican la asignación de dicha responsabilidad a una persona en particular, así como el monto de la deuda por la que se le considera responsable. Además, es relevante señalar que esta resolución puede ser impugnada, tanto en relación con los motivos que atribuyen la responsabilidad al representante como respecto al importe de la deuda, permitiendo un reclamo total o parcial de los tributos y períodos señalados.

Casística sobre Responsabilidad Solidaria

La Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, emitida el 16 de mayo de 2007, corresponde al Expediente N.º 0002-2006-PI.

“.....El responsable solidario es aquel sujeto que sin tener la condición de contribuyente (es decir, sin haber realizado el hecho imponible) debe cumplir con la prestación tributaria atribuida a éste por un imperativo legal sí su cumplimiento es requerido por el acreedor tributario. Esta responsabilidad surge en razón de ciertos factores de conexión con el contribuyente o como un mecanismo sancionatorio” (Vega, 2021).

La Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, emitida el 26 de noviembre de 2007, corresponde al Expediente N.º 2226-2007-PA.

“Conforme a la lógica descrita y si bien se pueden crear responsabilidades solidarias, ellas se condicionan a dos supuestos: (i) Conexión con el contribuyente (...) (ii) Mecanismos sancionatorios (...)” (Vega, 2021).

La Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, emitida el 17 de abril de 2007, corresponde al Expediente N.º 06089-2006-PA/TC.

“Así, si las transformaciones del Estado han conllevado, a su vez, la transformación de los roles sujeto privado-sujeto público e, igualmente, han determinado una mayor asunción de deberes por parte de los ciudadanos, resulta entendible que el fenómeno tributario, para mejor atender los cambios en las necesidades sociales, también extienda sus alcances más allá de la mera obligación sustantiva al pago, e incorpore otras obligaciones sucedáneas, tales como obligaciones de declaración o autoliquidación de tributos, de información

³ https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf

⁴ La deuda tributaria puede reclamarse, ya sea en su totalidad o en parte, a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos al mismo tiempo. Para que la responsabilidad solidaria sea efectiva, la administración tributaria debe notificar al responsable mediante una resolución de determinación que detalle la causa de la atribución de responsabilidad y el monto correspondiente a la deuda sujeta a dicha responsabilidad.

en la fiscalización, la responsabilidad solidaria de terceros vinculados al contribuyente por algún nexo económico o jurídico, e, incluso, deberes de colaboración con la administración en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.” (Vega, 2021).

Resolución del tribunal fiscal peruano: RTF N° 64-3-2000

“La atribución de responsabilidad solidaria a un representante está supeditada a que la administración tributaria señale los motivos, esto es, actos, hechos o situaciones jurídicas que determinen la actuación con dolo, negligencia grave o abuso de facultades en el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte del representante legal..”

Informe/SUNAT N° 112-2012

“La atribución de responsabilidad solidaria a que se refiere el art. 16 del Código Tributario sólo puede alcanzar al pago de obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se verifique durante la gestión de los representantes legales y/o designados por la persona jurídica, tener en cuenta que para efecto de la atribución de responsabilidad solidaria, es necesario acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte del representante legal, salvo que el deudor tenga la condición de no habido donde se libera a la administración tributaria de acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de los representantes legales y/o los designados por las personas jurídicas.”

2.3 Responsabilidad sustituta

El fisco acciona exclusivamente contra el responsable sustituto, el cual desplaza en su obligación tributaria al contribuyente (Auren, 2018).

Los responsables sustitutos son los individuos exclusivamente responsables ante las autoridades fiscales por las obligaciones y compromisos surgidos de la ejecución del hecho imponible. Actúan en representación del contribuyente, siendo los principales y directos obligados en la responsabilidad fiscal. No son agentes de retención o percepción. Tampoco asumen responsabilidad solidaria, ya que no se encuentran en una posición de igualdad con el deudor. Su designación debe reservarse para situaciones excepcionales debidamente justificadas, dado que representa una carga especial de gran gravedad (Hernández, 2014).

Según Madau (2006) El sustituto es un sujeto externo al hecho imponible que, aunque no participa directamente en su realización, asume la posición del destinatario legal del tributo, reemplazándolo en la relación jurídica tributaria.

La particularidad de este tipo de sujeto radica en que el contribuyente, quien verifica el hecho generador, no mantiene una relación directa con el acreedor tributario (el Estado), ya que dicha conexión es asumida por el sustituto. Este último se convierte en el único obligado a cumplir con la prestación pecuniaria frente al Fisco, eliminando cualquier vínculo del contribuyente con el Estado. Este enfoque se analiza desde la perspectiva de las relaciones externas entre los actores de la relación tributaria. La especial conexión del sustituto con el acreedor, al reemplazar al deudor principal en la obligación, ha generado debate sobre si debe considerarse un responsable tributario o si constituye una categoría distinta dentro de los sujetos pasivos de la obligación tributaria (Larrañaga y Héctor, 2008).

En otras palabras, el sustituto asume la obligación de pagar la deuda tributaria en lugar del contribuyente, quien, como obligado principal, queda completamente desvinculado de la obligación tributaria. De esta forma, el sustituto se convierte en el único responsable de cumplir tanto con las obligaciones materiales como con las formales.

A nivel internacional encontramos el caso del Ecuador que desde el año 2014 tiene definido este tipo de responsabilidad en el art. 29, de su Código Tributario cuyo texto, señala expresamente *“...prescribe al sustituto del contribuyente como un tipo de responsable, quien ocupa el lugar del sujeto pasivo dentro de la relación tributaria, exclusivamente cuando la ley así lo disponga”*.

El sustituto asume la responsabilidad tributaria en lugar del contribuyente, convirtiéndose en el nuevo sujeto obligado frente a la administración fiscal. Por ello, debe cumplir con la obligación tributaria utilizando sus propios recursos y, además, está sujeto a posibles sanciones derivadas de su incumplimiento (Orellana y Ruiz, 2015).

Es importante destacar que el Código Tributario peruano no contempla la figura del sustituto ni la responsabilidad por sustitución, sin embargo, encontramos casos específicos que podemos tomar como símil a la responsabilidad sustituta: Este es el caso de los agentes encargados de realizar la retención o percepción, quienes se convertirían en los únicos responsables ante el Fisco por el tributo pendiente de pago.

Legislación y casuística internacional sobre la responsabilidad sustituta:

A continuación, mostramos casuística internacional sobre el estudio la responsabilidad sustituta tomando como referencia a Ecuador y España.

- A. Según lo señalado en el art. 39° de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno de Ecuador (en adelante LORTI) el cual prescribe lo siguiente:

“Para efecto de este impuesto, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador cuyas acciones, participaciones y otros derechos señalados en este artículo fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contribuyente y como tal será responsable del pago del impuesto y del cumplimiento de sus deberes formales” (Orellana y Ruiz, 2015).

- B. Juan está empleado por la empresa Repsol, que tiene un establecimiento permanente en Ecuador. Cada mes, su empleador realizará una retención sobre el ingreso que Juan recibe, con el objetivo de que, al momento de su declaración anual, él pueda beneficiarse del crédito tributario. Este crédito puede ser descontado del impuesto total, y si no se utiliza, Juan tiene derecho a solicitar la devolución.

Orellana y Ruiz (2015) señalan: según las leyes de Ecuador, especialmente en lo relacionado con la retención en la fuente efectuada por un empleador a su empleado con relación de dependencia, se entiende que se aplica el concepto de sustituto. La acción del empleador de retener los ingresos del empleado en nombre del contribuyente se considera una obligación legal, con el fin de que luego el empleador pueda descontar estas retenciones al presentar la declaración de la empresa. Al declarar los ingresos que originalmente deberían haber sido reportados por el contribuyente, el empleador asume el rol de sustituto y se convierte en un tipo de responsable tributario, conforme a lo dispuesto en los Artículos 26 y 29, numeral 3, del Código Tributario de Ecuador.

A continuación, se presentan dos sentencias españolas sobre responsabilidad sustituta:

Sentencia del tribunal supremo español N° 6738/2003; 17/03/2008

“...se interpone un recurso de casación en contra de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 5 de junio de 2003, en su parte esencial determina que la diferencia entre contribuyente y sustituto es que el contribuyente se encuentra obligado a soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible. En cambio, el accionar del sustituto nace por imposición de la ley, ocupando plenamente el lugar del contribuyente” (Orellana y Ruiz, 2015).

Sentencia del tribunal supremo español; 5/12/1996

“...existiendo un sustituto legalmente previsto, la Administración Tributaria no puede elegir a quien exigir la prestación, debiendo requerir el pago al sustituto y solo una vez acreditada la insolvencia del mismo y declarado fallido el expediente, podrá dirigirse al contribuyente, a quien deberá conceder el periodo voluntario del pago” (Orellana y Ruiz, 2015).

2.4 Responsabilidad subsidiaria

El fisco debe exigir primero el pago del tributo al contribuyente, y una vez que se haya agotado el patrimonio de este, procederá a reclamar al responsable subsidiario (Auren, 2018).

La deuda tributaria sólo se puede hacer efectiva cuando ha sido imposible cobrar al contribuyente habiendo sido el contribuyente declarado como insolvente patrimonial (responde detrás del contribuyente o sustituto) (Hernández, 2014).

Es la responsabilidad que se genera de forma indirecta cuando resulta imposible aplicar el cobro de la deuda tributaria al contribuyente y sus responsables solidarios (administrivando.es, 2021) .

El responsable subsidiario no puede ser obligado a realizar el pago al acreedor sin que se haya accionado contra el contribuyente. Solo en situaciones donde la recuperación de la deuda tributaria no sea exitosa, ya sea debido a la inexistencia de activos o al agotamiento de los mismos para cubrir la deuda, el responsable subsidiario entra en escena asumiendo el papel de deudor (Nava, 2020).

La responsabilidad subsidiaria no se encuentra tipificada en la normativa peruana, sin embargo, su reconocimiento legal lo encontramos en el art. 41.2 de la Ley General Tributaria española en adelante LGT *“Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria”*. El cobro de la deuda tributaria atribuida al responsable subsidiario

pasa por un orden de prelación es decir primero se cobra la deuda tributaria al contribuyente u obligado principal sobre quien recae el hecho imponible, luego pasa por los responsables solidarios y en caso resulte fallido el cobro pasa recién al responsable subsidiario, tal como lo señala el art 176 de la LGT “... para exigir la responsabilidad subsidiaria, ha de declararse fallido previamente al deudor principal y en su caso al responsable solidario. La administración tributaria dictará entonces el acto de declaración de responsabilidad que notificará al responsable subsidiario” en concordancia el art. 61 del Reglamento General de Recaudación en adelante RGR español señala que, “si bien la declaración de fallido del obligado principal y solidario permite derivar la responsabilidad por deudas tributarias a los deudos subsidiarios”.

Para la norma española en su art. 43 LGT, se considera un responsable subsidiario:

- Los administradores, ya sean de hecho o de derecho, de las personas jurídicas que hayan incurrido en infracciones tributarias serán responsables si no realizaron los actos necesarios dentro de sus competencias para garantizar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, si consintieron el incumplimiento por parte de sus subordinados o si adoptaron decisiones que facilitaron dichas infracciones. Esta responsabilidad también abarcará las sanciones correspondientes (art. 43.1-a LGT).
- Los administradores, tanto de hecho como de derecho, de personas jurídicas que hayan cesado sus actividades serán responsables por las obligaciones tributarias pendientes al momento del cese, siempre que no hayan tomado las medidas necesarias para su cumplimiento o hayan adoptado decisiones que hayan provocado el impago de dichas obligaciones (art. 43.1-b LGT).
- Los miembros de la administración concursal y los liquidadores de sociedades o entidades serán responsables si no realizaron las gestiones necesarias para garantizar el cumplimiento total de las obligaciones tributarias devengadas antes de dichas situaciones e imputables a los obligados tributarios correspondientes. Además, serán responsables de las obligaciones tributarias y sanciones surgidas con posterioridad, siempre que tengan funciones de administración asignadas (art. 43.2-c LGT).
- Los adquirentes de bienes afectos por la ley al pago de la deuda tributaria (art. 43.2-d LGT).
- Los agentes y comisionistas de aduana, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes (art. 43.2-e LGT).
- Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios relacionados con su actividad económica principal serán responsables por las obligaciones tributarias asociadas a los tributos que deban repercutirse o a las cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la medida en que dichas obligaciones se relacionen con las obras o servicios contratados o subcontratados (art. 43.2-f LGT).

La figura del responsable solidario, sustituto y subsidiario se encuentran tipificados en la Ley General Tributaria en adelante LGT española por ejemplo en su Art. 41.1 señala “La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades” (González, 2012). Y en su art. 35 numeral 2) son obligados tributarios inciso b) de la LGT: los sustitutos del contribuyente.

A continuación, presentamos la tabla 2 donde se hace la diferencia entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria:

Tabla 2
Responsabilidad solidaria vs subsidiaria

R. solidaria	R. subsidiaria
<i>La obligación de pago para los deudores solidarios se hace exigible de manera simultánea tanto para ellos como para el deudor principal.</i>	<i>El pago por parte de los deudores subsidiarios solo se vuelve exigible cuando la administración ha intentado sin éxito cobrar al deudor principal.</i>
<i>Es posible iniciar un proceso de cobro contra el deudor solidario sin necesidad de que haya fracasado previamente el intento de cobro al deudor principal.</i>	<i>No se puede iniciar un proceso de cobro contra el deudor subsidiario hasta que se haya demostrado que los intentos de cobro contra el deudor principal han resultado infructuosos.</i>

Nota. Información tomada del análisis de la legislación tributaria peruana en torno a la responsabilidad solidaria de los administradores de hecho. Fuente: (Moro, 2017)

Legislación y casuística internacional sobre la responsabilidad subsidiaria:

“Necesidad de una declaración formal de fallido para imputar la responsabilidad subsidiaria”- Tribunal superior de justicia en adelante (STSJ) de Cataluña de 11 de febrero de 1997.

*“En el supuesto de autos, en el acuerdo de 30 de mayo de 1994, haya citado, en los razonamientos que preceden a su parte dispositiva se dice que la aquí **demandante adquiere la condición de responsable subsidiario “como consecuencia de que el antiguo titular es declarado insolvente para el pago de las deudas”**. Sin embargo, ni en el acuerdo de 30 de mayo de 1990, ni en ningún acto que aquí conste, se ha declarado, formalmente, dicha insolvencia. Por consiguiente, no cabe tener por fallido al deudor principal: para ello se requiere una declaración formal, que aquí no consta. **No habiendo declaración de fallido, no cabe derivar responsabilidad alguna del deudor subsidiario**. Carece de trascendencia jurídica el hecho de que la aquí demandante tuviera conocimiento del estado económico-financiero de la sociedad vendedora, puesto que tal conocimiento nunca puede sustituir la necesidad de la declaración formal de fallido, previo el oportuno expediente tramitado en forma. **Dicha falta de declaración formal de fallido, conlleva necesariamente la nulidad de la derivación de responsabilidad declarada** en el acuerdo de 30 de mayo de 1994, sin que sea posible retrotraer las actuaciones dentro del expediente de derivación de responsabilidad, por cuanto este nunca pudo incoarse sin una previa declaración de fallido del deudor principal previa tramitación del correspondiente expediente de conformidad con lo dispuesto en los arts. 14 y 163 y ss del Reglamento General de Recaudación (RGR), que en el presente caso se han infringido” (Castellanos, 2009, pág. 195) (el resaltado es nuestro).*

Ejemplo 1

Deysi solicita un préstamo al banco y éste le pide un avalista que haga las veces de responsable subsidiario. Es decir, la persona que firma el aval tendrá que hacer frente a la deuda, una vez que se haya demostrado que Deysi como deudora principal, no puede hacer frente a la deuda, no antes. En el ejemplo didáctico estamos ante la figura de un responsable subsidiario.

3. Consideraciones Finales

El artículo 1 del Código Tributario peruano (D.S. 133-2013-EF) establece que la obligación tributaria es de carácter público, y que es el vínculo entre el acreedor tributario, representado por el Estado, y el deudor tributario, quien es la persona que tiene la obligación de cumplir con la prestación tributaria, ya sea como contribuyente o responsable. Este último, aunque no sea contribuyente, también debe cumplir con la obligación que se le ha asignado; es allí donde nace la figura de la responsabilidad tributaria como las garantías que tiene el Estado para el cobro de la obligación tributaria. Hemos considerado tres tipos de responsabilidad tributaria, la solidaria, sustituta y subsidiaria.

El Código Tributario peruano clasifica la responsabilidad tributaria solidaria en varios grupos, incluyendo a los representantes legales, los administradores de hecho, los adquirentes de activos y/o pasivos, según la actividad que desempeñan, así como la responsabilidad solidaria derivada del hecho generador; señalados en el art. 16, 16-A, 17, 18 y 19 del Código Tributario peruano.

En cuanto a la responsabilidad solidaria se presenta cuando, debido a dolo, negligencia o abuso de poder, los representantes legales permiten que un contribuyente (la persona jurídica que representan) no cumpla con sus obligaciones tributarias, asumiendo la responsabilidad con los recursos que gestionan e incluso con su propio patrimonio.

Es fundamental tener en cuenta que, para atribuir la responsabilidad solidaria, la SUNAT debe demostrar la existencia de dolo administrativo, tal como lo establece el artículo 16 del Código Tributario.

El responsable tributario sustituto es un sujeto pasivo diferente del contribuyente. Su designación está establecida por la legislación de cada país que adopta esta figura, con el propósito de garantizar el cumplimiento tanto de las obligaciones formales como sustanciales originadas por el contribuyente.

Podemos entender que los casos de agentes de retención que se encuadran en el marco de sustitución incluyen a los retenedores de rentas de no domiciliados y a los empleadores que actúan como agentes de retención para los sujetos que solo perciben rentas de quinta categoría (cuando las rentas superan la deducción de siete unidades impositivas). En estas situaciones, el monto retenido, siempre que se haya realizado correctamente, será equivalente a la obligación tributaria, eximiendo al contribuyente de la obligación formal de presentar alguna declaración.

La responsabilidad subsidiaria solo es aplicable cuando se agota las acciones de cobranza hacia el deudor tributario la norma española señala el termino fallido en su art. 176 de la LGT, es decir el cobro de la deuda tributaria atribuida al responsable

subsidiario pasa por un orden de prelación es decir primero se cobra la deuda tributaria al contribuyente u obligado principal sobre quien recae el hecho imponible, luego pasa por los responsables solidarios y en caso resulte fallido el cobro pasa recién al responsable subsidiario.

Es importante aprender a distinguir cuando estamos ante la figura del responsable sustituto, subsidiario y del responsable solidario tributario, en el cumplimiento de la obligación tributaria países tales como Ecuador, Brasil y España tiene la figura del responsable tributario sustituto y subsidiario en sus legislaciones sin embargo en nuestro país no contemplamos dicha figura.

En torno a lo referido, dejamos abierta la investigación si se debería incluirse dentro del Código Tributario peruano las figuras de la responsabilidad tributaria sustituta y subsidiaria y los rasgos de diferenciación principales con la responsabilidad solidaria con el objetivo de salvaguardar el bien jurídico protegido es decir la recaudación tributaria.

4. Referencias Bibliográficas

- administrivando.es.** (8 de febrero de 2021). *administrivando.es*. Obtenido de administrivando.es: <https://administrivando.es/derivacion-de-responsabilidad-subsidiaria-de-naturaleza-tributaria/>
- Auren.** (24 de agosto de 2018). *Auren.com*. Obtenido de Auren.com: <https://auren.com/uy/noticias/388-responsables-tributarios-caracteristicas-y-obligaciones/>
- BID.** (1968). MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA. Washington.
- Castellanos, J.** (2009). El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. 195. Recuperado el 27 de diciembre de 2023
- González, D.** (2003). LA FIGURA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN EL DERECHO ESPAÑOL. Recuperado el 10 de octubre de 2023, de <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/9682/gonzalez.pdf>
- González, D.** (2012). Responsables Tributarios. España. Recuperado el 26 de diciembre de 2023, de <https://elibro.net/es/ereader/sunat/189856>
- Hernández, L.** (2014). La responsabilidad tributaria. Lima, Perú. Recuperado el 9 de octubre de 2023, de http://iladtlima2014.pe/uploads/files/Tema1_Hernandez_01-09-2014.pdf
- Larrañaga, M., & Héctor, L.** (diciembre de 2008). SISTEMA DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL DERECHO VIGENTE. Uruguay. Recuperado el 10 de octubre de 2023
- Merino, I.** (2012). Responsables tributarios. España. Recuperado el 26 de diciembre de 2023, de <https://elibro.net/es/ereader/sunat/189856>
- Moro, C.** (6 de abril de 2017). ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA PERUANA EN TORNO A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE HECHO. Chiclayo, Perú. Recuperado el 27 de diciembre de 2023
- Nava, J.** (febrero de 2020). LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: LA IMPUGNACIÓN EN EL CASO DE LOS DEPOSITARIOS Y TERCEROS RETENEDORES. Perú. Recuperado el 26 de diciembre de 2023, de https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/17274/Nava_Tolentino_Responsabilidad_tributaria_impugnaci%C3%B3n1.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Orellana, L., & Ruiz, J.** (15 de setiembre de 2015). Sustituto del contribuyente frente a la obligación tributaria: análisis de la figura con énfasis en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Ecuador.
- Raggio, J.** (30 de enero de 2013). La responsabilidad solidaria en materia tributaria y la forma de atribución por la SUNAT. Perú. Recuperado el 9 de octubre de 2023, de https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf
- Vega, S.** (abril de 2021). Apuntes acerca de la responsabilidad solidaria en el Impuesto a la Renta de la sociedad emisora en la enajenación directa de acciones directas realizada entre partes no vinculadas. Perú.
- Villar, M.** (2008). La responsabilidad tributaria. Brasil. Recuperado el 20 de diciembre de 2023, de https://repositorioinstitucional.ceu.es/bitstream/10637/271/1/Responsabilidad_Marta_Villar_2008.pdf
- Madau, Mario A.** (2006), *Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria en IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*.
- Congreso de la República de Uruguay.** (1974). *Ley 14306 de 1974*. Código Tributario.
- Poder Ejecutivo del Perú.** (2013)- *Decreto Supremo 133-2013-EF*, Código Tributario

CRIPTOMONEDAS Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE DIVERSOS PAÍSES

De la Cruz Mendoza Stephany Jackelyn (*): Especialista 2 en la División de Control de Deuda y Cobranza Coactiva de la ITI Tumbes. Ha laborado en la División de Auditoría de la ITI Tumbes, en la División de Auditoría de Intendencia Piura y en la Sección de Control Masivo de la Intendencia Lima. CPC por la Universidad Nacional de Piura.

RESUMEN

El artículo detalla el concepto de las criptomonedas y la manera en cómo se obtienen para poder enmarcarlas en una naturaleza contable y fiscal. Asimismo, se hace un consolidado de diferentes regulaciones a nivel internacional, a fin de implementar modelos legislativos para aplicar en nuestro país.

ABSTRACT

This paper is about the concept of cryptocurrencies and how they are obtained in order to be framed in an accounting and tax nature. Likewise, a consolidation of different regulations at the international level was made for the purpose of having legislative models to apply in our country.

PALABRAS CLAVE: Criptomonedas, bitcoin, altcoin, impuesto a la renta, impuesto general a las ventas

KEYWORDS: Cryptocurrencies, bitcoin, altcoin, income tax, general sales tax

1. Introducción

El desarrollo de las tecnologías de información y comunicación fomentó la aparición de nuevos negocios digitales, así como la creación de monedas digitales, cambiando el panorama económico, financiero y social del mundo.

La primera moneda digital fue el Bitcoin creada en el 2009 y actualmente existen más de 9400 criptomonedas⁵ que se utilizan, por ejemplo, para comprar bienes o servicios, o para obtener ganancias con su compra y venta como si fueran acciones; sin embargo, la legislación internacional, respecto de estos activos digitales es reciente, y aún más la regulación tributaria.

Por tanto, se debe tener en cuenta que estas monedas tienen una naturaleza heterogénea y por ende, diferentes funciones y distintos agentes intervinientes, que son importantes identificar para otorgarle una naturaleza contable y jurídica.

Por ello, este artículo, pretende definir qué son las criptomonedas, detallar sus sujetos intervinientes, cómo se adquieren, y el detalle de diferentes modelos regulatorios a nivel mundial a fin de obtener pautas para nuestra legislación peruana.

5 Información obtenida de <https://coinmarketcap.com/>

2. Metodología empleada

Para el presente artículo se empleará el método de investigación cualitativo, en específico el meta-síntesis con documentos cuantitativos, pues se analizará la naturaleza de las criptomonedas alrededor del mundo, a fin de contrastar el tratamiento tributario de distintos países, los estudios y aportes internacionales, a fin de obtener propuestas normativas para el Perú.

3. Los cryptoactivos

3.1. Fenómeno fintech

Este término, fintech, es la conjunción de dos vocablos en el idioma inglés, finance y technology, que en español significan finanzas y tecnología, respectivamente, y que se refiere a la aplicación intensiva de las nuevas tecnologías en los servicios financieros. (Quejido, 2019)

3.2. Blockchain

En esencia, la Blockchain es una base de datos digital compartida y sincronizada, la cual es mantenida por un algoritmo basado en consenso y almacenada en varios nodos (computadoras que guardan en sus discos duros locales una versión de la base de datos). La Blockchain basa su confiabilidad en la replicación, por lo cual, existen muchos agentes participando en el mantenimiento de la base de esta base de datos. Cada nodo almacena una copia íntegra de esa base de datos, independientemente de las actualizaciones. En cada uno de los nodos, se almacena y se procesa la información de forma descentralizada. Además, la Blockchain puede ser usada como libro de contabilidad segregado, en el que se agregan datos y que sólo se eliminan en circunstancias extraordinarias. (Chirinos, 2020)

La blockchain se creó en respuesta a la estructura tradicional del sistema financiero en la que participan un número reducido de agentes que concentran la emisión e intercambio de activos, el procesamiento y registro de transacciones, así como la información de los usuarios, lo que podría generar riesgos o fraudes. (Parra Polonía, Arango Arango, Bernal Ramírez, Gómez González, & Gómez, 2019)

Por ello, Satoshi Nakamoto (pseudónimo de una persona o de un grupo de personas cuya identidad exacta todavía se desconoce) señaló que es necesario un sistema de pago electrónico basado en pruebas criptográficas, y a esto se le llama el sistema de cryptoactivos basado en la tecnología del blockchain, concebido como distribuido e independiente; distribuido porque permitiría establecer una red de intercambio persona a persona (peer to peer) entre usuarios, quiénes tendrían el registro de sus transacciones; asimismo, independiente, al no tener intervención de bancos centrales, gobiernos o instituciones financieras. (Parra Polonía, Arango Arango, Bernal Ramírez, Gómez González, & Gómez, 2019)

Parfraseando a Nakamoto (2009), el objetivo del blockchain es crear sistema distribuido, sin riesgo de puntos únicos de falla (single point of failure risk), en el que los usuarios mantienen el acceso a sus activos y realizan transacciones directamente entre ellos. (Parra Polonía, Arango Arango, Bernal Ramírez, Gómez González, & Gómez, 2019)

3.3. Criptomonedas

Las criptomonedas se basan en tecnología blockchain, y se podría indicar que surgieron en el año 2008, con Satoshi Nakamoto y su publicación, un documento de nueve páginas titulado "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System", en que describe una versión de dinero electrónico con la finalidad de efectuar pagos directos y anónimos entre personas sin la necesidad de acudir a un tercero intermediario como, por ejemplo, una institución financiera, a lo que se denomina peer-to-peer o P2 (Nakamoto, 2008).

Nakamoto se basó en la idea de Wei Dai, un ingeniero en computación de origen asiático, quien, una década antes propuso un nuevo tipo de dinero virtual o digital que utilizara la criptografía para controlar su creación y las transacciones, en lugar de que lo hiciera una autoridad centralizada (Wei Dai, 1998).

El lanzamiento oficial del protocolo Bitcoin se efectuó a comienzos del año 2009 coincidiendo con la crisis en Estados Unidos. Al respecto, se ha indicado que la creación de esta criptomoneda responde a los esfuerzos de disminuir la influencia de los bancos, bancos centrales y de otros intermediarios del sistema financiero, a causa del rol que éstos jugaron en la

referida crisis económica. Los primeros bitcoins comenzaron a transarse oficialmente ese mismo año, principalmente como un pasatiempo. Sin embargo, en mayo de 2010 se registró lo que se ha denominado como una de las primeras transacciones —si no la primera— con efectos en el mundo real en la que Laszlo Hanyecz, un programador de Florida, pagó 10.000 BTC a otro usuario para que dos pizzas le fueran entregadas por Papa John's. (Ossadón, 2019)

En términos generales, puede decirse que las criptomonedas tienen como fin principal —al menos en su versión tradicional— sustituir al dinero fiduciario basándose en su propia unidad de cuenta. Buscan ser una unidad monetaria, de existencia no física, que tenga poder liberatorio y que sirva como un medio de pago. Ello implica, en palabras sencillas, permitir que las personas puedan pagar servicios o realizar transacciones directamente en criptomonedas, y que no necesariamente deban efectuarlas en pesos chilenos o en dólares, por ejemplo. Pero veremos que existen una serie de diferencias fundamentales con el dinero común y corriente. Una diferencia es que las monedas virtuales no son emitidas por ningún gobierno o autoridad central. Otra es que comúnmente las criptomonedas tienen un límite o control para su emisión, es decir, no podrán ser creadas de manera infinita (en contraste con el dinero fiduciario, que puede ser impreso sin límite por parte de los gobiernos). (Ossadón, 2019)

La capitalización actual de todas las criptomonedas supera los 200.000 millones de USD, de los que el 60 % corresponden al bitcoin, y a mucha distancia ether y ripple que fluctúan entre el 5 % y 10 % de cuota cada uno. (Quejido, 2019)

Bitcoin

Bitcoin fue la primera criptomoneda y actualmente es la que acapara el mayor porcentaje de mercado de criptoactivos, posee un límite de 21 millones de unidades y se calcula que alrededor del año 2140 se minará la última moneda. (Zocaró, 2020)

Minar bitcoins es la analogía de los mineros del oro, en ese sentido, es la creación de nuevos bitcoins, siendo éste un proceso de generación de nuevos bloques a través de un sistema de validación de transacciones que es peer to peer, esto significa que la validación y verificación es distribuida por todos los usuarios voluntarios (mineros) a través de sus computadoras con cálculos matemáticos. (Nakamoto, 2008)

Hoy el valor de un bitcoin ronda los 94 400 dólares americanos, pero se puede adquirir “centavos” de un bitcoin, denominados satoshis: es la mínima unidad en que se divide un bitcoin y se lo expresa como 0.00000001.6

Otras criptomonedas

Desde el lanzamiento del bitcoin han surgido miles de criptomonedas, y en su mayoría se basan en la tecnología y en los principios que Nakamoto describió para su moneda. Entre las más conocidas y con mayor capitalización del mercado se encuentran Ethereum, XRP, Litecoin, EOS, Binance Coin y BitcoinCash. Incluso empresas tradicionales están comenzando a incursionar en esta tecnología. (Ossadón, 2019)

Un altcoin es una criptomoneda distinta al bitcoin (primera y principal criptomoneda), las mismas que están en aumento debido a la volatilidad del mercado de criptomonedas, con éstas, las transacciones son muchos más rápidas, e influyen en la tecnología blockchain. (CMC MARKETS, 2022).

