FORSETI

21 | Derecho Tributario, Aduanero y Comercio Exterior

Alvaro Ayque Goicochea

Gonzalo Escalante Alpaca

Gabriela Haro Hermoza

Violeta Moncada Arribasplata

Yamila Reinides Tréneman

José David Santa Cruz Díaz

Cesar Alva Falcón & Aldo Fajardo Chang

Julio Guadalupe Báscones

Alexis Meza Mitacc

Paloma Velásquez Bolognesi & Mayra Bocanegra

Cyndel Caballero Fernández

Forseti. Revista de Derecho
Lima, DERUP

VOL. 14 NÚM. 21

FORSETI

© DERUP Editores, Lima, 2025
Av. Salaverry 2020, Oficina B-302-A
Jesús María, Lima, Perú
ISSN: 2312-3583
www.forseti.pe / https://revistas.up.edu.pe/index.php/forseti/index

El contenido de los artículos publicados en FORSETI - Revista de Derecho es responsabilidad exclusiva de los autores.

FORSETI autoriza la reproducción parcial o total del contenido de esta publicación, siempre que se cite la fuente y utilice para fines académicos.

2025-I

Asociación DERUP Editores

Consejo Directivo

Josue Ochoa García
Presidente y Director de Edición

Camila Morales
Vicepresidenta y Directora de Gestión de Talento

Jeslie Lavado Albino	Directora de Eventos
Acacia Bautista Cervantes	Directora de Comercialización
Ana Fernanda Crisanto Solís	Directora de Finanzas
Jennifer Plasencia Silva	Subdirectora de Gestión de Talento
Luana Sandoval Gallo	Subdirectora de Eventos
Luciana Moreno Manrique	Subdirectora de Edición
Priscilla Torres Bobadilla	Subdirectora de Comercialización
Fabiana Lazo Rentería	Subdirectora de Finanzas

Asamblea General

Comisión de Comercialización

Fiorella Fulchi Leo
Sol Morachimo Quiroz
Oswaldo Mendoza Damian
Camilo Lechuga Hancco
Mauricio Caqui Arévalo
Rodrigo Carranza Távara
María Gracia Gonzales Fajardo
Vanessa Herrada Olivera
Daniela Lecca Dhaga del Castillo
Belén López Fonseca
Joaquín Talavera Becerra
Santiago Negrón Sanchez
Daniela Pita Ahumada
Carmen Segura Manayay

Comisión de Edición

Débora Graciano Chávez
Carlos Chuquilín Vásquez
Fabricio Neyra Quijandría
Rafaela Valdivieso Calderón
Ronald Abregú Choque
Luciana Olaza La Rosa
Alicia Valdivia Lazarte
Juan José Barriga Salcedo

Comisión de Gestión de Talento

Diego Valencia Guevara
Arely Seguil Rodríguez
Alberto Hurtado Rosales
Luis Alonso Larrauri Illescas
Diana Paita Hinostroza
Alisson Mijichich Vila
Mariah Guevara García
Guadalupe De la Cruz

Comisión de Eventos

Rina Chanco Sucso
Cesia Esparza Polo
Daniela Mañanes Meléndez
Gabriela Ocampos Sifuentes
Xiomara Hinostroza Pariamachi
Giacomo Sanguineti Ravettino
Maria Hau Balta
Mirian Diaz Camones

Comisión de Finanzas

Yasmín Ramos Yañe
Nadir Quivio Jimenez

FORSETI

SOBRE EL PRESENTE NÚMERO

Nos complace presentar una la edición Vigésimo Primera de la Revista FORSETI, que reúne una selección de artículos dedicados a explorar algunas de las principales problemáticas jurídicas contemporáneas. Esta edición ofrece una mirada crítica sobre temas tributarios, aduaneros y ambientales, con especial énfasis en los desafíos que enfrenta el sistema jurídico para conciliar la eficiencia administrativa con la seguridad jurídica de los administrados.

En el ámbito tributario, se examinan los recientes cambios normativos sobre el IGV en servicios digitales prestados por empresas extranjeras, así como los desafíos que enfrenta la administración para garantizar su cumplimiento. También se abordan las dificultades que afrontan los contribuyentes para acreditar la fehaciencia de los gastos deducibles ante la SUNAT, un problema que refleja la tensión entre la potestad fiscalizadora del Estado y la protección de los derechos de los contribuyentes.

En materia aduanera, los artículos analizan la aplicación de los métodos de valoración de mercancías, así como los obstáculos que enfrentan los importadores para acreditar el uso de medios de pago en operaciones de comercio exterior. Estos problemas evidencian la necesidad de garantizar una actuación administrativa más predecible y proporcional, especialmente en contextos donde la complejidad de las operaciones internacionales puede dificultar el cumplimiento formal de las obligaciones.

En la sección ambiental, Cyndel Caballero aborda una práctica reciente del OEFA que exige el pago de intereses desde la imposición de la multa en primera instancia, incluso cuando el administrado impugna la sanción. Esta interpretación, que ha sido aplicada sin una adecuada comunicación previa, plantea serias dudas sobre su legalidad y sobre e respeto al principio de razonabilidad en los procedimientos sancionadores.

Los artículos de este número no solo analizan las dificultades que genera la actuación administrativa, sino que también proponen soluciones para fortalecer la transparencia y la seguridad jurídica en la relación entre el Estado y los administrados. A través de estas contribuciones, la Revista FORSETI reafirma su compromiso con la difusión del pensamiento jurídico crítico y con la promoción de un diálogo académico que permita construir un sistema jurídico más justo y eficiente.

Comisión de Edición

FORSETI

Forseti Nº 21 2025

Índice

Tributario

La irrazonabilidad en la acreditación de la fehaciencia ante la Administración Tributaria peruana

por Álvaro Fernando Ayque Goicochea 07

La Decisión 578, la elusión y la evasión

Por Gonzalo Escalante Alpaca 30

Panorama actual de los mecanismos de prevención de conflictos de tributación internacional en Perú

Por Gabriela Haro Hermoza..... 41

Reforma tributaria en el Impuesto General a las Ventas (IGV) respecto de los servicios digitales en el Perú

por Violeta Moncada Arribasplata 58

Enajenación indirecta de acciones en el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Perú y Chile: cambio de criterio de la SUNAT

por Yamila Reinides Tréneman 86

Apuntes sobre la conflictividad en materia tributaria

por José David Santa Cruz Díaz 97

Aduanero y Comercio Exterior

Tratados de libre comercio, acogimiento posterior a beneficios arancelarios y la acreditación del uso de medios de pago

por Cesar Alfonso Alva Falcón y Aldo Romario Fajardo Chang 119

Valoración aduanera en el Perú. Análisis crítico y lecciones aprendidas

por Julio Guadalupe Báscones 138

Valoración aduanera: aspectos operativos y jurídicos

por Alexis Daniel Meza Mitacc 162

La acreditación del uso de los medios de pago en las operaciones de comercio exterior y su problemática

por Paloma Velásquez Bolognesi y Mayra Bocanegra Machaca 185

Misceláneo

En los procedimientos administrativos sancionadores iniciados por el OEFA ¿la interposición de recursos impugnatorios suspende el devengado de los intereses legales? Aparentemente, ya no

por Cyndel Caballero Fernández 202

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 07 – 29

La irrazonabilidad en la acreditación de la fehaciencia ante la Administración Tributaria peruana

Alvaro Fernando Ayque Goicochea*

Resumen. – La falta de desarrollo legal sobre la acreditación de la fehaciencia de gastos ha dado pie a exigencias irrazonables y excesivas por parte de la Administración Tributaria. A fin de rebatirlas, se desarrolla el concepto de evidencia y el criterio de acreditación razonable desarrollado por el Tribunal Fiscal. Se propone una clasificación de las pruebas a presentar para acreditar la fehaciencia y su relevancia probatoria.

Palabras clave. – Fehaciencia, gastos, evidencia, probabilidad, teoría de la prueba, deducibilidad, documentación.

Abstract. – The lack of legal development regarding the accreditation of the veracity of expenses has led to unreasonable and excessive demands from the Tax Administration. To counter these demands, the concept of evidence and the reasonable accreditation criteria developed by the Tax Court are explored. A classification of the evidence to be presented to prove veracity and its probative relevance is proposed.

Keywords. – Burden of proof, expenses, evidence, likelihood, theory of proof, deductibility, documentation.

* Alvaro Ayque es asociado del área Tributaria de CMS Grau. Se especializa en procedimientos y procesos contencioso-administrativos contra SUNAT y otras Administraciones Tributarias. Abogado por la Universidad de Piura y con estudios especialidad de en Contabilidad y Finanzas en la ESAN Graduate School of Business.

I. El concepto actual de fehaciencia: Desarrollado jurisprudencialmente

En la última década la Administración Tributaria – en el marco de las fiscalizaciones – se ha enfocado en exigir a los contribuyentes acreditar la "fehaciencia" de los gastos. Para entender este concepto, debemos recordar que cómo se ha perfilado a través de los años de forma jurisprudencial. Conforme a los criterios jurisprudenciales vigentes, demostrar la fehaciencia implica demostrar la efectiva ejecución de una operación generadora de gasto, por ejemplo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal 1087-3-2020:

> Que conforme con las normas glosadas, se tiene que, para tener derecho al crédito fiscal, o a la deducción del gasto, no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que **se debe demostrar que, en efecto, estas operaciones se realizaron**, criterio que ha sido establecido, entre otras, por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N 01807-4-2004 y 01145-1-2005.
>
> Que, al respecto, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, este Tribunal ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un **nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales**, al no resultar suficiente su presentación o su registro contable (p. 4).

Asimismo, mediante la resolución del Tribunal Fiscal 8183-3-2022:

> Que de acuerdo con lo expuesto para sustentar válidamente la deducción del costo para efecto del Impuesto a la Renta, no resulta suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, sino que ellos deben corresponder a **operaciones fehacientes** realizadas por los compradores con sus proveedores, **para lo cual es necesario demostrar con la documentación pertinente indicios razonables de la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios** (p. 19).

Este desarrollo no podría haber ocurrido de otro modo, ya que en el ordenamiento peruano no existen disposiciones normativas que desarrollen el contenido o implicancias de este concepto.

Sin perjuicio de ello, se ha reconocido que en el sistema tributario peruano – implícitamente – la fehaciencia tiene su fundamento legal en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta[1].

[1] El Tribunal Fiscal ha dado a entender que el fundamento legal para exigir la acreditación fehaciente del gasto – en el Impuesto a la Renta – es el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que, las operaciones no reales no cumplirían con el principio de causalidad recogido en

Por ejemplo, así lo ha señalado la Corte Suprema en la Sentencia de Casación 24259-2019 Lima:

> (…) debemos entender que, para efectos de la deducción del impuesto a la renta, es necesario acreditar que el gasto se ha producido, es decir, se debe contar con la documentación para demostrar que la operación es real, y solo luego, teniendo como presupuesto dicha fehaciencia, se debe establecer si el gasto fue causal, es decir, si el gasto realizado se encontró vinculado con la generación de renta gravada.
>
> Por lo tanto, en el presente caso, es necesaria la **aplicación del artículo 37** de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que debe ser obligatorio **verificar** primero si efectivamente la empresa Aleaciones a base de Cobre S.A.C realizó una **operación fehaciente, es decir, real**, ya que no solo basta con la acreditación de los comprobantes de pago, sino que son necesarios otros documentos (p. 17).

Sin embargo, la falta de regulación expresa de la fehaciencia trae consigo que la Administración Tributaria goce de discrecionalidad para evaluar su cumplimiento. Así, la Administración tiene la primera palabra en estimar cuándo la documentación presentada por un contribuyente "logra acreditar" la fehaciencia de la operación. Ahora bien, la discrecionalidad en sí misma no es un elemento que necesariamente se deba aspirar a eliminar; sin embargo, trae consigo la posibilidad de que la Administración cada vez exija una mayor cantidad o tipo específico de documentación para dar por acreditada la fehaciencia. En el tiempo, las exigencias documentarias de la Administración podrían llegar a ser de tal magnitud, que atenderlas supondría obstruir de forma burocrática el desenvolvimiento ordinario de las actividades al interior de una empresa, o inclusive que no fueran posibles de atender. Es decir, la discrecionalidad abre las puertas a la irrazonabilidad.

A saber, recientemente la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria ("SUNAT") ha manifestado su postura institucional sobre cuáles son las "pruebas ideales" para demostrar ciertos gastos, a través de la publicación de la "Guía de Referencia: Fehaciencia de los gastos"[2].

En este contexto, es crucial plantear criterios claros de defensa ante cualquier eventual exigencia irrazonable de probanza. Para ello, es indispensable partir de ciertos conceptos básicos, a fin de construir sobre ellos el entendimiento de cómo acreditar razonablemente la fehaciencia.

---

dicho artículo. Ello puede observarse en la Resolución 1145-1-2005, p. 2, Resolución 3708-1-2004, p. 3, Resolución 434-3-2010, p. 5 y Resolución 6011-3-2010, p. 3.

[2] Guía de Referencia: Fehaencia de los gastos publicado por la SUNAT: https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Guias_Gastos_v5.pdf

II. Una noción crítica del concepto de fehaciencia

i. La valoración razonable de documentación probatoria

A. La "razonabilidad" previamente en la doctrina probatoria tributaria

En la doctrina ya se ha tratado limitaciones o parámetros para encausar la demostración de la fehaciencia. Así, BELAUNDE PLENGUE ha sostenido que el concepto de fehaciencia debe encontrarse limitado por los criterios de razonabilidad y de correspondencia[3].

Respecto del criterio de razonabilidad señaló que:

> "Por criterio de razonabilidad nos referimos a que la exigencia de sustentar documentariamente la fehaciencia de las operaciones debe **tener en cuenta factores como el contexto económico y social en el que se desarrollan**, así como los **usos y costumbres respectivos**, entre otros, y en todo caso el nivel de exigencia de documentación – que se traduce en el volumen y el tipo de documentación solicitada – no puede exceder del que sería aplicable a un contribuyente que actúa con un **nivel de diligencia ordinaria**". (p. 868-869)

Mientras que sobre el criterio de correspondencia señala:

> "En cuanto al criterio de correspondencia, nos referimos a que la obligación de que el contribuyente proporcione **documentación distinta a la exigida legalmente** a fin de acreditar la fehaciencia de sus operaciones (tales como comprobantes de pago, guías de remisión, constancia de utilización de medios de pago, entre otras) **no debe extenderse** a aquellas **operaciones** que por su propia naturaleza o que por diversas circunstancias **no requieren de documentación adicional para probar que fueron efectivamente realizadas".** (p. 868-869)

En el presente trabajo, desarrollaré el criterio de razonabilidad en lo que concierne al nivel de exigencia en la valoración de las pruebas. Considero que hay espacio de mejora para precisar los alcances de los términos **"en forma razonable"** o **"indicios razonables"** al que se refiere el Tribunal Fiscal sobre los medios de prueba que acreditan la fehaciencia de una operación.

Para ello, es pertinente tener presente algunas premisas básicas sobre lo que constituye "evidencia a favor" de una cierta afirmación que se pretenda demostrar.

B. Concepto práctico de evidencia

Siempre que se pretende sustentar la fehaciencia de una operación generadora de gasto, implícitamente se intenta acreditar la afirmación **"el**

[3] BELAÚNDE PLENGUE, W. (2010). "Principio de Causalidad y Gasto Social". En *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, pp. 861-878.

gasto observado corresponde a una operación que se llevó a cabo en realidad". A su vez, la operación puede tratarse o de la adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, variando los documentos pertinentes en ambos casos.

En esa línea, sustentar la fehaciencia de un gasto implica presentar **suficiente evidencia a favor** de que la operación efectivamente se llevó a cabo en la realidad.

Como cuestión previa, es claro que la presente cuestión está vinculada al acto de la **valoración probatoria**, objeto de estudio por el campo de la teoría de la prueba. En esta área del saber jurídico, destaca el Dr. Jordi Ferrer Beltrán[4] quien precisa que "la valoración probatoria es el segundo en una secuencia de tres momentos en la toma de decisiones sobre la probanza de hechos dentro de un proceso legal". A saber, estos tres momentos son[5]:

a. Primero, la conformación de un conjunto de "elementos de juicio" (llamados "medios probatorios" en el contexto peruano) sobre cuya base se adoptará la decisión sobre la probanza. Esta fase involucra reglas sobre la admisibilidad o exclusión de medios en el proceso.

b. Luego, la valoración de dichos "elementos de juicio", dilucidando como estos influyen en nuestras convicciones sobre la realidad. Esta fase consiste en evaluar el apoyo empírico que estos elementos aportan a una determinada hipótesis o a la hipótesis contraria. Ello permite otorgar a las hipótesis en competencia (por ejemplo, que un determinado hecho ocurrió o que no ocurrió) un cierto grado de confirmación, siempre distinto de la certeza absoluta.

c. Finalmente, se llega a la adopción de la decisión de si se considerará probado o no el hecho controvertido a efectos del proceso legal. Esta fase requiere adoptar un *estándar* probatorio, que consiste en un nivel de convicción – que puede oscilar entre bajo o elevado – exigido como requisito para permitir "*dar por probado*" un determinado hecho. En otras palabras, se coteja el nivel de convicción generado en la fase valorativa, con el estándar probatorio seleccionado para la toma de decisión.

Estos 3 momentos son relevantes para comprender mejor el contexto de la actividad probatoria.

Pues bien, retornando a la idea de presentar suficiente *evidencia a favor* de que una determinada operación ocurrió, parto del entendimiento de "evidencia"

---

4 Jordi Ferrer Beltrán es profesor titular de filosofía del derecho de la Universidad de Girona (España) y director de la Cátedra de Cultura Jurídica de esa misma universidad. Actualmente, es uno de los principales exponentes de la tradición racionalista en el campo de la teoría de la prueba.

5 FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, pp. 41, 46-47.

como "**un objeto o evento enlazado, mediante vínculos de causa y efecto, con aquello que se busca averiguar,**[6] **capaz de discriminar entre la veracidad y falsedad de una afirmación"**[7] utilizado en el campo de la estadística bayesiana.[8] Por su parte, Ferrer alude a un entendimiento con similitudes, al precisar que las hipótesis bajo análisis probatorio nunca son directamente accesibles ni verificables, sino que lo único que podemos percibir son hechos **relacionados** a ella, a partir de los cuales se pueden realizar inferencias[9].

Aplicando lo anterior a las operaciones generadoras de gastos empresariales, un acta de entrega de productos, firmada por el vendedor, constituye evidencia de la ejecución de una compraventa. Este documento – presumiendo la buena fe – está enlazado con la ejecución de la compraventa, porque su existencia es consecuencia de que el proveedor haya querido dejar constancia de la entrega de la mercancía, lo cual a su vez es consecuencia de que el proveedor haya efectivamente cumplido con su obligación de proporcionar los productos al comprador.

Además, para que un medio probatorio no sea solo evidencia sino además **"evidencia a favor"** de una determinada afirmación, aquel debe ser algo que sea más probable que exista u ocurra si dicha afirmación fuese verdadera, que si fuese falsa[10]. Esto implica, por un lado, apoyarnos en nuestro conocimiento concreto sobre aspectos particulares de la realidad. Pero además, como describe Ferrer, implicar apoyarse en generalizaciones empíricas que suelen ser máximas de la experiencia, conocimientos técnicos o científicos, simples generalizaciones del sentido común, entre otro tipo de generalizaciones[11].

Siguiendo el ejemplo del acta firmada por el proveedor, la presencia de dicha firma es un hecho que sería más probable si es que la compraventa se hubiera ejecutado, que si ello no hubiera ocurrido. Ya que la firma en el acta de entrega sería una consecuencia natural de la ejecución de la operación, partiendo de la generalización de que las empresas establecen procedimientos internos para a documentar el desarrollo de sus operaciones

6 YUDKOWSKY, E. (2018). *Map and Territory*. Machine Intelligence Research Institute, p.72.

7 JOYCE, J. (2016). "Bayes Theorem". En E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Winter 2016 Edition). Metaphysics Research Lab, Stanford University, section 2.1. https://plato.stanford.edu/archives/win2016/entries/bayes-theorem/

8 El Teorema de Bayes es una fórmula para calcular cómo la observación de un hecho debería actualizar óptimamente nuestras creencias sobre la realidad. Desde la década pasada, ha sido utilizado para resolver diversos problemas de índole médico, militar, empresarial, entre otros. A la fecha, es reconocido como una herramienta válida para dilucidar problemas prácticos sobre inferencias y gestión de la incertidumbre. Considero razonable tomar de ello las nociones relevantes que puedan ser aplicables a la rama jurídica y en particular la prueba.

9 FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 50.

10 YUDKOWSKY, E. (2018). *Map and Territory*. Machine Intelligence Research Institute, pp. 79, 189.

11 FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 133.

comerciales, exigiendo en dichos documentos la firma del personal involucrado o responsable en dichas operaciones.

Vale precisar que para considerar "evidencia" a un determinado objeto o evento, este debe configurarse de forma diferenciada[12] en relación con el estado de aquello que se busca averiguar. En otras palabras, para identificar "evidencia" a favor de una de dos hipótesis en contienda, se debe anticipar y observar un evento o hecho que, pudiendo haber ocurrido de distintas formas, en el caso concreto solo podría ser explicado por una de las dos hipótesis.

Así, no cualquier evento o hecho observado puede aportar válidamente corroboración a una misma hipótesis. Más aún, precisa Ferrer, lo ordinario es que distintas hipótesis posean explicaciones – de diversa complejidad y credibilidad – para un mismo conjunto de datos o hechos observados[13]. Por lo tanto, para aislar un hecho o evento que pueda ser evidencia a favor de una hipótesis específica, es necesario que estos no sean explicables por las otras hipótesis en consideración[14].

Llevemos lo anteriormente expuesto al contexto de la acreditación de la fehaciencia de operaciones. En este contexto el objeto de averiguación, al nivel más abstracto, es si una determinada operación – generadora de un gasto – ocurrió verdaderamente en la realidad. En esa línea, las hipótesis en contienda son "la operación ocurrió" o "la operación no ocurrió". Sobre dicha base, una correcta valoración probatoria debe partir de preguntarse qué eventos u objetos observaríamos como consecuencia natural de que la operación hubiera – o no – ocurrido verdaderamente en la realidad.

A modo de ejemplo distinto de actas firmadas, otro evento que resultaría de modo diferenciado dependiendo de si la operación hubiera ocurrido o no en la realidad, sería que la Administración requiera al proveedor que confirme si la operación es real. En principio[15], dicho requerimiento sería respondido de manera diferente por el proveedor, dependiendo de si la operación verdaderamente se llevó a cabo o no.

Finalmente, surge la cuestión ¿cuándo es que se ha presentado **suficiente** evidencia a favor de la realidad de una operación? Esa interrogante alude a directamente a la noción de estándar probatorio, es decir, ese nivel de

12 YUDKOWSKY, E. (2018). *Map and Territory*. Machine Intelligence Research Institute, p. 73.

13 FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 134.

14 *Ídem*.

15 Señalo "en principio" porque es posible que el proveedor cometa un error al momento de contestar el requerimiento. Ello puede ocurrir en el caso de empresas con alta rotación de personal, en el cual, el responsable de absolver el requerimiento puede no estar consciente de todas las operaciones realizadas en el pasado. Ello no quiere decir que este tipo de requerimientos sean irrelevantes, sino que sus resultados deben ser valorados conjuntamente con los demás medios probatorios que se procuren.

convicción –entre bajo y elevado – exigido como requisito para considerar probado un determinado hecho.

En el caso del ordenamiento tributario peruano, como he señalado previamente, el Tribunal Fiscal ha descrito el estándar probatorio en la fehaciencia como la demostración "en forma razonable" o de "indicios razonables "de la realización de la operación. Es decir, para que los medios probatorios presentados califiquen como "suficientes" para acreditar la fehaciencia, no es indispensable que estos sean "perfectos", "categóricos", "definitivos" o "incuestionables". Existe cierto margen de incertidumbre o duda que estos pueden generar de manera válida, siempre que la certeza que generen supere el estándar de producir una convicción "razonable".

Cabe acotar que no considero adecuado "matematizar" la presente discusión introduciendo criterios que utilicen probabilidades cuantificadas. Sin embargo, establecer un marco general de valoración probatorio es imprescindible para operar bajo métodos y términos en común. Ello permite una comparación coherente entre argumentos a favor y en contra de dar por probada la fehaciencia de una operación.

A continuación, veremos cómo la Administración Tributaria ha reconocido que la fehaciencia está tan ligada con la realidad de las operaciones, al punto que cuando la fehaciencia de una operación no se logra acreditar, ello equivale a afirmar y demostrar que dicha operación no es real.

C. La fehaciencia como presupuesto para el análisis de un gasto

Como señalamos, para sustentar la fehaciencia de operaciones se deben presentar medios probatorios cuya existencia sea más probable si la operación ocurrió, que si no. Siendo más precisos, existe abundante evidencia a favor de que una operación ha ocurrido cuando nos encontremos ante un conjunto de medios probatorios que es mucho más probable que sea resultado de la ejecución natural de una operación, en comparación a la alternativa que no hubiera ocurrido. En cuyo caso se implicaría más bien, que los documentos presentados podrían ser falsos o referir a una operación distinta.

No utilizo el término "falso" con ninguna connotación sancionatoria o penal. A lo que me refiero es que, si la Administración considera que la fehaciencia de una operación "no se ha acreditado", entonces ello supone sostener implícitamente que la operación alegada por el contribuyente no ocurrió. Lógicamente, esto lleva a la inferencia de que los medios probatorios presentados fueron elaborados para pretender dar apariencia de real a una

operación que no lo fue, o que refieran a operaciones distintas de aquella que se busca acreditar[16].

Inclusive, la propia Administración Tributaria ha señalado en pronunciamientos institucionales que cuando la fehaciencia de una operación no se ha acreditado, se considerará que la operación no ha ocurrido en la realidad. Ello se recogió mediante la Carta 002-2015-SUNAT/600000:

> Al respecto, se debe indicar que, para la evaluación del cumplimiento del principio de causalidad, así como de los criterios antes señalados, previamente debe acreditarse la fehaciencia de las operaciones que originaron los gastos, toda vez que carece de objeto efectuar cualquier análisis de causalidad del gasto si **aquellas no se produjeron** (p. 3).