Las criptomonedas se pueden clasificar según su función económica (OCDE, 2022)

- a) Payment tokens (monedas digitales): Pueden utilizarse como medios de pago para que sus titulares puedan adquirir bienes y servicios, aunque también resulta factible que este tipo de activos puedan servir como una representación que permita almacenar un valor hasta operar como una unidad de medida referencial.
- b) Security tokens: Se han diseñado para que se comporten como activos tradicionales que son mantenidos por inversionistas para gozar de una apreciación futura o, incluso, de recibir un rédito. Se podrían asemejar a valores mobiliarios siempre y cuando sean considerados como tales bajo la legislación correspondiente.
- c) Utility tokens: Su funcionalidad consiste en que puedan utilizarse para facilitar el intercambio o el acceso del público a determinados bienes o servicios, que son ofrecidos por plataformas específicas.

6 Valor del Bitcoin según consulta realizada en <https://coinmarketcap.com/> en fecha 25 de noviembre de 2024.

3.4. Adquisición de criptomonedas

Se pueden adquirir criptomonedas de distintas maneras (Zocaro, 2020):

Compra en un exchange: se adquieren directamente en un sitio online dedicado al intercambio de estos activos. A nivel internacional destacan Binance, Coinbase y Bitstamp. Para fondear las cuentas en estos exchanges, al menos en el ámbito local, se pueden realizar principalmente transferencias bancarias vía CBU o mediante billeteras digitales (CVU).

Compra P2P y F2F: mediante P2P (peer-to-peer) las personas negocian y concretan la operación de compraventa en forma directa y sin importar la ubicación de ambas partes (alguien desde Buenos Aires puede comprarle bitcoins a otra persona en Tailandia), y las partes acuerdan los términos del intercambio (desde precio hasta la forma de pago). En el caso de F2F (face-to-face), las partes hacen la transacción en forma personal y la compra se paga en efectivo (y al no existir ningún movimiento bancario de fondos, y las criptomonedas acreditarse directamente en la billetera del comprador, aquí el anonimato de la operación puede ser total). Tanto en el método P2P como en el F2F existen varias opciones para “encontrar” a la contraparte compradora o vendedora, desde amigos y recomendaciones directas hasta grupos en redes sociales destinados a esto; también hay sitios (servicios de escrow), donde el ejemplo predominante es LocalBitcoin, dedicados a “unir las partes” y brindar más seguridad al intercambio: los bitcoins que forman parte de la venta se depositan previamente en el sitio que actúa como escrow y una vez que el comprador le gira al vendedor el dinero fiat, los fondos de bitcoins son liberados; aquí también existe un sistema de reputación y calificación de las partes.

Minería: los nodos mineros, como recompensa por los servicios prestados a la red, obtienen nuevas unidades de criptomonedas.

Cobro por venta de bienes o prestación de servicios (incluidos los salarios): existen casos de aceptación de pagos con criptomonedas, y a nivel mundial es una tendencia que no deja de crecer.

3.5. ¿Quiénes intervienen en las operaciones de criptomonedas?

En la tecnología blockchain de criptomonedas participan diversos sujetos, quienes realizan diversas funciones en las transacciones que influyen en el ámbito tributario, y entre ellos tenemos a (Ossadón, 2019):

Usuarios

Los primeros sujetos son los usuarios de las criptomonedas, y son las personas naturales, personas jurídicas o entidades que obtienen criptomonedas y las utilizan para: (i) comprar bienes o servicios reales o virtuales, (ii) realizar pagos P2P, o (iii) para mantenerlas como una inversión (Financial Action Task Force, 2015).

Se pueden adquirir las criptomonedas, en primer lugar, comprando directamente a otros usuarios que las poseen a través de plataformas intercambio (P2P exchange). En segundo lugar, pueden adquirirlas de forma indirecta a través de intermediarios (cryptocurrency exchange). En tercer lugar, se pueden obtener criptomonedas con la minería (mining); es decir, participar en el proceso de validación de las operaciones y así recibir como pago monedas por el referido servicio. En cuarto lugar, las personas pueden aceptar las monedas virtuales como medios de pago por prestar servicios o vender productos (Houben & Snyers, 2018).

Cabe mencionar que, se pueden adquirir monedas directamente desde el oferente, creador o emisor de éstas, y a ello se le denomina ofertas iniciales de monedas (initial coin offerings o ICOs). (Houben & Snyers, 2018)

Una ICO es una forma de financiamiento que permite a un proyecto o empresa recaudar capital en criptomonedas con alta liquidez o monedas de curso legal, a través de la venta pública por internet de un nuevo criptoactivo, y esto es una forma de crowdfunding (alternativa de financiación colectiva y online).

Mineros

Los mineros también son partícipes del sistema de criptomonedas, en tanto ejecutan, de manera individual o colectiva, un software especial y así resolver algoritmos complejos de manera distribuida para validar las transacciones del blockchain (proof-of-work) (Financial Action Task Force, 2015).

Así, el proceso de minería es un mecanismo de consenso distribuido, en tanto un minero apoya la red validando las transacciones recibiendo a cambio nuevas criptomonedas, mediante la emisión descentralizada y automática éstas. (Houben & Snyers, 2018).

Se les dice mineros en tanto es una analogía con quiénes se dedica a la extracción de valiosos minerales (Nakamoto, 2008).

Intermediarios

Un intermediario o “exchanger”, es una persona o entidad que ejerce la actividad de intercambio de criptomonedas por dinero real, fondos, u otros tipos de monedas virtuales, a cambio de una tasa o comisión (Pradenas, 2018).

Los intermediarios operan a través de plataformas web que tienen la función de ser mercados de intercambio de criptomonedas por dinero fiduciario y viceversa, o de criptomonedas por otras criptomonedas y se les puede clasificar como: intercambios centralizados o indirectos, e intercambios descentralizados o directos. (Pradenas, 2018)

Las plataformas de intercambio centralizadas son administradas por el exchanger y los usuarios tienen que crear una cuenta virtual en el sitio web para poder vender y/o comprar criptomonedas; así como para transferir dinero fiduciario y/o monedas virtuales a una cuenta bancaria o a un wallet (billetera virtual) del intermediario, según sea el caso de la operación que se trate y de ser comprador o vendedor, por ello, se le denomina intercambio indirecto o centralizado, en tanto se opera a través de un tercero. (Pradenas, 2018)

Un ejemplo práctico de lo anterior se indica a continuación: un usuario nuevo, quien no posee criptomonedas, desea comprar y para ello se registra en el sitio web del exchanger creando una cuenta virtual, después transfiere dinero fiduciario a la cuenta bancaria indicada por el intermediario y una vez validada la transferencia, el usuario comprador podrá verificar su saldo en la moneda fiduciaria en su cuenta y así podrá comprar al usuario vendedor de criptomonedas, quién también está registrado en la plataforma del exchanger y tiene disponible monedas en su cuenta virtual. (Pradenas, 2018)

Todo este proceso es efectuado y supervisado por los administradores de la plataforma del exchanger, quien presta el servicio de intermediación. y maneja los fondos (dinero fiduciario o criptomonedas) para materializar la transacción. (Pradenas, 2018)

Por esta actividad el “exchanger”, cobra una comisión durante el proceso de intercambio que podrá ser en dinero fiduciario o en criptomonedas, según lo establezcan las reglas del sitio intermediario. (Pradenas, 2018)

Por otro lado, las plataformas descentralizadas o también denominados intercambios directos o P2P, funcionan como un mercado, en tanto el intercambio entre el comprador y el vendedor es de manera directa, y también cobran una comisión cuando se realiza la operación, y a diferencia de los exchanges centralizados, los usuarios controlan en todo momento sus fondos. (Pradenas, 2018)

Un ejemplo en cambio de exchange descentralizado es EtherDelta, que consiste en un software que sólo sirve de intermediario entre las partes, sin administrar nunca los fondos de los usuarios, sino que simplemente registra los libros de órdenes y ejecuta las transacciones entre wallets personales de los usuarios, y no desde un wallet central en la plataforma como en el caso de los centralizados. (Pradenas, 2018)

Sin perjuicio de lo anterior, muchas plataformas P2P —por ejemplo, LocalBitcoins— funcionan más bien como intermediarios semi-centralizados. Ello, porque obligan a los usuarios que deseen vender, a transferir las monedas virtuales a una cuenta virtual en la página web como depósito en garantía (contrato escrow), el cual será liberado manualmente por el vendedor en caso de que la transacción se complete (es decir, cuando el vendedor reciba el pago); o de forma manual por los administradores de la plataforma cuando el vendedor no libere las criptomonedas y se haya efectuado el pago (de ahí la importancia del depósito en garantía). (Pradenas, 2018)

Validadores – Forging o staking

A diferencia de la minería, el forging o staking depende de un sistema, denominado proof of stake, que requiere del validador que asigne una cantidad determinada de unidades de una moneda digital particular por un período específico. Posteriormente, el sistema elige parcialmente, al azar, entre todos los participantes de la red, quién será considerado como el creador de un bloque determinado y así incentivar a mantener una mayor cantidad de activos inmovilizados (staked). (La Rosa, 2021)

Existen quienes asimilan esta figura a la de las cuentas de depósito en garantía (o escrows), toda vez que, si el sujeto validase una transacción fraudulenta, aquel podría perder sus monedas digitales e, incluso, ser sancionado, impidiéndosele participar como validador en dicha red. En este sentido, este sistema buscaría incentivar a estos sujetos para que únicamente validen aquellas operaciones que resultan propias y reales pues, de lo contrario, podrían asumir un gran perjuicio económico. Cabe mencionar que, no todos los modelos de staking implican que el validador asuma un riesgo respecto de las monedas digitales que le otorgan el derecho a participar en una red como validador, toda vez que, en algunos de estos esquemas, bastará que el titular cuente con una cantidad determinada de monedas digitales para

participar, sin que deba asignarlas en garantía. Se debe indicar que, sobre este método de creación de monedas digitales, existen escasas fuentes académicas que hayan analizado y desarrollado su tratamiento. Sin embargo, la administración tributaria de Finlandia ha señalado que estas operaciones generan, para fines tributarios, un rendimiento de activos existentes, sujeto al régimen de ganancias de capital, verificándose el hecho imponible en el momento en que el validador adquiere el control de la nueva moneda. Bajo esta posición, el ingreso se asemejaría a una suerte de dividendo en especie. (La Rosa, 2021)

Sin perjuicio de lo anterior, existen quienes consideran que este ingreso podría ser considerado como una comisión por validar transacciones derivadas de una actividad similar a la minería. (La Rosa, 2021)

Proveedores de billeteras digitales

Un proveedor de billeteras es una entidad que proporciona a los usuarios una billetera digital (wallet) para que guarden, almacenen y transfieran sus monedas virtuales (Houben & Snyers, 2018).

Las wallets contienen claves criptográficas del usuario y, en ellas se puede verificar el historial de transacciones a un formato de fácil lectura, y por ello se asemeja a una cuenta bancaria. (Banco Central Europeo, 2015).

Existen las billeteras digitales en línea (hot storage) y offline (cold storage) que se pueden usar en los computadores de escritorio, dispositivos móviles y/o aplicaciones en la nube. (Banco Central Europeo, 2015)

Los usuarios podrían configurar y mantener una billetera por sí mismos sin necesidad de recurrir a un proveedor de billeteras; sin embargo, este servicio facilita la participación en el sistema al permitir a los usuarios, intermediarios y comerciantes realizar más fácilmente las transacciones en criptomonedas (Banco Central Europeo, 2015).

El proveedor de la billetera mantiene el saldo de la divisa virtual del cliente y proporciona seguridad en el almacenamiento y las transacciones, pues ofrecen cifrado, protección de firmas con múltiples claves (multiclaves) y almacenamiento de copias de seguridad, además que, pueden interoperar entre sí (Financial Action Task Force, 2015).

Las plataformas de exchange centralizadas proveen de billeteras digitales a sus usuarios y así éstos pueden almacenar sus monedas virtuales y realizar sus operaciones de manera más fácil y rápida; sin embargo, el riesgo es que dichos sitios pueden ser objeto de vulneraciones de seguridad y los usuarios pueden perder sus monedas (como ocurrió en el famoso caso de la empresa Mt. Gox en Japón). Por ello, el servicio de billeteras digitales de los exchanges suele ser sólo provisional, para efectos de llevar a cabo las transacciones, pero luego los usuarios retiran sus monedas virtuales de tales sitios hacia sus propias billeteras. (Financial Action Task Force, 2015)

4. Naturaleza jurídica de las criptomonedas en diversos países

4.1. Marco Regulatorio Argentina

La primera y (hasta el momento) la única definición normativa en Argentina del concepto “moneda virtual” fue dado por la Unidad de Información Financiera (UIF) mediante la Resolución 300/2014 del 10 de julio de 2014. Siguiendo lo estipulado por el Grupo de Acción Financiera Internacional (Financial Action Task Force, 2015), la UIF las definió en el artículo 2° de la Resolución 300 como: (Zocaro, 2020)

“...la representación digital de valor que puede ser objeto de comercio digital y cuyas funciones son la de constituir un medio de intercambio, y/o una unidad de cuenta, y/o una reserva de valor, pero que no tienen curso legal, ni se emiten, ni se encuentran garantizadas por ningún país o jurisdicción. En este sentido las monedas virtuales se diferencian del dinero electrónico, que es un mecanismo para transferir digitalmente monedas fiduciarias, es decir, mediante el cual se transfieren electrónicamente monedas que tienen curso legal en algún país o jurisdicción”. (Zocaro, 2020)

Como se aprecia, la definición de la UIF abarca sólo a las “monedas virtuales” y no a las “monedas digitales” o “criptomonedas”.

Por su parte, el organismo internacional GAFI sí sostiene que por “monedas digitales” debe entenderse “...una representación digital de cualquier moneda virtual (no dinero fiduciario) o de dinero electrónico (dinero fiduciario)...” (Financial Action Task Force, 2015).

A su vez, el GAFI advierte sobre los riesgos frente al lavado de activos y financiación del terrorismo que estos activos representan (pueden ser canjeadas por dinero fiduciario y/o por otras monedas virtuales y ser utilizadas para transferencias internacionales bajo un casi completo anonimato). Esta misma preocupación es compartida por muchos países. (Zocaro, 2020)

En conclusión, lamentablemente no se cuenta hasta hoy con una clara, completa y actualizada definición de los conceptos “moneda virtual”, “moneda digital”. “criptomonedas” y “criptoactivo”. (Zocaro, 2020)

Impuesto a las ganancias

Personas humanas y sucesiones indivisas: La reforma tributaria introducida por la Ley 27.430 del 29 de diciembre del 2017, con vigencia desde 2018, modificó la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) incorporando en el objeto del impuesto la gravabilidad de los beneficios derivados de la enajenación de monedas digitales. (Zocaro, 2020)

En cabeza de una persona humana o sucesión indivisa, los resultados positivos por la enajenación de monedas digitales pasaron a estar alcanzadas en el impuesto según el artículo 2° apartado 4 de la LIG, independientemente si se cumplen o no los requisitos de la Teoría de la Fuente (habitualidad, permanencia y habilitación de la fuente productora). (Zocaro, 2020)

Si la ganancia es de fuente extranjera, se tributará acorde al tercer párrafo del artículo 94° de la LIG (alícuota del 15%); si es fuente argentina, se estará frente al Impuesto Cédular del art. 98 (15% o 5%). (Zocaro, 2020)

Y con respecto a las personas jurídicas definidas en el artículo 53° de la LIG, tributarán por estas ganancias en el marco de la tercera categoría. (Zocaro, 2020)

4.2. Marco regulatorio Chile

SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS (SII) es la autoridad tributaria chilena, y señala que, el bitcoin es un activo digital o virtual, soportado en un registro digital único denominado blockchain, desregulado, desintermediado y no controlado por un emisor central, cuyo precio está determinado por la oferta y la demanda. Asimismo, establece que ninguna criptomoneda se consideran en Chile como moneda de curso legal o como monedas extranjeras o divisas. (Ossadón, 2019)

El ámbito tributario de chileno considera que los ingresos obtenidos en la compra y venta de bitcoins o de otros activos virtuales o digitales, se clasifican en el N° 5, del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), debiendo afectarse, consecuentemente, con los impuestos generales de dicha ley, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) y el Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), según corresponda. (Ossadón, 2019)

El valor de adquisición de dichos activos se puede como costo directo en la determinación de la señalada Renta Líquida Imponible, conforme a lo dispuesto en el artículo 30° de la LIR. Los ingresos deben declarados en el formulario del ejercicio respectivo, y los costos deberán acreditarse con los respectivos comprobantes de transferencia electrónica o con las facturas de ventas no afectas a IVA, según corresponda. (Ossadón, 2019)

Además, según lo dispuesto en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999, las personas naturales o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica que deban tributar de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 20 N° 1, letras a) y b), y N°s 3, 4 y 5 del mismo artículo, de la LIR y aquellos que sean contribuyentes de impuesto establecido en el título II de la LIVS, por las operaciones que realicen que se encuentren no afectas o exentas de los impuestos establecidos en este último cuerpo legal, deberán otorgar por dichas operaciones las facturas o boletas que se establecen en la señalada resolución, en las oportunidades que indica el artículo 55° de la LIVS. (Ossadón, 2019)

En relación al IVA, el SII, señala que el bitcoin, al igual que cualquier otro activo digital o virtual, carece de corporalidad, por tanto, la venta no se encuentra afecta a IVA, considerando que el hecho gravado “venta” contenido en el N° 1, del artículo 2° de la LIVS requiere que ésta recaiga sobre bienes corporales. (Ossadón, 2019)

4.3. Marco regulatorio Colombia

El Consejo Técnico de Contaduría Pública (CTCP), indicó mediante Concepto No. 2018-472 que, para efectos contables, los criptoactivos no cumplen con la definición de efectivo ni pueden ser clasificados como equivalentes de efectivo, entendiendo como efectivo, conforme las normas contables, las inversiones a corto plazo, altamente líquidas que son fácilmente convertibles a cantidades conocidas de efectivo y que están sujetas a un riesgo insignificante de cambios de valor. (CTCP, 2018)

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia /DIAN), estableció que, al ser los criptoactivos considerados como activo, los residentes colombianos que tengan en su patrimonio criptoactivos deberán declararlos en su declaración de renta anual. El valor por el cual deberán declararlos será por el valor patrimonial de éstas, ya sea como un activo intangible (inversión) o inventario. Por lo tanto, aplicará la norma de valor patrimonial de los activos que establece el artículo 267 y siguientes del estatuto tributario. (Acosta, 2021)

4.4. Marco regulatorio Estados Unidos

El Servicio de Recaudación de Estados Unidos (IRS), señaló que las criptomonedas deberían recibir el mismo tratamiento que la propiedad y que los contribuyentes deberían pagar un impuesto por las ganancias acumuladas, así al considerarlas como una propiedad en lugar de una moneda para propósitos de impuestos federales, cualquier transacción en que se utilicen será gravada de acuerdo con los principios aplicables a la tributación de la propiedad, lo que significa que las transacciones de criptomonedas deben ser informadas al "IRS" para efectos de impuestos. (Pradenas, 2018)

Los contribuyentes estadounidenses que venden bienes o servicios a cambio de ellas están obligados a declarar las cantidades recibidas en sus declaraciones de impuestos anuales.

El valor de cada criptomoneda se calcula sobre la base del valor justo de mercado en dólares americanos en la fecha en que el contribuyente recibió la moneda virtual, es decir, el tipo de cambio el día de la recepción. Si la criptomoneda es un activo de capital en manos del contribuyente, similar a las acciones, bonos y otras inversiones inmobiliarias, el contribuyente debe tener en cuenta, la ganancia imponible que se realiza si el valor justo de mercado en dólares americanos recibido a cambio de ellas, es mayor que la base ajustada de la moneda virtual, así como también, la pérdida imponible, si dicho valor de mercado justo es inferior a la base ajustada de la moneda virtual. (Pradenas, 2018)

Si los mineros obtienen beneficios a través de la minería, están obligados a incluir el valor justo de mercado de la criptomoneda extraída, en sus ingresos brutos anuales. Los salarios pagados en criptomonedas están sujetos a la retención de impuestos federales y otras contribuciones relacionadas con el empleo y se gravan sobre la base de su valor justo de mercado en la fecha de recepción. (Pradenas, 2018)

Del mismo modo, los pagos de criptomonedas efectuados en el curso de operaciones comerciales, como alquileres, primas y rentas vitalicias, están sujetos a la obligación de informar con fines fiscales. Los contribuyentes que no cumplan con las leyes fiscales en materia de monedas virtuales pueden ser sancionados. (Pradenas, 2018)

Por lo tanto, la clave para cumplir con las leyes tributarias de Estados Unidos y evaluar con precisión los impuestos relacionados con las criptomonedas, es mantener un registro de todas las transacciones efectuadas con ellas. (Pradenas, 2018)

4.5. Marco regulatorio Reino Unido.

En el Reino Unido, las criptomonedas son consideradas como moneda extranjera y se aplican las normas fiscales de ganancias y pérdidas monetarias; sin embargo, las transacciones que constituyen "transacciones especulativas" no pueden estar sujetas a ningún impuesto. (Pradenas, 2018)

La autoridad fiscal del Reino Unido, Hacienda y Aduanas de Su Majestad, en adelante "HMRC" por sus siglas en inglés, no proporciona información clara de la aplicación de impuestos en las transacciones con criptomonedas, señalando que, se considerará la naturaleza individual de cada operación. (Pradenas, 2018)

4.6. Marco regulatorio Japón

En Japón, las criptomonedas están oficialmente reconocidas como método de pago y su venta está exenta del impuesto al consumo a partir del 1 de julio de 2017, y el tratamiento es similar a los activos que se pueden utilizar para realizar pagos y transferir digitalmente; por lo tanto, los beneficios obtenidos de las operaciones con ellas son considerados como ingresos empresariales y se tratan en consecuencia a efectos del impuesto sobre la renta y sobre las plusvalías. (Pradenas, 2018)

4.7. Marco regulatorio España.

En España todavía no existe legislación específica sobre su operatividad y tributación, pero las opiniones de la Dirección General de Tributos y del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), concluyen que la compraventa de moneda virtual implica ganancia o pérdida en el patrimonio del contribuyente y la minería de moneda virtual es una actividad económica. (Pradenas, 2018)

Para Hacienda comprar y vender criptomonedas genera una pérdida o ganancia patrimonial que debe quedar reflejada en la declaración del Impuesto a la Renta de Personas Físicas, en adelante "IRPF", de manera similar a las acciones vendidas en el ejercicio, de ese modo se integran dentro de la base del ahorro y tributan con la siguiente escala de gravamen: (Pradenas, 2018)

0 a 6.000 euros: 19%

6.000 a 50.000 euros: 21%

Más de 50.000 euros: 23%

Si el usuario que compra Bitcoin, Ethereum o cualquier criptomoneda con euros, y posteriormente las vende, la ganancia o pérdida patrimonial es la diferencia entre el valor de venta y el de compra, descontando las comisiones de los exchanger, y de efectuar compras y ventas de criptomonedas en varias ocasiones, al igual que con las acciones, habría que aplicar el criterio FIFO. (Pradenas, 2018)

Por su parte, la actividad de minería de criptomonedas es considerada como actividad económica por la Dirección General de Tributos, y las comisiones cobradas son rendimientos de actividades económicas en el "IRPF", dentro la base imponible general del impuesto, con la siguiente escala de gravamen (Pradenas, 2018):

0 a 12.450 euros: 19%.

12.450 a 20.200 euros: 24%.

20.200 a 35.200 euros: 30%.

35.200 y 60.000 euros: 37%.

Más de 60.000 euros: 45%.

En relación al IVA, el minado es una operación no sujeta y la venta de criptomonedas está sujeta, pero exenta. (Pradenas, 2018)

4.8. Marco regulatorio Alemania

Las criptomonedas son equivalentes a los medios legales de pago, en la medida en que sean aceptadas por los involucrados en la transacción, como un medio alternativo de pago contractual e inmediato. (Pradenas, 2018)

En lo que refiere a su tributación, se consideran equivalentes a la moneda de curso legal, de modo que, en el momento de la compra de un bien o servicio, si el mismo se paga con bitcoins u otras criptomonedas, para convertir estas monedas digitales en monedas fiduciaria, se tendrá en cuenta su valor actual en el momento de la transacción, en el Estado donde se compra el bien o donde se presta el servicio. (Pradenas, 2018)

Por otro lado, las recompensas que reciben los mineros no son gravadas, puesto que las tasas de transacciones que reciben se consideran voluntarias. Asimismo, los operadores que realizan compras o ventas en su propio nombre también están exentos del pago de impuestos, mientras que el resto de intermediarios como, por ejemplo, las plataformas o los mercados de intercambios, sí están sujetos a impuestos. Otras operaciones que son gravadas, son las tasas de los proveedores de monederos o carteras, ya que este tipo de servicios conllevan el pago de honorarios. Para quienes las utilizan con fines especulativos o de inversión, el tratamiento tributario es similar al de otros instrumentos de inversión en ese país, como acciones o valores, sujeto al impuesto sobre plusvalías del 25%, solo aplicable si los beneficios se obtienen en el plazo de un año a partir su recepción. (Pradenas, 2018)

Por lo tanto, los contribuyentes que mantengan criptomonedas en su posesión durante más de un año no estarán sujetos al impuesto sobre plusvalías y sus transacciones entrarán en el ámbito de una "venta privada" no imponible. (Pradenas, 2018)

4.9. Marco regulatorio Australia.

En Australia, las transacciones con bitcoin y otras monedas virtuales entran en el ámbito de los acuerdos de trueque. Las autoridades fiscales australianas consideran que no son dinero o una moneda extranjera, sino un activo para obtener ganancias de capital. Las empresas que realizan transacciones con ellas están obligadas a documentar, registrar y fechar correctamente las transacciones, además si las reciben como pago de bienes o servicios, deben declarar su valor como ingresos ordinarios. (Pradenas, 2018)

Por otra parte, las transacciones con criptomonedas para fines personales están exentas de impuestos bajo dos condiciones, si se han utilizado como pago por bienes y servicios para uso personal y si el valor de la transacción es inferior a 10.000 dólares australianos. Para el caso de la minería y el intercambio de criptomonedas con fines comerciales en Australia son consideradas como comercio de acciones y se grava en consecuencia de ello. (Pradenas, 2018)

5. Naturaleza jurídica de las criptomonedas en Perú

En el Perú no existe legislación específica que rijan a las criptomonedas, tal es así que en la regulación fiscal no se ha incluido este término, sin embargo, existen artículos del Código Civil, de la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas que pueden ser aplicables.

Antes de detallar las normas tributarias que pueden ser aplicables, es importante mencionar que, en mayo del 2018, el Banco Central de Reserva del Perú emitió un comunicado que señala: “Las denominadas criptomonedas son activos digitales no regulados, que no tienen la condición de moneda de curso legal ni son respaldadas por bancos centrales. Asimismo, no cumplen plenamente las funciones del dinero como medio de cambio, unidad de cuenta y reserva de valor.”⁷

Así también, en febrero del 2022, la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, emitió un comunicado oficial mediante Oficio N.º 05294-2022-SBS en el que detalla su opinión al Proyecto de Ley N.º 1042-2021-CR, Ley Marco de Comercialización de Criptoactivos, concluyendo que las propuestas del proyecto de ley no corresponden a su alcance y rol, así como que tampoco corresponde establecer un Registro Único de Plataformas de Intercambio de Criptomonedas a su cargo.⁸

En julio de 2023 se aprueba el Decreto Supremo N.º 006-2023-JUS que incorporó a los proveedores de servicios de activos virtuales (PSAV) como sujetos obligados a informar a la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS) y en agosto 2024 mediante la Resolución N.º 02648-2024-2024, se aprobó la norma para la prevención del lavado de activos y financiamiento del terrorismo (LA/FT) aplicable a los PSAV bajo supervisión de la entidad respectiva de la Superintendencia.

Por su parte, en la regulación tributaria peruana aún no existe norma específica para las criptomonedas; sin embargo, las disposiciones generales de la Ley del Impuesto a la Renta⁹ y de la Ley del Impuesto General a las Ventas¹⁰ pueden resultar aplicables a algunas rentas obtenidas por operaciones con estos criptoactivos.

Tal es así, que si bien, no se ha emitido una definición de criptomonedas en el Perú, se le puede incluir como bienes muebles según el numeral 10º del artículo 886º del Código Civil¹¹.

Y en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta se le puede gravar con distintas tasas según la operación:

- Por la compra y venta de criptomonedas, transformadas posteriormente a moneda fiat, se genera ganancias de capital, que estaría sujeta a una tasa efectiva de 5%;
- Si la criptomoneda es recibida por una persona natural o jurídica como medio de pago por la transferencia de un bien o prestación de servicios, tiene naturaleza de renta empresarial, que estaría sujeta a una tasa del 29.5% en términos generales.
- Si el criptoactivo es recibido como medio de pago por una persona natural por haber realizado un servicio por su profesión u oficio, estaría sujeta a un impuesto progresivo mínimo del 8% y máximo hasta el 30%, al tener la naturaleza de rentas de trabajo.
- Si una persona natural o jurídica realiza minería de criptomonedas, de manera habitual, podría ser aplicable el impuesto a la renta empresarial, en tanto, está brindando este servicio que conlleva recursos de capital y trabajo.

7 <https://www.bcrp.gob.pe/sistema-de-pagos/articulos/riesgos-de-las-criptomonedas.html>

8 https://www.sbs.gob.pe/Portals/0/ier/opinion_proy_leg/2022/2-OFICIO-N-05294-2022-SBS-PL-1042.pdf

9 Aprobada por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y normas modificatorias.

10 Aprobada por Decreto Supremo N.º 55-99-EF y normas modificatorias.

11 Aprobado por Decreto Legislativo N.º 295 y normas modificatorias.

- Los proveedores de servicios de activos virtuales (AV), al generar una comisión por el intercambio de AV, se encontrarían gravados con el impuesto a la renta empresarial del 29.5%
- Por su parte, la Ley del Impuesto General a las Ventas, se aplicaría de la siguiente forma:
- La asignación de monedas digitales a usuarios de forging o staking para participar en la creación de nuevos bloques y la validación de transacciones podría configurar una ‘prestación’ en los términos de la definición de ‘servicios’ según la Ley del IGV y la Administración Tributaria podría sostener que el ingreso que obtiene el validador proviene de una operación de garantía. (La Rosa, 2021).
- La empresa o persona que realice la actividad minera en tanto se prestaría como una prestación de servicios.