En ese mismo sentido se ha pronunciado inclusive la Corte Suprema, por ejemplo, mediante la Sentencia de Casación 33867-2022 Lima, al confirmar que antes de evaluar la causalidad[17] de un gasto primero debe acreditarse la fehaciencia de este. Ello, al considerar que, si la fehaciencia no se acredita, entonces el gasto no es real y carece de sentido cualquier análisis adicional:

> Respecto a la fehaciencia, se puede establecer que: si bien, la fehaciencia no es un elemento que se encuentre expresamente señalado en la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de la deducción de los gastos, responde estrictamente a **demostrar que el desembolso efectuado por el bien o servicio adquirido efectivamente se produjo**; esto es, acreditar con la documentación sustentadora correspondiente que **el gasto corresponde a una operación real**, sin que resulte suficiente para efectuar dicho sustento la emisión del comprobante de pago o que el gasto se encuentre contabilizado en los libros y registros contables, o que se cuente con un contrato. Lo que se requiere es sustentar el origen, así como el destino del desembolso.
>
> (…) la fehaciencia es un concepto que debe ser acreditado debidamente para poder hablar de la causalidad de los gastos; y en el caso no, lo que no se ha llegado a acreditar, y así ha sido reconocido por la recurrente, es la fehaciencia de los gastos; consecuentemente no es posible ya evaluar la causalidad, conforme analiza la sala de mérito; siendo así, este Supremo Tribunal advierte que en razonamiento de la sala, al haber determinado, **previo análisis de los medios probatorios que no concurre la fehaciencia, carece de objeto analizar la causalidad de los**

[16] Respecto de referir a operaciones distintas de aquellas que se buscan acreditar, ver la Resolución del Tribunal Fiscal 2165-11-2023. En esta, a pesar de presentarse documentación que acreditó la recepción de los productos terminados resultado de un servicio de teñido de textiles, se mantuvo el reparo ya que no se demostró que un proveedor en particular hubiese realizado el teñido que generó los productos terminados.

[17] La relación entre un gasto y la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora.

> **gastos**, análisis que responde a criterios de logicidad y coherencia; no advirtiéndose las infracciones normativas denunciadas (p. 34 y 37).

En el mismo sentido se pronuncia la Corte Suprema mediante la Sentencia de Casación 26424-2023 Lima:

> No es posible determinar la deducibilidad del gasto en virtud del principio de causalidad sin que el contribuyente haya sustentado documentariamente los mismos acreditando su efectiva realización. Es decir, el contribuyente tiene que observar el principio de fehaciencia, que subyace al principio de causalidad; no es suficiente determinar que el gasto se encuentra directamente vinculado al mantenimiento o generación de la fuente productora de la renta o la generación de ganancias de capital, sino que se debe verificar y probar que se cuenta con toda la documentación probatoria que respalde el gasto.

En este contexto, cuando un gasto no es considerado fehaciente a pesar de existir **cierta cantidad** de medios probatorios presentados, es porque se estima que dichos medios no fueron suficientes para dar por acreditada la fehaciencia.

D. ¿Cuándo es suficiente?

Considera lo siguiente. Cuando las autoridades deciden que la fehaciencia de un gasto no se ha acreditado, inevitablemente alguna opinión adopta respecto de la existencia de los medios probatorios presentados. Basado en el concepto de evidencia antes expuesto, sostengo que dicha opinión – inconscientemente – consiste en que la existencia de los medios presentados no es lo suficientemente más probable si la operación fuese real que si no lo fuese, porque podrían haber sido fácilmente producidos por la Compañía o corresponder a otra operación, sin encontrarse conectados por suficientes vínculos de causa y efecto con la efectiva realización de la operación cuya realización se pretende demostrar.

Por lo anterior, es evidente que un aspecto muy importante de cualquier controversia probatoria sobre fehaciencia es determinar cuándo los medios probatorios presentados son suficientes para acreditarla. Es decir, cual es el estándar probatorio que debe utilizarse al acreditar la fehaciencia.

Es importante reiterar que, en el caso del ordenamiento tributario peruano, el Tribunal Fiscal ha descrito el estándar probatorio en la fehaciencia como la demostración "en forma razonable" o de "indicios razonables "de la realización de la operación. Es decir, es permisible cierto margen de incertidumbre o duda que los medios probatorios puedan generar siempre que la certeza que generen supere el estándar de producir una convicción "razonable".

El problema que existe en este contexto es que la Administración Tributaria no siempre respeta este estándar probatorio. Es decir, no siempre exige que los medios probatorios generen una convicción "razonable" para dar por acreditada la fehaciencia. Si no, aplica un estándar probatorio mucho más elevado que el de la convicción "razonable", que podría denominarse como un "estándar irrazonable" en la acreditación de la fehaciencia.

Es decir, en ocasiones la Administración Tributaria no permite que los medios probatorios generen margen alguno de incertidumbre o duda, exigiendo – de manera implícita – que solo mediante una convicción "sumamente elevada" pueda darse por acreditada la fehaciencia de una operación.

Por otra parte, en otras ocasiones la Administración Tributaria incurre en una valoración irracional de los medios probatorios en sí mismos, atribuyéndoles la generación de una convicción – a favor de la realidad de la operación – menor a la que un análisis racional, honesto e imparcial debería atribuirles. Recordemos que toda valoración probatoria, aunque libre, está necesariamente sujeta a los criterios generales de la lógica y de la racionalidad[18].

Con frecuencia, dicha valoración irracional se manifiesta en la exigencia de formalidades irrazonables en los medios probatorios presentados, considerando que estos no generan convicción si no contasen con dichas formalidades. A estos efectos, podemos describir una formalidad irrazonable como aquella característica en un documento que ni la ley, ni los usos comerciales, ni el contexto concreto de la operación exige contar, y que incluirla no conlleva un beneficio significativo para el contribuyente ni para la sociedad.

Así, estos errores tanto en el estándar probatorio como en la valoración probatoria constituyen la irrazonabilidad en la acreditación de la fehaciencia ante la Administración Tributaria peruana.

En las páginas siguientes, presentaremos algunos ejemplos concretos de lo antes mencionado, en el marco de casos que fueron resueltos por el Tribunal Fiscal. Y más importante aún, se observarán los criterios que este Tribunal ha planteado para formular una valoración racional de los medios probatorios, así como para la correcta aplicación del estándar de convicción razonable en la acreditación de la fehaciencia.

[18] FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 45.

ii. Parámetros de razonabilidad establecidos por el Tribunal Fiscal

A modo de cuestión previa, es indispensable contextualizar los documentos que pueden presentarse para sustentar la fehaciencia de una operación. Sin perjuicio de un posterior desarrollo, considero que pueden clasificarse del siguiente modo:

	Documentos de pacto	**Documentos de ejecución**	**Documentos de constancia**	**Documentos de deuda y pago**
Aspecto de la operación que demuestra	Dejan constancia del acuerdo celebrado con el proveedor.	Estos son resultado directo de la ejecución de la operación.	Recogen el reconocimiento de los hechos por las partes involucradas.	Dejan constancia del surgimiento de la deuda en contraprestación de la operación, y su pago.

Como señalé, cuando SUNAT imputa un reparo sobre fehaciencia, concluye implícitamente que la operación no ocurrió. Ello supone asumir que los medios presentados no generados por una operación real, o cuanto menos que no corresponden a la operación cuya realidad el comprador intentó acreditar.

Sin embargo, para llegar a esa conclusión, la Administración debió analizar la documentación presentada y argumentar por qué no resultó suficientemente convincente la documentación presentada. Sin embargo, como había anticipado, en años recientes la Administración Tributaria peruana viene exigiendo a los contribuyentes – de modo implícito – la acreditación de las operaciones bajo un estándar probatorio **más allá de toda duda razonable**[19], comúnmente reservado para materia penal. Además, en ocasiones incurre en una valoración irracional de los medios probatorios presentados.

A continuación, veremos un criterio valorativo sumamente relevante establecido por el Tribunal Fiscal, así como otros criterios para formular una valoración racional de los medios probatorios, y aplicar correctamente un estándar probatorio de convicción razonable en la acreditación de la fehaciencia.

A. Criterio de valoración: La intervención del proveedor es indispensable

Recordemos que la evidencia a favor consiste en un evento u objeto cuya existencia es más probable si es que la operación a demostrar efectivamente

[19] DÁVILA ALVARADO, C. A. (2023). "Errores probatorios en materia tributaria". En *IUS ET VERITAS*, *66*, 236-257, p. 13. https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202301.015

sí ocurrió. Asimismo, la Administración Tributaria puede considerar que la existencia de ciertos medios presentados no es más probable si la operación real, argumentando que podrían haber sido producidos por el mismo contribuyente o corresponder a otra operación, independientemente de la efectiva ejecución de la prestación.

Por lo anterior, podemos afirmar que un factor influyente en el valor probatorio de un documento es qué tan difícil, laborioso o riesgoso habría sido para la Compañía producir por cuenta propia el documento. Aterrizando a casos concretos, emitir facturas o presentar registros contables no es difícil; mientras que elaborar desde cero los entregables de un servicio es bastante laborioso – ya que deben producirse todos los aspectos técnicos especializados de las prestaciones ejecutadas – además que reproducir la firma del proveedor genera contingencias legales. Es natural que en este segundo supuesto la Administración – presumiendo la buena fe[20] – considere muy poco probable que los entregables fueron elaborados por la propia Compañía.

Implícitamente por lo anterior, la Administración tiende a otorgar bajo valor probatorio a aquella documentación que considera "documentación interna elaborada por la propia empresa", es decir aquella en cuya elaboración no participaron terceros, en particular el proveedor. Mientras que, implícitamente en contrapartida, el Tribunal Fiscal ha confirmado el preponderante peso probatorio otorgado a documentos donde claramente han participado terceros adicionales a la Compañía[21].

En consecuencia, un elemento fundamental con el cual deben contar los principales documentos para acreditar la fehaciencia de un gasto es la intervención del proveedor en la operación específica que se busca acreditar. A modo de ejemplo, esto puede concretizarse en el hecho que los documentos cuenten con la identificación y firma del personal del proveedor que intervino en una operación concreta, o que se presenten documentos emitidos por el propio proveedor. También aplica lo mismo respecto de algún otro tercero que hubiese intervenido en la operación. La idea

---

20 Tal como lo establece el principio de presunción de veracidad y el principio de buena fe procedimental recogidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

21 Resolución del Tribunal Fiscal 7991-1-2021:

> Que, de la revisión efectuada en la presente instancia a la documentación presentada por la recurrente, se tiene que las facturas de proveedores, las constancias del pago de detracciones, las planillas de proveedores los estados de cuenta corriente bancaria y los registros de diario dan cuenta de la cancelación y del registro contable de las operaciones plasmadas en las facturas por los servicios de reparación, fabricación y reemplazo de bienes (…).
> Que tal información contable requiere ser vinculada con otra documentación que permita corroborar la efectiva prestación de los servicios brindados (guías de remisión, partes de salida de almacén, cotizaciones, etc.) que den sustento a las facturas emitidas.
> Que, en el caso de autos, la recurrente ha presentado únicamente órdenes de trabajo y algunas órdenes de compra, las que si bien identifican requerimientos de servicios de su parte y el activo al que estarían vinculados, **no ha presentado ninguna documentación emitida por los citados proveedores** de los servicios, tales como cotizaciones, cartas o correos de coordinación, presupuestos, etc (pp. 14-15).

fundamental es que la destinataria de la operación no sea la única que emita los documentos de sustento, sino que se observe la intervención de terceros externos.

B. Criterio de estándar probatorio: La falta de certeza sobre el cálculo del costo no puede fundamentar un reparo por fehaciencia

En ocasiones, la Administración imputa un reparo por fehaciencia utilizando como fundamento que no se tiene certeza sobre cómo se determinó la cuantía cobrada por el servicio. Si bien es discutible la relevancia de sustentar los costos de una operación – principalmente para relacionar al servicio con su respectivo desembolso – las discusiones sobre el cálculo del precio no son pertinentes a un reparo por fehaciencia.

La razón es sencilla. Acreditar la ejecución de una operación comercial se orienta a demostrar que se ejecutaron las prestaciones pactadas, no a demostrar el cálculo del precio cobrado por el proveedor. Es perfectamente posible demostrar con certeza que una determinada operación se llevó a cabo y aun así no tener completa claridad sobre la fórmula para determinar los costos incurridos. Ello, porque el cálculo de los costos no es un elemento directamente vinculado con la ejecución material de las prestaciones.

En esa línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución 3255-1-2023:

> Que de otro lado, en cuanto a la observación de la Administración referida a que la recurrente **no sustentó documentariamente los costos directos e indirectos** incurridos por en la prestación de los servicios anteriormente mencionados, lo cual, según el criterio de la administración se sustenta en la **falta de acreditación de la efectiva prestación** de los servicios 17, cabe señalar que con dicha observación **no se está propiamente ante un cuestionamiento de la efectiva prestación** de los servicios por parte del proveedor (…) en favor de la recurrente, sino que, por el contrario, denota más bien que, reconociendo la realización de los servicios, **se está cuestionando la determinación del valor de dichas operaciones**, habida cuenta que, como se ha reseñado en considerandos previos, los costos incurridos por el proveedor fueron pactados en los contratos suscritos por la recurrente como un componente para la determinación de la retribución de los honorarios a pagar al proveedor (p. 15).
> Que, en ese sentido, **el reproche a la supuesta falta de determinación de los costos directos e indirectos no es un motivo que sustente la falta de fehaciencia de los servicios brindados** por el proveedor (…), siendo que, en todo caso, se estaría ante un cuestionamiento a la determinación del precio de los servicios, motivo que no ha sido el sustento del reparo materia de análisis (p. 15).

Así, es evidente que responder a la interrogante "¿se prestó el servicio?" no implica responder **"¿cuánto costó el servicio?"**, sino una identificación mínima razonable entre el gasto y la operación que generó la obligación de incurrir en dicho gasto.