En ese sentido, resulta importante el desarrollo de normativa específica que aborde a estos criptoactivos según la operación y los sujetos intervinientes, o en su defecto emitir informes que identifiquen el tipo de renta que genera cada actividad y sujeto interviniente.

6. Nuevo horizonte regulatorio global de criptoactivos

El mercado de criptoactivos incrementa cada vez más y para garantizar que los recientes avances en la transparencia fiscal global no se erosionen gradualmente, en abril de 2021 el G20 encargó a la OCDE que desarrollara un marco que considere el intercambio de información de criptoactivos, así en agosto de 2022, la OCDE aprobó el Marco de presentación de informes sobre criptoactivos (CARF), que prevé la presentación de información fiscal sobre transacciones en criptoactivos de manera estandarizada, da fin de intercambiar automáticamente dicha información. El CARF define los Criptoactivos Relevantes en su alcance y los intermediarios y otros proveedores de servicios que estarán sujetos a reporte. (OCDE, 2022)

El CARF consta de los siguientes componentes (OCDE, 2022):

- 1) Normas y comentarios relacionados que pueden transponerse a la legislación nacional para recopilar información de los proveedores de servicios de criptoactivos informantes. Con un nexo relevante con la jurisdicción que implementa CARF.
- 2) Un Acuerdo de Autoridad Competente Multilateral sobre Intercambio Automático de Información de conformidad con CARF (CARF MCAA) y el Comentario relacionado (o acuerdos o arreglos bilaterales);
- 3) Un formato electrónico (esquema XML) para ser utilizado por las autoridades competentes con el propósito de intercambiar la información CARF, así como también por los Proveedores de Servicios de Criptoactivos Informantes, para reportar información CARF a las administraciones tributarias (según lo permita la legislación nacional).

El CARF se integrará al Estándar Común de Información (CRS), el cual fue desarrollado en respuesta a la solicitud del G20 y aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, el cual exige a las jurisdicciones que obtengan información de sus instituciones financieras e intercambien automáticamente esa información con otras jurisdicciones anualmente. (BBVA, 2023)

Se precisa que, la Unión Europea acordó en octubre de 2022 el Reglamento de mercados de criptoactivos (MiCA) ratificado por el Parlamento Europeo y se convierte así en el primer marco regulador para estos instrumentos en el mundo. Esta norma incluye a emisores y proveedores de servicios, con el objetivo de proteger a consumidores e inversores, así como para aumentar la estabilidad financiera y la innovación. La ley se pondrá en marcha entre mediados de 2024 y principios de 2025 y sitúa a Europa como región atractiva en este mercado. (BBVA, 2023)

MiCA define criptoactivos como “una representación digital de un valor o un derecho que puede transferirse y almacenar electrónicamente, utilizando tecnología de libro mayor distribuido o tecnología similar”, y de esta conceptualización se observa diferencia entre criptodivisas o criptomonedas, y ‘tokens’ (BBVA, 2023).

Este nuevo Reglamento establece que los emisores de criptoactivos deben proporcionar información completa y transparente sobre los criptoactivos que emiten, y a cumplir con los requisitos de divulgación y transparencia, mientras que a los proveedores de servicios de criptoactivos (CASP, por sus siglas en inglés) les impone registrarse obligatoriamente e implementar medidas de seguridad y cumplir con las normas de lavado de activos. (BBVA, 2023)

7. Consideraciones a tener en cuenta en una regulación tributaria de criptomonedas

De la revisión a la diversa normatividad tributaria existente en el mundo sobre criptomonedas se puede realizar un enfoque integral para implementar una legislación internacional y uniforme, que considere lo siguiente:

- La definición o naturaleza clara, es decir identificar a las criptomonedas como activos y/o monedas de curso legal, o ambas, según la operación que se realice.
- El momento en que se genera los ingresos o ganancias por criptomonedas, verificándose el uso real del beneficio, o indicios de riqueza.
- El sujeto pasivo del impuesto, según la operación que realiza con las criptomonedas
- La manera de obtener información, por ejemplo, a través de la regulación, exigir que las personas que operen con criptomonedas informen de manera anual a sus administraciones tributarias y exigir que las plataformas que operan con criptomonedas informen a sus usuarios y sus respectivas operaciones.
- La implementación de regulaciones para las plataformas de criptomonedas y mineros, que incluya la obtención de licencias para operar legalmente y que se inscriban como contribuyentes, toda vez que generan ingresos por las comisiones que obtienen por este tipo de operaciones.
- Los incentivos fiscales para la minería que usa energía renovable.
- Los desafíos de las Administraciones Tributarias para identificar, controlar, y administrar los impuestos por operaciones con criptomonedas.
- La adaptabilidad a los cambios y evolución del mercado cripto.

8. Conclusiones

- Las criptomonedas son monedas digitales que tienen diversos usos y su naturaleza es heterogénea, asimismo, se identifican diversos agentes intervinientes, lo que se debe tener en cuenta para su regulación tributaria.
- La legislación tributaria mundial es variada y depende de cada nación, y parte de cómo se les considere, ya sea activos digitales, moneda de curso legal o activos financieros, así como también depende de la operación que se realice con las criptomonedas tales como compra y venta y que posteriormente se transforme en moneda fiat, o se tenga como inversión a largo plazo, asimismo, si la operación a realizar es la minería, staking o intermediación.
- Existen marcos regulatorios específicos de criptomonedas como en Australia, Reino Unido y Estados Unidos; en proceso, como en Colombia y Chile; o falta de ésta, como en Perú.
- La falta de un marco regulatorio uniforme a nivel internacional complica las operaciones transfronterizas y genera confusión en los usuarios y dificulta el control por parte de las Administraciones Tributarias.

9. Referencias Bibliográficas

Acosta, E. (2021). Repositorio UNAC. Obtenido de <http://170.238.226.33/handle/11254/1185>

Banco Central Europeo. (febrero de 2015). Banco Central Europeo. Recuperado el 2024, de <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemesen.pdf>

BBVA. (20 de Abril de 2023). BBVA. Obtenido de <https://www.bbva.com/es/innovacion/regulacion-europea-sobre-mercados-de-criptoactivos-mica-que-es-y-por-que-es-importante/>

Chirinos, G. A. (1 de Junio de 2020). <http://www.scielo.edu.uy/>. Obtenido de http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?pid=S2301-06652020000103112&script=sci_arttext

CMC MARKETS. (2022). CMC MARKETS. Obtenido de <https://www.cmcmarkets.com/es-es/aprenda-a-operar-con-criptomonedas/criptomonedas-alternativas>

CTCP. (mayo de 2018). CTCP Consejo Técnico de Contaduría Pública. Obtenido de <https://cdn.actualicese.com/normatividad/2018/Conceptos/C472-18.pdf>

- Financial Action Task Force.** (junio de 2015). <https://www.fatf-gafi.org/en/home.html>. Recuperado el 2024, de <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/translations/guidance/Directrices-para-enfoque-basada-en-riesgo-Monedas-virtuales.pdf.coredownload.inline.pdf>
- Houben, R., & Snyers, A.** (julio de 2018). Think Tank European Parliament. Recuperado el 2024, de [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU\(2018\)619024](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2018)619024)
- La Rosa, M.** (2021). Themis Revista de Derecho - PUCP. doi:<https://doi.org/10.18800/themis.202101.011>
- Nakamoto, S.** (2008). www.bitcoin.org. Recuperado el 2024, de <https://web.archive.org/web/20180209195714/https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>
- OCDE.** (10 de octubre de 2022). Obtenido de OCDE: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.htm>
- OCDE. (2022).** Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard. París: OCDE. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.htm>
- Ossadón, F.** (2019). <https://revistadematematicas.uchile.cl/>. Obtenido de <https://revistadematematicas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/55836>
- Parra Polonía, J. A., Arango Arango, C. A., Bernal Ramírez, J., Gómez González, J. E., & Gómez, P. J.** (11 de 2019). <https://repositorio.banrep.gov.co/>. Obtenido de <https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/9766/ESPE92.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Pradenas, L.** (Octubre de 2018). Repositorio Universidad de Chile. Obtenido de <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168323>
- Quejido, V. R.** (noviembre de 2019). <https://www.iefweb.org/>. Obtenido de https://www.iefweb.org/wp-content/uploads/2019/11/DT-29_Criptoactivos-Naturaleza-regulaci%C3%B3n-y-perspectivas_Victor-Rodr%C3%ADguez-Quejido-1.pdf
- Zocaro, M.** (2020). <http://economicas.uba.ar/>. Obtenido de <http://economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2020/07/El-marco-regulatorio-de-las-criptomonedas-en-Argentina.pdf>

IMPORTANCIA DE LA GOBERNANZA DIGITAL EN EL COMERCIO INTERNACIONAL PARA LOGRAR LA INTEROPERABILIDAD

Yesika Yunneth Chura Canahua (*): Especialista en la División de Fiscalización Aduanera de INCA – Intendencia Nacional de Control Aduanero, se ha desempeñado como Jefe del Departamento de Aduanas de la Aduana de Paita, Jefe de la Sección Técnica Aduanera de la Aduana de Mollendo, Intendente de la Aduana del Pisco y Gerente de Regímenes Aduaneros de la IAMC – Intendencia de Aduana Marítima del Callao. Abogada por la Universidad Nacional del Altiplano (Puno); Egresada de la Maestría en Gestión Pública de la UNMSM (habiendo obtenido el 3er. Puesto). y de la Maestría en Derecho Civil de la Universidad Nacional de San Agustín (Arequipa). Diplomado en Segunda Especialización en Tributación Empresarial (ESAN). Ponente en diversas capacitaciones organizadas por la academia y partes interesadas. <https://orcid.org/0009-0009-2991-4379>

RESUMEN

El presente artículo de revisión se centra en investigar la importancia de la interoperabilidad de los procesos vinculados a la cadena logística de comercio internacional. Destaca si resulta favorable contar con datos estructurados armonizados que hagan fácil su intercambio, para lo cual se pretende identificar el tipo de interoperabilidad que se ajustaría a las necesidades del sector y los pasos a seguir para ello.

Asimismo, resulta relevante conocer si a efectos de lograr la interoperabilidad se torna necesario el establecimiento de una gobernanza digital, para lo cual exploraremos los modelos existentes con el fin de definir el modelo conveniente para el sector y la región.

Con el presente análisis se pretende eliminar los paradigmas de los silos organizacionales en el comercio internacional y destacar la mancuerna que debe existir entre las Aduanas, el sector privado y otras entidades gubernamentales e intergubernamentales. Con dicho objetivo analizamos la propuesta de uso de tecnología *blockchain* en las VUCE para lograr la interoperabilidad y las experiencias de uso referentes a la interoperabilidad en la cadena logística del comercio exterior, y esbozamos algunas ideas sobre cómo lograr la ansiada interoperabilidad.

Se concluye con el análisis de la realidad peruana, para lo cual se aplica el modelo canvas que podría ayudarnos a estructurar nuestras ideas a la hora de definir el modelo de solución para establecer la gobernanza digital a fin de lograr la interoperabilidad entre los actores de la cadena logística de comercio internacional. Además, se establece el impacto que pudiera lograr su implementación.

ABSTRACT

This review article focuses on investigating the importance of the interoperability of the processes linked to the international trade logistics chain. It highlights whether it is favorable to have harmonized structured data that makes easy its exchange, for which it is intended to identify the kind of interoperability that would adjust to the needs of the sector and the steps to follow for it.

Likewise, it is relevant to know if, in order to achieve interoperability, the establishment of digital governance becomes necessary, for which we will explore the existing models in order to define the appropriate model for the sector and the region.

With this analysis, it is intended to eliminate the paradigms of organizational silos in international trade and highlight the partnership that must exist between Customs, the private sector and other governmental and intergovernmental entities. With this objective, we analyze the proposal for the use of blockchain technology in the VUCE to achieve interoperability and the experiences of use regarding interoperability in the foreign trade logistics chain, and we outline some ideas about how to achieve the long-awaited interoperability.

It concludes with the analysis of the Peruvian reality, for which the canvas model is applied, which could help us structuring our ideas when we define the solution model to establish digital governance in order to achieve interoperability between the actors of the international trade logistics chain. In addition, the impact that its implementation could achieve is established

Palabras clave: interoperabilidad; gobernanza digital; datos estructurados; comercio internacional; Aduana; modelos de madurez; silos organizacionales; blockchain; VUCE.

Keywords: interoperability; digital governance; structured data; international trade; customs; maturity models; organizational silos; blockchain; VUCE.

1. Introducción.

La industria 4.0, entendida como una nueva revolución marcada por la incursión de tecnologías inteligentes en búsqueda de integrar procesos, organizaciones, empresas, entre otros, irrumpió con mayor fuerza en los sectores público y privado a raíz de la pandemia ocasionada por la COVID-19. Esta transformación tuvo un rol decisivo en la mejora del tiempo de respuesta que requerían ciudadanos y clientes; sin embargo, resulta necesario reevaluar las implementaciones tecnológicas ya existentes para materializar su interacción con los demás actores interesados a fin de que diferentes programas puedan intercambiar datos para leerlos y escribirlos de modo que se facilite la automatización de sus procesos, lo cual genera trabajo colaborativo.

En el contexto del gobierno digital, la cadena logística del comercio exterior no fue la excepción en la incorporación de tecnología a sus procesos, lo cual involucró el desarrollo de *software* para el manejo eficiente de las diferentes actividades (ecomex360, 2017). No obstante, muchos de estos están aislados; es allí donde encontramos posibilidades de mejora para generar un ecosistema tecnológico (Drew, 2021) de comercio exterior que interopere a través de la integración de sus sistemas o aplicaciones, a fin de que cada uno pueda dar respuestas a sus propias necesidades, pero a la vez mantener una retroalimentación constante con el resto, incrementando así la eficiencia y beneficiando a todos.

En este contexto, las administraciones aduaneras deben abordar la interoperabilidad desde una perspectiva holística, tomando como punto de partida el establecimiento de la gobernanza digital en el sector del comercio exterior, entendida como la articulación y materialización de las políticas de interés público con los diversos actores involucrados (aduanas, sector privado y otras entidades gubernamentales e intergubernamentales), con la finalidad de alcanzar competencias y cooperación para crear valor público y así optimizar los recursos de los involucrados.

En ese orden de ideas, si echamos un vistazo a la *Agenda digital para América Latina y el Caribe*, publicada el 18 de noviembre de 2022, verificamos que entre sus 31 objetivos se encuentra «promover estrategias de interoperabilidad y gobernanza de datos para mejorar la toma de decisiones y la gestión pública, con una administración adecuada de personas, procesos y tecnología» (Comisión Económica para América Latina [Cepal], 2022, objetivo 25). Este panorama nos traza el camino para concretar la interoperabilidad en el sector del comercio exterior que permita el flujo transfronterizo de datos como medida para la facilitación del comercio regional.

Para una implementación efectiva de la interoperabilidad del comercio exterior se requiere un liderazgo fuerte que articule y coordine la participación de una variedad de actores para lograr un alineamiento, ser capaces de definir una visión, establecer roles y coordinar acciones en línea con los objetivos establecidos, y mantener a varios actores responsables de los resultados. A este proceso lo denominaremos «gobernanza digital del comercio exterior».

La contribución de la interoperabilidad en la cadena logística del comercio exterior mejoraría la gestión de riesgo y la alerta temprana ante los posibles fraudes, ya que fortalecería la seguridad de la cadena logística; daría transparencia a los procesos; permitiría eliminar espacios de corrupción con la verificación automática de datos que ingresen los actores interesados para una retroalimentación bidireccional; fortalecería la integridad y volvería más eficiente el ecosistema de comercio exterior.

Este es el próximo gran desafío que deben afrontar las aduanas en términos de gobernanza e interoperabilidad. Para iniciar este proceso un trabajo orientador sería *Gobernanza digital e interoperabilidad gubernamental: una guía para su implementación*, publicado por la Cepal en el 2021, que en materia de interoperabilidad define algunos pasos que considera relevantes para concretar el proceso (Naser, 2021).

Entonces, la aduana peruana, a través de la vicepresidencia regional de la Organización Mundial de Aduanas para las Américas y el Caribe, debe liderar las coordinaciones con la Secretaría de Gobierno y Transformación Digital de la Presidencia del Consejo de Ministros para establecer la gobernanza digital en materia de comercio exterior y así impulsar la interoperabilidad a nivel nacional y regional. Para concretar ello existe la necesidad de hacer un diagnóstico de la situación actual de los procesos, sistemas y organización de la cadena logística del comercio exterior, esto como punto de partida para concretar la ansiada colaboración entre aduanas, sector privado y otras entidades gubernamentales e intergubernamentales, lo que permitirá dar pasos concretos a la interoperabilidad, estableciendo los hitos a alcanzar, las tecnologías requeridas y la definición de la gobernanza con la estrategia Win-Win, de modo que todas las partes salgan beneficiadas.

Para culminar con esta sección, cabe resaltar que el presente trabajo pretende analizar los paradigmas de los silos organizacionales; examinar el tipo de relación horizontal entre aduanas, sector privado y otras entidades gubernamentales e intergubernamentales; evaluar los acuerdos globales transversales de interoperabilidad; describir los beneficios que genera la interoperabilidad para cada uno de los actores; e identificar las experiencias referentes de interoperabilidad en la cadena logística del comercio exterior.

2. La interoperabilidad: importancia y procesos

La Comisión Europea entiende a la interoperabilidad como:

La capacidad de que las organizaciones interactúen con vistas a alcanzar objetivos comunes que sean mutuamente beneficiosos y que hayan sido acordados de manera previa y conjunta. Para ello recurren a la puesta en común de información y conocimientos a través de los procesos institucionales que apoyan, mediante el intercambio de servicios, datos o documentos entre sus respectivos sistemas de tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC). (citado por Naser, 2021, p. 25)

La OCDE entiende a la interoperabilidad como:

La interoperabilidad —la habilidad de las organizaciones gubernamentales de compartir e integrar información usando estándares comunes— se considera hoy en día crucial para el gobierno electrónico. La exitosa innovación en los servicios y la prestación multicanal de servicio dependen de las estrategias, políticas y arquitecturas que permiten la interoperación de datos, sistemas TIC, procesos de negocio y canales de distribución, de tal forma que los servicios estén adecuadamente integrados (OCDE, 2008).

Dicho esto, con la interoperabilidad se eliminan los procesos realizados con intervención humana, pasando a ser automatizados por sus sistemas interoperables. Asimismo, uno de los espacios de mejora que tienen los sistemas de los participantes en la cadena logística de comercio exterior para lograr la automatización es precisamente la interoperabilidad, tanto en el plano técnico como en el semántico. Este es un desafío que deben asumir las organizaciones para armonizar los datos a fin de asegurar que el remitente, el receptor o cualquier otra parte que realice una consulta entiendan los datos de la misma forma y logren que los sistemas se comuniquen entre sí, desterrando los silos o islas organizacionales.

2.1. La importancia de implementar sistemas de interoperabilidad en la cadena logística del comercio internacional

En materia de comercio exterior debe considerarse que la modernización de la gestión pública no es una tarea exclusiva de la administración pública —y por tanto esta no es la única responsable de su avance—, esto sin perjuicio de que la política pública de facilitación de comercio se encuentra a cargo del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (Mincetur). Ciertamente, la modernización avanzó con la implementación de la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE), que reúne a actores gubernamentales con quienes se puede intercambiar información requerida o relevante para el ingreso, la salida o el tránsito de las mercancías y de los medios de transporte desde o hacia el territorio nacional, lugar donde las empresas y los ciudadanos pueden gestionar la documentación e información con respecto a los procedimientos y servicios relacionados con el comercio exterior que son tramitados por sistema. Todo lo anterior se produce a través de la utilización

de herramientas tecnológicas, que tienen el reto de modernizarse continuamente adaptándose a las nuevas tecnologías a fin de mantener en todo momento competitividad, optimizar la calidad de los servicios y mejorar su relación con los usuarios. Bajo ese contexto, se deben encaminar los esfuerzos necesarios para cubrir las sustentadas exigencias de los actores del comercio exterior (importadores, exportadores, agencias de aduana y agentes de carga).

En este escenario, las tecnologías de la información (TI) han habilitado a las organizaciones la posibilidad de la colaboración, la misma que se puede materializar usando una característica de los sistemas de información denominada «interoperabilidad», mecanismo por medio del cual estas pueden intercambiar datos e información, independientemente de la plataforma de desarrollo que las soporte (Naser, 2021).

Quindimil (2022) recoge las posibilidades de mejora recomendadas por la OCDE en torno a los avances en materia de facilitación de comercio por parte del Estado peruano para el periodo 2017-2019, entre las que figura la mejora de la tecnología de la información y comunicaciones, a fin de impulsar la automatización de los procedimientos aduaneros, lo cual se puede lograr a través de la Interoperabilidad.

La búsqueda de facilitación del comercio exterior siempre es un reto a afrontar para los gobiernos debido a las múltiples tendencias que varían en el sector con el paso de los años. Un ejemplo es el creciente comercio electrónico que se incrementó potencialmente a raíz de la COVID-19. Estos escenarios, así como muchos otros, confirman lo dinámico que es, por lo que exige de los participantes de la cadena respuestas rápidas e inmediatas para evitar su desaceleración (slowdown). De otro lado, facilitar implica además reforzar el control puntual en mercancías sensibles al fraude; gestionar riesgo; y combatir la subvaluación, la sobrevaluación y el blanqueo de capitales, entre muchos otros. En este escenario cobra relevancia la posibilidad de lograr la «interoperabilidad» para automatizar los controles.

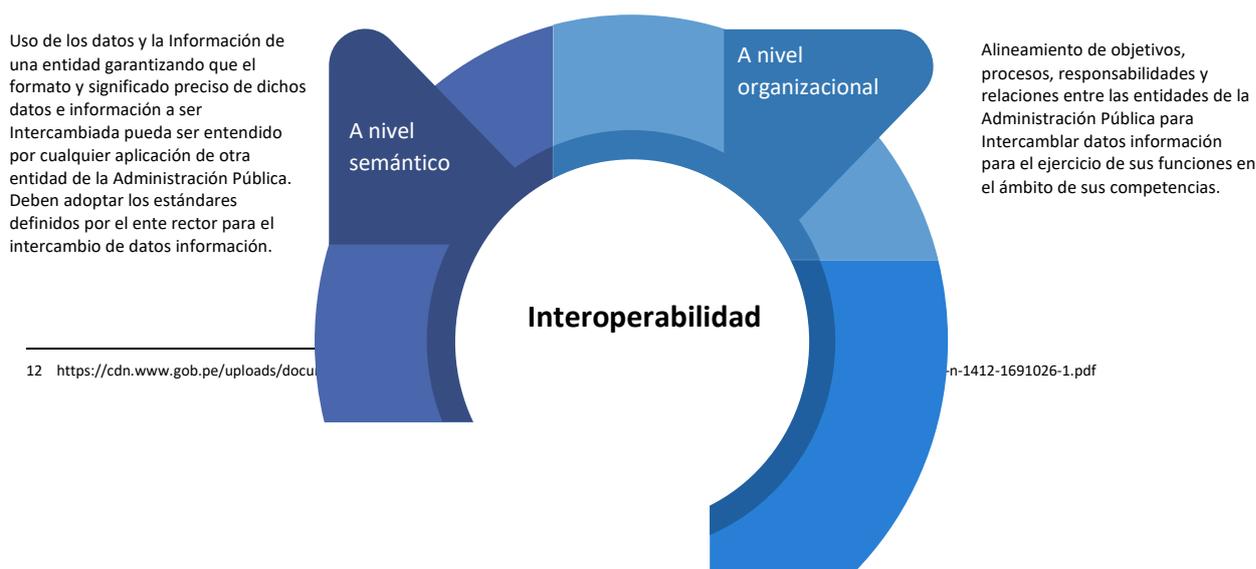
En el contexto descrito, una forma de lograr la facilitación y el control sería la interoperabilidad, que promueve la automatización de los sistemas aduaneros con la de los demás actores participantes en la cadena, entendiéndose entidades gubernamentales, sector privado, puertos, etc. Así las cosas, coincido con lo señalado por Manuel Quindimil (2022), quien señala que «un aspecto que no es habitualmente señalado es la implementación de sistemas tecnológicos por parte del sector privado».

En el proceso de facilitación de comercio se enfatiza el rol del Estado, pero no se debe subestimar las exigencias en materia de informática que se requerirá por parte del sector logístico peruano en general. Por consiguiente, no solo hay que centralizarse en los procesos aduaneros, sino que la meta debe alcanzar a toda la digitalización de la cadena logística. Para ello será necesario un nivel importante de inversión de las empresas relacionadas con el comercio internacional y toda su cadena de suministro (Quindimil, 2022).

2.2. Interoperabilidad en el Perú.

De acuerdo a lo señalado en el Decreto Legislativo N° 1412¹² que aprueba la Ley de Gobierno Digital define a la interoperabilidad como la capacidad de organizaciones diversas para colaborar y alcanzar objetivos comunes mediante el intercambio de información y datos entre sus sistemas. El Marco de Interoperabilidad del Estado Peruano se compone de políticas, lineamientos, especificaciones, estándares e infraestructura digital que facilitan esta colaboración entre entidades de la Administración Pública, mejorando el ejercicio de sus funciones y la prestación de servicios digitales inter-administrativos valiosos para los ciudadanos. La interoperabilidad en el Marco de Interoperabilidad del Estado Peruano se gestiona a través de los siguientes niveles:

Figura 1



Se ocupa de los aspectos técnicos relacionados con las interfaces, la interconexión, integración, intercambio y presentación de datos Información, así como definir los protocolos de comunicación y seguridad, de acuerdo con los estándares definidos por el ente rector.



Observancia de la legislación Y lineamientos técnicos para facilitar el intercambio de datos e información entre las A nivel Legal diferentes entidades de la Administración Pública y el cumplimiento de los temas concernientes con el tratamiento de la información que se intercambia.

2.3. Gobernanza de Datos en el Perú.

La gobernanza de datos esta referido al conjunto de políticas, procesos y estructuras que regulan la gestión de información particularmente en el ámbito público, con esto se busca asegurar la calidad, integridad, seguridad y disponibilidad de los datos, permitiendo su uso efectivo para la toma de decisiones estratégicas y el desarrollo de políticas públicas.

El Marco de Gobernanza de Datos del Estado Peruano establece las bases para la gestión de datos en la administración pública. Este marco incluye instrumentos técnicos y normativos que definen los requisitos mínimos para la recopilación, procesamiento, publicación, almacenamiento y apertura de datos por parte de las entidades públicas¹³.

La Estrategia Nacional de Gobierno de Datos es un plan integral que busca liderar la gestión de datos gubernamentales, reconociéndolos como activos estratégicos y se enfoca en los siguientes ejes:

- Reconocimiento de los datos gubernamentales como activos estratégicos: Se busca que las entidades públicas comprendan el valor de la información y la importancia de su gestión eficiente.
- Liderazgo de la Estrategia Nacional de Gobierno de Datos: La Secretaría de Gobierno y Transformación Digital asume la responsabilidad de guiar y coordinar la implementación de la estrategia.
- Gestión de datos bajo un marco de gobernanza: Se busca establecer políticas y procesos para asegurar la calidad, integridad y seguridad de los datos gubernamentales.
- Establecimiento de datos listos para el negocio: Se busca que los datos sean accesibles y utilizables para la toma de decisiones, análisis y desarrollo de políticas.
- Cumplimiento de las reglas y procesos definidos en datos: Se busca asegurar la coherencia y la calidad de los datos a través de la implementación de normas y procesos específicos.

Los principales **desafíos** que enfrenta la implementación de la gobernanza de datos identificados son:

- **Falta de cultura de datos:** En algunas entidades públicas, aún no se reconoce la importancia de la gestión de datos y la necesidad de invertir en herramientas y procesos para su gestión eficiente.
- **Falta de recursos:** La falta de presupuesto y personal especializado puede dificultar la implementación de la gobernanza de datos.
- **Falta de interoperabilidad:** La falta de estándares comunes para la gestión de datos puede dificultar la integración de información entre diferentes entidades públicas.
- **Carencia de mecanismos de control y seguimiento:** La falta de mecanismos efectivos para monitorear y evaluar la implementación de la gobernanza de datos puede dificultar la detección de problemas y la toma de medidas correctivas.

Entre los beneficios y sus aplicaciones tenemos:

- **Mejora de la toma de decisiones:** La disponibilidad de datos precisos y confiables permite a las entidades públicas tomar decisiones más informadas y estratégicas.

¹³ Decreto Legislativo Nº 141213 que aprueba la Ley de Gobierno Digital

- **Aumento de la transparencia y la rendición de cuentas:** La publicación de datos abiertos promueve la transparencia y facilita la rendición de cuentas por parte de las entidades públicas.
- **Mejora de la eficiencia y la productividad:** La gestión eficiente de datos puede optimizar los procesos internos y aumentar la productividad de las entidades públicas.
- **Innovación y desarrollo:** La disponibilidad de datos abiertos puede fomentar la innovación y el desarrollo de nuevas aplicaciones y servicios.

La gobernanza de datos es un elemento fundamental para el desarrollo, por lo que su implementación requiere un marco legal sólido, la promoción de una cultura de datos y la inversión en herramientas y procesos para la gestión eficiente de la información son claves para aprovechar el potencial de los datos y contribuir al progreso del país.

Es importante destacar que la gobernanza de datos no solo es relevante para el sector público, sino también para el sector privado, toda vez que ambos generan datos de uso común, compartirlas pueden generar ventajas competitivas, mejorar la toma de decisiones y optimizar sus operaciones.

La implementación de la gobernanza de datos en nuestro país debe ser una constante por lo que es crucial que se continúen desarrollando políticas y estrategias que promuevan la gestión eficiente de la información. La colaboración entre el sector público, el sector privado y la sociedad civil es fundamental para lograr este objetivo.

2.4. La importancia de los datos estructurados en la cadena logística del comercio internacional

Los datos estructurados son datos organizados en una forma específica que facilita su comprensión y procesamiento por parte de las computadoras. A diferencia de los datos no estructurados, como el texto o las imágenes, los datos estructurados tienen una estructura definida que permite su almacenamiento, acceso y análisis de manera eficiente, entre las principales características de los datos estructurados son:

- **Organización:** Los datos están organizados en filas y columnas, como en una tabla, con campos o atributos específicos para cada columna.
- **Definición de tipos de datos:** Cada atributo tiene un tipo de datos definido, como texto, numérico, fecha o booleano.
- **Relaciones:** Los datos pueden tener relaciones entre sí, formando estructuras jerárquicas o relacionales.
- **Estándares:** Los datos se almacenan y se intercambian utilizando estándares predefinidos, como SQL o XML.

Entre los beneficios de los datos estructurados tenemos el que este permite el análisis eficiente con la utilizando herramientas de análisis de datos, la integración de datos, con aquellos que provienen de otras fuentes, es posible ejecutar búsquedas rápidas y específicas, así como el acceso y gestión simplificados.

Dicho esto, hay consenso en la literatura existente en que los datos estructurados son un componente esencial en el mundo digital actual, facilitando el procesamiento, análisis y gestión de la información, su estructura definida permite una mayor eficiencia en la gestión y el uso de los datos, lo que lo convierte en una herramienta fundamental para diversas aplicaciones como el comercio internacional.