En estos casos la irrazonabilidad se manifiesta en que la Administración de fundamenta en observaciones que, incluso si tuvieran mérito, no son evidencia a favor de que la operación no hubiera ocurrido. Ya que una operación puede haber ocurrido y aun así su documentación sustentatoria puede presentar leves inconsistencias en cuanto al precio de la operación. La irrazonabilidad de la Administración se manifiesta en la exigencia de un calce perfecto entre cada uno de los documentos probatorios, al punto que inclusive inconsistencias formales sobre el precio – que es un aspecto independiente de la ejecución de la operación – conduzcan a concluir que la operación no ocurrió.

En estos casos, la Administración exige un estándar de altísima convicción o – como señalan algunos autores previamente referidos – un estándar de convicción "más allá de toda duda razonable", típicamente reservado para la materia penal. En todo caso, si la Administración tuviera objeciones en cuanto al cálculo, podría conducir a un reparo respecto del valor de mercado de la operación, más no sobre la fehaciencia (realización de la operación), al tratarse de conceptos tajantemente distintos.

C. Criterio de estándar probatorio: Aparentes inconsistencias entre facturas y órdenes de compra no desvirtúan la fehaciencia

En otras ocasiones, la Administración emplea aparentes inconsistencias lógicas entre los distintos documentos presentados como argumentos para concluir que la operación no es fehaciente. A modo de ejemplo, supongamos un caso en el que los que los comprobantes de pago tengan fecha levemente anterior a la fecha de emisión de las órdenes de compra por esos mismos servicios. Todo esto, aun cuando se hayan presentado otros medios probatorios, tales como Informes elaborados por el proveedor recogiendo la ejecución del servicio prestado.

Ahora bien, partiendo de un estándar probatorio razonable, tengamos presente que las fechas consignadas en documentación como los comprobantes de pago y órdenes de compra responden principalmente a los procesos internos de gestión de cada empresa. Es enteramente posible que, por motivos logísticos, se emita la factura correspondiente y que solamente tras la conformidad de las áreas respectivas, se emita la orden de compra respectiva.

Como es evidente, esto en ningún sentido se encuentra vinculado con la efectiva prestación del servicio contratado. El servicio podría haberse prestado, y aun así existiría esa inconsistencia documentaria. Por lo tanto,

este argumento no podría desvirtuar la fehaciencia acreditada mediante otros medios probatorios.

En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal mediante la Resolución 8043-1-2019:

> Que el hecho que las facturas emitidas consignen fechas anteriores a las órdenes de compra y que estas últimas no detallen la actividad específica que debía efectuarse en cada servicio, no enerva el haberse comprobado la prestación de los servicios por parte del proveedor a favor de la recurrente (p. 13).

En estos casos la irrazonabilidad se manifiesta en que la Administración se fundamenta en observaciones que, incluso si fueran verdaderas, no son evidencia a favor de que la operación no hubiera ocurrido. Ya que una operación puede haber ocurrido y aun la documentación generada por el adquirente para procesar su pago – tales como las Órdenes de Compra y Comprobantes de Pago – pueden presentar inconsistencias formales. La irrazonabilidad o razonabilidad dependerá de que tan estrictamente se rechacen, o permisivamente se admitan, esas inconsistencias en la evidencia presentada.

D. Criterio de valoración: Reportes y memorándums internos no requieren firma para aportar valor probatorio.

Veamos un último ejemplo. En este supuesto la Administración, frente a reportes, memorándums y otra documentación interna presentada por el contribuyente, exige que estos documentos identifiquen al personal que lo elaboró y se encuentren firmados, o de lo contrario no tendrán valor probatorio alguno.

Al respecto, debemos señalar que la presencia o ausencia de dichos datos no tiene incidencia directa en la prestación del servicio a sustentar. Incluso si el servicio se hubiese prestado, cada Compañía elabora bajo sus propias directivas y necesidades la documentación que requiera para llevar un registro o sustento de las operaciones del día a día con terceros. La presencia o ausencia de nombres o firmas no se ve influenciada por si efectivamente se prestó o no un servicio en cuestión.

En similar línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal a través de la Resolución 1386-1-2022:

> Que en cuanto al cuestionamiento de que los documentos denominados "Formato de Recepción de (…)", "Reportes de Análisis", "Órdenes de Compra" y "Memorándum" no indican los datos de identificación y firma de la persona que los habría elaborado, o no identifican a las personas que habrían participado en la recepción de los bienes, entre otros, cabe precisar que no existiendo una obligación

> de contar con tales documentos, no se podría exigir datos en particular, toda vez que el detalle de la información que se consigne en tales documentos dependerá de la finalidad o utilidad con que los elabore la empresa (p. 24).

En estos casos la irrazonabilidad se manifiesta en que la Administración se fundamenta en observaciones que, incluso si concretamente fuesen ciertas, no son evidencia a favor de que la operación no hubiera ocurrido. Ya que un gasto puede haber ocurrido y aun así la documentación generada internamente para dejar constancia de ello puede no consignar ciertos datos – no obligatorios – que la Administración hubiera considerado ideal indicar. documentación sustentadora presentar leves inconsistencias formales. La irrazonabilidad o razonabilidad dependerá de que tan estrictamente se rechacen, o permisivamente se admitan, la ausencia de aquellos datos en la documentación sustentatoria presentada.

Pues bien, estas fueron algunas de las posibles observaciones irrazonables que la Administración puede plantear en el marco de analizar un reparo por fehaciencia. Asimismo, se expuso cómo, partiendo de un análisis bajo estándares probatorios razonables, estas observaciones pueden contraargumentarse. Como podemos observar, inclusive en algunas ocasiones estos criterios han sido aplicados por el propio Tribunal Fiscal.

A continuación, tomando en cuenta las nociones expuestas, desarrollaré la categorización previamente indicada sobre los tipos de documentación presentada para sustentar la fehaciencia, en particular comentando sobre su valor probatorio.

III. Los tipos de medios probatorios y su diferente relevancia

Como adelanté en el apartado anterior, una operación de adquisición de bienes o prestación de servicios se puede dividir en 3 momentos: el pacto de la operación, la ejecución de la operación, y el pago por la operación. Es decir, en un primer momento ocurre un acuerdo suscrito con un tercero que sustenta la obligación de retribuir la ejecución de una operación[22], siendo que luego ocurre la operación pactada, surgiendo la obligación de pago, el cual finalmente es pagado típicamente vía medios bancarizados.

En este contexto, los documentos que pueden emplearse para sustentar la fehaciencia de operaciones también pueden clasificarse bajo una división similar. Además, en función a los criterios de valoración previamente expuestos, se observa distinta relevancia probatoria entre las clasificaciones. Así, se pueden plantear las siguientes categorías.

[22] Mediante la Resolución 1098-6-2006, el Tribunal Fiscal precisó que para que un abono de una suma dineraria sea un "pago", ello presupone que la persona que realiza dicho abono se haya obligado a efectuarlo a cambio de una determinada contraprestación.

i. Documentos de pacto

Los documentos de pacto recogen la etapa de la negociación o acuerdo para realizar una determinada operación con el proveedor a cambio de retribuirla mediante una suma dineraria. Al ser previos a la ejecución del servicio o la entrega de bienes, no son evidencia contundente de dicha ejecución, por lo que ostentan poca utilidad para acreditar por sí solas la fehaciencia de la operación.

Algunos ejemplos son:

a. Contrato y sus adendas.

b. Propuestas de servicios.

c. Orden de Compra.

d. Hoja de entrada de servicios.

e. Cotizaciones o valorizaciones previas a la ejecución de la operación, consignando en precio de un listado de labores que se estima se realizarán.

La jurisprudencia – acertadamente – suele afirmar que estos no son suficientes para acreditar la fehaciencia del gasto, porque no tienen conexión directa con la operación, sino con la previa celebración del contrato o acuerdo de voluntades. Sin embargo, son importantes tanto para acreditar el fundamento de la obligación de pago, así como para dejar en claro los alcances del servicio contratado, a fin de identificar cuales medios son relevantes para acreditar la ejecución. Sin una descripción clara de la operación pactada, la Administración no tendrá luces claras sobre qué documentación acreditaría su efectiva ejecución.

ii. Documentos de ejecución

Los documentos de ejecución son aquellos que se generan como consecuencia directa de llevar a cabo las operaciones pactadas de prestación de servicios o adquisición de bienes. Es decir, se encuentran directamente relacionados, por vínculos de causa y efecto, con la efectiva ejecución de la operación a demostrar. Estos son los documentos más relevantes para acreditar la fehaciencia, ya que esta se enfoca en demostrar la efectiva ejecución de la operación misma, lo que se refleja directamente en este tipo de documentos. Según el tipo de operación, ejemplos de estos documentos son:

Ante adquisiciones de bienes:

a. Guías de Remisión.

b. Cuadernos de control de ingreso en almacenes del comprador.

c. Correspondencia, correos electrónicos y coordinaciones con el proveedor.

Ante prestaciones de servicios:

a. Informes, Reportes u otros "documentos entregables" en los que resulte la ejecución del servicio, de ser el caso.

b. Reportes, fichas o cuadernos de control de la ejecución del servicio.

c. Correspondencia, correos electrónicos y coordinaciones con el proveedor.

En líneas generales, los documentos de ejecución son imprescindibles para acreditar la fehaciencia de una operación, siendo virtualmente imposible acreditarla sin recurrir a estos.

iii. Documentos de constancia

Por su parte, los documentos de constancia no son consecuencia directa de la ejecución de la operación, sino que en ellos las partes registran el reconocimiento de dicha ejecución tras *ya haber concluido*.

Ejemplos de estos documentos son:

a. Valorizaciones del servicio elaboradas con posterioridad a su ejecución, recopilando la contraprestación por las distintas prestaciones ejecutadas.

b. Actas de entrega o recepción de bienes.

c. Actas de recepción de servicios.

Después de los documentos de ejecución, los documentos de constancia son los más relevantes para acreditar la ejecución de una determinada operación. Ello, porque recogen la intervención del proveedor, quien suscribe una constancia o reconocimiento sobre el mismo hecho alegado por el comprador: que una operación sí ocurrió en la realidad.

iv. Documentos de deuda y pago

Los documentos de deuda y pago son consecuencia del surgimiento de la obligación de dar suma de dinero ante el proveedor, y de su respectivo pago, en retribución de la operación ejecutada. Así, algunos ejemplos son:

a. Comprobante de pago.

b. Constancia de transferencia bancaria.

c. Voucher de pago mediante tarjeta de débito o crédito.

d. Estados de Cuenta bancarios, en los que se observe el abono al proveedor.

Ahora bien, estos documentos por sí mismos no son suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones, ya que no reflejan directamente la adquisición de bienes o prestación de servicios. Más bien, lo que hacen es – al igual que los "documentos de constancia" – evidenciar determinadas consecuencias de la finalización de la operación, específicamente el surgimiento de la obligación de

pago y el efectivo abono del dinero adeudado, consecuencia natural de una operación concluida exitosamente. Empero, la acreditación de dicha consecuencia de la ejecución de la operación no es equiparable a la acreditación de la ejecución en sí misma.

Sin embargo, el hecho que estos documentos no sean suficientes para acreditar la fehaciencia no quiere decir que sean irrelevantes a fin de sustentar la deducibilidad de un gasto. Pues, contar con el respectivo comprobante de pago y – cuando hayan sido pagados – el uso de medios de pago bancarizados son requisitos fundamentales para la deducción de gastos.

v. Esquema - La relevancia de los diversos tipos de documentos

Finalmente, de lo desarrollado sobre los tipos de medios probatorios para sustentar la fehaciencia de operaciones, podemos esquematizar su importancia probatoria del siguiente modo.

	Documentos de pacto	**Documentos de ejecución**	**Documentos de constancia**	**Documentos de deuda y pago**
Aspecto de la operación que demuestra	Dejan constancia del acuerdo celebrado con el proveedor de los bienes o servicios, a fin de que realice una operación.	Estos son resultado directo de la ejecución de la operación, sea adquisición de bienes o prestación de servicios.	Recogen el reconocimiento de los hechos por las partes involucradas, reconociendo que se realizó la operación.	Dejan constancia del surgimiento de la deuda en contraprestación de la operación, y su pago.

Ejemplos	- Contrato y adendas. - Propuestas de servicios. - Orden de Compra. - Cotizaciones o valorizaciones previas a la ejecución de la operación.	- Guías de Remisión. - Cuadernos de control de ingreso de bienes en almacenes o control de la ejecución de servicios. - Correspondencia, correos electrónicos y coordinaciones de ejecución con el proveedor. - Informes, Reportes u otros "documentos entregables" en los que resulte la ejecución del servicio, de ser el caso.	- Actas de entrega de bienes o de recepción de servicios. - Valorización del servicio elaboradas con posterioridad a su ejecución, recopilando el precio de distintas prestaciones ejecutadas.	- Comprobante de pago. - Documentos de uso de medios de pago bancarizado.
Relevancia probatoria	Relevancia probatoria baja al no vincularse directamente con la ejecución de la operación. Sin embargo, permiten exponer las características de los bienes o el alcance de los servicios.	Relevancia probatoria alta al producirse como consecuencia directa de la ejecución de la operación. En estos se deben enfocar los esfuerzos probatorios para la acreditación de la fehaciencia.	Relevancia probatoria intermedia, al generarse con posterioridad a la finalización de la ejecución de la operación.	Relevancia probatoria baja al no vincularse directamente con la ejecución de la operación. Aunque indispensables para cumplir otros requisitos de deducibilidad.

Así, hemos realizado un recuento del concepto de fehaciencia en el ordenamiento tributario peruano. Asimismo, hemos expuesto las características e implicancias de lo que significa presentar suficiente evidencia a favor de la efectiva realización de una operación generadora de gastos. Y finalmente, hemos desarrollado criterios de valoración y estándares probatorios razonables en el marco de la acreditación de la fehaciencia. Corresponde ahora sintetizar lo expuesto mediante conclusiones.

IV. Conclusiones

A partir de todo lo anteriormente expuesto, podemos elaborar algunas conclusiones prácticas:

a. Evidencia es un objeto o evento enlazado, mediante vínculos de causa y efecto, con una interrogante que se busca averiguar, y es capaz de discriminar entre la veracidad y falsedad de una afirmación.

b. Acreditar la fehaciencia de un gasto implica presentar **suficiente evidencia a favor** de que la operación que generó el gasto efectivamente se llevó a cabo en la realidad.

c. La exigencia de la acreditación de la fehaciencia de operaciones debe siempre ser guiada por una valoración probatoria bajo estándares razonables. Ello implica que existe cierto margen de incertidumbre o duda que estos pueden generar de manera válida, siempre que la certeza que generen supere el estándar de producir una convicción "razonable".

d. Los documentos que pueden presentarse para acreditar la fehaciencia de una operación se pueden clasificar en 4 tipos: "documentos de pacto", "documentos de ejecución", "documentos de constancia" y "documentos de deuda y pago".

e. Los documentos más importantes a efectos de acreditar la fehaciencia de operaciones bajo esos estándares razonables son los documentos de ejecución. Y en particular, aquellos documentos elaborados por los proveedores de bienes y servicios, como resultado o consecuencia directa de la ejecución misma de la operación.

f. La Administración Tributaria peruana actualmente imputar reparos en torno a la no acreditación de la fehaciencia recurriendo a argumentos que denotan una valoración probatoria bajo estándares excesivos o irrazonables. La irrazonabilidad se manifiesta en que no permite que los medios probatorios generen margen alguno de incertidumbre o duda, exigiendo que solo mediante una convicción "sumamente elevada" o "más allá de toda duda razonable" pueda darse por acreditada la fehaciencia de una operación. Así, aplica lo que podría denominarse como un "estándar irrazonable" en la acreditación de la fehaciencia. Este tipo de razonamiento probatorio es contrario a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la cual precisa que la fehaciencia puede acreditarse a través de una convicción "razonable".

g. Por otra parte, la Administración Tributaria también incurre en la valoración irracional de los medios probatorios en sí mismos, atribuyéndoles la generación de una convicción – a favor de la realidad de la operación – menor a la que un análisis racional, honesto e imparcial debería atribuirles. Normalmente, esto es producto de exigir formalidades irrazonables en los medios probatorios presentados. A estos efectos, podemos describir una formalidad irrazonable como aquella característica en un documento que ni

la ley, ni los usos comerciales, ni el contexto concreto de la operación exige contar, y que incluirla no conlleva un beneficio significativo para el contribuyente.

h. No toda observación u objeción al valor probatorio de medios probatorios, que plantee la Administración, será pertinente para fundamentar un reparo de fehaciencia. Solo serán relevantes aquellas observaciones que tengan alguna conexión directa con la efectiva ejecución de la operación y la acreditación de su realización. Inclusive si hubiera una observación válida pero no conectada directamente con la ejecución de la operación, racionalmente ello no puede generar convicción válida de que la operación no se hubiera ejecutado.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 30 – 40

La Decisión 578, la elusión y la evasión

Gonzalo Escalante Alpaca*

Resumen.- La Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) recoge un marco regulatorio contra la doble imposición internacional otorgando la competencia para gravar un ingreso al país donde está su fuente. Bajo este tratado el Estado miembro donde reside el contribuyente considera al ingreso como exonerado, salvo algunas excepciones. El beneficio puede implicar un riesgo de elusión o evasión por parte de los contribuyentes.

Palabras clave. - Tributación, Elusión fiscal, Evasión tributaria, Impuesto a la Renta.

Abstract. - Decision 578 of the Andean Community of Nations (CAN by its acronym in Spanish) includes a framework against international double taxation, granting the power to tax income to the country where its source is located. Under this treaty, the State where the taxpayer resides considers the income as exempt, except in some cases. This benefit could imply a risk of tax avoidance or tax fraud from the taxpayers.

Keywords. - Taxation, Tax Avoidance, Tax fraud, Income Tax.

* Abogado especializado en materia tributaria, con diez años de experiencia en el rubro, atendiendo principalmente en el ámbito de consultoría y litigación en materia fiscal. Orientado a la eliminación de contingencias tributarias.

I. Introducción

La Decisión 578 de la CAN ha previsto un régimen que proscribe la doble imposición tributaria respecto a los rendimientos obtenidos en uno de los países miembros por un sujeto domiciliado en otro de ellos, de forma tal que éstos se encontrarán sujetos a recaudación únicamente en el país donde se encuentre la fuente.

Siendo así, el país de residencia deberá, con algunas excepciones, considerar a este mismo ingreso como exonerado, no estando sujeto a pago alguno. Pero ello no supone una inafectación respecto al rendimiento. Ello en tanto que, para que la Decisión 578 pueda ser aplicada es necesario que el mismo hecho resulte gravado tanto en el país de la fuente como en el país de residencia del contribuyente.

La jurisprudencia de la CAN establece que hay un supuesto de evasión o elusión fiscal cuando se pretende exonerar un hecho imponible del pago de impuestos en el país de residencia aplicando la Decisión 578 sin que ello corresponda por no existir un supuesto de doble tributación.

En el año 2023, la Administración Tributaria emitió el Informe 000098-2023-SUNAT/7T0000 señalando que para que proceda la aplicación de la Decisión 578 para evitar la doble imposición es necesario que se verifique que existe una misma identidad de los sujetos, naturaleza y objeto del impuesto, así como de período tributario al cual corresponda el hecho gravado.

Si bien la conclusión no es del todo clara, hemos considerado pertinente establecer si el contenido de este informe podría significar un riesgo para los contribuyentes peruanos como consecuencia de una errónea interpretación de los alcances de la Decisión 578 que derive en un cambio de paradigma en el ejercicio de la función fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria.

II. Aplicación de la Decisión 578

Conforme al artículo 3 de la Decisión 578 tenemos por regla general que, sin perjuicio de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas que éstas obtuvieren sólo podrán someterse a recaudación en el país miembro en el cual se encuentre su fuente productora, salvo las excepciones previstas en dicha Decisión. Ello acarrea como consecuencia que el país donde resida el sujeto pasivo de la obligación tributaria deba considerar a esta manifestación de capacidad contributiva como exonerada para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Así tenemos que según la Decisión 578 la facultad de recaudar recae sobre la jurisdicción en la cual tenga origen la renta pasible de ser gravada en aplicación del criterio de la fuente a diferencia de lo que sucede en los convenios contra la doble imposición bajo el modelo OCDE donde se aplica el criterio de residencia para atribuirse la facultad de recaudar un ingreso entre los Estados parte. Es así como al amparo de la Decisión 578 se limita la facultad de un Estado para

considerar a un ingreso pasible de ser sujeto al pago de impuestos, más no de calificarlos como inafectos según su norma interna, siendo justamente esta la condición necesaria para que proceda su aplicación al otorgarse la referida categoría de exonerado respecto al país de residencia.

En este punto corresponde aclarar que la exoneración no significa que un determinado hecho no genere una afectación al impuesto correspondiente, sino que por mandato de la norma se le otorga un trato diferenciado al no hacerse efectivo el ejercicio de la facultad recaudadora de la Administración Tributaria respecto al mismo. La exoneración implica la existencia de una suspensión respecto al cobro de un tributo por parte del fisco durante la vigencia de la norma que la regula.

Ahora bien, como hemos señalado la Decisión 578 busca evitar la doble tributación y en ese sentido cabe mencionar la definición hecha por Picón González y Picón Gonzales quienes señalan que:

> Existe tributación doble o múltiple cuando más de una administración tributaria pretende gravar a la misma persona, lo que puede suceder tanto dentro de un país (instancias nacionales y subnacionales) como a nivel internacional. Así, la doble imposición interna se presenta cuando diversos gobiernos a nivel federal/nacional, estatal/regional o local pretenden cobrar similares tributos al mismo sujeto.
>
> En cuanto a la doble tributación internacional., un caso típico ocurre cuando dos o más países pretender aplicar impuestos similares a los ingresos obtenidos por un contribuyente en el mismo período tributario. [1]

Siguiendo esta definición tenemos que en el caso de la Decisión 578 la doble tributación se encuentra limitada por el mandato de la norma que restringe la prerrogativa de uno de los Estados de recaudar el tributo aplicable a un hecho gravado que tiene su fuente en el otro Estado que también forma parte de la CAN.

Como adelantamos en la introducción del presente artículo, la Administración Tributaria ha analizado la aplicación de la Decisión 578 en el Informe 000098-2023-SUNAT/7T0000 en el cual concluyó que:

> En relación con las rentas de una persona domiciliada en el Perú obtenidas en un país extranjero miembro de la CAN, se tiene que la exoneración del impuesto a la renta, a que se refiere el artículo 3 de la Decisión 578, está condicionada a que se verifique un supuesto de doble tributación entendido como identidad de los sujetos, naturaleza y objeto del impuesto y período tributario.

Para arribar a la citada conclusión, el ente fiscal señala que, para la configuración de un supuesto de doble tributación y consecuente aplicación de la Decisión 578, debe existir identidad de los sujetos, naturaleza, objeto del impuesto y el período tributario en dos países miembros de la CAN, siendo que, de no cumplirse con

[1] Gonzalés, Ó. P. (2023). *Tributación Internacional*. Lima: Dogma Ediciones.

estos requisitos de forma concurrente, resultarán aplicables las normas tributarias internas de cada país para gravar el ingreso.

Sin embargo, el informe no resulta claro en su conclusión pues parece proscribir la aplicación de la Decisión 578 cuando no se configure el supuesto de cuádruple identidad concurrente antes mencionado, pero no se detalla cuándo podemos considerar que ésta no existe.

Sobre este extremo, Godomar refiere que:

> El Informe 98-2023-SUNAT/7T0000 carece de una fundamentación jurídica suficiente y adecuada, limitándose a replicar conclusiones del TJCA sobre la aplicación del impuesto al patrimonio y a la renta presuntiva (similar a un impuesto al patrimonio), para extenderlas a casos de aplicación del método de exención den el impuesto a la renta. [2]

En nuestra opinión este informe no debe ser interpretado desde una perspectiva que permita considerar que aquellos ingresos respecto a los cuales el país de la fuente otorga algún tratamiento fiscal preferente se consideren como pasibles de ser sometidos a recaudación en el Perú, por cuanto con la presencia del régimen diferenciado se deja evidencia que ya existe la cuádruple identidad requerida para la aplicación de la Decisión 578. Una interpretación en este sentido implicaría trasgredir los alcances de la Decisión y la jurisprudencia emitida a nivel de la CAN.

Por el contrario, consideramos que el informe debe ser interpretado desde una segunda perspectiva en la cual el pronunciamiento precisa algunos aspectos de la aplicación práctica de la Decisión 578 sin avalar posiciones contrarias a los fines de ésta y sin modificar las condiciones de inversión actuales dentro de los países de la CAN en perjuicio de los intereses de los contribuyentes.

Es importante considerar que la existencia de un tratamiento fiscal favorable que permita, por ejemplo, la aplicación de una tasa menor a la que regularmente se aplica a un determinado ingreso no constituye un supuesto de inafectación sino a la existencia una alícuota menor cuya aplicación dependerá de la normativa interna aplicable y la política fiscal que cada Estado decida aplicar en el ejercicio de su soberanía.

Nos explicamos, la existencia de un régimen impositivo con un trato preferente ya sea porque establece un tramo de exención o una tasa menor entre otros supuestos, implica en sí mismo que haya una afectación respecto a la cual existe el beneficio. Esto sin perjuicio que el cobro del impuesto se haga efectivo o no por razones atribuibles a la discrecionalidad de cada país. Se permite así que se configure la cuádruple identidad descrita en el informe de la Administración Tributaria y que proceda la aplicación de la Decisión 578 para evitar una doble imposición, por cuanto su única condición es que haya un doble gravamen sin supeditarse su

[2] Godomar Montoya, L. (2024). La problemática de la "no imposición" en la Decisión 578 y la condición de la efectiva "doble imposición" para su aplicación en el martco de las interpretaciones prejudiciales del Tribunal de Justicia de la CAN. En *Libro Conmemorativo por el 40 Aniversario del IFA Perú* (pág. 454). Lima: 2024.

aplicación a la inaplicabilidad de algún régimen preferencial es uno de los países intervinientes.