Ahora bien, las tendencias y las decisiones en el ámbito del comercio internacional están basadas en datos y análisis de estos, pese a que hay ciertas variables difícilmente cuantificables, lo cual responde ciertamente a la aparición de nuevos tipos de fraude comercial. Este escenario plantea el reto de explorar soluciones —sin que ello signifique ser la panacea, por lo dinámico que es el comercio— entre las cuales estaría lograr la interoperabilidad de los sistemas de los participantes en la cadena logística de comercio internacional, quienes comparten datos comunes y transversales.

A modo de ejemplo, tenemos a los bill of lading (BL) —documento que contine datos importantes del medio de transporte y la carga—, los cuales tienen un formato estandarizado y estructura definida, y cumplen con un modelo de datos, puesto que el escenario de la pandemia impulsó a las navieras a plantear esta nueva solución digital que les permite recibir y transmitir el BL electrónicamente, buscando de ese modo mejorar la eficiencia de las operaciones diarias y garantizando que todas las partes implicadas en la reserva de un envío de carga puedan emitir, transferir, endosar y gestionar el conocimiento de embarque electrónicamente, alcanzando el hito de 100 000 conocimientos de embarque electrónicos emitidos y procesados (eBL) en el tercer trimestre del 2022 (Container Management, 2022). Seguramente, en un futuro mediato esta práctica se extenderá y generalizará, lo que posibilitará que sus datos sean interoperables al ser estructurados. Países como India, China, Vietnam, Estados Unidos y Canadá, entre otros, aceptan el BL electrónico (Tradenews, 2022).

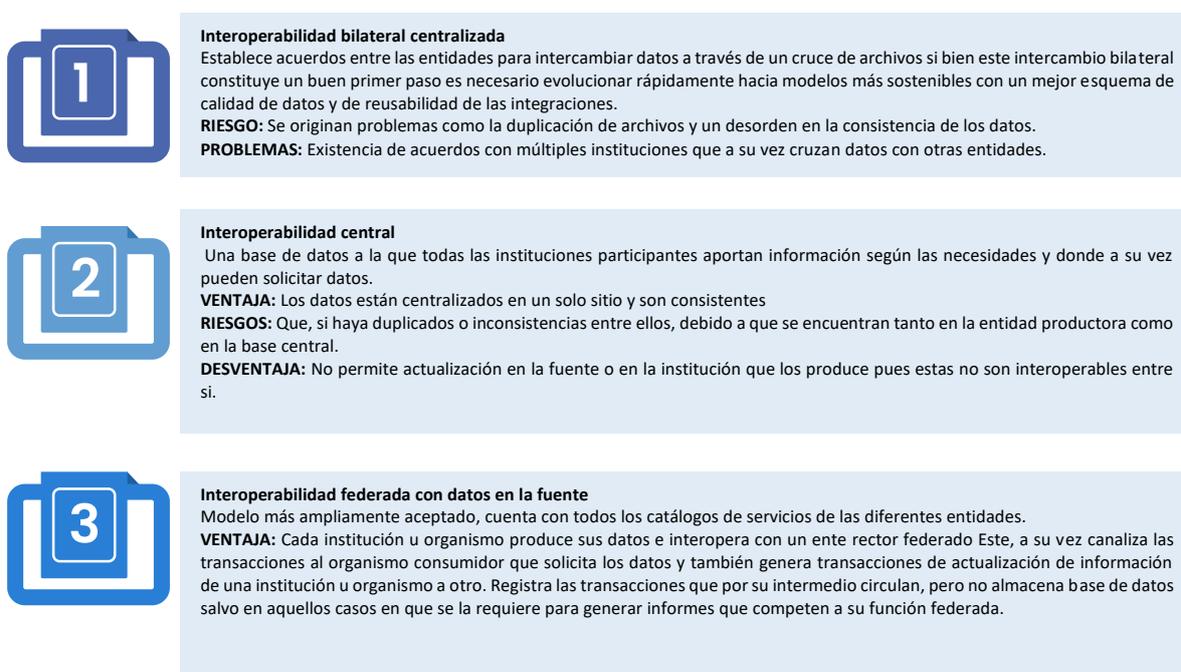
La tendencia de los participantes en la cadena logística del comercio internacional es buscar soluciones digitales para la atención de sus procesos, por lo que resultaría fundamental que sus datos se encuentren en formatos estandarizados con estructuras definidas, para poder consumirlos en cada uno de los sistemas a integrar viabilizando su «interoperabilidad». La solución formulada podría extenderse a manejar los certificados de origen, autorizaciones de los sectores competentes, pagos u otros utilizando datos estructurados armonizados entre los actores de la cadena logística. Allí radica la importancia de su uso estandarizado, para generar su interoperabilidad.

Otra novedad importante es que la Organización Internacional de Normalización (ISO) viene trabajando en el desarrollo de estándares para la tecnología *blockchain*, al igual que el organismo llamado Estándares Digitales para el Comercio, creado por el Banco Asiático de Desarrollo, fundado en Singapur. La pretendida estandarización facilitará la implementación de esta tecnología con estándares que permitan la interoperabilidad entre *stakeholders* o actores interesados (Banco Interamericano de Desarrollo [BID], 2020).

2.5. El tipo de interoperabilidad que se ajustaría a la cadena logística del comercio internacional.

BID (2020) recoge tres tipos de interoperabilidad:

Figura 2



Nota. Adaptado de BID (2020).

Considerando los tres modelos, el que se ajustaría a las necesidades de la cadena logística del comercio internacional sería el de interoperabilidad federada con datos en la fuente. Serían aplicadas con tecnología *blockchain*, que es un registro compartido y distribuido de las transacciones comerciales que se encuentra disponible para que lo inspeccione cualquier participante, como los organismos que regulan el comercio en los países que forman parte de las ventanillas únicas (BID, 2020), vale decir, que todos los participantes puedan intercambiar y utilizar información, manteniendo su identidad y responsabilidad, con lo cual se generaría procesos eficientes y ágiles de cara a la facilitación de sus procesos, reduciendo los tiempos de atención.

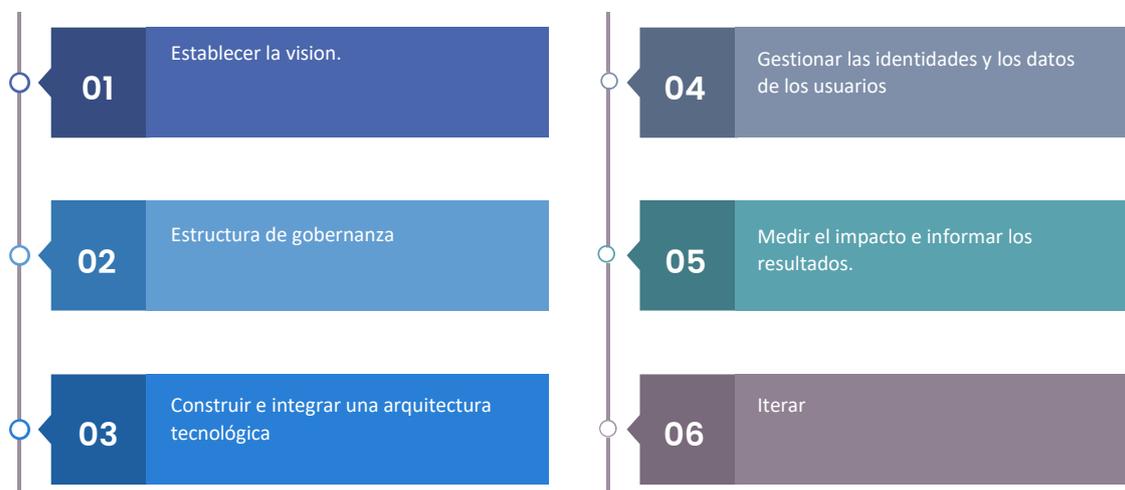
2.6. Pasos para implementar la interoperabilidad

Exploradas las ventajas que supondría contar con sistemas interoperables, se deben establecer algunos pasos necesarios para lograr las interconexiones entre actores de la cadena, empresas de logística, puertos, aduanas, bancos y

exportadores e importadores, para así expandir sus aplicaciones tecnológicas en favor de todos los participantes y diseñar un ecosistema tecnológico del comercio internacional dotándolo de interoperabilidad.

En BID (2020) se cita seis pasos denominados consideraciones clave a la hora de introducir tecnología *blockchain* en las ventanillas únicas, introducción que tiene como objeto lograr la interoperabilidad de sus participantes.

Figura 3



Nota. Adaptado de BID (2020).

3. Gobernanza digital

3.1. ¿Qué se entiende por gobernanza digital?

Partiremos por la definición de gobernanza digital como la organización y las reglas presentes en un gobierno para conducir su política y estrategia de digitalización y para mejorar su gestión y entrega de servicios a los ciudadanos y las empresas (Naser, 2021). También es comprendida como la articulación y concreción de políticas de interés público con los diversos actores involucrados (Estado, sociedad civil y sector privado), con la finalidad de alcanzar competencias y cooperación para crear valor público y la optimización de los recursos de los involucrados, mediante el uso de tecnologías digitales (Barros, Campero & Cabello, 2016).

En las recomendaciones del Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD) sobre estrategias de gobierno digital se define al gobierno digital como:

El uso de las tecnologías digitales como parte integral de las estrategias de modernización de los gobiernos con el fin de crear valor público. Esto se basa en un ecosistema de gobierno digital constituido por los actores estatales, organizaciones no gubernamentales, empresas, asociaciones de ciudadanos y personas encargadas de la producción y acceso a los datos, servicios y contenidos a través de interacciones con el gobierno. (OECD, 2014, p. 6, traducción nuestra)

En nuestro país, el Decreto Legislativo N° 1412 que aprueba la Ley de Gobierno Digital lo define como:

La Gobernanza Digital, es el conjunto de procesos, estructuras, herramientas y normas que nos permiten dirigir, evaluar y supervisar el uso y adopción de las tecnologías digitales en la organización.

3.2. Modelos de gobernanza digital

En las recomendaciones sobre estrategias de gobierno digital, la OECD (2014) ofrece tres modelos de gobernanza digital, los cuales pueden ser adaptados a las necesidades específicas de las entidades públicas. Entonces, tocaría identificar el que mejor se adecúe a la cadena logística de comercio internacional. Estos son los modelos:

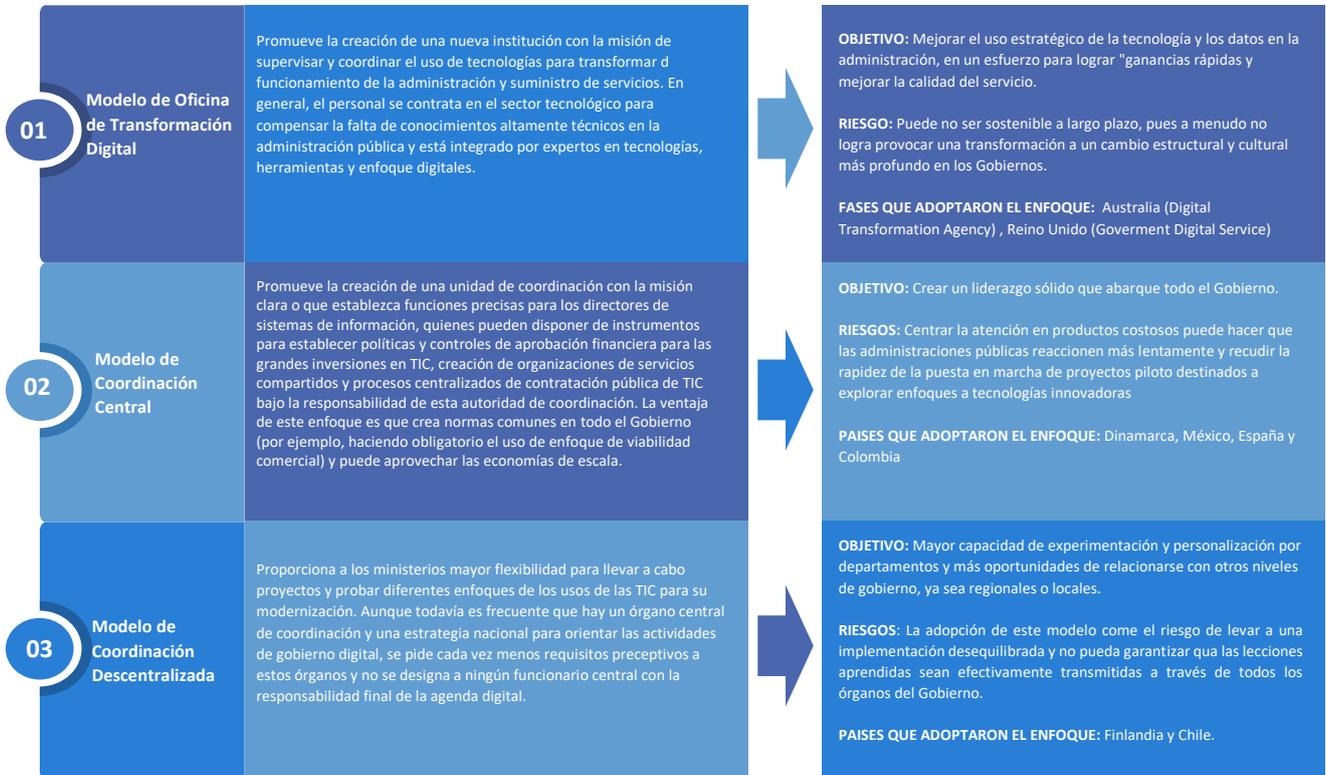
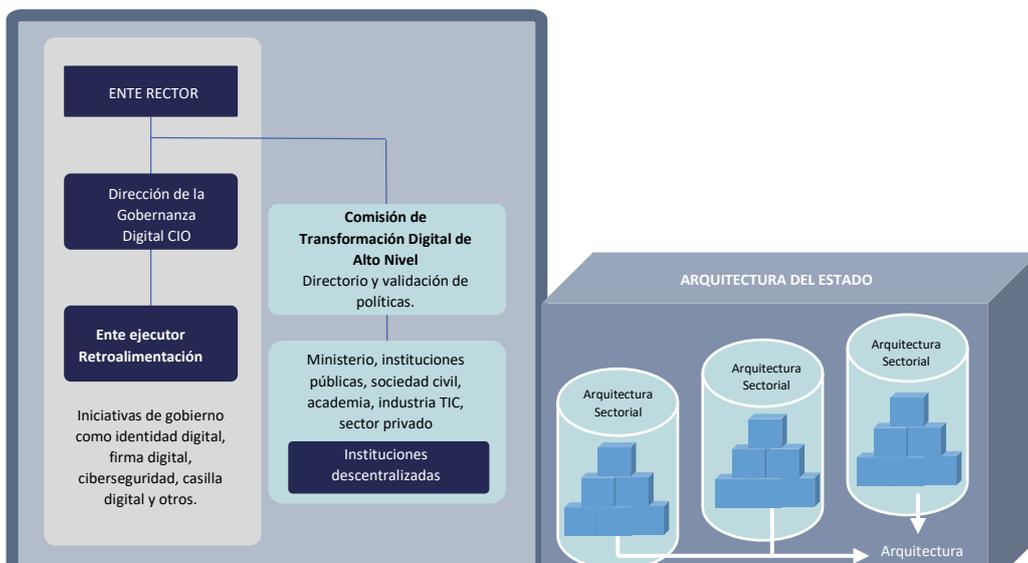


Gráfico Nro. 4

Nota. Adaptado de Cepal (s.f.).

Recogiendo la posición adoptada por la Cepal, que se centra en las características culturales, de recursos, de capacidades, de brechas de madurez y de la existencia de instituciones centralizadas y descentralizadas, el modelo que mejor responde a las necesidades de gobernanza digital y de gobierno digital para los países de Latinoamérica y Caribe es un mixto entre el modelo de coordinación central (ente rector) y el modelo de coordinación descentralizada (ente ejecutor) (Cepal, s.f.). Vale decir, la definición y el diseño de los proyectos transversales a la cadena logística la efectúa el ente rector, que en el presente caso sería el líder del sector, quien tiene a cargo la responsabilidad de la coordinación y el liderazgo. Acto seguido, corresponde la coordinación descentralizada, que implica la implementación de los proyectos transversales entre los miembros de la cadena logística.

Figura 4



4. Eliminar los paradigmas de los silos organizacionales en el comercio internacional.

Una de las cuestiones más relevantes para alcanzar la interoperabilidad es lograr romper los silos organizacionales — organismos que se desenvuelven aislados del flujo de información de otros organismos—, lo que generará que las instituciones intercambien información, desterrando una improductiva lealtad hacia una organización específica y no hacia la cadena en su conjunto, pese a los beneficios que traería consigo interactuar de forma abierta y fluida con los demás actores, dando paso a ideas innovativas y colaborativas que beneficien a todos.

En este escenario, tomando como referencia el trabajo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y la Organización Mundial del Comercio (2017), las asociaciones público-privadas pueden crear un nuevo paradigma de desarrollo en el comercio internacional y concretar ecosistemas digitales en este sector, que beneficien a todos los miembros de la cadena. A modo de ejemplos de estas experiencias, tenemos los siguientes casos:

- **Turquía:** Tiene un consejo especializado en comercio electrónico abocado a la formulación de políticas y la reglamentación del comercio electrónico, y a solucionar cuestiones que pudieran surgir para su implementación.
- **México:** A través de su organismo especializado en la promoción de las exportaciones y el Ministerio de Economía mantienen consultas con el ecosistema del comercio electrónico sobre la reglamentación adecuada y las necesidades de promoción de las exportaciones.
- **Bangladesh:** Las asociaciones especializadas en la tecnología de la información y el comercio electrónico han elaborado soluciones en el ámbito de la reglamentación en estrecha colaboración con el Gobierno.

Este tipo de iniciativas pueden gatillar ideas que pudieran ponernos en orden de lograr la interoperabilidad de los actores de la cadena (sectores público y privado), quienes pudieran colaborar en la gestión y financiación de los proyectos.

5. Importancia de la relación entre aduanas, sector privado y otras entidades gubernamentales e intergubernamentales

Como lo hemos señalado, la colaboración público-privada resultaría muy útil para lograr la interoperabilidad, siendo beneficioso establecer una relación horizontal entre las administraciones públicas y el sector privado para sumar recursos y capacidades.

En ese contexto, el establecimiento de la gobernanza digital no implica una relación vertical, sino debe ser asumida con responsabilidad para propiciar un modelo proactivo como factor estratégico para garantizar el éxito de la integración de sistemas. Para ello, un aspecto que resulta importante, a decir de Manuel Quindimil, que recogemos en el presente artículo y no es habitualmente señalado, se encuentra relacionado con la implementación de sistemas tecnológicos por parte del sector privado, toda vez que en el proceso de facilitación de comercio se hace un especial énfasis en el rol del Estado. Al respecto, no debe subestimarse las exigencias en materia informática que se requerirá por parte del sector logístico peruano en general, por lo cual no solo hay que centralizarse en los procesos aduaneros, sino que la meta debe alcanzar a toda la digitalización de la cadena logística. Para ello, será necesario un nivel importante de inversión de las empresas relacionadas con el comercio internacional y toda su cadena de suministro (Quindimil, 2022).

6. Propuesta blockchain - VUCE para lograr la interoperabilidad.

En BID (2020) se formulan seis pasos clave para introducir tecnología blockchain en las ventanillas únicas. Se trata de un trabajo serio que sin duda puede servir de referencia para dar el primer paso para lograr la interoperabilidad:

Figura

5

<p>VISIÓN Generar una visión clara y plantear un caso de negocio.</p>	<p>Generar una visión clara, para ello se debe asegurar que la facilitación del comercio tenga apoyo político de alto nivel. Como experiencia se tiene que las ventanillas únicas funcionan mejor en los países en los que los líderes están firmemente comprometidos con la facilitación del comercio, ocurre lo propio con la aplicación de tecnología blockchain en las ventanillas únicas que tienen posibilidades de lograr un buen funcionamiento en la medida que su adopción y su implementación cuenten con el apoyo de los más altos niveles de Gobierno.</p>
<p>ESTRUCTURA Crear una estructura de gobernanza, incluso para los datos, y un plan de implementación.</p>	<p>Definir la estructura de gobernanza, incluso para los datos, y un plan de implementación. Establecer una estructura de gobernanza de blockchain. La arquitectura de gobernanza de blockchain debe resolverse desde el inicio, ya que muchas decisiones subsiguientes parten de esta. Esto incluye el mandato, el alcance y las responsabilidades de cada actor interesado que participe, así como comprender de qué modo se comparten los datos y qué tecnologías se utilizan.</p>
	<p>Estandarizar y asegurarla información. El uso de datos estandarizados semántica de datos, formatos de los datos y protocolo de acceso a los datos, quizás como en el modelo de datos de la OMA) asegura que los sistemas de cualquier participante logren una interfaz perfecta con la red de la Blockchain.</p>
	<p>Definir sistemas de rendición de cuentas e incentivos para la adopción de blockchain. Deben ser cocreación de los participantes de las agencias responsables de su implementación en particular esa idea de cocreación entre los departamentos del BID y las aduanas beneficiarias resultó de vital importancia para el paso a la segunda fase de CADENA.</p>
	<p>Definirlas necesidades de almacenamiento de datos. Ya sea que los datos se almacenan directamente en el registro o por fuera de la cadena con hashes (huellas digitales de los datos) en el registro, los costos de almacenamiento deberán cubrirse. Los costos de almacenamiento de datos deberán estar basados <i>grosso modo</i>, en los costos típicos de almacenamiento de datos.</p>
	<p>Considera la compatibilidad de blockchain con las regulaciones referidas a lo digital y establecer bancos de prueba regulatorios para blockchain. Por último, los marcos legales sobre firmas electrónicas, privacidad y transferencia de datos, y responsabilidad de los intermediarios de Internet deben compatibilizarse con las aspiraciones de digitalización y uso de tecnologías como blockchain.</p>
<p>CONSTRUIR Construir una arquitectura tecnológica e integrar la tecnología</p>	<p>Desarrollar la arquitectura tecnológica, adquirir tecnologías blockchain e integrar blockchain con las tecnologías y las bases de datos existentes. Brindar nueva capacitación para el personal especializado en informática de las agencias y adquirir nuevas capacidades relacionadas con los conocimientos tecnológicos de blockchain.</p>
<p>GESTIONAR Gestionar las identidades y los datos de los usuarios</p>	<p>Poner a prueba una identidad única e Inter operativa para los usuarios de la ventanilla única y permitirles la portabilidad de sus datos.</p> <p>Un proyecto piloto de blockchain puede permitir que un Gobierno ponga a prueba, quizás aliándose con varias entidades de los sectores público y privado.</p> <p>Comunicar a los usuarios las mejoras tecnológicas y preguntarles cómo fue su experiencia de uso. A los usuarios de la ventanilla única también se les debe explicar los beneficios de blockchain, y sus opiniones deben estar incluidas en las evaluaciones de los proyectos piloto y de sus implementaciones.</p>
<p>MEDIR Medir el impacto e informar los resultados</p>	<p>Desarrollar y hacer un seguimiento de los indicadores Clave de Rendimiento (KPI). Por ejemplo, los Indicadores del tiempo de despacho, la eficiencia operativa de las agencias fronterizas, y la facilitación del comercio y el crecimiento comercial de las pymes.</p>
<p>ITERAR Evaluar el proyecto piloto</p>	<p>Evaluar el proyecto piloto y considerar formas de mejorarlo y escalarlo. Tener en cuenta las capacidades emergentes de <i>blockchain</i> y repensar su gobernanza. Evaluar la estructura de gobernanza desarrollada en el paso2.</p>

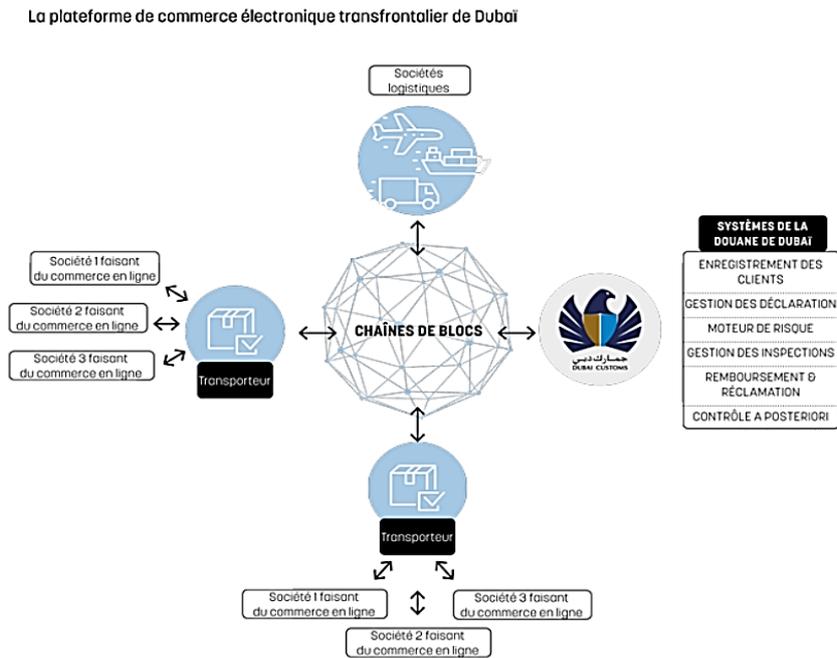
Nota. Adaptado de BID (2020)

7. Benchmarking: Experiencias referentes de interoperabilidad en la cadena logística del comercio exterior

7.1. Aduana de Dubái (Emiratos Árabes Unidos).

En setiembre del 2019, la Aduana de Dubái implementó su plataforma de comercio electrónico transfronterizo basada en tecnología blockchain, que se lanzó como parte del objetivo de mejorar el estatus del emirato, con visión a convertirse en un centro logístico global de las operaciones de comercio electrónico transfronterizo para acelerar el crecimiento del comercio en la región. Esta innovación le permitió automatizar, agilizar y facilitar las transacciones, a través de la integración de compañías de comercio electrónico, empresas que brindan servicios logísticos, empresas de envíos de entrega rápida (courier) y la Administración Aduanera, lo cual hizo sus sistemas interoperables y se logró que todos los actores involucrados accedan a los datos que se generan dentro de la operación comercial una vez que son compartidos en la plataforma, lo que genera la creación de una declaración aduanera de forma automática. De esta manera se tiene la trazabilidad completa del movimiento de la mercancía desde el momento de la compra hasta el consumidor final, teniendo la visibilidad de todas las transacciones, dotando de transparencia al proceso, mejorando la capacidad de gestión de riesgo y otorgando eficiencia al proceso al reducir sus tiempos de revisión, atención y aprobación de declaraciones (Mahboob Musabih, 2020).

Figura 6



Nota. Extraído de Mahboob Musabih (2020).

A efectos de continuar escalando el proyecto, la Aduana de Dubái ha firmado acuerdos marco de cooperación con la Zona Franca del Aeropuerto de Dubái (Dubai Airport Freezone - DAFZA) y Dubai South para integrar sus servicios y beneficios a la plataforma de comercio electrónico transfronterizo, lo cual muestra su nivel de escalabilidad e integración, que permite incorporar a más y más socios comerciales en la plataforma, maximizando los beneficios de control para la aduana y generando un ecosistema digital de soluciones logísticas (Hussein & Bashir).

La Autoridad Digital de Abu Dhabi (ADDA) tiene a cargo el desarrollo de una plataforma *blockchain* gubernamental para permitir y apoyar un mecanismo de intercambio de datos seguro y confiable entre las entidades gubernamentales de Abu Dhabi y cualquier organización externa, con miras a que este simplifique más el trabajo entre sus entidades y mejore las relaciones entre ellas. Esto muestra la confianza que ponen en el potencial que tiene la tecnología *blockchain* para mejorar los servicios gubernamentales, las políticas basadas en datos y los incentivos económicos, lo que permite un próspero mercado de datos (Futurism, 2020).

7.2. DataPorts

Es un proyecto financiado por la Comisión Europea que promueve el diseño y la implementación de una plataforma de datos que conecte las infraestructuras digitales existentes para su uso global, intercambiando datos digitales de distintas fuentes de datos con el fin de lograr una colaboración eficiente. Para esto se pretende crear un entorno de integración — que en este trabajo hemos denominado «ecosistema tecnológico del comercio internacional»— en el que se genere un entorno seguro donde todos los actores que operan en las diversas cadenas de suministro involucradas en los puertos marítimos europeos puedan compartir y comercializar sus datos de forma confiable (DataPorts, 2020).

Esta implementación contempla utilizar tecnología blockchain público, que implica tener sus datos abiertos, con acceso restringido a los participantes para compartir información de acuerdo con las políticas diseñadas para el intercambio de datos de manera certera, segura y confiable. Entre los participantes de este piloto figura el Puerto de Tesalónica, que utilizará tecnología blockchain de la plataforma DataPorts para implementar el intercambio seguro de información entre el puerto y las partes relacionadas. Un ejemplo de esto es la integración de datos para hablar de smart containers (contenedores inteligentes) equipados con un dispositivo de monitoreo inteligente instalado para lograr la visibilidad de extremo a extremo del contenedor, para que los propietarios de la carga rastreen la posición, la temperatura y el estado de los envíos en tiempo real (DataPorts, 2020).

7.3. Ventanilla única, eBL en Singapur:

Singapur y Suecia son líderes en ventanilla única, la cual implementaron en 1989. Su ventanilla, denominada TradeNet, redujo los tiempos de atención de los despachos aduaneros de cuatro días a quince minutos, convirtiéndose en el elemento central de los esfuerzos en materia de facilitación del comercio. Para su concreción fue fundamental el compromiso de autoridades de alto nivel del Gobierno, además de la participación del sector privado (Conexión Intal, 2018).

La Autoridad Marítima y Portuaria de Singapur, la Asociación Naviera de Singapur, la Infocomm Media Development Authority, la Aduana de Singapur (National TradePlatform) y el Banco de China Limited Singapore Branch (BOC), junto a IBM, implementaron el Bill of Lading electrónico para simplificar y replicar el rastro de papel en línea en *blockchain*, disminuyendo los costos, las posibilidades de fraude, entre otros. Se debe destacar que el uso de esta tecnología posibilita el intercambio directo de información a través de una red descentralizada que además brinda transparencia (Coin Rivet, 2018).

En el marco de la interoperabilidad de los procesos Infocomm Media Authority de Singapur implementó la plataforma denominada TradeTrust, mediante la cual se produce el intercambio seguro de documentos en formatos electrónicos en las operaciones de comercio exterior, la misma que fue probada en pilotos implementados entre Singapur y China como medio para simplificar el comercio transfronterizo. Este proceso implicó el logro de interoperar distintas plataformas a través de la tecnología *blockchain*. El piloto involucró transacciones digitales de carta de crédito (LC) que involucraban simulaciones de *Bill of Lading* electrónico (eBL) (Wragg, 2021).