Al respecto, es importante tener en cuenta que la justicia colombiana ha emitido un reciente pronunciamiento al analizar la aplicación de la Decisión 578 señalando lo siguiente:

> Ahora bien, en aras de evitar la doble tributación, Colombia suscribió acuerdos internacionales en los que el criterio impositivo puede variar frente a la regla general establecida en la legislación interna, como es el caso de la Decisión 578 de 2004 de la Comisión de la Comunidad Andina, creada por el Acuerdo de Cartagena.
>
> De acuerdo con el artículo 1 de la mencionada Decisión, ésta aplica a las personas domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina, como son Bolivia, Perú, Colombia y Ecuador, y recae sobre los impuestos de renta, patrimonio y sus análogos.
>
> Conforme al artículo 17 de la decisión, será potestad del Estado donde se localicen los bienes o derechos susceptibles de ser gravados con los tributos mencionados, imponer la carga fiscal correspondiente, independientemente de la residencia del sujeto pasivo, siendo menester determinar dónde se encuentra localizado el bien o derecho susceptible del gravamen. Esta norma debe interpretarse y aplicarse sistemáticamente con el artículo 20 Ib., el cual indica que no serán válidas las interpretaciones o aplicaciones que resulten en evasión fiscal, y que ninguna de sus disposiciones impide la aplicación de legislación interna que evite el fraude o la mencionada evasión.[3]

Siendo ello así, se reconoce la competencia del Estado donde está la fuente de establecer el tratamiento fiscal aplicable al hecho imponible. Otorgándose a este Estado, en mérito a la Decisión 578, la facultad excluyente de recaudar el tributo que resulte aplicable en la medida que establezca su regulación interna. Ello significa que se restringe el ejercicio de la facultad recaudadora del otro Estado respecto a este mismo hecho salvo las excepciones previstas en la Decisión 578.

Sobre este extremo tenemos que el Tribunal de Justicia de la CAN ha interpretado los alcances de la Decisión 578 señalando que:

> La Decisión 578 tiene como finalidad básica evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en la subregión andina, generando así́ un mecanismo para prevenir la evasión fiscal, un incentivo para la inversión extranjera y el comercio fluido entre los Países Miembros. Es importante tener en cuenta que cualquier interpretación o aplicación que se haga de la mencionada Decisión, debe tenerse en cuenta el objetivo esencial (artículo 20 de la Decisión 578).
>
> La corte consultante ha de tener en cuenta, que para que opere la doble tributación ha de existir identidad de los sujetos, de objeto, del impuesto y del periodo tributario en los dos países. Deberá́ tener en cuenta, asimismo,

[3] Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, 25000-23-37-000-2014-00998-01 (23116) (Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta 2024).

> lo que el artículo 20 ejusdem, respecto de la interpretación y aplicación de la Decisión 578, establece. Esto es muy importante, desde que el objeto y finalidad de la Decisión 578 radica, precisamente, en evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario andino y de evitar la evasión fiscal, eludiendo el pago de las obligaciones tributarias.[4]

Del citado pronunciamiento se obtiene una reafirmación de que la Decisión 578 tiene como finalidad evitar la doble tributación además de prevenir supuestos de evasión fiscal mediante el evitamiento o reducción del efecto impositivo correspondiente.

En tal sentido, el Tribunal de Justicia de la CAN ha mencionado que:

> 2.6. De esta forma, si en el país A no existe impuesto al patrimonio y, en consecuencia, el contribuyente no lo paga, la autoridad nacional del país B estaría facultada para ejercer el cobro de dicho impuesto, siempre y cuando el domicilio del contribuyente y el patrimonio que se pretende gravar se encuentren en el territorio del país B**,** de conformidad con la ley nacional aplicable. Un entendimiento contrario podría generar evasión fiscal.
>
> 2.7. Asimismo, es esencial que, en cada caso, se realice un minucioso análisis sobre los tributos ya pagados en un País Miembro y los tributos por pagar en otro, a efectos de que no se confundan, por una parte, los hechos imponibles (hecho generador del tributo); y, por otra, las materias imponibles o gravables (elemento económico sobre el que recae el tributo). Dado que los hechos gravables o imponibles son distintos, no cabe que un mismo aspecto sea gravado al mismo tiempo por un impuesto a la renta y un impuesto al patrimonio.
>
> A tenor de lo planteado, se debe analizar si en el caso controvertido se presenta un caso de doble tributación o, por el contrario, se podría tratar de un supuesto de evasión o elusión fiscal. Para lo anterior, la Sala consultante tendrá en cuenta que, para que opere la doble tributación debe existir identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto y del período tributario en los dos Países Miembros.
>
> 2.8. Por último, tomando en cuenta que la DIAN manifestó que el contribuyente estaría olvidando que la Decisión 578 no solo tiene por finalidad evitar la doble tributación, sino que, además, debe velar por evitar la evasión fiscal; (…) [5]

El citado pronunciamiento, resulta muy interesante puesto que, es uno de los antecedentes utilizados por la Administración Tributaria para sustentar la conclusión a la que arriba en el Informe 000098-2023-SUNAT/7T0000, y claramente dispone que la indebida aplicación de la Decisión 578 puede dar lugar a un supuesto de evasión o elusión fiscal siempre que un hecho imponible no se encuentre afecto en dos Estados de forma simultánea, y sin embargo se aduzca su

---

4 Respuesta a una solicitud formulada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro del expediente 2010-00097.

5 Interpretación Prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina 646-IP-2018, 646-IP-2018 (2018).

utilización para evitar la afectación en ambas jurisdicciones pertinentes (país de la fuente y país de residencia del contribuyente). Esto nos lleva a afirmar que, si por el contrario ambos países gravan un mismo rendimiento, la Decisión sí resulta aplicable al existir un supuesto de doble imposición. Ello sin perjuicio del tratamiento fiscal preferencial que pudiera existir en alguna de las jurisdicciones involucradas.

Como podemos observar si existe un doble gravamen, lo cual se da por ejemplo si en el país de la fuente existe una afectación por Impuesto a la Renta que grava un ingreso y en el país de residencia del contribuyente se gravan las rentas de fuente mundial, no podemos hablar de un supuesto de evasión o elusión fiscal como consecuencia de la exoneración en la recaudación del país de residencia, dado que únicamente se está aplicando la Decisión 578 como un mecanismo para evitar la doble tributación.

Según el criterio citado la existencia de doble tributación impide por su misma naturaleza la posibilidad que se genere un evitamiento indebido de la carga imponible en el país de la residencia, y en sentido contrario permite la aplicación de la Decisión para evitar una doble recaudación respecto a un mismo hecho revelador de capacidad contributiva. Esto sin perjuicio que el país de la fuente tenga un tratamiento diferenciado o preferencial respecto al rendimiento obtenido, ya que este no es un sentido bajo el cual pueda interpretarse la Decisión 578 y conllevaría más bien a una tergiversación injustificada de sus fines evitando su aplicación en detrimento de los intereses de los contribuyentes que hubieran podido acceder a alguna eficiencia fiscal como consecuencia de una regulación especial aplicada en el país de la fuente.

III. La elusión y evasión fiscal dentro del marco de la Decisión 578

En este apartado, debemos hacer una separación conceptual entre economía de opción, elusión y la evasión fiscal para analizar estas figuras dentro de la aplicación de la Decisión 578.

Así pues, tenemos que para Bravo Sheen la economía de opción es: "(…) la búsqueda del ahorro tributario a través de las herramientas otorgadas por el propio sistema jurídico, y sin el uso de métodos artificiosos o actos impropios. (…)"[6]

Nuestro ordenamiento interno, ha definido a la economía de opción como:

> (…) la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de

[6] Bravo Sheen, D. (2018). Simulación, Elusión y Norma XVI. En *XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano* (pág. 159). Lima: IPDT - Instituto Peruano de Derecho Tributario.

> las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. [7]

Sobre la base de ambas definiciones podemos afirmar que la economía de opción recoge la discrecionalidad con la que un sujeto opta por llevar a cabo actos que le generen una eficiencia fiscal sin que ello signifique una trasgresión a la esencia de la norma tributaria. Se reconoce así pues que un contribuyente está facultado a tomar la alternativa que le resulte menos gravosa desde un punto de vista impositivo sin que esto signifique en sí mismo un acto prohibido por nuestro ordenamiento.

Así pues, un contribuyente podrá, al amparo de la Decisión 578, optar por realizar inversiones en un país que otorgue un tratamiento fiscal preferente sin que este hecho conlleve la realización de un acto prohibido, por cuanto corresponde al ejercicio de la economía de opción.

En lo que respecta a la elusión, el citado autor indica que esta: (…) supone la realización de actos jurídicos lícitos no prohibidos por el ordenamiento jurídico, orientados a evitar que la obligación tributaria nazca, se difiera o disminuya. [8]

Por su parte, Bravo Cucci hace una distinción entre la economía de opción y la elusión señalando que:

> (…) en una economía de opción, hay una realización real, válida y lícita del hecho no gravado, mientras que en la elusión se busca alcanzar la realización de un hecho no gravado a través de negocios anómalos (negocios simulados, en fraude de ley, fiduciarios o indirectos), siendo digno de reflexiones más profundas, si en la elusión se logra evitar la realización del hecho imponible, o si únicamente se le enmascara para que los aplicadores del derecho perciban que es uno distinto.[9]

Sobre este punto tenemos que Tarsitano analiza la elusión dentro del marco de un Convenio contra la Doble Imposición referenciando a García Novoa e indica que:

> (…) este "abuso" se dará normalmente, en los casos de utilización incorrecta de un convenio entre dos Estados por residentes de un tercer Estado para acceder a beneficios a los que no tendrían derecho en caso de actuar directamente.[10]

Posteriormente, el mismo autor ahonda en su análisis del abuso dentro del marco de un Convenio contra la Doble Imposición señalando que:

> Medido el abuso del convenio con la vara de la causa de los actos o contratos jurídicos, se encuentra un estándar objetivo que no condena la obtención de ventajas fiscales por un uso lícito del convenio, pero previene., con la misma

---

7 Decreto Supremo 145-2019-EF. (2019).

8 *Ibid.*, p. 159.

9 Bravo Cucci, J. (2024). Meditaciones sobe la (doble) no imposición. En *Libro Conmemorativo por el 40 Aniversario de IFA Perú* (pág. 388). Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

10 Tarsitano, A. (2021). *La Elusión Fiscal.* Buenos Aires: Astrea.

> objetividad, su uso impropio, que viola el mandato jurídico y los valores que lo nutren.
>
> No hace falta justificar el derecho de los países que firman un CDI a negar sus beneficios a quien pretenda entrar por la ventana en lugar de usar la puerta. Sin embargo, la reacción debe ser contrastada con los medios empleados, pues es bastante frecuente que las administraciones fiscales pretendan ver un abuso allí donde no existe más que un aprovechamiento legítimo de ventajas conferidas por el tratado. La natural inclinación a proteger la recaudación suele volver muy delgada la línea que separa el abuso de convenio de la planificación fiscal legítima (…).[11]

Sobre este punto, Ulas menciona respecto al abuso del CDI que:

> (…) el abuso de un CDI importa la aplicación de sus normas, en apariencia legal, pero a esta que se le agrega un resultado disvalioso que importa una utilización de los preceptos de manera contraria a su espíritu. Y, tal como sabemos, el espíritu, la finalidad o el objetivo de un CDI está señalado en orden a evitar la doble imposición internacional.
>
> Si bien los convenios son normas incorporadas al derecho interno, lo cierto es que concretamente son limitaciones a la competencia recaudatoria de los países. Por ello, en realidad, los CDI finalmente son reglas de derecho internacional que sirven de vehículo para perjudicar a los erarios públicos de alguno o de todos los países firmantes.[12]

Siguiendo esta línea de razonamiento tenemos que el aprovechamiento indebido de un Convenio contra la Doble Imposición se configura siempre que trasgreda la regulación de este para obtener una ventaja que no corresponde por no existir un supuesto de doble afectación conforme a los alcances del tratado. Como lo ha desarrollado el Tribunal de Justicia de la CAN el aprovechamiento proscrito de la Decisión 578 se da cuando un hecho que no está afecto al pago de impuestos en el país de la fuente tampoco es sometido a gravamen por parte del contribuyente en su país de residencia pese a que sí debería considerarse sujeto a gravamen y recaudación según normativa interna del segundo.

Entonces, encontramos que un supuesto de elusión fiscal se da cuando la inafectación de un determinado hecho en el país de la fuente, pasible de ser gravado con un impuesto sobre la renta en el país de residencia, no es declarado como tal sobre la base de la aplicación indebida de la Decisión 578. Y es así aquí donde resulta relevante la cuádruple identidad señalada en el Informe 000098-2023-SUNAT/7T0000 por cuanto constituye un requisito de procedencia para la aplicación de la Decisión 578 en tanto mecanismo para evitar la doble imposición pues sobre la base de su verificación es que se está reconociendo además la

---

11 *Ídem.*

12 Ulas, G. (2024). Convenios para evitar la doble imposición internacional: Análisis retrospectivo y prospectivo. En *Manual de Derecho Tributario. Estudio y Análisis por más de 30 autores* (pág. 640). Lima: Instituto Pacífico.

existencia de una situación gravosa para el contribuyente que debe ser evitada o mitigada.

Por otro lado, en lo que respecta a la evasión fiscal, denominada en nuestro ordenamiento como defraudación tributaria tenemos que la Corte Suprema la define de la siguiente manera:

> Es un delito tipificado y sancionado en nuestro ordenamiento jurídico penal a través de Ley Penal Tributaria, que castiga el incumplimiento de obligaciones tributarias y la conducta irregular o fraudulenta utilizada por el agente delictivo, con la finalidad de burlarse de la entidad recaudadora de tributos.
>
> Los delitos tributarios comprendidos en la Ley Penal Tributaria [Decreto Legislativo N° 813] tienen las siguientes notas características esenciales: a. Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos Públicos. b. Tienen una naturaleza patrimonial, pero es de tener en cuenta su carácter público en atención a la función que los tributos cumplen en un Estado social y democrático de derecho. c. Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario. d. El núcleo típico es la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión. e. Es un delito doloso –directo o eventual-, centrada en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del Fisco. (…) [13]

Así las cosas, tenemos que, para calificar un hecho como evasión fiscal o defraudación tributaria dentro del marco de nuestro análisis, al igual que en el caso de la elusión es necesario que el país de la fuente no considere afecta una manifestación de capacidad contributiva y el país de residencia sí, y aún así, bajo la utilización de una conducta fraudulenta se deje de pagar impuestos en la segunda jurisdicción.

Ahora bien, de existir una afectación tanto en el país de la fuente y en el de residencia, ambos miembros de la CAN, y existiendo la cuádruple identidad prevista en el pronunciamiento de SUNAT estamos ante un escenario en el que resulta aplicable la Decisión 578 a efecto de aplicar un doble gravamen sobre un mismo hecho imponible.

En este sentido, tenemos, por ejemplo, que el inciso b) del artículo 12 de la Decisión 578 dispone que las ganancias de capital obtenidas por las ventas de títulos, acciones y otros valores sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido. Siendo ello así, si un inversor peruano realiza inversiones en la Bolsa de Valores Colombiana donde existe un régimen preferencial en ejercicio de la soberanía de dicho país en la estructuración de su política fiscal, la Decisión 578 resulta plenamente aplicable al configurarse un supuesto de doble tributación

[13] Casación , 9-2020-Arequipa (Corte Suprema 2022).

en Perú y en Colombia respecto a las rentas obtenidas por la enajenación de valores mobiliarios.

Bajo este escenario, más allá del beneficio que se pudiera otorgar, en tanto exista una afectación a los ingresos en el país de la fuente (Colombia) sobre los cuales puede existir una recaudación preferencial tenemos que esta condición recaudatoria no enerva la existencia de un hecho imponible que a la vez se encuentra afecto en Perú y respecto al cual se puede configurar la cuádruple identidad detallada previamente, con lo cual se abre la posibilidad de la aplicación de la Decisión 578 para evitar una doble tributación.

IV. Conclusiones

Para la aplicación de la Decisión 578 se requiere la existencia de cuádruple identidad en el país de la fuente y en el país de residencia respecto a los sujetos, naturaleza, objeto del impuesto y el período.

El que un país cuente con un régimen fiscal preferente respecto a un ingreso gravado deviene del ejercicio de su soberanía y no significa en sí mismo un supuesto de inafectación que limite la aplicación de la Decisión 578.

La economía de opción permite a un contribuyente decidir por la posibilidad menos gravosa dentro del marco legal vigente para acceder a una eficiencia fiscal.

La elusión y la evasión fiscal requieren que un ingreso no afecto en el país de la fuente tampoco se someta a gravamen alguno en el país de la residencia del contribuyente a través de prácticas indebidas.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 41 – 57

Panorama actual de los mecanismos de prevención de conflictos de tributación internacional en Perú

Gabriela Haro Hermoza*

Resumen. – El artículo analiza los mecanismos de prevención de conflictos tributarios internacionales en Perú, como las consultas institucionales, los acuerdos anticipados de precios y el catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal. Estos mecanismos buscan mejorar la certeza jurídica, aunque enfrentan importantes limitaciones. Además, se presentan referencias de mecanismos de prevención usados en otros países como ICAP y programas de cumplimiento colaborativo para fortalecer el enfoque preventivo.

Palabras clave. – prevención de conflictos, tributación internacional, APAs, consultas institucionales, consultas particulares, cumplimiento colaborativo.

Abstract. – The article analyzes international tax dispute prevention mechanisms in Peru, such as institutional consultations, advance pricing agreements, and the high-risk fiscal schemes catalog. These mechanisms aim to enhance legal certainty but face significant limitations. Additionally, references to prevention mechanisms used in other countries, such as ICAP and collaborative compliance programs, are presented to strengthen the preventive approach.

Keywords. – dispute prevention, international taxation, APAs, tax rulings, ICAP, collaborative compliance.

* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú y Magister en Derecho y Tributación Internacional por la Universidad de King's College London, Reino Unido.

I. Introducción

La complejidad de las transacciones internacionales, sumada a los cambios en los modelos de negocio impulsados por la digitalización de las economías, ha generado retos significativos para los sistemas tributarios en todo el mundo. Este escenario, marcado por la globalización y la creciente sofisticación de las operaciones transfronterizas, ha dado lugar a una expansión de las áreas de conflicto entre contribuyentes y administraciones tributarias. A su vez, ha impulsado la creación de nuevas normativas y sistemas diseñados para prevenir la evasión fiscal. Sin embargo, la implementación de estas normas también ha incrementado las posibilidades de disputas.

La prevención de disputas fiscales ha sido identificada como un componente crucial para mejorar la certeza jurídica en este contexto, específicamente la OCDE y la ONU, han subrayado la importancia de establecer mecanismos de prevención que reduzcan la litigiosidad y fomenten una relación más colaborativa entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. La OCDE, a través de su Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), ha promovido la Acción 14[1], enfocada en desarrollar mecanismos más efectivos para la resolución de disputas, estableciendo como parte de sus estándares mínimos, la obligación de los países de garantizar que sus procesos administrativos fomenten la prevención y resolución de disputas en el marco de los tratados para evitar la doble imposición[2].

Por su parte, el Manual de la ONU sobre la Prevención y Resolución de Disputas Tributarias refuerza esta perspectiva, reconociendo la inevitabilidad de las disputas en sistemas tributarios complejos, pero subrayando la necesidad de adoptar mecanismos que minimicen tales disputas y garanticen su resolución de manera justa y eficiente[3].

i. El sistema tributario peruano y sus retos

El sistema tributario peruano, basado en la autodeterminación del Impuesto a la Renta y en una estructura de codificación legal, no es ajeno a los problemas que surgen de la interpretación y aplicación de las normativas fiscales, especialmente en el contexto de transacciones internacionales. La complejidad de las operaciones transfronterizas, que a menudo no se ajustan a las categorías tradicionales del marco normativo local, genera incertidumbre, lo que incrementa el riesgo de disputas.

---

1 OECD. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

2 Desde su adhesión al Marco Inclusivo de la OCDE en 2017, Perú se encuentra comprometido con la implementación de estándares mínimos como los establecidos en la Acción 14.

3 Naciones Unidas. *Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes*, Nueva York, 2021, p. iii.

Este escenario se ve exacerbado por la falta de una red amplia de tratados para evitar la doble imposición, lo que limita las opciones de resolución de conflictos a nivel internacional. A esto se suma la limitación de recursos de la administración tributaria y los desafíos estructurales para implementar mecanismos de prevención de disputas más avanzados, lo que restringe la capacidad de Perú para tratar adecuadamente eficazmente los conflictos internacionales.

El Perú cuenta con mecanismos de prevención de disputas como la Consulta Institucional, la Consulta Particular y los Acuerdos Anticipados de Precios (APA), que, aunque aún requieren mayor desarrollo y perfeccionamiento, representan un paso en la dirección correcta para la prevención de conflictos tributarios. Si bien no son los más adecuados para abordar de manera integral los desafíos de la tributación internacional, constituyen una base sobre la cual construir herramientas más robustas y efectivas que ofrezcan mayor previsibilidad y certeza a los contribuyentes. Además, el Perú ha mostrado avances importantes al unirse al Marco Inclusivo de la OCDE en 2017, comprometiéndose a implementar mecanismos para la prevención de disputas fiscales, tal como se establece en la Acción 14 del Plan BEPS.

Este artículo tiene como objetivo analizar los mecanismos de prevención de conflictos tributarios disponibles en Perú, con un enfoque en su aplicación en operaciones internacionales. Para ello, se evaluarán las herramientas a disposición de los contribuyentes e iniciativas internas de la SUNAT. Además, se comentarán brevemente otros mecanismos de prevención de disputas que vienen siendo adoptados por otros países en la región, así como el programa de cumplimiento colaborativo que anunció la SUNAT en el 2023, y que podrían considerarse como modelos o puntos de referencia para el perfeccionamiento de las herramientas disponibles en el contexto peruano.

Cabe destacar que este trabajo está basado en una ampliación y reformulación de investigaciones previas realizadas por la autora. Algunos conceptos y referencias aquí desarrollados fueron discutidos inicialmente en el reporte de Perú incluido en los Cahiers de Droit Fiscal International, titulado Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution, presentado en el 76º Congreso de la International Fiscal Association en 2024. No obstante, este artículo amplía, adapta y profundiza significativamente en el análisis de los mecanismos de prevención disponibles en el Perú, con énfasis en sus retos y oportunidades en el ámbito de la tributación internacional.

II. Mecanismos de prevención de disputas disponibles en Perú

i. Mecanismos accesibles para los contribuyentes

A. Consultas Institucionales

Las consultas institucionales y particulares están reguladas en el Código Tributario, específicamente en el título que regula los derechos de los

administrados. Estos mecanismos son generalmente clasificados, tanto por autores que analizan su naturaleza como en guías internacionales dentro del concepto de "*rulings*"[4].

La SUNAT emite opiniones sobre cómo se aplica, o podría aplicarse, una disposición de la normativa tributaria en respuesta a las Consultas Institucionales. Estas consultas están reguladas por los artículos 93 y 94 Código Tributario que permite su acceso exclusivamente a entidades que representan actividades económicas, laborales o profesionales, como gremios, cámaras de comercio y entidades del sector público. Este mecanismo ofrece a estas organizaciones la posibilidad de obtener claridad sobre el alcance y aplicación de una norma tributaria a un grupo específico de situaciones. También permite conocer la posición de la SUNAT respecto a la aplicación de nuevas disposiciones legales.

Las Consultas Institucionales se presentan por escrito ante la Intendencia Nacional Jurídica Tributaria de la SUNAT, que es la unidad encargada de interpretar y determinar el alcance de las normas tributarias. La SUNAT tiene un plazo máximo de 90 días hábiles para emitir una respuesta fundamentada. Las respuestas se publican en forma de informes en el sitio web de la institución y los criterios establecidos en estos dictámenes son obligatorios para todas las áreas de la SUNAT, mientras no sean dejados sin efectos.

Un primer aspecto determinante de este mecanismo es que no está diseñado para resolver casos particulares. Este mecanismo ha demostrado ser particularmente útil para interpretar y aplicar disposiciones tributarias a situaciones de carácter general, proporcionando claridad y orientación tanto a la administración tributaria como a los contribuyentes. Un ejemplo relevante es la consulta relacionada con la calificación de las rentas obtenidas por un sujeto residente en México, por la prestación, a través de internet, del servicio de soporte técnico y mantenimiento de software para efectos del Convenio suscrito entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, cuando las consultas formuladas se refieren a situaciones muy específicas de un contribuyente, incluyen un esquema fáctico detallado, versan sobre materias particularmente complejas o tratan temas sobre los que no existe regulación específica, la SUNAT suele rechazarlas o, en caso de aceptarlas, las respuestas tienden a ser genéricas y se limitan a reiterar lo dispuesto en la norma[5]. En estos casos, estas respuestas no ofrecen un análisis adicional que permita anticipar al contribuyente cómo aplicaría la

[4] Naciones Unidas. *Handbook on Dispute Avoidance and Resolution*. Nueva York, 2021.

[5] Tal es el caso, por ejemplo, de la respuesta de la SUNAT a la consulta institucional sobre el tratamiento tributario para fines del Impuesto a la Renta de la compra y venta de criptomonedas realizada por una persona natural sin negocio, publicada como Informe 000012-2022-SUNAT/7T0000.

SUNAT una determinada normativa a las circunstancias particulares de su caso. Ello equivale, en la práctica, a no proporcionar una orientación distinta a la que ya se deriva de la mera lectura literal de las disposiciones legales y reglamentarias.

Un segundo aspecto relevante de este mecanismo es la limitación en su acceso, ya que los particulares no pueden plantear ante la SUNAT estas preguntas genéricas; únicamente lo pueden hacer -además del sector público- las entidades que tienen a su cargo la representación y defensa de los intereses de otras personas o entidades a las que agrupa en torno a una misma actividad, sea ésta de carácter económico, laboral o profesional. Por ello, en la práctica, los contribuyentes que buscan claridad sobre decisiones fiscales importantes suelen canalizar sus consultas a través de gremios, cámaras de comercio o colegios profesionales.

De otro lado, el plazo legal de 90 días para resolver estas consultas rara vez se cumple. Es común que las respuestas tarden seis meses, un año o incluso más, y en algunos casos, las consultas quedan sin resolver. Ni el Código Tributario ni la Ley del Procedimiento Administrativo General han establecido sanción o consecuencia para la administración cuando no cumple con el plazo legal establecido. El Código Tributario únicamente señala que la falta de respuesta no implica aceptación de los criterios expresados en la consulta.

Un problema no menor asociado de este mecanismo es el riesgo de cambios de criterio por parte de la Administración Tributaria. En los últimos años, la SUNAT ha dejado sin efecto varias opiniones previas, modificando de manera sustancial la interpretación de cómo debe aplicarse una norma específica a determinados hechos. Este cambio de criterio no solo genera incertidumbre, sino que también tiene efectos retroactivos sobre los contribuyentes que, basándose en el criterio vigente al momento de tomar decisiones, ajustaron su comportamiento tributario bajo la suposición de un determinado impacto fiscal. Al momento de una fiscalización, la SUNAT aplica retroactivamente el nuevo criterio, invalidando la certeza que los contribuyentes creían tener respecto de ejercicios anteriores y generando conflictos innecesarios que podrían haberse evitado con un marco normativo más estable y previsible.