Otro caso relevante es el que vienen implementando la Autoridad Monetaria de Singapur (MAS) y la Autoridad Monetaria de Hong Kong (HKMA), responsables de mantener la estabilidad de la moneda y del sistema financiero en sus respectivos territorios. Están trabajando la Red Global de Conectividad Comercial (GTCN) que permitirá los flujos transfronterizos de datos comerciales digitales utilizando tecnología *blockchain*, además de otras conexiones con plataformas de otras jurisdicciones y comunidades, como la plataforma de comercio de cadena de bloques que se desarrollará por un consorcio de empresas japonesas (Okazaki, 2018).

7.4. Unión Europea - Centro América

En el marco del Tratado de Libre Comercio entre la Unión Europea y Centro América, implementado desde el 2013, la UE encargó la evaluación de sus avances en el periodo 2013-2019, en particular del Pilar Comercial (parte IV del Acuerdo), y los resultados se publicaron en octubre del 2022. En estos se destaca el extremo de la facilitación del comercio a través de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA) en el Proyecto Integración Económica Regional y Centroamericana (INTEC), el cual se centra en

1) La modernización y convergencia del Marco Regulatorio Regional; 2) La facilitación del comercio y la infraestructura regional a través del desarrollo e implementación de la Plataforma Digital de Comercio Centroamericana (PDCC); y 3) El fortalecimiento de las capacidades comerciales en CA para un mejor aprovechamiento del Acuerdo de Asociación. (Dirección General de Comercio, 2022).

La SIECA destaca el futuro de la Plataforma Digital de Comercio Centroamericana (PDCC) como herramienta informática promovida por seis países centroamericanos que impulsan la integración y el desarrollo del comercio regional como estrategia de competitividad y facilitación del comercio al constituirse como una plataforma transversal mediante la cual la región podrá trasladar información de manera electrónica y eficaz a los participantes de la plataforma cuya infraestructura tecnológica digitalizará todos los trámites vinculados al intercambio comercial dentro de la región. Esto se traducirá en beneficios tales como la interoperabilidad de los sistemas de las diversas instituciones gubernamentales y la mejora y la optimización de los procedimientos asociados con el comercio de los seis países centroamericanos.

La mencionada implementación se realizará con el apoyo de la cooperación de la Unión Europea, teniendo como objetivo lograr el envío electrónico de documentos una vez se produzca el intercambio o el traslado de mercancías entre o desde los países de la región, lo que conlleva a la fluidez de los mismos al hacer los sistemas informáticos interoperables, teniendo como visión que los tiempos de atención pasen de computarse de horas a minutos. Esta modernización tecnológica involucrará a los procesos aduaneros, sanitarios y migratorios (Aduana News, 2022).

Figura 7



Nota. Extraído de Sieca (s.f.).

8. Interoperabilidad para las aduanas a través de la implementación de la tecnología blockchain

8.1. Aduana con la VUCE

A través de la VUCE se tramitan, entre otros, documentos autorizantes para el caso de mercancías restringidas de diversos sectores tales como Digesa, Senasa, Digemid, Sucamec, Diresa Tacna, Produce, entre otros, así como certificados de origen. Estos pueden ser consultados a través de la Web para tener la certeza de su autorización, lo que involucra el factor humano (al momento de hacer la consulta). No obstante, si pretendemos la interoperabilidad, esto supondría que los documentos de autorización y los certificados de origen se resuman en una determinada codificación de números y letras a la que denominaremos «código de autorización», la cual debe compartirse a través de la cadena de bloques blockchain, la misma que debe ser captada por los sistemas aduaneros promoviendo de este modo la verificación automática sin la necesidad de la participación del factor humano. Esto disminuiría el error y la discrecionalidad, sin perjuicio de que el documento autorizante obre íntegramente en su correspondiente repositorio, al cual se pueda acceder con el vínculo generado por el código de verificación.

De este modo, la aduana extraería la información de manera automática directamente de fuentes primarias para la declaración aduanera de mercancías, mejorando así su precisión y la calidad de sus datos, incluso la inmutabilidad de la misma, y reduciendo la carga de la verificación manual y los recursos necesarios para validar las declaraciones, con lo que el proceso sería más eficiente y se reducirían los tiempos de atención (Okazaki, 2018).

8.2. Aduana con las entidades financieras

Se puede instar a las entidades financieras a integrarse a los sistemas de aduanas fortaleciendo de este modo la asociación público-privada, a través de una plataforma común que podría ser la tecnología *blockchain* en la que se pueda compartir información referida a las transacciones financieras que efectúen los importadores y exportadores en las operaciones de comercio exterior. Esto le daría mayor transparencia al proceso, pues la información de la cadena de bloques no puede ser borrada ni manipulada por nadie; de este modo, los procedimientos aduaneros regulares se limitarían a verificar los datos presentados contra la fuente primaria de los datos (entidad financiera). Dicha posibilidad no está muy alejada, en vista de que el Banco de Crédito del Perú viene apostando por el uso de la tecnología *blockchain* desde hace ya algunos años, al haberse asociado al Consorcio R3 para diseñar pilotos que permitan implementar esta nueva tecnología (Mendoza Riofrío, 2017).

Como antecedente tenemos al gobierno municipal de Shanghai, que unió fuerzas con algunas instituciones financieras con la finalidad de establecer una alianza que fomente el uso de *blockchain* para el comercio internacional. Ya en el 2019, durante la Exposición Internacional de Importaciones de China, la Comisión Municipal de Comercio de Shanghai, la Aduana de Shanghai y representantes de seis sucursales bancarias —incluyendo el Banco Popular de China y el Banco de Comunicaciones— firmaron una propuesta de Alianza Blockchain, buscando la fiabilidad de la información y la mejora de la eficiencia del proceso de despacho de aduanas, lo que permitirá la reducción de costos y promoverá la facilitación del comercio. En ese mismo espacio se informó sobre la implementación de un sistema piloto para servicios financieros transfronterizos en Nanning, en la Región Autónoma de Guangxi Zhuang, en el sur de China, en octubre del 2019 (Huillet, 2019).

8.3. Aduana con navieras, transitarios y agentes de carga y de aduanas

Algunas navieras ya operan con tecnología *blockchain*. En la región, la más conocida de las plataformas es Tradelens, desarrollada por IBM y GTD Solution (*joint venture*), que permite el intercambio de datos en tiempo real y de manera descentralizada. Según lo publicado en su portal, busca conectar el ecosistema reuniendo a todas las partes de la cadena de suministro, incluidos comerciantes, transitarios, transporte interior, puertos y terminales, transportistas marítimos, aduanas y otras autoridades gubernamentales, en una plataforma única y segura de intercambio de datos y colaboración. Según IT Sitio (2019) más de 50 puertos y terminales de diferentes países de América Latina implementaron esta tecnología a sus procesos reinventado de este modo la cadena de comercio e interconectando los operadores de puertos, líneas navieras y terminales.

En este contexto, y habiendo informado respecto de la implementación de conocimientos de embarques electrónicos (eBL), que también operan en plataforma de tecnología *blockchain*, la propuesta en este extremo sería fortalecer la asociación público-privada promoviendo la integración de estas plataformas a los sistemas aduaneros, para que con la información compartida pueda lograrse la interoperabilidad de los sistemas, de modo que con dicha información se pueda proceder con la numeración de la declaración aduanera de mercancías desde el momento en que se generen los eBL, contando de forma anticipada con información que permita generar el análisis de riesgo.

8.4. Aduanas y tributos internos

La implementación de tecnología *blockchain* a los procesos aduaneros generaría que las aplicaciones relacionadas con el comercio internacional se desarrollen de forma transparente, de modo que se conocerían los datos de las transacciones celebradas entre un exportador (vendedor) y un importador (comprador), pues estas serán accesibles a la autoridad tributaria y aduanera, permitiendo su verificación en procesos de control posterior. Cabe precisar que la tendencia de las empresas está migrando a la utilización de contratos *smart* o contratos inteligentes que son autoejecutables, perfeccionándose la compra de bienes por parte del importador con la transferencia de la remesa del valor equivalente de los fondos (transferencia de dinero) al exportador. Esto garantiza el justo pago de los derechos correspondientes a la importación por el despacho de las mercancías, pues a raíz de esta información se establece el impuesto que corresponde pagar por la importaciones de los bienes, incidiendo directamente en la valoración de los mismos y mejorando así las capacidades de la aduana para identificar las prácticas fraudulentas y los precios de transferencia en la exportación, lo cual permite que la aduana evalúe la veracidad de la información correspondiente a las declaraciones de importación y exportación (Okazaki, 2018).

Además, esta implementación permitiría que los equipos tributarios puedan analizar la información de la cadena reduciendo la brecha entre los ingresos esperados producto de la recaudación del IGV y la renta declarada por la exportación de bienes, con los que efectivamente se recauden.

9. Modelo Canvas

El modelo Canvas nos ayudará a estructurar nuestras ideas a la hora de definir el modelo de solución para establecer la gobernanza digital para lograr la interoperabilidad entre los actores de la cadena logística de comercio internacional. Además, será útil para determinar el impacto que pudiera lograr su implementación.

Figura 8

<p><u>SOCIOS CLAVE</u></p> <p><u>Socios</u></p> <ol style="list-style-type: none"> VUCE - Mincetur Navieras Entidades financieras APN Importadores o sus asociaciones Exportadores o sus asociaciones Agentes de Aduana Agentes de Carga <p><u>Proveedores</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Empresas de <i>blockchain</i> Banco Interamericano de Desarrollo Vicepresidencia regional de la OMA para las Américas y el Caribe 	<p><u>ACTIVIDADES CLAVE</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Establecer asociaciones público-privadas del sector de comercio exterior Definir la gobernanza digital del sector de comercio exterior Establecer roles Estandarizar la información a interoperar Implementar la tecnología <i>blockchain</i> Establecer indicadores de seguimiento a través de la 	<p><u>PROPUESTA DE VALOR PÚBLICO</u></p> <p><u>Valor entregado</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Automatización de los procesos vinculados a la cadena logística del comercio internacional (<i>stakeholders</i>) a través de la interoperabilidad de sus sistemas <p><u>Problema por resolver</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Identificación temprana de riesgos Reducción del fraude Transparencia de los procesos <p><u>Servicio público</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Reducción de los tiempos de atención de las operaciones de comercio internacional 	<p><u>RELACIÓN CON USUARIO</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Establecimiento de las asociaciones público-privadas Relacionamiento horizontal con los miembros de la cadena logística del comercio internacional 	<p><u>PÚBLICO OBJETIVO</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Los participantes de la cadena logística del comercio internacional El Estado peruano Los ciudadanos
<p><u>PROPUESTA DE INVERSIÓN</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Diseño del prototipado Contratación de plataforma <i>blockchain</i> Diseño de <i>software</i> para conectar los procesos de la cadena logística del comercio internacional con <i>blockchain</i> Ingenieros de sistemas Capacitación 		<p><u>IMPACTO DEL PROYECTO</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Lograr la interoperabilidad de los servicios asociados a la cadena logística del comercio internacional Generar competitividad en cada uno de los miembros de la cadena logística del comercio internacional Identificación temprana de riesgos Reducción del fraude 		

10. Conclusiones

Nuestro país avanzó considerablemente en la política pública de facilitación de comercio internacional promoviendo la digitalización de los procesos vinculados a aquel. No obstante, cada stakeholder potenció sus sistemas informáticos individualmente, con la posibilidad de transmisión de información, mas no interoperando con otros, lo cual requiere necesariamente la intervención humana.

La digitalización implementada incluye la incorporación de documentos que no contienen datos estructurados, vale decir, PDFs, fotografías, entre otros. Esta información, por su formato, no se almacena en tablas, no se encuentra organizada en una base de datos y no cuenta con lenguaje estandarizado, lo que dificulta su análisis y su capacidad de ser interoperada, por lo que debe migrarse a la utilización de datos estructurados.

Para incrementar el potencial de los sistemas informáticos de los participantes en la cadena logística del comercio internacional se debe promover su interoperabilidad a efectos de lograr la automatización de estos, lo que le daría mayor transparencia y trazabilidad a la operación comercial.

Considerando que entre los participantes de la cadena logística de comercio internacional se tiene tanto a los sectores público y privado se debe establecer su asociación, con el fin de dar pasos concretos hacia la interoperabilidad de sus sistemas, estableciendo hitos a alcanzar mediante la incorporación de tecnología, con la estrategia Win-Win, donde todas las partes salgan beneficiadas.

Existen casos de éxito en la implementación de la interoperabilidad de sistemas, a través de la adopción de tecnología blockchain, por lo que resultaría importante evaluar sus funcionalidades y ventajas, las que pueden ser expuestas por los fabricantes o los ofertantes de esta tecnología.

Experiencias como la de América Central y la Unión Europea nos dan luces de la posibilidad de escalar las propuestas a nivel regional, de modo que se debe establecer una visión de ese nivel para escalarla en un largo plazo.

11. Recomendación

Se recomienda que se instituya la gobernanza digital en el sector de comercio exterior, articulando con los participantes en la cadena logística de comercio internacional, cuyo relacionamiento debiera tener carácter horizontal para que se establezca roles a sus participantes y compromisos con cronogramas a fin de evaluar la implementación de tecnología *blockchain* a sus procesos y lograr la interoperabilidad.

12. Referencias Bibliográficas

- Aduana News.** (2022, 13 de setiembre). SIECA destaca el futuro de la Plataforma Digital de Comercio Centroamericana. *Aduana News*. <https://aduananews.com/sieca-destaca-el-futuro-de-la-plataforma-digital-de-comercio-centroamericana/>
- Banco Interamericano de Desarrollo.** (2020). *Revista Integración & Comercio*, (46). <http://dx.doi.org/10.18235/0002799>
- Banco Interamericano de Desarrollo.** (2022). *El ABC de la interoperabilidad de los servicios sociales: Marco conceptual y metodológico*. Banco Interamericano de Desarrollo. <http://dx.doi.org/10.18235/0001834>
- Barros, A., Campero, T., & Cabello, P.** (2016). *Estudio para una Gobernanza Digital en Chile*. <https://www.alejandrobarras.com/wp-content/uploads/2016/07/Gobernanza-Digital-en-Chile.pdf>
- Coin Rivet.** (2018, 4 de octubre). IBM y Pacific International Lines utilizan blockchain para la iniciativa e-BL. *Coin Rivet*. <https://coinrivet.com/es/ibm-and-pacific-international-lines-using-blockchain-for-e-bl-initiative/>
- Comisión Económica para América Latina.** (2022). *Agenda digital para América Latina y el Caribe*. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/48497/S2201148_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Comisión Económica para América Latina.** (s.f.). *Modelos de institucionalización de la gobernanza digital propuestos por la OCDE*. <https://biblioguias.cepal.org/gobierno-digital/modelos>

- Conexión Intal.** (2018, 31 de octubre). Seminario internacional sobre facilitación comercial. *Conexión Intal*. <https://conexionintal.iadb.org/2018/10/31/seminario-internacional-sobre-facilitacion-comercial/>
- Container Management.** (2022, 25 de noviembre). Strong growth for electronic Bill of Lading specialist Wave BL. *Container Management*. <https://container-mag.com/2022/11/25/strong-growth-for-electronic-bill-of-lading-specialist-wave-bl/>
- DataPorts.** (2020). DataPorts - A Data Platform for the Cognitive Ports of the Future. *ALICE - Alliance for Logistics innovation through Collaboration in Europe*. https://knowledgeplatform-etp--logistics-eu.translate.google.com/course/view.php?id=242&_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=es&_x_tr_hl=es&_x_tr_pto=sc
- Dirección General de Comercio.** (2022). Evaluación ex post de la implementación de la parte IV del Acuerdo de Asociación (Pilar Comercial) entre la UE y sus Estados Miembros y Centroamérica. *Unión Europea*. <https://circabc.europa.eu/ui/group/09242a36-a438-40fd-a7af-fe32e36cbd0e/library/17a86b7e-3d0a-494f-b1b3-d545536ce76d/details>
- Drew.** (2021, 21 de mayo). Un solo ecosistema tecnológico para todas las áreas de tu empresa. *Drew*. <https://blog.wearedrew.co/un-solo-ecosistema-tecnologico-para-todas-las-areas-de-tu-empresa>
- Ecomex360.** (2017, 24 de enero). Tecnología especializada para mejorar la Logística y Comercio Exterior. *ecomex360*. <https://www.e-comex.com/tecnologia-especializada-logistica-comex/>
- Futurism.** (2020, 24 de enero). Inside Dubai's Quest to be the First Blockchain-Powered City. *Futurism*. <https://futurism.com/inside-dubais-quest-first-blockchain-powered-city>
- Huillet, M.** (2019, 7 de noviembre). El Gobierno de Shangai se asocia con 6 bancos en la Alianza Blockchain para el Comercio. *COINTELEGRAPH en Español*. <https://es.cointelegraph.com/news/shanghai-govt-partners-with-6-banks-on-blockchain-alliance-for-trade>
- Hussein, H., & Bashir, H.** (2021, 19 de octubre). Dubai Customs inks e-commerce cooperation deals with DAFZA & Dubai South. *News Agency-WAM*. <https://www.wam.ae/en/details/1395302982728>
- IT Sitio.** (2019, 19 de noviembre). TradeLens, plataforma digital basada en la tecnología blockchain creada por IBM & Maersk. *IT Sitio*. <https://www.itsitio.com/ar/tradelens-plataforma-digital-basada-la-tecnologia-blockchain-creada-ibm-maersk/>
- Mahboob Musabih, A.** (2020). *La Douane de Dubaï lance une plateforme fondée sur les chaînes de blocs pour faciliter le commerce électronique transfrontalier*. <https://mag.wcoomd.org/fr/magazine/omd-actualites-91-fevrier-2020/dubai-customs-introduces-blockchain-based-platform-to-facilitate-cross-border-e-commerce/>
- Mendoza Riofrío, M.** (2017, 30 de enero). El BCP apuesta por el uso de la tecnología Blockchain. *El Comercio*. <https://elcomercio.pe/economia/negocios/bcp-apuesta-tecnologia-blockchain-161918-noticia/>
- Naser, A.** (2021). *Gobernanza digital e interoperabilidad gubernamental: una guía para su implementación*. Naciones Unidas. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47018/S2100258_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.** (2014). Recommendation of the Council on Digital Government Strategies. <https://www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, & Organización Mundial del Comercio.** (2017). *Aid for Trade at a Glance 2017: Promoting Trade, Inclusiveness and Connectivity for Sustainable Development*. http://dx.doi.org/10.1787/aid_glance-2017-en
- Okazaki, Y.** (2018). *Unveiling the Potential of Blockchain for Custom*. https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/research/research-paper-series/45_yotaro_okazaki_unveiling_the_potential_of_blockchain_for_customs.pdf
- Quindimil, M.** (2022, 17 de marzo). El salto de la Ventanilla Única de Comercio Exterior a la plataforma digital de comercio internacional. *Conferencia de las Naciones Unidas Sobre Comercio y Desarrollo*. <https://tfelearning.unctad.org/blog/peru2>
- Sieca.** (s.f.). Plataforma Digital de Comercio Centroamericana (PDCC). *Sieca*. https://www.sieca.int/?page_id=10505
- TradeneWS.** (2022, 24 de marzo). El BL electrónico ya se probó en la Argentina, resta sólo que la Aduana/AFIP lo valide. *TradeneWS*. <https://tradeneWS.com.ar/el-bl-electronico-ya-se-probo-en-la-argentina-resta-solo-que-la-aduana-afip-lo-valide/>
- Wragg, E.** (2021, 20 de octubre). TradeTrust suma nuevos pilotos entre Singapur y China. *Global Trade Review*. https://www-gtreview-com.translate.google.com/news/fintech/tradetrust-notches-up-new-pilots-between-singapore-and-china/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=es&_x_tr_hl=es&_x_tr_pto=sc

EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NÓMADAS DIGITALES: ANÁLISIS COMPARATIVO Y DESAFÍOS EN LA ECONOMÍA DIGITAL

Sebastian Rodriguez, Francis Jean Pierr (*): Profesional de la Gerencia de Investigación Académica y Aplicada del Instituto Aduanero y Tributario. Abogado especializado en derecho tributario y aduanero. Magíster en Fiscalidad Internacional por la Universidad de La Rioja (España). Cuenta con maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional en la Universidad de San Martín de Porres, estudios de posgrado en Tributación en la Universidad de Lima y diversas diplomaturas en materia jurídica. Acumula doce años de experiencia profesional en materia fiscal, asesoría legal, absolución de consultas tributarias y análisis y redacción de informes en materia tributaria.

Gamboa Mendoza, Nathaly Jussara (*): Profesional de la Gerencia de Investigación Académica y Aplicada del Instituto Aduanero y Tributario. Contadora de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, especializada en derecho tributario. Con estudios de postgrado en Tributación y Política Fiscal, en la Universidad de Lima; y en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por la Universidad ESAN, además de otras diplomaturas vinculadas. Acumula más de 10 años de experiencia profesional en auditoría, fiscalización, outsourcing y consultoría tributaria.

RESUMEN

El presente artículo analiza las implicancias fiscales del nomadismo digital, un fenómeno que ha transformado la economía global al facilitar la movilidad internacional y el trabajo remoto mediante tecnologías digitales. Este modelo presenta desafíos importantes para los sistemas tributarios tradicionales, especialmente en la determinación de la residencia fiscal y el tratamiento de ingresos globales, lo que puede derivar en problemas como la doble tributación y la evasión fiscal.

A través de un enfoque comparativo, se examinan las estrategias adoptadas por países como España, Portugal y Grecia, que han implementado regímenes fiscales y visas específicas para atraer a los nómadas digitales, ofreciendo incentivos fiscales con el objetivo de fomentar su contribución económica. En contraste, el caso peruano evidencia la ausencia de un marco normativo especializado, dejando a estos trabajadores sujetos a regulaciones generales que no consideran las particularidades de esta modalidad. Este vacío normativo, combinado con desafíos como la fiscalización y la competencia internacional, subraya la necesidad de actualizar las políticas tributarias. En este contexto, se destaca la importancia de desarrollar soluciones normativas y herramientas tecnológicas que permitan a los sistemas fiscales adaptarse a las dinámicas de la economía digital, garantizando así una tributación equitativa y eficiente.

ABSTRACT

This article analyzes the tax implications of digital nomadism, a phenomenon that has transformed the global economy by facilitating international mobility and remote work through digital technologies. This model presents significant challenges for traditional tax systems, especially in the determination of tax residency and the treatment of global income, which can lead to problems such as double taxation and tax evasion.

Through a comparative approach, we examine the strategies adopted by countries such as Spain, Portugal and Greece, which have implemented specific tax regimes and visas to attract digital nomads, offering tax incentives with the aim of encouraging their economic contribution. In contrast, the Peruvian case evidences the absence of a specialized regulatory framework, leaving these workers subject to general regulations that do not consider the particularities of this modality. This regulatory vacuum, combined with challenges such as taxation and international competition, underscores the need to update tax policies. In this context, the importance of developing regulatory solutions and technological tools that allow tax systems to adapt to the dynamics of the digital economy, thus ensuring fair and efficient taxation, is highlighted.

PALABRAS CLAVE: Nómadas digitales- Residencia fiscal- Economía digital- movilidad internacional-trabajo remoto

KEYWORDS: Digital nomads- Residency taxation - Digital economy - International mobility - Remote working

1. Introducción

En los últimos años, el fenómeno del nomadismo digital ha adquirido una relevancia creciente en el panorama global. Este estilo de vida, facilitado por la expansión de las tecnologías digitales y la adopción generalizada del trabajo remoto, permite a los profesionales desempeñar sus funciones desde cualquier lugar del mundo, desvinculándose de las estructuras laborales tradicionales. Si bien esta movilidad ha generado beneficios económicos y sociales, también ha planteado desafíos significativos en términos de regulación, incluyendo aquellos relacionados con la fiscalidad internacional, al romper las fronteras físicas que históricamente han delimitado las competencias tributarias de los Estados.

Desde una perspectiva tributaria, el nomadismo digital representa un desafío para los sistemas fiscales, diseñados bajo conceptos tradicionales de residencia y territorialidad. La movilidad transnacional de estos trabajadores dificulta la determinación de su residencia fiscal y la aplicación de los principios de fuente de ingresos, lo que puede derivar en situaciones de doble tributación o, en su defecto, en vacíos que faciliten la elusión fiscal. Asimismo, las jurisdicciones se enfrentan a una creciente competencia por atraer a este segmento de contribuyentes mediante incentivos fiscales, lo que, en algunos casos, puede comprometer la estabilidad de sus sistemas tributarios.

El presente artículo tiene como propósito analizar el tratamiento tributario de los nómadas digitales a través de un enfoque comparativo entre diferentes jurisdicciones, identificando los principales desafíos que enfrenta la economía digital en esta materia. En un contexto global cada vez más interconectado, es imprescindible revisar y actualizar los marcos normativos para garantizar una tributación justa y equilibrada, sin desincentivar la movilidad laboral ni comprometer la recaudación fiscal de los Estados. Este análisis busca aportar reflexiones y recomendaciones que permitan a los gobiernos y organismos internacionales abordar estos desafíos de manera efectiva.

2. Marco conceptual

2.1. Definición de nómadas digitales

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el concepto de "nómada digital", acuñado en 1997, describe un estilo de vida caracterizado por la independencia de ubicación y el uso de tecnología como facilitador principal (OCDE, Migration Policy Debates, 2022). En este contexto, un nómada digital se define como aquella persona que trabaja de manera remota desde el país de su elección, motivada por factores como regímenes tributarios favorables o una alta calidad de vida (OCDE, Migration Policy Debates, 2022).

En el contexto peruano, el literal i. del numeral 29.2 del artículo 29 del Decreto Legislativo N° 1350 - Ley de Migraciones¹⁴, define la calidad migratoria de residencia, en ellas está:

“i. Nómada digital

Permite a la persona extranjera ejercer una actividad laboral de forma subordinada, a través del uso de medios y sistemas informáticos, telemáticos o de telecomunicación o mecanismo análogo, cuya relación laboral debe generarse en el extranjero con una empresa domiciliada fuera del territorio nacional.

No comprende la realización de actividades remuneradas o lucrativas en territorio nacional que implique ingresos de fuente peruana.

Es otorgada por MIGRACIONES.

Las condiciones son fijadas en el Reglamento del presente Decreto Legislativo

El plazo de permanencia es de hasta trescientos sesenta y cinco (365) días. El plazo es prorrogable.”

Los nómadas digitales representan un fenómeno social derivado del avance tecnológico, lo que les permite adoptar un estilo de vida flexible y aprovechar las oportunidades que ofrecen las tecnologías de la información. Sin embargo, esta forma de trabajo ya sea independiente o bajo relación de dependencia, genera implicaciones tributarias significativas que las empresas domiciliadas deben considerar.

Por su parte, Alcívar Saltos, Guzmán Macías y Torres Navarrete abordan el impacto de las tecnologías emergentes en la consolidación del estilo de vida de los nómadas digitales. Los autores subrayan cómo la flexibilidad geográfica que

14 Modificado por el Decreto Legislativo N° 1582 publicado el 14 de noviembre de 2023.

caracteriza a estos trabajadores les permite desempeñar sus funciones desde cualquier lugar del mundo, maximizando oportunidades de empleo y calidad de vida (Alcibar, Guzmán, Torres, & Manuel, 2023).

Por su parte, Deicy Pareja Montoya enfatiza que las grandes empresas reconocen que sus colaboradores son más productivos cuando disfrutan de mayor tiempo libre y trabajan desde lugares inspiradores. Esto resulta particularmente beneficioso en actividades creativas como el desarrollo de aplicaciones, diseño web, fotografía, redacción y edición de textos. Estas transformaciones en los patrones de trabajo contribuyen al atractivo de este estilo de vida (Pareja, 2017).

En su investigación, Monsalve & Zuñiga profundiza en los efectos del trabajo remoto sobre el bienestar laboral, abordando tanto sus ventajas como sus desventajas. Entre los aspectos positivos, el autor menciona la flexibilidad horaria y la eliminación de los desplazamientos diarios al lugar de trabajo, lo que contribuye al bienestar físico y emocional de los trabajadores. Sin embargo, identifica riesgos como el aislamiento social y la dificultad para desconectar, que pueden afectar negativamente la salud mental (Mosalve Benítez & Zuñiga Luna, 2024).

Figura 1
¿Quiénes son nómadas digitales en América Latina? % de talentos con trabajo a distancia en países seleccionados de la región por tipo de empleo.



Nota: Encuesta a 13 925 talentos de cinco paases latinoamericanos publicada en agosto de 2023¹⁵. Fuente: Bumeran – Nómadas digitales

Los nómadas digitales se caracterizan por su movilidad, uso intensivo de tecnología y la diversidad de actividades económicas que realizan. Este grupo de trabajadores se distingue por:

- Movilidad:** Los nómadas digitales se caracterizan por su constante desplazamiento entre diferentes países o regiones, adoptando un estilo de vida itinerante que les permite combinar trabajo remoto con la exploración de diversos destinos. Esta movilidad presenta retos significativos para la aplicación de normas tributarias tradicionales, ya que estas suelen estar basadas en criterios de residencia fiscal o de permanencia en un territorio determinado. La dificultad radica en determinar el lugar donde se generan las obligaciones tributarias, especialmente cuando los ingresos no provienen exclusivamente de una jurisdicción específica, sino que son percibidos de múltiples fuentes a nivel global.

Los “nómadas digitales”, como personas naturales que adoptan un estilo de vida móvil y prestan servicios profesionales o realizan su trabajo de forma remota desde cualquier parte del mundo, presentan características tributarias diferenciadas. Cuando estas personas trabajan para empresas domiciliadas en el país, su labor no califica como “servicios digitales” a efectos del impuesto a la renta. Asimismo, al no

¹⁵ Para mayor información estadística revisar el siguiente enlace: <https://es.statista.com/grafico/30713/nomadas-digitales-en-america-latina/>

constituir rentas empresariales, las actividades realizadas por los nómadas digitales no están sujetas al Impuesto General a las Ventas (IGV).

- **Dependencia tecnológica:** Los nómadas digitales basan su desempeño laboral en el uso intensivo de tecnologías digitales avanzadas. Esto incluye software de colaboración como herramientas para la gestión de proyectos (por ejemplo, Trello o Asana), plataformas virtuales para la comunicación remota (como Zoom o Microsoft Teams) y dispositivos portátiles de alto rendimiento, como computadoras y smartphones. Estas tecnologías no solo facilitan la ejecución de sus tareas, sino que también garantizan la conexión en tiempo real con clientes y equipos de trabajo ubicados en diversas partes del mundo.
- **Diversidad económica:** Las actividades económicas de los nómadas digitales abarcan una amplia gama de sectores, destacándose áreas como los servicios creativos (diseño gráfico, redacción de contenidos, desarrollo de aplicaciones, entre otros) y consultorías especializadas en disciplinas como marketing digital, finanzas o tecnología. Esta versatilidad les permite generar ingresos tanto a nivel local como internacional, diversificando sus fuentes de ingresos y adaptándose a las necesidades de los mercados globales. La amplitud de sus actividades refleja no solo su capacidad de innovación, sino también el impacto de su contribución económica en el contexto de la economía digital global.

Además, suelen aprovechar conexiones públicas a internet en espacios como hoteles, restaurantes, parques o plazas públicas. No obstante, la disponibilidad de estas conexiones puede variar. Para satisfacer sus necesidades laborales, muchos recurren al coworking, una modalidad que permite compartir espacios físicos a bajo costo con condiciones óptimas de conectividad. Este enfoque facilita la creación de zonas donde profesionales independientes y pequeñas empresas pueden realizar sus actividades sin necesidad de contar con oficinas propias (Sanchez, 2024).

El coworking, o "cotrabajo", surge como una solución para mejorar las condiciones de trabajo de profesionales independientes y pequeños emprendedores, proporcionando un entorno colaborativo y flexible. Este modelo no solo fomenta la optimización de recursos, sino que también promueve la interacción entre profesionales de diferentes disciplinas, lo que resulta beneficioso para quienes adoptan esta modalidad laboral (Sanchez, 2024).

2.2. Actividades económicas vinculadas a los nómadas digitales

- **Freelancing:** Este modelo permite a los nómadas digitales ofrecer servicios de manera independiente en sectores como diseño gráfico, redacción de contenido, desarrollo de software, traducción y edición. Las plataformas digitales como Upwork, Fiverr y Toptal facilitan la conexión entre estos profesionales y sus clientes, eliminando las barreras geográficas y permitiendo la personalización de sus servicios.
- **Consultoría:** Los nómadas digitales también brindan asesoría especializada en diversas áreas técnicas o de negocios, tales como estrategias de mercado, gestión de proyectos, transformación digital y capacitaciones corporativas. Estas actividades suelen enfocarse en la resolución de problemas específicos, lo que añade valor tanto a empresas como a individuos que buscan mejorar sus operaciones.
- **Creación de contenido digital:** Este campo incluye la producción de videos, blogs, podcasts y publicaciones en redes sociales. Los ingresos provienen de diversas fuentes, como publicidad, patrocinios de marcas y la venta de productos o servicios relacionados. Plataformas como YouTube, Instagram, TikTok y Patreon son herramientas clave para monetizar este tipo de contenidos.
- **Educación en línea:** El diseño y la enseñanza de cursos virtuales, así como la tutorización personalizada, constituyen otra fuente de ingresos para los nómadas digitales. Utilizan plataformas como Udemy, Coursera o Skillshare para llegar a una audiencia global, ofreciendo formación en temas como habilidades técnicas, idiomas o desarrollo personal.
- **Comercio electrónico:** Los nómadas digitales participan en la venta de productos físicos o digitales a través de plataformas de comercio electrónico como Etsy, Shopify o Amazon. Esta actividad incluye desde la creación de artículos personalizados hasta la gestión de tiendas en línea para productos digitales como libros electrónicos, plantillas de diseño o música.

2.3. Distinción entre nómadas digitales y otros modelos de economía digital

Aunque los nómadas digitales forman parte de la economía digital, no son el único grupo que se beneficia de este ecosistema. Su naturaleza laboral y estilo de vida presentan diferencias clave frente a otros modelos de participación en la economía digital, tales como:

- **Creadores de contenido (youtubers, streamers):** Si bien algunos nómadas digitales también generan contenido, este grupo se centra exclusivamente en individuos que obtienen ingresos a través de plataformas digitales como YouTube, Twitch o TikTok. Su actividad principal está relacionada con la producción de videos, transmisiones en vivo o publicaciones que dependen en gran medida de ingresos publicitarios, patrocinios y donaciones. En contraste, los nómadas digitales suelen diversificar sus fuentes de ingresos y no necesariamente dependen exclusivamente de estas plataformas.
- **Empresas de economía colaborativa (Uber, Airbnb):** Este modelo incluye empresas que conectan proveedores y consumidores a través de plataformas digitales. Ejemplos de ello son servicios de transporte (Uber) o de alojamiento temporal (Airbnb). Sin embargo, los usuarios o trabajadores de estas plataformas no califican como nómadas digitales, ya que sus actividades están limitadas a ubicaciones específicas y no requieren el mismo nivel de movilidad o independencia laboral.
- **Trabajadores remotos empleados por empresas:** Este grupo comprende a empleados que realizan sus labores a distancia, pero dentro de los términos establecidos por un contrato laboral formal. A diferencia de los nómadas digitales, estos trabajadores cuentan con una residencia fiscal definida y su movilidad es limitada, ya que suelen trabajar exclusivamente para una sola organización. Además, sus ingresos están sujetos a las regulaciones tributarias del país donde residen o donde se encuentra domiciliada la empresa.

Los nómadas digitales, en cambio, combinan un alto grado de movilidad internacional, independencia laboral y una diversificación de actividades económicas que los distingue de otros modelos. Su capacidad para trabajar desde cualquier lugar, sin estar vinculados a un entorno geográfico o a un único empleador, es un aspecto definitorio que los posiciona como un grupo único dentro de la economía digital global.

3. Residencia fiscal excepcional mediante visas para nómadas digitales

La visa para nómadas digitales es una tendencia emergente que ha cobrado relevancia en los últimos años, después de la primera ola de la crisis sanitaria del covid-19, especialmente en respuesta al crecimiento del trabajo remoto y la globalización.

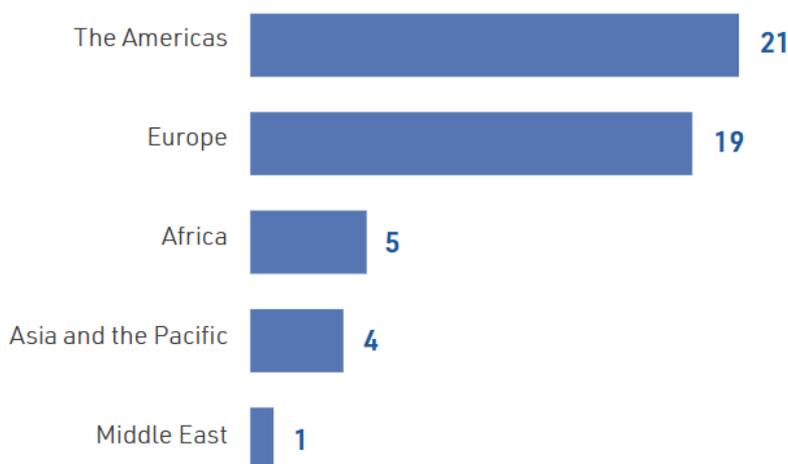
Las visas digitales para nómadas han emergido como una categoría heterogénea en el ámbito de las políticas migratorias, reflejando un cambio significativo en la forma en que los países abordan la movilidad laboral. Tradicionalmente, las políticas de visa han estado centradas en categorías convencionales como el turismo y la migración, dejando de lado a los nómadas digitales, quienes requieren un marco que les permita trabajar de manera remota desde diferentes ubicaciones. (Bednorz, 2024)

Este tipo de visado permite a individuos trabajar de manera remota desde un país extranjero durante un período prolongado, generalmente más allá de los límites habituales de una visa de turista. Sin embargo, es importante destacar que los beneficiarios de este visado no suelen estar autorizados a realizar actividades empresariales significativas ni a obtener la mayor parte de sus ingresos de actividades desarrolladas localmente. (Jijón Chiriboga, Zumba Barbosa, Cabrera Hidalgo, Cadena Herrera, & Bermeo, 2024)

Hasta febrero de 2023, se han registrado casi 50 destinos a nivel mundial que ofrecen visas para nómadas digitales. Por regiones, Las Américas se posicionan como el continente más amigable para los nómadas digitales, con 21 destinos —principalmente pequeños estados insulares— que cuentan con programas de visas para nómadas digitales

(VND¹⁶). En Europa, 19 países han implementado este tipo de programas. Por su parte, en África y en Asia-Pacífico, cinco y cuatro países, respectivamente, ofrecen visas similares, mientras que Sudáfrica y Sri Lanka se encuentran desarrollando sus propios programas. Oriente Medio es la región menos avanzada en términos de VND, siendo los Emiratos Árabes Unidos el único país que ofrece esta clase de visa. (World Tourism Organization, 2023)

Figura 2
Número de países con programas de visas para nómadas digitales por región



Nota: Agrupado por clasificación regional de la OMT. Fuente: Organización Mundial del Turismo (2023).

En cuanto a los países individuales, Estonia fue el primer país del mundo con un programa VND especializado (el 1 de agosto de 2020) al ofrecer visas de hasta un año para nómadas digitales. Anguila, Barbados, Bermudas, las Islas Caimán y Georgia siguieron a Estonia al introducir sus programas VND en la segunda mitad de 2020 (World Tourism Organization, 2023).

En Latinoamérica, por ejemplo, en Colombia, se introdujo en marzo de 2023, y México y Perú aún no cuentan con una visa para nómadas digitales como tal. Por otro lado, en Europa, en Grecia se introdujo en enero de 2021, Portugal el 30 de octubre de 2022 y en España, en mayo de 2024¹⁷.

En ese sentido, analizaremos las visas de algunos países representativos de Latinoamérica y Europa:

a. Colombia

El Gobierno de Colombia, a través del Ministerio de Relaciones Exteriores, ha establecido un régimen especial para facilitar el ingreso, permanencia y trabajo en Colombia de los denominados "nómadas digitales" con el objetivo de posicionar al país como un destino atractivo en el marco de la cuarta revolución industrial.

Mediante el artículo 46 de la Resolución 5477 del 2022 se regula la Visa V para nómadas digitales en Colombia, permitiendo a extranjeros realizar trabajo remoto o teletrabajo exclusivamente para empresas extranjeras o desarrollar emprendimientos digitales de interés. Entre algunos requisitos se incluye demostrar ingresos equivalentes a tres salarios mínimos legales vigentes en los últimos tres meses, y contar con una póliza de salud que cubra su estadía en el país. La visa tiene una vigencia de hasta dos años, admite beneficiarios del titular principal y prohíbe actividades remuneradas para personas o entidades domiciliadas en Colombia.

b. México

En México, no hay una visa de nómada digital como tal, sin embargo, cuenta con la Visa de Residente Temporal, que permite a extranjeros residir en el país por más de 180 días y hasta cuatro años (Gobierno de México, 2015). Esta visa se otorga por un año, con posibilidad de renovarla de forma anual hasta un máximo de cuatro años consecutivos.

¹⁶ En inglés sus siglas son DNV (digital nomad visa)

¹⁷ <https://pumble.com/learn/es/hub/digital-nomad-visa/#DigitalNomadVisaGuidesforEurope>.

Esta visa es comúnmente utilizada por nómadas digitales, trabajadores remotos que perciben ingresos del extranjero y no planean integrarse al mercado laboral mexicano.

Unos de los requisitos de esta visa, es sustentar solvencia económica con ingresos Mensuales, libres de gravámenes que superen el equivalente a 300 días de salario mínimo vigente en la Ciudad de México, o sustentar el saldo Bancario, con estados de cuenta que demuestren un saldo promedio mensual superior al equivalente a 5,000 días de salario mínimo vigente en la Ciudad de México durante los últimos doce meses. (Consulado de México, 2024)

c. España

La visa para nómadas digitales en España está disponible para personas de nacionalidad no perteneciente a la UE o EEE que trabajen para una empresa registrada fuera de España y para Trabajadores autónomos cuyos ingresos procedan del extranjero o, como máximo, el 20% de sus ingresos procedan de empresas registradas en España, que necesiten en ambos casos una conexión a internet para su trabajo. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

Para la visa de nómadas digitales se requiere una permanencia mínima de al menos 6 meses por año. Además, la visa es válida por un año, y se puede solicitar una extensión hasta 5 años. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023).

d. Portugal

El visado para nómadas digitales en Portugal permite a individuos de nacionalidad no perteneciente al Espacio Económico Europeo (EEA) o no pertenecientes a la Unión Europea trabajar de manera remota desde el país. Este visado está diseñado para aquellos que están empleados por una empresa registrada fuera de Portugal y que necesitan una conexión a internet para realizar su trabajo. Además, para cualquier persona que pueda demostrar que tiene un ingreso mensual estable que sea superior al mínimo obligatorio de 3040 EUR. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

La Visa para Nómadas Digitales permite una estancia temporal de 4 meses y 1 año para la visa de residencia, con posibilidad de ampliación de hasta 5 años. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

e. Grecia.

Grecia ofrece un visado específico para nómadas digitales, que está disponible para personas de nacionalidad no perteneciente a la UE (Unión Europea) o EEE (Espacio Económico Europeo) que trabajen para una empresa registrada fuera de Grecia y que necesiten una conexión a internet para su trabajo. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

Para solicitar el visado, el solicitante debe demostrar un ingreso mensual mínimo de 3500 EUR. Si el cónyuge del solicitante no tiene ingresos propios y desea permanecer en el país, se requiere un ingreso adicional de 700 EUR. Para cada hijo menor, se añade un monto de 525 EUR. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

Para la visa de nómadas digitales se requiere una permanencia mínima de al menos 6 meses por año. Además, es válido por un año, y para extender la estancia, se necesita presentar una nueva solicitud, que puede ser válida por otros tres años. Además, los solicitantes no deben haber sido residentes fiscales en Grecia durante los últimos cinco años para poder aplicar al visado. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

Tabla 1
Tipo de visas aplicadas para nómadas digitales

País	Tipo de Visa	Requisitos de solvencia mensual	Plazo de permanencia
Colombia	Visa Tipo V - Nómada Digital	Ingresos equivalentes a tres salarios mínimos legales vigentes (~ USD 885)	hasta 2 años
México	Visa de Residente Temporal	Ingresos mayores a 300 días de salario mínimo (~ USD 3,700)	Mas de 180 días hasta 4 años

España	Visa para nómadas digitales	2 veces el salario mínimo en España (SMI): 2268 € (~ USD 2363)	Mas de 6 meses, hasta 5 años
Portugal	Visa para nómadas digitales	EUR 3040 (~USD 3167)	Hasta 5 años
Grecia	Visa para nómadas digitales	EUR 3500 (~USD 3647)	Mas de 6 meses hasta 2 años, renovable

Nota: Elaborado en base a la Guías de visas para nómadas digitales de Pumble¹⁸

Estos tipos de visado brindan a los nómadas digitales una residencia fiscal excepcional dentro del plazo de la visa. Esto significa que, en muchos casos, solo tributan sobre los ingresos generados dentro del país que otorga el visado, sin convertirse en sujetos pasivos permanentes de impuestos.

Algunos países cuentan con un plazo mínimo de permanencia que es de 180 días, lo cual los convierte en residente fiscal (similar a nuestra Ley del Impuesto a la Renta). Sin embargo, este tipo de visas no mitigan totalmente el problema de la tributación, ya que persiste la posibilidad de que el nómada digital no tribute ni en el país que le ha concedido la visa ni en ningún otro Estado, ya que se pueden presentar oportunidades para la evasión fiscal.

4. Modelos Fiscales internacionales para Nómadas Digitales

a. Colombia

En Colombia, los nómadas digitales no cuentan con un régimen tributario específico, por lo que están sujetos a los impuestos nacionales vigentes, como el impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto al patrimonio, impuesto sobre las ventas (IVA), impuesto nacional al consumo, impuestos saludables, gravamen a los movimientos financieros, entre otros, así como a los deberes formales relacionados, según lo dispuesto por la Ley. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 2023)

Adicionalmente, los nómadas digitales, siempre que cumplan con los requisitos legales, pueden solicitar la devolución del IVA por la adquisición de bienes gravados en el país, en calidad de turistas extranjeros, conforme al artículo 39 de la Ley 300 de 1996. No obstante, dependiendo de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos por Colombia y considerando las cláusulas de no discriminación, podrían adquirir la residencia fiscal en el país según el artículo 10 del Estatuto Tributario. Esto les obligaría a declarar y pagar el impuesto sobre la renta y complementarios por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y extranjera, así como por su patrimonio dentro y fuera de Colombia, en los términos del artículo 9 del mismo estatuto. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 2023)

b. México

Los extranjeros con residencia temporal en México que perciben ingresos en el país están sujetos a las mismas obligaciones fiscales que los ciudadanos mexicanos. Esto implica registrarse ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y cumplir con las obligaciones fiscales correspondientes al régimen bajo el cual se perciben los ingresos. (Marmol, 2024)

¹⁸ <https://pumble.com/learn/es/digital-nomad-visa/portugal-digital-nomad-visa/>

c. España

En España, la Ley 28/2022 ha ampliado el régimen fiscal especial de trabajadores desplazados para incluir a los nómadas digitales, permitiéndoles beneficiarse de una tasa impositiva reducida si se trasladan a España para trabajar a distancia, independientemente de si el desplazamiento es ordenado por un empleador o no. (Viñas Rueda, 2024)

La regulación establece que los nómadas digitales pueden tributar al tipo impositivo del 24% por las rentas obtenidas durante el año natural que no excedan de 600.000 euros, y al 47% sobre el exceso de esa cantidad. Este régimen se aplica durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes. (Viñas Rueda, 2024)

Las modificaciones en el régimen fiscal especial para facilitar el acceso a este régimen incluyen la reducción del número de años exigidos de no residencia previa en España (de diez a cinco años) y la extensión del ámbito subjetivo de aplicación del régimen a los trabajadores que se desplacen a España para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. Esto busca atraer talento extranjero y recuperar talento nacional, contribuyendo así a la economía española. (Viñas Rueda, 2024).

d. Portugal

Portugal tiene un régimen fiscal especial para residentes no habituales (NHR), que ofrece una tasa impositiva fija del 20% sobre ciertos tipos de ingresos obtenidos en Portugal y una exención fiscal sobre la mayoría de las fuentes de ingresos extranjeras por 10 años (Mussari, 2024)

e. Grecia

En Grecia, se tiene tres niveles de tributación aplicables a los trabajadores remotos en Grecia, dependiendo del tipo de visado y de la duración de la estancia en el país: (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

En el primer nivel están aquellos que permanecen hasta doce meses en Grecia que pueden beneficiarse de una exención fiscal. A pesar de la posibilidad de exención de impuestos, cabe señalar que, en este caso particular, no se incluyen los servicios públicos de salud o educación. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

El segundo nivel es para aquellos que permanecen de seis a doce meses, en la que el nómada digital se convierte en residente fiscal en Grecia y paga el impuesto sobre la renta en función de su categorización de ingresos mensuales. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

En el tercer nivel, el Estado griego ofrece una reducción de impuestos del 50% para aquellos que soliciten un visado para nómadas digitales siempre que se queden dos años. (Poulaki, Mavragani, Kaziani, & Chatzimichali, 2023)

Tabla 2
Cuadro comparativo de tributación de nómadas digitales

País	Residencia fiscal	Plazo de permanencia mínima de la VND	Impuestos Aplicables	Programas especiales
Colombia	Más de 183 días en un año calendario	No hay plazo mínimo	Impuesto sobre la renta y Complementarios. Tasa progresiva desde 0% a 39%	No existen programas específicos para nómadas digitales; se aplican las normas generales de tributación.
México	Casa habitación o centro de intereses vitales en México	Más de 180 días	Impuesto Sobre la Renta (ISR). Tasa progresiva desde 1.92% a 35%	
España	Más de 183 días en un año fiscal o centro de intereses económicos	Más de 6 meses	Impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF)	El Régimen Especial para Trabajadores Desplazados ("Ley Beckham") que permite tributar al 24% sobre ingresos laborales hasta 600.000 €

Portugal	Más de 183 días en un año fiscal o dispone de una vivienda habitual en el país	No hay plazo mínimo	Impuesto sobre la renta de personas físicas (IRS)	El Régimen de Residentes No Habituales (NHR) ofrece una tasa fija del 20% para ciertas profesiones y exenciones sobre ingresos extranjeros durante 10 años.
Grecia	Más de 183 días en un año fiscal o residencia habitual, o centro de intereses vitales	Más de 6 meses	Impuesto sobre la renta	Régimen fiscal especial para nuevos residentes, con una tasa fija reducida durante un período determinado.

5. Aspectos fiscales que influyen en los ingresos generados por los nómadas digitales en el Perú

Los ingresos de los nómadas digitales pueden estar sujetos a obligaciones tributarias tanto en el país donde se originan como en el que se les considera residentes fiscales, según los criterios establecidos por cada Estado. En términos generales, un nómada digital es una persona natural que utiliza tecnologías de la información para prestar servicios profesionales o realizar actividades laborales de manera remota desde el extranjero, independientemente de su condición de domiciliado en un país específico.

La movilidad constante de estos trabajadores entre diferentes territorios plantea desafíos para las Administraciones Tributarias, que deben determinar si estas personas califican como domiciliadas o residentes fiscales en una jurisdicción. Esto hace que el tratamiento tributario de sus ingresos dependa del enfoque adoptado por las autoridades competentes (Alva, 2019).

Las rentas generadas por los nómadas digitales pueden clasificarse en rentas dependientes, provenientes de relaciones laborales formales, o rentas independientes, derivadas de actividades autónomas. Ambas categorías generan distintos escenarios tributarios que requieren un análisis específico según las normativas vigentes en cada jurisdicción.

En cuanto a las modalidades laborales, es importante distinguir entre el trabajo a domicilio, remoto y teletrabajo. El trabajo a domicilio, limitado al lugar de residencia del trabajador, resulta poco flexible para quienes operan desde el extranjero. En contraste, el trabajo remoto destaca por permitir labores fuera del centro de trabajo con mayor flexibilidad, siendo la opción más adecuada para los nómadas digitales. Por otro lado, el teletrabajo, aunque permite control y supervisión mediante herramientas tecnológicas, suele ser más rígido debido a mayores exigencias legales. En este contexto, el trabajo remoto se posiciona como la mejor alternativa, al ofrecer un equilibrio entre autonomía y cumplimiento normativo (Flores, 2023).

5.1. Aspectos fiscales de las personas naturales no domiciliados

Las personas naturales no domiciliados en el Perú, son individuos que no tienen su residencia habitual o principal en el país, pero que pueden estar involucrados en actividades comerciales, económicas, o transacciones dentro del territorio peruano.

De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), una persona natural no domiciliada, puede ser peruana o extranjera. Se considera extranjera a aquella persona natural, que se constituye conforme a las leyes de nacionalidad y/o ciudadanía de otro país.

Tratándose de personas naturales extranjeras, el artículo 7° de la LIR señala que se les considerará no domiciliadas cuando no hayan residido o permanecido en el país más de 183 días calendario durante un periodo cualquiera de 12 meses.

Tratándose de personas naturales peruanas, de acuerdo con el inciso a) del artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante reglamento de la LIR), serán considerados no domiciliados, en dos supuestos: (i) cuando dichos sujetos adquieren la residencia en otro país y hayan salido del Perú; y (ii) que permanezcan ausentes del Perú por lo menos 184 días calendario dentro de un periodo de 12 meses.

Cabe mencionar, para calcular el plazo que una persona natural ha permanecido en el país, es necesario considerar los días en los que estuvo físicamente presente, incluso si su presencia en el país fue solo durante una fracción de un día.

Figura 3
Condición de no domiciliado



a. ¿Qué se considera renta de fuente peruana?

Las personas naturales no domiciliadas tributan en el Perú solamente por sus rentas de fuente peruana, de acuerdo con el artículo 6° de la LIR. Estas rentas de fuente peruana involucran actividades comerciales, económicas, y/o transacciones que se llevan a cabo dentro del territorio peruano.

Los criterios de conexión establecen el vínculo que justifica la aplicación de la legislación tributaria a los ingresos generados por una persona no domiciliada en el país, y son: la ubicación física, el lugar de realización del servicio, la residencia del pagador, la utilización económica (lugar donde se produce el aprovechamiento económico) y la residencia de la entidad emisora.

Figura 4
Criterios de conexión de rentas de fuente peruana



De acuerdo con el artículo 9° de la LIR, la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración del cumplimiento de los contratos no son relevantes para la determinación de rentas de fuente peruana.

b. ¿Cuánto es la tasa de retención?

Las tasas del impuesto a la renta aplicables a una persona natural no domiciliada están establecidas en el artículo 54° de la LIR y varían según el tipo de actividad económica, entre el 4,99% y el 30%.

c. ¿Existe convenios de doble imposición firmados por el Perú?

El Perú ha suscrito convenios de doble imposición con varios países; los cuales pueden afectar las tasas de retención bajo el principio de residencia o fuente.

Si la renta de un no domiciliado califica como renta de fuente peruana, se debe verificar si por aplicación de un convenio se ha previsto que la renta sea gravada en el país de residencia del no domiciliado o en el país de la fuente, evitando así la doble imposición.

d. ¿Cómo se regulariza el impuesto a la renta?

Las personas naturales no domiciliadas tributan vía retención, siendo el responsable obligado a cumplir la obligación formal, la persona domiciliada adquirente del bien o servicio, en los plazos del cronograma establecido por la Administración tributaria¹⁹.

En ese sentido la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 1098-6-2006 aclara que la condición de agente de retención recae en quien paga la renta como obligado y no en quien simplemente realiza la remesa.

Por ejemplo, la empresa A, ubicada en el país X, contrata el servicio de soporte técnico a una persona natural B, ubicada en el país Y; sin embargo, quien realiza la transferencia de dinero por el pago del servicio, es la empresa C, por encargo de A. En este caso el agente de retención es la empresa A, y no C, pues la primera es quien destina sus recursos para realizar el pago del servicio por intermedio de C.

Cabe mencionar, que la retención no procede si el pagador de la renta también es no domiciliado ya que resulta difícil el control de este tipo de situaciones.

5.2. Rentas de trabajo para no domiciliados

Se consideran rentas del trabajo a los ingresos que genera una persona natural como resultado de su actividad laboral, sea dependiente o independiente. Estas rentas se diferencian, en que las primeras, son servicios personales prestados en relación de subordinación o dependencia, la cual es una característica fundamental del contrato de trabajo. Ello implica que el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por el empleador, además de proporcionar y asumir los gastos de la prestación del servicio.

Los supuestos y criterios de conexión para las rentas de trabajo son las establecidas en los artículos 9° y 10° de la LIR, las cuales tienen su correspondiente tasa de retención de acuerdo con el artículo 54° de la LIR

Tabla 3
Rentas de fuente peruana vinculadas al trabajo

Renta de fuente peruana de no domiciliados	Criterio de conexión de la renta	Tasa de retención- Artículo 56°	Tasa	Renta Neta
Art. 9, inciso f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.	Lugar de realización del Servicio.	g) Rentas del trabajo: i) Rentas de artistas intérpretes y ejecutantes por espectáculos en vivo.	30% 15%	Se aplica la retención al 80% o al 100% de los importes pagados o acreditados (*).

¹⁹ El primer párrafo del artículo 76° de la LIR señala: Las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de esta ley, según sea el caso

Art 10, inciso b) Las dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior.	Residencia del Pagador de la Renta	g) Rentas del trabajo:	30%
Art. 9, inciso g) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal.	Residencia del Pagador de la Renta	g) Rentas del trabajo:	30%

Nota: Elaborado de acuerdo con los artículos 9, 10 y 54 de la LIR.

(*) 80% si se trata de rentas sin vinculación laboral o 100% si se trata de rentas con vinculación laboral.

Por su parte el artículo 76° de la LIR, establece que la obligación de realizar la retención recae en las personas o entidades que acrediten o paguen a beneficiarios no domiciliados, por lo que, en su inciso e) y f) menciona que se consideran rentas netas:

“e) el ochenta por ciento (80%) de los importes pagados o acreditados por rentas de la cuarta categoría”

“f) la totalidad de los importes pagados o acreditados que correspondan a rentas de la quinta categoría”.

Nótese la diferencia entre ambos incisos, una deducción del 20% para las rentas del trabajo independientes, la cual no está sujeta a comprobación o validación.

Las rentas en relación de independencia son las rentas de cuarta categoría obtenidas por las personas naturales en el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio, así como las rentas por el desempeño de funciones de director de empresas, sindico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33° de la LIR.

En cambio, las rentas en relación dependencia son las rentas de quinta categoría obtenidas por las personas naturales en el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargados públicos, tales como como, sueldos, salarios, asignaciones, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales, rentas vitalicias y pensiones, participaciones de los trabajadores, entre otros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34° de la LIR.

Respecto a las rentas del trabajo personal, se resalta el criterio de conexión de la renta, que es el lugar de realización del servicio, esto es, aquella que se lleva a cabo en el territorio nacional. En ese sentido el Informe N° 084-2019-SUNAT/7T0000, establece que la remuneración abonada al trabajador no domiciliado en el país califica como renta de fuente peruana solo en la parte que corresponda al trabajo personal que se lleve a cabo en el territorio nacional, siendo que, si el trabajador desarrolla actividades parte en el Perú y parte en el exterior, solo se deberá gravar la parte que corresponda

5.3. Rentas de trabajo para personas naturales domiciliadas en el país

Las rentas de trabajo comprenden los ingresos obtenidos por personas naturales domiciliadas en el Perú, derivados de su actividad laboral o profesional. Estas rentas se clasifican en dos categorías principales según la Ley del Impuesto a la Renta (LIR):

- **Rentas de Cuarta Categoría:** Ingresos provenientes del ejercicio independiente de una profesión, arte, ciencia u oficio.

- **Rentas de Quinta Categoría:** Ingresos obtenidos en una relación de dependencia, como sueldos, salarios y otras remuneraciones similares.

a. Profesional independiente domiciliado en el país

Un nómada digital independiente domiciliado es una persona natural residente fiscal en el Perú que presta servicios de manera autónoma a clientes nacionales o extranjeros, utilizando herramientas digitales o plataformas en línea.

Los prestadores de servicios o profesiones que realicen un trabajo de forma independiente generan rentas de cuarta categoría. Para ello, dichas rentas son aquellas obtenidas por personas naturales que prestan servicios de manera independiente, ya sea en función de su profesión, arte, ciencia u oficio

Dicha renta se genera sin importar la nacionalidad del profesional independiente, ya sea peruana o extranjera, si este posee la condición de domiciliado en el país, los honorarios o contraprestaciones que reciba estarán sujetos a la retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría. Esto aplica incluso cuando los servicios o actividades profesionales sean prestados fuera del territorio peruano.

Las empresas al contratar trabajadores independientes domiciliados en el país deben tener sumamente cuidado con el desplazamiento que dichos trabajadores realizan a otros países y presten sus servicios de forma virtual como nómades digitales, ya que nuestra legislación del IR establece que, Las personas naturales perderán su condición de domiciliados en el Perú si permanecen ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses²⁰.

Por consiguiente, debe verificarse que mantengan su RUC en estado activo, que puedan emitir sus comprobantes de pago (recibos por honorarios) y no estén ausentes conforme al plazo antes señalado.

Finalmente, he de mencionar que el tratamiento fiscal de los nómadas digitales independientes domiciliados en el Perú es complejo debido a la naturaleza global de sus ingresos y la falta de normativas específicas para esta modalidad laboral. Si bien el marco general de rentas de cuarta categoría regula su tributación, es necesario actualizar la legislación para abordar los retos específicos del trabajo remoto en la economía digital.

b. Trabajador dependiente domiciliado en el país.

Un nómada digital dependiente domiciliado es una persona natural domiciliada en el Perú que trabaja para un empleador (local o extranjero) bajo una relación laboral dependiente, pero que desempeña sus funciones de manera remota, ya sea dentro o fuera del territorio nacional.

El tratamiento fiscal depende de factores esenciales como:

- a) **Residencia fiscal:** Determinada por el tiempo de permanencia en el Perú y su intención de domicilio.

Una persona es considerada domiciliada sí:

- Reside en el país de forma continua por más de 183 días en un período de 12 meses, o
- Mantiene un domicilio permanente en el Perú.

<<<<Los trabajadores domiciliados están gravados por sus rentas de fuente mundial, mientras que los no domiciliados solo tributan por rentas de fuente peruana.

- b) **Fuente de los ingresos:** Clasificada según la procedencia de la renta (territorial o extranjera). Los ingresos de los trabajadores dependientes domiciliados están clasificados como rentas de quinta categoría. Estas incluyen sueldos, salarios, bonificaciones y cualquier otro concepto derivado de una relación laboral.

Para nómadas digitales dependientes, el tratamiento fiscal varía según la ubicación de la fuente del ingreso:

- **Fuente peruana:** Si el empleador es peruano o si los servicios prestados son utilizados en el Perú, los ingresos están sujetos a retención del Impuesto a la Renta.

²⁰ De acuerdo al inciso d) del artículo 39° del Reglamento de la LIR señala: Los agentes de retención considerarán a las personas naturales como domiciliadas si éstas se encuentran inscritas en el Registro único del Contribuyente o si le comunican por escrito tal hecho, salvo que dispusieran de la evidencia de su condición de no domiciliadas.

- **Fuente extranjera:** Si el empleador es extranjero y los servicios son prestados y utilizados fuera del Perú, el trabajador debe declarar y tributar directamente el Impuesto a la Renta en el Perú, aplicando los mecanismos de autoliquidación
- c) **Relación laboral:** Sujeta a retenciones o pagos según el empleador.

Si el empleador es domiciliado en el Perú, está obligado a realizar las retenciones correspondientes al Impuesto a la Renta de quinta categoría, incluso si el trabajador realiza sus funciones fuera del territorio nacional. En cambio, si el empleador es extranjero, no existe obligación de retención, y el trabajador debe cumplir con las obligaciones tributarias de manera autónoma.

Cabe mencionar, si el trabajador nómada digital dependiente esté sujeto a doble tributación (por trabajar en otro país), podría aplicar convenios de doble imposición (si existen entre el Perú y el país correspondiente) o deducciones unilaterales previstas en la legislación peruana.

El tratamiento fiscal de los nómadas digitales dependientes domiciliados en el Perú se basa en las disposiciones generales sobre rentas de quinta categoría y renta mundial. Sin embargo, la creciente movilidad laboral y la falta de disposiciones específicas requieren ajustes normativos para abordar desafíos como la fiscalización, la doble tributación y la definición clara de ingresos de fuente peruana y extranjera. Esto permitirá garantizar un sistema más equitativo y eficiente en el contexto de la economía digital.

6. Desafíos y retos fiscales en el Perú ante el aumento de nómadas digitales

El crecimiento de los nómadas digitales plantea un conjunto de desafíos fiscales para el Perú²¹, debido a las características únicas de esta modalidad laboral, como la movilidad internacional, la dependencia de plataformas digitales y la desvinculación geográfica de los ingresos

- **Desafíos en la determinación de la residencia**
La residencia fiscal es un criterio clave en la tributación internacional, pero su determinación resulta compleja para los nómadas digitales. Estos trabajadores suelen desplazarse frecuentemente y pueden no cumplir con el periodo mínimo de permanencia en un país para ser considerados residentes fiscales
- **Ausencia de normas específicas para nómadas digitales**
El marco normativo peruano no contempla disposiciones específicas para los nómadas digitales, lo que deja a estos trabajadores sujetos a reglas generales que no consideran las particularidades de su actividad. Esta falta de regulación genera problemas tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, que enfrenta dificultades para clasificar y gravar adecuadamente sus rentas.
- **Doble tributación internacional**
La movilidad internacional de los nómadas digitales puede dar lugar a situaciones de doble tributación, especialmente cuando no existen convenios de doble imposición entre el Perú y el país de origen o destino del trabajador. Esto afecta negativamente la competitividad del país como destino para nómadas digitales y puede desincentivar el cumplimiento fiscal.
- **Necesidad de incentivos fiscales**
Para competir con otras jurisdicciones que ofrecen regímenes fiscales favorables para nómadas digitales, el Perú necesita diseñar incentivos fiscales que atraigan a este segmento de trabajadores. Esto no solo permitiría incrementar la recaudación tributaria, sino también fomentar el desarrollo económico local, especialmente en sectores como el turismo y los servicios tecnológicos.

21 Las estadísticas de nómadas digitales del 2024 pueden ser revisadas en el siguiente enlace: <https://pumble.com/learn/es/digital-nomad-visa/statistics/>

- Retos Tecnológicos para rastrear ingresos provenientes de plataformas internacionales
La falta de herramientas tecnológicas avanzadas dificulta el rastreo y monitoreo de estas rentas, lo que abre la puerta a la evasión fiscal y reduce la capacidad de la Administración Tributaria para recaudar de manera eficiente. Es fundamental invertir en soluciones tecnológicas que permitan un control más efectivo y adaptado a la economía digital.

7. Conclusiones

- Los nómadas digitales plantean desafíos significativos para los sistemas tributarios tradicionales, que se basan en criterios de residencia y territorialidad. Esta movilidad puede generar situaciones de doble tributación o lagunas legales que facilitan la elusión fiscal.
- Países como España, Portugal y Grecia han implementado regímenes fiscales y visas específicas para nómadas digitales, ofreciendo incentivos como tasas impositivas reducidas o exenciones fiscales. Sin embargo, la falta de uniformidad y las exigencias de permanencia mínima dificultan un enfoque estandarizado. Asimismo, esas visas, ofrecidas por diversos países, facilitan la movilidad internacional y generan beneficios económicos locales. Sin embargo, no resuelven completamente los problemas de tributación, ya que algunos trabajadores pueden no tributar ni en el país de origen ni en el de destino.
- Los ingresos de los nómadas digitales en el Perú se gravan según su clasificación como domiciliados o no domiciliados. Aunque existen normas generales, la falta de regulación específica para este grupo puede dificultar una fiscalización adecuada y abrir la posibilidad de evasión fiscal. Asimismo, enfrentan el riesgo de ser gravados en múltiples jurisdicciones debido a la falta de coordinación entre los sistemas fiscales internacionales, lo que afecta su capacidad para operar sin barreras fiscales.
- Las visas para nómadas digitales permiten estancias prolongadas, pero en muchos casos no convierten a los beneficiarios en residentes fiscales. Esto crea un vacío tributario, ya que los ingresos de estos trabajadores pueden quedar sin gravar en su totalidad.
- El crecimiento del nomadismo digital subraya la necesidad de actualizar las normativas tributarias peruanas. Es fundamental establecer criterios específicos que aborden aspectos como la residencia fiscal, la doble tributación y el tratamiento de los ingresos globales, para garantizar una recaudación equitativa y eficiente en el contexto de la economía digital.

8. Referencias Bibliográficas

- Poulaki, I., Mavragani, E., Kaziani, A., & Chatzimichali, E.** (2023). Digital Nomads: Advances in Hospitality and Digital Nomads: Advances in Hospitality. *Tour. Hosp.*, 16. doi:<https://doi.org/10.3390/tourhosp4030030>
- Alcibar, M., Guzmán, M. d., Torres, Y., & Manuel, C.** (2023). Los nómadas digitales y las nuevas tecnologías en el turismo. *Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades*, 1245.
- Alva, M.** (14 de octubre de 2019). ¿QUÉ CRITERIOS SE UTILIZAN PARA AFECTAR TRIBUTARIAMENTE A LOS NÓMADAS DIGITALES? Obtenido de Blog PUCP: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/10/14/que-criterios-se-utilizan-para-afectar-tributariamente-a-los-nomadas-digitales/>
- Arslan, E.** (2024). From tourists to nomads: unveiling the transformative potential of digital nomads in travel and tourism. *Worldwide Hospitality and Tourism Themes Vol. 16 No. 3*, pp. 269-281. doi:10.1108/WHATT-03-2024-0046
- Bednorz, J.** (Enero de 2024). Working from anywhere? Work from here! Approaches to attract digital nomads. *Annals of Tourism Research*. doi:<https://doi.org/10.1016/j.annals.2023.103715>

- Consulado de México.** (14 de Mayo de 2024). Relaciones Exteriores. *VISA DE RESIDENTE TEMPORAL por solvencia económica*. Obtenido de https://consulmex.sre.gob.mx/houston/index.php/visas/visas/18-visas/95-visa-de-residente-temporal-por-solvencia-economica?utm_source=chatgpt.com
- Cook, D.** (2023). What is a digital nomad? Definition and taxonomy in the era of mainstream remote work. *World Leisure Journal*. doi:<https://doi.org/10.1080/16078055.2023.2190608>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).** (07 de 2023). Concepto general sobre la tributación de los nómadas digitales. *Concepto General 777 [009079]*. Colombia. Obtenido de <https://legalytributarioenlinea.co.pwc.com/taxandlegal/vistanoticia?id=3680>
- Flores, J.** (2023). Los nómadas digitales: implicancias tributarias. *Actualidad Empresarial*, 15-18.
- Gobierno de México.** (23 de 07 de 2015). Visa de residencia temporal. Obtenido de <https://www.gob.mx/sre/acciones-y-programas/visa-de-residencia-temporal>
- Hannonen, O.** (2024). Emergent geographies of digital nomadism: conceptual framing, insights and implications for tourism. *Tourism Geographies*, 12. doi:<https://doi.org/10.1080/14616688.2023.2299845>
- Jijón Chiriboga, I., Zumba Barbosa, M. A., Cabrera Hidalgo, P., Cadena Herrera, A. B., & Bermeo, J.** (Noviembre de 2024). La definición de la fuente en la era de los nómadas tributarios. *USFQ Law Review*, 11(2). doi:<https://doi.org/10.18272/ulr.v11i2.3357>
- Marmol, A.** (09 de diciembre de 2024). Visa para nómadas digitales en México: precio y cómo aplicar. México. Obtenido de <https://esim.holafly.com/es/blog/visas/visa-nomada-digital-mexico/>
- Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia.** (07 de 2022). RESOLUCIÓN 5477 DE 2022. *Disposiciones en materia de visas*. Colombia. Obtenido de <https://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Resolucion/30052890>
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.** (1994). Decreto Supremo N° 122-94-EF. *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Perú.
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.** (2004). Decreto Supremo N° 179-2004-EF. *Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Perú.
- Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia.** (07 de 2022). RESOLUCIÓN 5477 DE 2022. *Disposiciones en materia de visas*. Colombia. Obtenido de <https://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Resolucion/30052890>
- Mosalve Benítez, H., & Zuñiga Luna, S.** (2024). Bienestar laboral en trabajadores remotos. Medellín, Colombia: Universidad de Antioquia.
- Mussari, L.** (Octubre de 2024). *Malditos nómadas*. Obtenido de Digital Nomad Taxes: Your Guide to Legally Travel and Work Remotely: <https://freakingnomads.com/taxes-for-digital-nomads/>
- OCDE.** (27 de Julio de 2022). Migration Policy Debates.
- Pareja, D.** (22 de Setiembre de 2017). Medellín, nuevo destino para los nómadas digitales. *El Tiempo*.
- Sanchez, X.** (14 de September de 2024). *8 razones por las que el coworking puede ser buena elección*. Obtenido de Emprenderalia: <https://www.emprenderalia.com/8-razones-por-las-que-el-coworking-puede-ser-una-buena-eleccion/>
- SUNAT.** (2023). Impuesto a la Renta- Personas. Lima, Perú. Obtenido de <https://orientacion.sunat.gob.pe/impuesto-a-la-renta-personas>
- Viñas Rueda, L.** (2024). INCENTIVOS FISCALES PREVISTOS EN LA LEY DE EMPRESAS EMERGENTES. *ECONOMÍA INDUSTRIAL*, 11.
- Worl Tourism Organization.** (Noviembre de 2023). *UNWTO BRIEF DIGITAL NOMAD VISAS*. Obtenido de <https://www.e-unwto.org/doi/book/10.18111/9789284424481>

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y LEGAL DEL DERECHO A PROBAR EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

José Jorge Nava Tolentino (*) Abogado de la Universidad de Lima. Magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Diplomado Internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, Diplomado Internacional en Derecho Administrativo y Procedimiento Administrativo, Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales. Coautor de libros tributarios y autor de diversos artículos en revistas especializadas en materia tributaria. <https://orcid.org/0009-0001-5353-8758>

RESUMEN

El presente artículo desarrolla el derecho a probar, analizado desde la perspectiva constitucional y de derechos humanos, para luego examinar la normatividad peruana en el ámbito judicial, administrativo y en el tributario; así como en el derecho comparado; revisando los alcances de diversa jurisprudencia de la Corte Suprema, vinculada al tema y principios que alimentan su significado y correcta aplicación.

ABSTRACT

This article develops the right to prove, analyzed from the constitutional and human rights perspective, and then examines Peruvian regulations in the judicial, administrative and, therefore, tax spheres; as well as in comparative law; reviewing the scope of various jurisprudence of the Supreme Court, linked to the topic and principles that feed its meaning and correct application.

PALABRAS CLAVE: Derecho a probar, jurisdicción plena, verdad material, fehaciente, debido proceso, tutela procesal efectiva, informalismo, casación.

KEYWORDS: Right to prove, full jurisdiction, material truth, reliable, due process, effective procedural protection, informality, cassation.

1. Introducción

Un Estado de derecho tiene en sus elementos, la libertad, la igualdad y el control constitucional, siendo este último elemento el que garantiza que una sociedad se desarrolle de manera plena en el ejercicio de los derechos fundamentales, y donde la Constitución Política, como norma principista de todo Estado, sea respetada, incluso en escenarios de controversias que lleguen a instancias judiciales o constitucionales y es que la controversia es parte de la dualidad de la vida y es donde la interpretación jurídica y los principios juegan el importante rol de clarificar el escenario y tener como norte a la carta magna.

Dentro de este contexto, analizar la institución jurídica de “la prueba”, nos transporta a diversos escenarios, no solo de carácter procesal, sino además a su contraparte sustantiva y la constitucional, que corresponde abordarlas para entenderla dentro de un todo integrado y poder focalizarla en el derecho tributario, y en ello poder determinar su adecuado ejercicio de lado del administrado y de su necesidad para resolver controversias de manera adecuada del lado de la autoridad competente. Para ello se hará todo un viaje por la normatividad y jurisprudencia que nos proporcionen los conceptos necesarios, que permita resolver todas las interrogantes jurídicas que surjan.

2. El Debido Proceso y Tutela Procesal Efectiva

El debido proceso, es un derecho fundamental, que lo contienen instrumentos del derecho internacional como la Declaración Universal de los Derechos Humanos, norma que desarrolla en los artículos 8° al 10°, derechos estrictamente relacionados al debido proceso y la tutela procesal efectiva, como el derecho de interponer recursos ante los tribunales, la no detención arbitraria y a ser oído ante un tribunal, los cuales llevan inmerso el derecho de defensa y en él, el derecho a probar. En el mismo sentido, el artículo 8° de la Convención Americana de los Derechos Humanos, al regular las garantías judiciales, indica que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial. Indicar que, tanto la Convención Americana como la Declaración Universal de los derechos humanos han sido incorporados en el derecho interno peruano²². Así, la norma internacional, contiene elementos del debido proceso que han sido incorporados en la Constitución Política peruana, otorgándoles el carácter de derechos fundamentales.

¿Cómo debemos entender el Debido Proceso? En primer lugar, como un derecho fundamental y que todo derecho sustantivo se desarrolla en el derecho adjetivo o procesal, por lo que se debe demandar en un escenario de jurisdicción que garantice un fallo o resolución idónea, justa, y donde el derecho a probar y la prueba juega un rol protagónico.

El Tribunal Constitucional, tiene diversos fallos, como el Expediente N° 02322-2021-PA/TC LIMA, el cual afirma que de conformidad con el artículo 139.3° de la Constitución peruana, toda persona tiene derecho a la observancia del debido proceso en cualquier tipo de procedimiento en el que se diluciden sus derechos, se solucione un conflicto jurídico o se aclare una incertidumbre jurídica. Es decir, la carta magna peruana le otorga al debido proceso la categoría de derecho fundamental, conforme se desprende la lectura de sus artículos 2° y 3°. El Tribunal, agrega en el fallo, que el debido proceso garantiza el respeto de los derechos y garantías mínimas con que debe contar todo justiciable para que una causa pueda tramitarse y resolverse con justicia para lo cual refiere al Expediente N° 07289-2005-PA/TC, fundamento 3).

Respecto a los alcances del debido proceso, es decir si es solo aplicable jurisdiccional o también está nivel administrativo, se advierte que este derecho fundamental, se ha manifestado a nivel Resolutivo del máximo interprete constitucional y también se ha incorporado ello a nivel normativo. Así, se puede referir al Expediente N° 04010-2023-PA/TC indicando que es reiterada la posición del Tribunal Constitucional, en el sentido de sostener que el derecho al debido proceso, que recoge el artículo 139, inciso 3, de la Constitución, es un derecho cuyo ámbito de irradiación no se limita únicamente al campo judicial en sentido estricto, sino que también se proyecta sobre procesos de toda índole en donde se encuentren en controversia los derechos e intereses de las personas, sean estas naturales o jurídicas (...).

En el ámbito normativo, se puede verificar que en la Ley N° 27444, dentro de los principios regulados y aplicables a todo procedimiento administrativo, y que regula su título preliminar, se encuentra el Principio del debido procedimiento, que en esencia es el “debido proceso”, y en su regulación, se indica dentro de los derechos contenidos, el derecho a ser notificado; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una

22 Aprobada en Perú mediante Decreto Ley N° 22231 Y por Resolución Legislativa N.º 13282, de 1959, se aprobó la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten. En el ámbito judicial, el Código Procesal Civil, si bien lo refiere a lo largo de su regulación, no lo define o indica sus elementos.

Por su lado, el Tribunal Constitucional en el Exp. N.º 01137-2017-PA/TC, indica que el derecho a probar es uno de los componentes elementales del derecho a la tutela procesal efectiva, y haciendo referencia a un fallo anterior en el Expediente 010-2002-AI/TC, indica que constituye un elemento implícito de tal derecho; y precisa que la tutela procesal efectiva está consagrada en la Constitución y en el Código Procesal Constitucional, y su salvaguardia está relacionada con la necesidad de que, en cualquier proceso que se lleve a cabo, los actos que lo conforman, se realicen dentro de los cauces de la formalidad y de la consistencia, propias de la administración de justicia.

El órgano colegiado indica que, se debe buscar que los justiciables no sean sometidos a instancias vinculadas con la arbitrariedad o los caprichos de quien debe resolver el caso, por lo que el derecho a la tutela procesal efectiva se configura, como una concretización transversal del resguardo de todo derecho fundamental sometido a un ámbito litigioso. Agrega también que, una de las garantías que asiste a las partes del proceso es la de presentar los medios probatorios necesarios que posibiliten crear la convicción en el juzgador de que sus argumentos son los correctos. Y en ello que, si no se autoriza la presentación oportuna de pruebas a los justiciables, se hace la interrogante ¿se podrá considerar amparada la tutela procesal efectiva? Todo hace indicar que ello sería imposible.

El Tribunal Constitucional, agrega que solo con los medios probatorios necesarios, el juzgador podrá sentenciar adecuadamente. Por ello, la ligazón entre prueba y tutela procesal efectiva es ineluctable. Este aspecto es trascendental, porque determina desde una interpretación constitucional y que ordena el Código Procesal constitucional²³ en sus normas VI y VII de su Título preliminar resulta ser una condición sine qua non, para que los derechos puedan ser ejercidos y amparados, y a su vez, la autoridad competente pueda resolver con razonabilidad, objetividad, equidad, justicia; lejos de resultados o fallos supeditados a la libre voluntad.

De lo expresado, se puede indicar, que el debido proceso y la tutela procesal efectiva son derechos fundamentales, regulado a nivel constitucional, a nivel de tratados internacionales, del cual el Perú es parte, y a su vez, y también a nivel legal en la ley N° 27444, el Código Procesal Constitucional²⁴ y referido a lo largo del Código Procesal Civil; siendo el derecho a probar uno de sus elementos, sin el cual no podría ejercerse y no habría un escenario de Estado de Derecho.

A continuación, resulta importante ver el desarrollo de la prueba y el derecho a probar en el ordenamiento peruano.

3. La prueba y el Derecho a probar en el Código Procesal Constitucional, Código Procesal Civil, Ley General del Procedimiento Administrativo y Código Tributario

Analizado el escenario constitucional y lo gravitante de la prueba y el derecho a probar, dentro del debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva, corresponde hacer un recorrido en la normatividad peruana, la cual desarrolla aquello que propone la Constitución como norma principista en todo Estado de derecho.

En principio, referir al Código Procesal Constitucional, que es una ley orgánica, a decir del artículo 200° de la Constitución Política del Perú, que determina que una ley orgánica regula el ejercicio de la acción de amparo, habeas corpus, acción de cumplimiento, habeas data, acción de inconstitucionalidad, y la acción popular y los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas. Siendo dicha norma procesal, la que viabiliza el ejercicio y la defensa de los derechos fundamentales.

La ley orgánica, en el tratamiento de los medios probatorios, determina la oportunidad de su presentación en la demanda y la contestación, y siendo procedentes aquellos que no requieren actuación, lo que no impide la realización

23 Al respecto el Artículo VI. Precedente vinculante Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo, formulando la regla jurídica en la que consiste el precedente (...) y en el Artículo VII, cuando afirma en su párrafo final que Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional.

24 Ello, en el artículo 9° de la norma, cuando al regula el amparo, indicando que procede respecto de resoluciones judiciales firmes dictadas con manifiesto agravio a la tutela procesal efectiva, que comprende el acceso a la justicia y el debido proceso.

de la actuación de las pruebas que el juez considere indispensables, sin que ello afecte la duración del proceso. Esto por el carácter de urgente de este tipo de procesos.

Buscando, los fines del proceso y de los medios probatorios, prescribe que el juez puede ordenar a petición de parte la exhibición de los documentos que se hallen en poder de dependencias estatales, y determina la valoración de los medios probatorios de manera conjunta al momento de emitir sentencia.

La norma procesal constitucional, privilegia su finalidad determinando diversos momentos en su presentación, incluso ante el Tribunal Constitucional, lo cual es posible en agravio cuando la pretensión no ha sido amparada en sus dos instancias, para lo cual hace referencia a los medios probatorios que “acreditan hechos trascendentes” para el proceso, los cuales se puedan admitir, incluso si la prueba se conoce o se produce con posterioridad a la demanda antes de la audiencia única, y también si la prueba es posterior a la audiencia única, la parte puede hacerla valer en segunda instancia o, de ser el caso, ante el Tribunal Constitucional.

Por su lado, el Código Procesal Civil, norma madre en materia procesal con cerca de 900 artículos, en su primera disposición complementaria y final determina su supletoriedad respecto de los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza; lo cual denota su permanente y vigilante participación cuando estamos frente a un procedimiento administrativo y en ellos, el tributario. Desde el primer artículo, de su título preliminar, establece que toda persona tiene derecho al acceso a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso. Es decir, desde el marco de las reglas y principios de los procesos resalta dichos derechos fundamentales, más aún, su mismo título preliminar (norma III) prescribe que el Juez debe atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos; lo cual resulta claro que es posible solo si el derecho a probar se manifiesta, puede ser ejercido y meritudo por la autoridad competente.

Es así, que en el desarrollo de los medios probatorios, en el artículo 188°, determina que su finalidad es acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones. En otras palabras, un rol totalmente protagónico, que permite el desarrollo y resolución final de un proceso contencioso, en este caso, en la vía jurisdiccional.

Resaltar, que no se trata de actuar o alegar medios probatorios, sino que estos deben ser idóneos como afirma su articulado, a fin de lograr la acreditación de los hechos, y dentro de los medios probatorios, están: la declaración de parte; de testigos; los documentos; la pericia; y la inspección judicial, permitiendo los medios probatorios atípicos, es decir aquellos no previstos y que están constituidos por auxilios técnicos o científicos que permitan lograr la finalidad de los medios probatorios.

La norma procesal, en busca de cumplir el objetivo de la acreditación de los hechos, regula las pruebas de oficio, cuando los medios probatorios ofrecidos por las partes sean insuficientes para formar convicción del juez, y es así que tiene la facultad de ordenar la actuación de medios probatorios adicionales y pertinentes que considere necesarios para formar convicción y resolver la controversia, siempre que la fuente de prueba haya sido citada por las partes en el proceso. Nuevamente la norma madre, en materia procesal, privilegia los fines del proceso, en el que los medios probatorios son parte de su estructura y con ello el debido proceso y acceso a la tutela procesal efectiva sea posible.

En la parte administrativa, la Ley del Procedimiento Administrativo General, N° 27444, contiene la norma IV de su Título preliminar, con el principio del debido procedimiento, ya referido, y que en realidad debería denominarse “debido proceso”, también contiene en su desarrollo normativo, la actuación probatoria en el artículo 174.1°, es decir, cuando la administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija y la norma procesal diferencia entre los medios que realmente son necesarios para resolver la controversia, ya que puede incluso rechazar motivadamente los medios de prueba, cuando no guarden relación con el fondo del asunto, sean improcedentes o innecesarios. La norma procesal hace denotar la importancia de los medios probatorios, pero solo aquellos que son pertinentes y dentro de ellos, están todos, a saber: los documentos, informes y dictámenes, audiencia a los administrados, interrogar testigos y peritos, o recabar de los mismos declaraciones por escrito, y practicar inspecciones oculares.

La norma procesal administrativa, en el artículo 191°, al tratar el proyecto de resolución, considera el análisis de la prueba instruida, lo cual permitirá que la motivación, otro elemento del debido proceso, desarrolle lo pertinente para resolver la incertidumbre jurídica o conflicto entre las partes.

En el ámbito tributario, ámbito que debe considerar lo antes mencionado, desde una interpretación sistemática, y de aplicación supletoria, salvo exista la dualidad del control difuso que solo es posible a nivel jurisdiccional, a decir del

artículo 138° de la Constitución Política del Perú. En ese orden de ideas, la norma tributaria, no regula los fines de los medios probatorios, ni principios relacionados a ello, por lo que la supletoriedad resulta perfectamente posible.

En el caso del Código Tributario, se regulan los medios probatorios posibles de ser actuados, utilizando la frase “los únicos”. No obstante, al leer la norma se advierte como medios probatorios a los documentos, la pericia, la inspección del órgano encargado de resolver, y a continuación indica que dichos medios son valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria. Es decir, su listado contiene esencialmente, los mismos medios probatorios que establece el Código Procesal Civil y la ley N° 27444, la concordancia prolija de las normas, permite afirmar que el Código Tributario contiene y permita la actuación de los medios probatorios que esencialmente son los mismos que, los que contienen las normas madres en materia administrativa y judicial.

Así también, la norma tributaria, buscando la finalidad del proceso y los medios probatorios, de manera similar al Código Procesal Civil, regula las pruebas de oficio, determinando que para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

En esta parte, indicar que la normatividad peruana, privilegia la finalidad del proceso y el que se puedan ejercer los derechos fundamentales, y para ello, resulta de suma importancia “el derecho a probar”, sea de parte o de oficio y siempre que sean necesarios y pertinentes, que permita a la autoridad competente resolver y fundamentar su decisión y no quede supeditado a su plena voluntad.

Es integrador, realizar un breve viaje por el derecho comparado y en ello, si lo que proponen los tratados internacionales se han desarrollado en sus normas internas.

3.1. La prueba en el derecho comparado

Resulta oportuno este tránsito por el derecho comparado y en su regulación advertir el tratamiento de los medios probatorios. En tal sentido, al revisar la Ley General de España, en el artículo 108° se hace referencia al valor probatorio, y como se contrastan las pruebas entre contribuyente y terceros, cuando indica que los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos, en cumplimiento de la obligación de suministro de información que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados, se presumen ciertos, pero que deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en su normativa. Determina que cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos, podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

Respecto a su tramitación, su artículo 236°, denotan la importancia del derecho a probar de los interesados que han comparecido en la reclamación, al determinarse que el Tribunal, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas.

Así también, cuando regula la forma de ejercer los alegatos y medios probatorios, en caso sea electrónica y se dé una deficiencia técnica imputable a la Administración Tributaria que imposibilite su trámite, y para evitar perjuicios al interesado, puede conceder nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios; lo cual privilegia el derecho de defensa y de probar.

Por otro lado, en su denominado recurso de alzada ordinario, contra resoluciones de primera instancia, en el artículo 241, establece que cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultandos admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

Es decir, establece el derecho a probar y aportar medios probatorios que no pudieron ser presentados en primera instancia; no distingue la generación de la imposibilidad y privilegia el fin del proceso.

En el caso chileno, su norma tributaria establece en el artículo 21° el derecho a probar de los contribuyentes con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley chilena establezca, y en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. La norma continúa e indica que su administración tributaria no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro

impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos.

Así también, indica que su ente tributario practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder y que para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas

Respecto a la oportunidad y valoración probatoria, la norma chilena en su artículo 156°, indica que se examinará si el recurso de impugnación ha sido interpuesta en tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerla a tramitación, estableciendo que si su presentación ha sido extemporánea o adolece de manifiesta falta de fundamento, la declarará inadmisibles por resolución fundada.

Indica que, acogida a tramitación, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas y donde el Tribunal apreciará la prueba rendida, finalmente indica que si fuere necesario alegar nuevos antecedentes al proceso para una mejor resolución del asunto, el Juez Tributario y Aduanero podrá, de oficio, decretar las diligencias probatorias que estime pertinentes, para lo cual dispondrá del plazo de diez días a contar del vencimiento del término probatorio y expirado el plazo especial se dictará sentencia, donde el fallo contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes y contra la sentencia procederá el recurso de apelación. Como se puede ver, la norma chilena privilegia los fines del proceso y motivación de los fallos, cuando determina búsqueda de una mejor resolución, siendo que la autoridad de oficio puede determinar las diligencias probatorias que estime pertinentes.

En la legislación Argentina, su norma tributaria, establece en el artículo 71°, al regular* la impugnación, para que formule por escrito el descargo y se ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho; así también su artículo 83, sustituido en 1999 por la ley 25.239 regula un aspecto muy similar al artículo 147° del Perú, cuando establece que en su impugnación, denominada demanda contenciosa por repetición de tributos, el actor no podrá fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa; y por otro lado indica la norma argentina que tampoco se puede ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos. Es decir, limita el medio probatorio a hechos nuevos y no permite que se pueda presentar aquello que no se presentó o pudo presentarse en la etapa previa. No obstante, considerando esta restricción, el artículo 86° al referir la existencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el su Tribunal Fiscal, puede en atención a la naturaleza de la causa, juzgar y la apertura a prueba en instancia y que al resolver podrá tener por válidas las conclusiones del sobre los hechos probados, o podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos. En otras palabras, el error o violación manifiesta apertura la etapa probatoria para resolver, no obstante, no se privilegia el derecho a probar, sin dicha circunstancia.

En el caso de Ecuador, la regulación es bastante garantista y enfocada a la finalidad del proceso, conforme lo ya analizado, ello por cuanto en su artículo 119° de su Código Tributario, determina que *la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto. Es decir, contiene una norma flexible donde se privilegia el derecho a probar. Así también, su artículo 128° indica que en el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos, la redacción es bastante garantista similar a la ley 27444 peruana, no obstante, en el caso de la prueba testimonial esta sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyen en la determinación de la obligación tributaria.

Respecto al plazo, la norma ecuatoriana nuevamente es flexible y amplia, ello por cuanto su artículo 129°, establece que se concede el plazo probatorio cuando lo solicite el reclamante o interesado, o cuando sea necesario para el esclarecimiento de los hechos materia del reclamo y que será fijado de acuerdo a la importancia o complejidad de esos hechos, pero en ningún caso excederá de treinta días. Como se puede observar, la norma no se sujeta a reglas estrictas de plazos, sino al propósito de esclarecer hechos lo cual permitirá un aco resolutivo lejos de libre voluntad.

En este interesante recorrido normativo de algunos países, se puede verificar que las legislaciones siguen el enfoque y norte de las normas internacionales de derecho humanos, que reflejan el debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva, en las que se puede indicar que se privilegia los fines del proceso y el derecho a probar, con alguna restricción específica en el derecho argentino.

La interrogante a continuación es qué principios soportan el derecho fundamental a probar, dentro del debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva y que permita a la autoridad competente resolver de manera fundamentada.

4. Los principios generales del derecho y su relación con el derecho a probar

Cuando se revisan los diversos procedimientos judiciales o administrativos, y en ellos los tributarios, la interrogante es que se buscan en ellos, por qué y para qué existen en materia tributaria. Y para entenderse de manera más clara, resulta importante recurrir y analizar los principios generales del derecho.

El Dr. Marcial Rubio Correa (1999), indica que los Principios Generales del Derecho son aquellos conceptos o proposiciones, de carácter axiológico o técnico, que informan la estructura, el modo de operación y el contenido de las normas, grupos normativos, sub- conjuntos, conjuntos, y del propio Derecho en su totalidad

Molina (sf) por su lado, analiza la finalidad o finalidades o razón de ser de ellos principios, los cuales se resumen en dos: (i) una función de integración jurídica y integradora y (ii) una función informativa, es decir, que las normas tengan coherencia con los principios que la informan. Este aspecto, está muy relacionado a la interpretación jurídica que coadyuva a que el derecho cumpla un importante rol en la sociedad, al aplicarse correctamente la normatividad.

Respecto a la función de integración jurídica, considera que la idea de los Principios Generales del derecho se entronca con el problema de las posibles lagunas de la ley positiva, y que la inexistencia de la ley o la falta de previsión por una ley del punto controvertido puede encontrar, en orden a su integración, dos respuestas distintas. En este escenario de ausencia o vacío, son los Principios generales del derecho los que cumplen una función de Integración jurídica.

Por otro lado, la función informativa es otra función básica de los Principios generales del derecho, constituyéndose en esencia del derecho mismo, o en característica de una rama del derecho, debiendo las demás normas guardar coherencia y armonía con los principios que las informan. A manera de ejemplo en la legislación peruana, indicar que no resulta posible interpretar el artículo 648°, numeral 6) del Código procesal civil, sin considerar el principio de igualdad y así lo manifestó el Tribunal Constitucional en la sentencia N° 00645-2013-PA/TC, de la misma forma sería interpretar una norma, sin considerar el principio de jerarquía de normas, presunción de inocencia, el de debido proceso²⁵, entre otros principios generales del derecho.

En materia administrativa, resulta de aplicación los principios regulados en el título preliminar de la ley N° 27444, ello por cuanto en la norma se indica que las autoridades administrativas, al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en dicha norma administrativa, y se llega a dicha aseveración considerando lo establecido en la quinta disposición complementaria del Decreto legislativo²⁶ N° 1311, por lo que resulta importante considerar su aplicación, máxime si ya se ha señalado el rol de los principios.

Uno de los principios a tomar en consideración de la norma administrativa es el Principio de Informalismo, por el cual las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público. Resulta claro que el derecho a probar es un aspecto que abona a resolver el fondo de todo petitorio, en la medida que da certeza a las decisiones de la autoridad competente y evita la libre decisión, la cual podría tornarse en arbitraria. La interrogante que continúa es, si el derecho a probar dentro de plazos o ciertas etapas puede ser subsanado. En materia constitucional la norma lo permitía incluso en la etapa ante el Tribunal Constitucional, por otro lado, en la Ley N° 27444 y en el Código Procesal Civil se regula la prueba de oficio que la propia autoridad competente, administrativa o judicial pueda así requerirlo, siempre que sean necesarios y pertinentes, no por cualquier medio probatorio.

Continuando el recorrido, en el universo de los principios que regula la ley N° 27444, se encuentra el Principio de eficacia, por el cual los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados. Es decir, si se trata de un aspecto formal que no es trascendente, que no es imperativo, entonces la finalidad del acto procesal debe prevalecer. En el caso del derecho a probar dentro de un procedimiento no debería

25 Categoría otorgada, a decir de la Ley N° 27444, y como derecho fundamental y garantía jurisdiccional conforme lo establece la Constitución Política del Perú.

26 Norma que establece que, los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley

ser afectado, más aún su no inclusión causaría indefensión y limitaría la decisión de la autoridad competente, no se advierte aspectos de forma que conlleven a su supremacía.

Mencionar adicionalmente y de manera preponderante, al Principio de verdad material, el cual prescribe un mandato a la autoridad administrativa competente y es el de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, y para ello la norma exige que la autoridad deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. Al respecto, la Corte Suprema, en la Casación N.º 23530-2023 -LIMA manifiesta que el principio de verdad material resulta aplicable a cualquier procedimiento administrativo, por lo que las autoridades públicas se encuentran obligadas a verificar plenamente los hechos que constituyen o motivan sus actos, es así que los actos administrativos deben emitirse optimizando los derechos fundamentales de los administrados o dispensándoles una mejor garantía de conformidad con los principios de verdad material e impulso de oficio.

Como se puede apreciar, este principio, resalta la razón de ser del ejercicio de las facultades de las entidades administrativas se trate de una facultad de recaudación, fiscalización o sancionadora y es encontrar la verdad material y para ello, los medios probatorios son consustanciales. Se trata que, de un lado se ejerza las facultades de los entes estatales y del otro lado, el ejercicio se ejerzan los derechos fundamentales de los administrados o deudores tributarios.

En suma, los principios, considerando su doble rol, alimentan y orientan la interpretación jurídica y además integran vacíos o lagunas jurídicas, y en el derecho a probar, corresponde considerar estos principios para poder responder las interrogantes que tenemos cuando existe un procedimiento tributario en la que la autoridad competente debe resolver y no se afecten los derechos fundamentales.

4.1. El criterio “fehaciente”

Corresponde en este estado, analizar otros criterios que nos orienten en el camino a seguir, y en ello resulta oportuno analizar el criterio “fehaciente” de las operaciones económicas, que resulta de aplicación para efectos de una correcta deducción del gasto para efectos del impuesto a la renta empresarial, y en su naturaleza jurídica se relaciona directamente con el principio de verdad material y al derecho a probar. Se hace una breve pero importante precisión, para indicar que la real academia no contiene la palabra “fehaciencia”, siendo la palabra correcta “fehaciente”, como bien lo comenta el Dr. Bravo cucci (sf).

Muente (sf), define a las operaciones fehacientes, como aquellas cuya existencia debe ser sustentada razonablemente, siendo el bien jurídico constitucionalmente protegido el interés del Fisco, que deberá ser ponderado con los derechos, como el de propiedad, libertad de empresa de cada ciudadano, entre otros y que por ello se explica que la afectación adicional en la esfera jurídica del contribuyente, que representa la carga y el gasto de contar con elementos de mayor probanza para sus operaciones, debe ser razonable y proporcional a la operación y según el contribuyente del que se trate.

Como se advierte el criterio de las operaciones económicas fehacientes, se vincula con la verdad material y el derecho a probar que subyace en ella y le da contenido, y por ello, en escenarios administrativos y judiciales se ha considerado la realidad de los hechos y para ello, una operación es real o fehaciente, cuando se encuentran debidamente acreditados a través de los medios probatorios.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, se ha pronunciado en reiterada jurisprudencia, acerca de la importancia de las operaciones mal denominada “fehacientes”, indicando en las RTFs N.ºs 8875-1-206, 106-8-2017, la importancia de la documentación proporcionada, de los elementos de prueba, manifestado que la administración tributaria evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por los contribuyentes, y que para adquirir el derecho al crédito fiscal es necesario que se mantengan un mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan un derecho correspondan a operaciones reales, y esto descarta la simulación absoluta.

Así también, en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00342-8-2018, se puede verificar la importancia de probarse los hechos y que realmente sucedieron, ello se deduce cuando el Tribunal afirma que, para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Por su lado, la Corte Suprema, en la Casación N.° 24259-2019 LIMA, resalta que la administración tributaria cumplió con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando observó las operaciones de compraventa, los comprobantes de pago, las personas que emiten los comprobantes de pago y demás documentos, con la finalidad de verificar que dichas operaciones sean fehacientes, para determinar si le correspondía o no la deducción del impuesto a la renta.

Afirma a continuación, al referirse al criterio de causalidad, que para evaluar la causalidad de los gastos en que se incurra y que estos generen renta gravada, es necesaria la acreditación mediante documentos, es decir la prueba; y en ello, indica que debe existir un factor previo cuya evaluación es necesaria para establecer la deducibilidad del gasto, el cual es demostrar que la operación es fehaciente y real. La Corte, indica a su vez que, para efectos de la deducción del impuesto a la renta, es necesario acreditar que el gasto se ha producido, es decir, y que se debe contar con la documentación para demostrar que la operación es real, y solo luego, teniendo como presupuesto dicha operación fehaciente, se debe establecer si el gasto fue causal, es decir, si el gasto realizado se encontró vinculado con la generación de renta gravada.

Si se hiciera un breve pero importante paso por el Impuesto General a las Ventas (IGV), la participación de la prueba en las operaciones es trascendental para efectos de aplicar el crédito fiscal, así en el expediente N° 03883-2015, el Tribunal Fiscal, al resolver, indica que: “se observa que el reparo efectuado por la Administración Tributaria tiene sustento legal en el inciso b) del artículo 44° del Impuesto General a las Ventas, que considera como una operación no real aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación, por lo que correspondía que el receptor de dicho comprobante de pago no tenga derecho al crédito fiscal, más aún si se tiene en cuenta que la Ley del IGV en su artículo 18° establece como requisito sustancial del crédito fiscal que el Impuesto General a las Ventas esté consignado en el comprobante de pago, con lo cual se requiere como sustento el comprobante de pago, es decir nuevamente aspectos probatorios.

Y es que, la probanza de los hechos económicos son la condición necesaria para que la autoridad competente pueda desarrollar la motivación de sus resoluciones. Otro elemento del debido proceso que protege la Constitución Política del Perú es el derecho a la motivación de las resoluciones, y en el expediente 090-2004-AA/TC, se indica ello cuando se afirma que motivar una decisión, significa no solo expresar únicamente al amparo de que norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta -pero suficiente- las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada. Es decir, la motivación tiene como soporte las razones de hecho y de derecho, siendo que las primeras deben estar acreditadas, probadas, deben ser hechos económicos fehacientes. Así también, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 04101-2017-PA/TC, expresa que el derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones se encuentra reconocido en el artículo 139°, inc.5, de la Constitución Política del Perú y que se trata de una manifestación del derecho fundamental al debido proceso. El Tribunal Constitucional afirma la importancia del análisis de la corrección lógica y la coherencia narrativa del razonamiento que permite concatenar las premisas normativa y fáctica y la respectiva decisión o fallo; y esta debida motivación se sustenta en el Principio de Interdicción o prohibición de arbitrariedad, tal como lo señala el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, LIMA y también en el Expediente N°04101-2017-PA/TC.

Como, se puede ver, el principio de verdad material y de las operaciones fehacientes están directamente vinculados al derecho a probar y son el soporte de las resoluciones debidamente motivadas y todo ello dentro del marco del debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva.

En el escenario desarrollado, la interrogante es hasta cuando resulta posible presentarse o actuarse un medio probatorio sin afectar el debido proceso y sus fines, ni normas de orden público. Al respecto, la Corte Suprema ha tenido un pronunciamiento que se abordará a continuación.

4.2 el ejercicio de la plena jurisdicción

La Corte Suprema, en una casación, que es precedente vinculante, en el Expediente N° 546-2022-LIMA, indica que, de acuerdo a los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, en cualquier estado del procedimiento administrativo, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio, las pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

Si bien se han referido casaciones a lo largo del presente análisis, resulta importante indicar que la primera y auténtica función del recurso de casación, a decir de Glave (2011), es exclusivamente la función nomofiláctica, la que es entendida como aquella que busca celosamente resguardar la única y correcta aplicación de la ley. Y a decir de Rojas

(2007) su origen está en el derecho revolucionario francés, cuando se estableció la demande en cassation, como el medio de impugnación, para ejercer la anulabilidad, antes de la operación de la cosa juzgada o summa preclusion; atribuyendo la potestad de conocimiento de este medio recursivo a la Corte de Casación. Y la palabra cassation, derivado a su vez de casser, que en su traducción es anular, romper o quebrantar.

La Corte Suprema peruana, analiza las normas tributarias e indica que a la luz de los principios y la interpretación sistemática de los artículos 126° y 141° del TUO del CT aprobado por el DS N.° 133-2013-EF, que si bien la prueba ex temporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; para lo cual concuerda las normas tributarias y las del procedimiento administrativo general²⁷.

En su pronunciamiento, la Corte Suprema manifiesta que el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso.

Para ello, la Corte Suprema hace alusión a la interpretación sistemática del articulado de la ley 27584²⁸, resaltando el derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3) del artículo 139° y artículo 148° de la Constitución Política del Perú, considerando además la sexta regla vinculante establecida en el Décimo pleno casatorio civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

La Corte Suprema, resalta la importancia del derecho a probar dentro de los fines y del debido proceso, cuando indica que los órganos jurisdiccionales, se encuentran obligados a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, cuando de los actuados se cuente con todo el caudal probatorio que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, y cuando se indica “todo el caudal probatorio”, resalta la importancia y necesidad de los medios probatorios, y con ello indica se brinda la efectiva tutela a los derechos e intereses de las partes, dando cumplimiento a los fines del proceso contencioso administrativo, incluso aunque no haya sido solicitado por el accionante, siempre que estos hechos hayan sido parte de la controversia, en observancia del debido proceso.

En este extremo resulta necesario revisar los alcances interpretativos del artículo 141° del Código Tributario, que refiere la sentencia judicial y vemos que la norma señala que no se admite como medio probatorio y bajo responsabilidad, cuando habiendo sido requerido por la Administración Tributaria, durante el proceso de verificación o fiscalización, no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto. Ojo que la norma determina una exigencia de medio probatorio en el procedimiento de fiscalización, que posteriormente es advertida en el procedimiento contencioso, determinando responsabilidad en caso se actúa de manera contraria.

La sentencia refiere a la sexta regla vinculante del décimo pleno casatorio, que resulta de aplicación al proceso contencioso administrativo, a decir de la Casación N.° 16618-2023 -LIMA²⁹ establece que, en vía judicial, el juez de primera o segunda instancia deberá analizar la pertinencia y relevancia, y evaluar la admisión oficiosa de los medios de prueba extemporáneos que no fueron admitidos por declaración de rebeldía, en los casos que fueron declarados formalmente improcedentes o en los que no haya mediado apelación, agrega el ente que, por la mencionada regla vinculante, los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados a analizar la prueba relevante que no hubiese sido admitida a proceso para incorporarla de oficio; y se sustenta en los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, que también son de aplicación en la vía judicial.

La Corte Suprema, sostiene que, en el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque estos hubieran sido propuestos

27 Los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del TUO de la Ley N.° 27444 – LPAG.

28 Y en ello los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el DS N.° 011-2019-JUS,

29 4.20.1. Las sentencias casatorias que expide esta Sala Suprema, en virtud de su fuerza vinculante, tienen un grado de obligatoriedad y autoridad que se deriva del nivel de este órgano jurisdiccional que las emite y del ámbito de competencia en el que se aplican, lo que significa que deben ser seguidas por los órganos jurisdiccionales de mérito en casos similares.

4.20.2. Las sentencias casatorias crean un precedente legal que establece un estándar que deben aplicar otros órganos jurisdiccionales, así como los tribunales administrativos y la administración pública, dados sus alcances en materia contencioso administrativa

extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba, se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluarán su inclusión oficiosa de ser el caso.

Así también, en la Casación N.º 2559-2024 LIMA, la Corte Suprema, hace resaltar la importancia de una evaluación conjunta de los medios probatorios, presentados, bajo el entorno del principio de verdad material, afirmando en el caso analizado, que los medios probatorios presentados en su conjunto guardan conexión, dicha situación no hace más que complementar una debida valoración de medios de prueba para un debido procedimiento de valoración de mercancías; por lo que la sentencia apelada contiene un razonamiento donde se hace prevalecer el principio del debido proceso ante una obligación establecida por el Código Tributario para las instancias administrativas.

Respecto a la verdad material, el ente jurisdiccional indica que las autoridades administrativas deben tener presente que la verdad material debe primar sobre la verdad formal, más aún si en los procedimientos existe una alta dosis de actividad probatoria respecto a las pruebas presentadas por los administrados dentro o fuera del plazo correspondiente, o impulsadas de oficio por la administración, por lo que debe entenderse así que la administración tiene la obligación de llegar a la verdad material. Es así, que la Corte Suprema indica que se ha de tener en cuenta que la autoridad administrativa, al momento de resolver, debe actuar con base en el principio de legalidad, pero también debe actuar con respeto a la Constitución, a la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo a los fines para los que le fueron conferidas.

En ese orden de ideas, la corte Suprema advierte que los medios probatorios han sido presentados fuera del plazo otorgado por la Administración, pero dentro del procedimiento de fiscalización, por lo que no considera razonable que, al momento de resolver el conflicto, la administración, aun contando con los medios probatorios suficientes para resolver la controversia, los deje de lado, privilegiando un formalismo que no puede imponerse frente a la verdad material tangible, en este aspecto aparece el principio de informalismo ya referido anteriormente. La Corte, continua su análisis e indica que los medios probatorios ofrecidos extemporáneamente por la empresa demandante durante el procedimiento de duda razonable, permiten acreditar el precio realmente pagado o por pagar respecto a las mercancías importadas, por lo que no resultaba arreglado a derecho el rechazo o descarte de la aplicación del primer método de valoración a efectos de determinar el valor en aduana de la declaración aduanera de mercancías.

Como se puede concluir en esta parte del análisis, el criterio interpretativo, que resalta la Corte Suprema, es la interpretación sistemática de los artículos 1, 5 (numeral 2), 29, 30 y 31 del TUO de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, del derecho a probar, el cual es un componente elemental del acceso a la tutela procesal efectiva y el derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139º de la Constitución Política del Perú; del artículo 148º de la Carta Magna; y considerando además la sexta regla vinculante establecida en el Décimo pleno casatorio civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

La importancia de la probar se da para los fines del proceso, aun cuando los derechos ya se hayan generado, siendo su acreditación es declarativa y no constitutiva; es decir, que el derecho no se genera con la probanza o acreditación de los hechos, sino que son instrumentos que llevan a dicho fin probatorio y por ende de ejercicio de los derechos, para ello, a manera de ejercicio véase el siguiente análisis de la Corte Suprema en los certificados de residencia que establece un decreto supremo relacionado al convenio de doble imposición que tiene el Perú con Brasil y como dicho certificado resulta ser un medio de acreditación, necesario en el mundo fáctico para operativizar el beneficio que otorga el convenio, no obstante, no es condición sine qua non para que se genere el derecho mismo. Para ello se entrará a detalle a continuación.

En la Casación N.º 8380-2021-Lima que, en su calidad de Precedente, indica que la norma reglamentaria excede el convenio que tiene rango de ley, siendo esencialmente un medio probatorio necesario, pero un medio y no un fin en si mismo. al respecto, indica que el Decreto Supremo N.º 090-2008-EF, contiene disposiciones que configuran "obligaciones adicionales" para las partes que suscribieron el CDI suscrito entre Perú y Brasil, toda vez que establece la exigencia de contar con los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada, en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella, siendo estas, formalidades adicionales a las establecidas en el convenio; por lo cual, resulta evidente que el referido DS excede lo pactado en el convenio, en consecuencia debe prevalecer lo dispuesto en el CDI suscrito entre Perú y Brasil frente a lo dispuesto en el artículo 2º del decreto supremo N.º 090-2008-EF, por transgresión a los principios de jerarquía normativa y al principio pacta sunt servanda.

La sentencia indica que la finalidad del Decreto Supremo N.º 090-2008-EF es validar, para los contribuyentes no domiciliados, su condición de residentes en países con los que el Perú haya suscrito convenios tributarios para evitar la doble imposición; por ello, no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del certificado de

residencia pueda limitar la aplicación del tratado, si en el convenio no se ha consignado tal formalidad, y que además ello vulnera el principio de jerarquía normativa.

Como se puede advertir, los medios probatorios, en este caso el certificado de residencia, busca dar certeza a un derecho, acreditarlo y en ello la norma reglamentaria regulaba las formalidades que debían cumplirse para obtener las ventajas fiscales previstas en el Convenio; no obstante ello no debe traspasar el origen del derecho mismo o cuando este nace, sino lo que hace es acreditarlo, probarlo, de lo contrario sería solo una manifestación respaldado en el principio de veracidad, que debe ser validado con el de privilegio de control posterior, que regula la Ley N° 27444 y que en esencia, no es sino acreditar la verdad material, la operación real, que los hechos económicos sean fehacientes y así la entidad resolutora tenga los elementos necesarios para un fallo acorde a las pretensiones y se alcancen los fines del del proceso.

5. Conclusiones

El debido proceso y la tutela procesal efectiva es un derecho fundamental, regulado a nivel constitucional, a nivel de tratados internacionales, del cual el Perú es parte, y a su vez, y también a nivel legal en la ley N° 27444, el Código Procesal Constitucional y referido a lo largo del Código Procesal Civil; siendo el derecho a probar uno de sus elementos sin el cual no podría ejercerse dicho derecho fundamental y no habría un escenario de Estado de Derecho.

La normatividad peruana, privilegia la finalidad del proceso y el que se puedan ejercer los derechos fundamentales, y para ello, resulta de suma importancia “el derecho a probar”, sea de parte o de oficio y siempre que sean necesarios y pertinentes, que permita a la autoridad competente resolver y fundamentar su decisión y no quede supeditado a su plena voluntad. En el mismo sentido, se regula la prueba en el derecho comparado con algunas restricciones en el caso argentino.

El principio de verdad material y el criterio fehaciente de las operaciones, están directamente vinculados al derecho a probar y son el soporte de las resoluciones debidamente motivadas y todo ello dentro del marco del debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva.

La Corte Suprema manifiesta en el ejercicio de a plena jurisdicción, que las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso.

La importancia del derecho a probar se da para los fines del proceso, aún cuando los derechos ya se hayan generado, siendo su acreditación declarativa y no constitutiva, es decir, que el derecho no se genera con la probanza o acreditación de los hechos, sino que son instrumentos que llevan a dicho fin probatorio y por ende de ejercicio de los derechos.

6. Referencias Bibliográficas

- BRAVO CUCCI, Jorge.** ¿Fehaciencia o Ciencia Fea? La Necesidad de rigor teórico. <https://www.jorgebravocucci.pe/fehaciencia-o-ciencia-fea-la-necesidad-de-rigor-teorico/>
- GLAVE MAVILA, Carlos.** El Recurso de Casación en el Perú. Derecho y sociedad 38. Lima Peru. 2011
- MUENTE DÍAZ, Catherine y Renzo Valentín Turriate.** La Regla de Fehaciencia y su aplicación en materia de Gastos Deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial: Primeras reflexiones en deducción de gastos en el I. a la Renta. C Revista Foro Jurídico. PUCP. 2013.sffile:///C:/Users/ASUS/Downloads/13804-Texto%20del%20art%C3%ADculo00-54966-1-10-20150831.pdf
- MOLINA, Alexandra.** Los principios del procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general: Fundamentos, alcances e importancia. Revista Derecho y Sociedad 17. Lima
- ROJAS SEPÚLVEDA, Mario.** La nulidad formal de la sentencia civil. Revista ACTUALIDAD JURIDICA N° 15 – Universidad del Desarrollo. Chile. Enero 2007.
- RUBIO CORREA, Marcial.** "El Sistema Jurídico", Fondo Editorial PUCP. p. 307. 1 999.

Tribunal Constitucional. <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Fiscal. <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Normas legales:

Código Procesal Civil. Diario oficial. 04 de septiembre del 2022. Lima. Perú.

http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Código Tributario. Diario oficial. 12 de septiembre de 2024. Lima. Perú. Recuperado de:

http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij

Código Tributario de Chile. 10 de octubre del 2024. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Código Tributario de Ecuador. 10 de octubre del 2024. Recuperado de: <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-litera-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>

Código Procesal Constitucional. Portal Tribunal Constitucional. 29 de enero 2023. Lima. Recuperado de :

<https://www.tc.gob.pe/wp-content/uploads/2021/08/Nuevo-Codigo-Procesal-Constitucional.pdf>

Constitución Política del Perú. Portal de Estado peruano. 29 de enero 2024. Lima. Recuperado de:

<https://www.gob.pe/institucion/presidencia/informes-publicaciones/196158-constitucion-politica-del-peru>

Decreto Ley N° 22231, de 1979. Se aprueba Declaración Universal de los Derechos Humanos. 27 de enero 2023. Lima

Recuperado de:

https://www.mimp.gob.pe/files/direcciones/dgfc/diff/iiv/sistemainteramericano_oea/1_DLey_22231_CADDHH.pdf

Ley del Impuesto a la renta. Plataforma del Estado Peruano. 29 de enero 2024. Lima. Recuperado de:

<https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/822-d-s-n-054-99-ef/file>

Ley del Impuesto General a las Ventas. Plataforma del Estado Peruano. 29 de enero 2024. Lima. Recuperado de:

<https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/826-d-s-n-055-99-ef/file>

Ley de Procedimientos Fiscales. 13 de julio de 1998. Buenos Aires. Argentina. Recuperado de:

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>.

Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario oficial. 29 de enero 2022. Lima. Recuperado de:

<https://diariooficial.elperuano.pe/Normas>

Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. 04 de julio de 2018. Madrid. España. Recuperado de:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Resolución Legislativa N.o 13282, de 1959. se aprobó la Declaración Universal de los Derechos Humanos. 27 de enero 2023.

Lima. Recuperado de:

https://www.mimp.gob.pe/files/direcciones/dgfc/diff/iiv/sistemauniversal_onu/1_ResolucionLegislativa_13282_DUDD_HH.pdf

MEDIDAS NORMATIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA

(Del 01 de enero 2024 al 30 de noviembre 2024)

- **Decreto Supremo No. 139-2024-EF**
Modifican el Reglamento que establece la información financiera que se debe suministrar a la SUNAT para que realice el intercambio automático de información conforme a lo acordado en los tratados internacionales y en las Decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina.
Publicación: 27.07.2024
Vigencia: 28.07.2024
- **Decreto Legislativo No. 1623**
Decreto legislativo que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo respecto a la utilización en el país de servicios digitales y la importación de bienes intangibles a través de internet.
Publicación: 04.08.2024
Vigencia: 01.12.2024
- **Decreto Legislativo No. 1624**
Decreto legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta respecto a la inclusión de la obligación de efectuar pagos a cuenta por rentas originadas por enajenación indirecta de acciones por parte de personas naturales.
Publicación: 04.08.2024
Vigencia: 01.01.2025
- **Decreto Supremo No. 157-2024-EF**
Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo a efectos de implementar las disposiciones del Decreto Legislativo Nro. 1623 que modificó la Ley del IGV para establecer un mecanismo de recaudación a las operaciones de utilización en el país de servicios digitales e importación de bienes intangibles a través de internet, efectuadas por personas naturales que no realizan actividad empresarial.
Publicación: 24.08.2024
Vigencia: 25.08.2024
- **Decreto Legislativo No. 1634**
Decreto Legislativo que aprueba el fraccionamiento especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT.
Publicación: 30.08.2024
Vigencia: 31.08.2024
- **Resolución de Superintendencia No. 173-2024/SUNAT**
Establecen disposiciones para que los sujetos no domiciliados designados como agentes de retención o de percepción según el artículo 49-A de la Ley del IGV e ISC puedan inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes y actualizar y/o modificar los datos de dicho registro, por medios virtuales.
Publicación: 31.08.2024
Vigencia: 01.09.2024
- **Decreto Legislativo No. 1644**
Decreto legislativo que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y la Ley Nº 31557, Ley que regula la explotación de los juegos a distancia y apuestas deportivas a distancia.
Publicación: 13.09.2024
Vigencia: 14.09.2024

- **Decreto Legislativo No. 1662**
Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta que modifica el inciso f) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de permitir la aplicación retroactiva de los acuerdos anticipados de precios bajo determinadas condiciones.
Publicación: 24.09.2024
Vigencia: 01.01.2025
- **Resolución de Superintendencia No. 190-2024/SUNAT**
Resolución de Superintendencia que incorpora al Sistema Integrado del Expediente Virtual los Expedientes Electrónicos de Apelación, permite la presentación por medios electrónicos de escritos y solicitudes vinculadas a esos expedientes y a los de fiscalización y varía la definición de documento electrónico, modificando la Resolución de Superintendencia N° 084-2016/SUNAT.
Publicación: 27.09.2024
Vigencia: 01.10.2024
- **Decreto Legislativo No. 1669**
Decreto legislativo que modifica la ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y la Ley N° 29215, Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la administración tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del TUO de la ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
Publicación: 28.09.2024
Vigencia: Pendiente
- **Decreto Supremo No. 184-2024-EF**
Aprueban el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1634, “Decreto legislativo que aprueba el fraccionamiento especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT”
Publicación: 11.10.2024
Vigencia: 12.10.2024
- **Resolución de Superintendencia No. 206-2024/SUNAT**
Dictan normas referidas al fraccionamiento especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT aprobado por el decreto legislativo No 1634
Publicación: 18.10.2024
Vigencia: 19.10.2024



SUNAT | IAT INSTITUTO
ADUANERO Y
TRIBUTARIO

Saber para contribuir