La restricción en el acceso, la demora prolongada y la posibilidad del cambio retroactivo reducen la eficiencia del mecanismo y limitan su utilidad como herramienta de prevención de conflictos tributarios.

Favorablemente, el Código Tributario no restringe las materias sobre las que puede versar la Consulta Institucional. En un contexto internacional, estas consultas podrían versar sobre temas como la elección del método de precios de transferencia adecuado para valorar una determinada transacción entre partes relacionadas, la existencia o no de un establecimiento permanente en

función de ciertas características, o la caracterización de ingresos específicos para fines fiscales o en el marco de un tratado de doble imposición. No obstante, el carácter doméstico de la consulta institucional limita su efectividad para resolver conflictos transfronterizos.

Aunque los informes de la SUNAT proporcionan en muchos casos claridad sobre la aplicación de la normativa interna y su interacción con tratados internacionales, su alcance se circunscribe a la interpretación de la ley tributaria peruana y la posición de la administración tributaria frente a dichos tratados. El desarrollo sus informes no abarca la aplicación de la normativa tributaria de otras jurisdicciones involucradas en una operación transfronteriza, ni la interpretación que esas jurisdicciones puedan dar a los tratados internacionales. Estas limitaciones son particularmente problemáticas en situaciones donde existen divergencias entre las administraciones tributarias de diferentes países sobre cómo aplicar un tratado o sobre la caracterización de una transacción.

Aunque los países miembros del Marco Inclusivo de BEPS, como Perú, tienen la obligación de intercambiar información de manera espontánea sobre ciertos "*rulings*" u opiniones que podrían generar preocupaciones relacionadas con BEPS, esta obligación no implica que la SUNAT deba consultar a otras administraciones tributarias antes de emitir una respuesta en el marco de una Consulta Institucional. Tanto a nivel legislativo como en la práctica, no se ha establecido que la SUNAT incorpore consultas o interacciones formales con otras administraciones tributarias de países con los que Perú ha suscrito convenios para evitar la doble imposición, ni que tome en consideración las opiniones emitidas por estas administraciones[6].

Un ejemplo claro de esta limitación se observa cuando se busca certeza y predictibilidad en la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), una herramienta singular diseñada para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros. En la práctica, se ha visto que, aunque los contribuyentes han obtenido opiniones de distintas administraciones tributarias de los países de la CAN respecto de la aplicación del artículo 14 de la referida decisión, estas opiniones han resultado divergentes y, en algunos casos, contrapuestas. Esta ausencia del componente internacional del mecanismo dificulta la efectiva prevención de conflictos en esta materia, subrayando la necesidad de un mecanismo con

[6] Nótese que existe también el mecanismo de interpretación prejudicial de la Comunidad Andina, que opera más como una herramienta durante el litigio que como un mecanismo preventivo para evitar disputas. Este mecanismo puede ser solicitado por los jueces nacionales bajo dos modalidades: facultativa y obligatoria. En ambos casos, las resoluciones interpretativas emitidas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina se publican y pueden servir como referencia, pero no son un mecanismo diseñado específicamente para abordar la prevención de disputas antes de que estas surjan.

enfoque más colaborativo y alineado entre las administraciones tributarias involucradas[7].

Aún con sus limitaciones, la SUNAT considera a la consulta institucional como una pieza clave dentro de sus estrategias para prevenir disputas fiscales, tanto en el ámbito doméstico como internacional. Esta percepción se refleja en el *Country Profile* que Perú envía a la OCDE al reportar el avance en la implementación del estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS. Según lo reportado por Perú[8], las consultas institucionales constituyen el mecanismo disponible que el país ha implementado para prevenir conflictos relacionados con la aplicación de convenios para evitar la doble imposición[9].

A pesar de enfrentar desafíos prácticos, el mecanismo de Consultas Institucionales sigue siendo una herramienta crucial para los contribuyentes que buscan obtener la perspectiva de SUNAT, especialmente en escenarios que involucran nuevas normas fiscales o modelos de negocio *cross-border* donde pueden faltar precedentes establecidos.

B. Consultas Particulares

El mecanismo de Consultas Particulares, regulado en el artículo 95-A del Código Tributario, permite a los contribuyentes con interés legítimo y directo solicitar a la SUNAT orientación sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones específicas que les conciernan. Este mecanismo está restringido a aquellos casos en los que la obligación tributaria aún no ha nacido al momento de la presentación de la consulta y a hechos o situaciones que no hubieran sido previamente tratados por la SUNAT en una respuesta a una consulta institucional.

Un aspecto destacado es que la respuesta a la consulta particular tiene efectos vinculantes para el contribuyente solicitante y los órganos de la SUNAT, siempre que se mantengan inalterados los antecedentes y circunstancias del caso consultado[10].

---

7 HARO HERMOZA, Gabriela y HERNÁNDEZ MORALES, José Julio. "Hacia una aplicación uniforme del Artículo 14 de la Decisión 578 en la CAN", en *Libro conmemorativo por el 40 aniversario de IFA Perú*, coord. Miguel Puga de la Rocha, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, Primera edición, agosto de 2024.

8 Mediante Resolución Ministerial 383-2021-EF/10 publicada el 31.12.20219, se designó al Superintendente Nacional de la SUNAT como representante autorizado del ministro de Economía y Finanzas para ejercer la función de autoridad competente prevista en los CDI en vigor, así como de los que entren en vigor con posterioridad a la publicación de la citada resolución.

9 Todos los países que forman parte del Marco Inclusivo de BEPS tienen el compromiso de implementar el estándar mínimo de la Acción 14. Esto incluye publicar sus perfiles sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, siguiendo un formato acordado por los países miembros https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/peru-dispute-resolution-profile.pdf

10 La respuesta también pierde su carácter vinculante si se modifica la legislación aplicable, la jurisprudencia relevante o si la SUNAT determina que los hechos corresponden a actos simulados o elusivos de acuerdo con el Código Tributario.

Un resumen de las respuestas a estas consultas debe ser publicado en el portal de la SUNAT, por lo que, en teoría, no solo brindan al contribuyente un nivel de certeza similar al de un acuerdo anticipado respecto a las consecuencias tributarias de una determinada transacción, sino que también funcionan como una guía y orientación para el resto de los contribuyentes, de manera similar a las respuestas emitidas en el marco de las consultas institucionales. A pesar de estas características, la limitada implementación práctica y las condiciones de acceso han hecho que este mecanismo no sea eficaz.

La norma reglamentaria[11] establece un marco estructurado para la implementación progresiva de la consulta particular con un enfoque prioritario, limitando inicialmente las consultas particulares a áreas tributarias específicas y a ciertos tipos de contribuyentes. Por ejemplo, se permite que entidades extranjeras presenten consultas únicamente si sus inversiones en valores negociables superan un valor aproximado de 4 millones de dólares estadounidenses al momento de la presentación de la solicitud; o a aquellos sujetos con convenio de inversión aprobado por la autoridad competente.

Nótese que la Ley que introdujo este mecanismo al Código Tributario señalaba que el régimen de consultas particulares se implementaría de forma progresiva teniendo en cuenta el tamaño del contribuyente, el tributo a que se refiere o afecta la consulta, entre otros criterios, advirtiéndose de la exposición de motivos una justificación de tipo operativa para las restricciones al acceso[12]. No obstante, desde el 2015, no se han emitido normativas adicionales que impulsen su desarrollo ni se han percibido acciones para su difusión. A la fecha, solo una consulta particular ha sido publicada en el portal de la SUNAT, mientras que aproximadamente un ciento de solicitudes han sido rechazadas.

El mecanismo de la consulta particular presenta para el Perú un gran potencial como efectiva herramienta de prevención de disputas. Mecanismos similares han demostrado ser altamente eficaz en otros países para el mismo fin. Por ello, es necesario que la SUNAT continúe invirtiendo en la evaluación y fortalecimiento del mecanismo, sobre todo considerando que robustecer y reimpulsar la consulta particular sería una opción más viable que crear nuevos mecanismos preventivos desde cero.

C. Acuerdos anticipados de precios

La interpretación y aplicación de las normas de precios de transferencia constituyen un proceso complejo que integra diversos elementos, lo que lo

[11] Aprobada por Decreto Supremo 253-2015-EF.

[12] GARCÍA SAMANIEGO, Sally Marita. "No me consultes: análisis de la consulta particular en el derecho tributario peruano", Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2022, p.39.

hace más propenso a generar conflictos en comparación con otros aspectos de la determinación del Impuesto a la Renta. En particular, la implementación práctica del concepto de comparabilidad o "*arm's lenght*" es uno de los aspectos que más discute en el trabajo de precios de transferencia. En Perú, esta problemática ha surgido como una de las principales causas recientes de disputas entre los contribuyentes y la SUNAT.

Los acuerdos anticipados de precios ("APA"s, por sus siglas en inglés) son acuerdos de naturaleza civil entre la SUNAT y contribuyentes en los que se determina la valoración de las diferentes transacciones con partes vinculadas[13]. La finalidad de los APAs es establecer la metodología, las comparables, los ajustes adecuados a estos, entre otros; y, si corresponde, el precio que respalde las diversas transacciones realizadas por el contribuyente con sus partes vinculadas por un tiempo determinado. Este instrumento está ampliamente reconocido como una herramienta clave para mejorar la comprensión de las transacciones por parte de los funcionarios fiscales y prevenir de manera anticipada los desafíos que surgen de la interpretación y aplicación de las normas de precios de transferencia a transacciones particulares.

Los APAs están regulados por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento. Desde el 1 de enero de 2013, la SUNAT tiene la facultad de negociarlos con contribuyentes nacionales, en lo que se conoce como un acuerdo anticipado de precios unilateral. Bajo esta modalidad, los APAs constituyen un mecanismo doméstico donde únicamente la autoridad tributaria local, en este caso la SUNAT, y el contribuyente están involucrados. Este formato es ampliamente reconocido y utilizado en diversas jurisdicciones como uno de los mecanismos más comunes y relevantes para la resolución anticipada de posibles disputas en materia de precios de transferencia[14].

El régimen vigente también permite a la SUNAT celebrar APAs con otras administraciones tributarias de países con los que el Perú ha firmado convenios internacionales para evitar la doble imposición. Esta modalidad bilateral tiene su base legal en los procedimientos de acuerdo mutuo establecidos en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú, en las disposiciones equivalentes al artículo 25(3) de los Modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas. Esta colaboración permite enfrentar de manera integral problemas como la doble imposición o las discrepancias en

[13] De conformidad con el inciso f) del Artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, estos acuerdos también se pueden celebrar para determinar la valorización de transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o a las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial.

[14] DE GOEDE, Jan y MARUCA, Sam. *Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution. General Report. Cahiers de Droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law, International Fiscal Association, 76th Congress Cape Town 2024, Volume 108B, 2024.

la aplicación de las normas de precios de transferencia entre uno o más países.

Los contribuyentes interesados en un APA pueden iniciar interacciones preliminares con la SUNAT para detallar sus intenciones y evaluar la viabilidad del acuerdo. Posteriormente, deben presentar una propuesta integral con información detallada sobre la metodología y precios establecidos, sin necesidad de pagar una tasa para iniciar o concluir el proceso. Durante la evaluación, la SUNAT puede solicitar información adicional o convocar al contribuyente para profundizar en la documentación presentada. Las propuestas pueden ser aprobadas sin cambios, aprobadas con modificaciones consensuadas o rechazadas, y en todos los casos, la decisión debe sustentarse en un informe técnico.

A pesar del marco legal establecido, el uso de los APAs en Perú ha enfrentado retos significativos. Hasta la fecha, no se ha concluido efectivamente ningún acuerdo de este tipo en el país, bajo ninguna de sus modalidades. De las pocas solicitudes de APA recibidas, la mayoría no avanzó debido a rechazos administrativos, negociaciones fallidas o el retiro voluntario de los contribuyentes. Esto pone de manifiesto las dificultades que enfrentan los contribuyentes para beneficiarse de este mecanismo y obtener la certeza esperada.

Uno de los principales retos es el plazo máximo de hasta 36 meses establecido para resolver una solicitud de APA. Este período, que resulta excesivo, desincentiva su uso debido a la prolongada duración del proceso. Otro aspecto crucial es la confidencialidad de la información que los contribuyentes deben presentar, la cual es extensa y detallada. Actualmente, la Gerencia de Fiscalización Internacional y Precios de Transferencia, dentro de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, está a cargo tanto de la programación y ejecución de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia como de la evaluación de propuestas relacionadas con los APAs. Esta superposición de funciones genera preocupaciones sobre la confidencialidad de la información presentada durante el proceso de APA, lo que erosiona la confianza de los contribuyentes en el mecanismo[15].

Otro aspecto relevante para considerar en el análisis del mecanismo de los APAs en Perú es la temporalidad de su vigencia. Actualmente, los APAs en el país tienen una duración limitada a tres años fiscales consecutivos, lo que podría parecer insuficiente frente a las mejores prácticas internacionales, donde es común que los acuerdos se extiendan por cinco años o más en jurisdicciones con mayor experiencia en precios de transferencia. La justificación aparente para esta restricción podría encontrarse en un enfoque

[15] MENDOZA, Y. *APAs, una tarea pendiente para la SUNAT y los contribuyentes: ¿Cuándo se firmará el primero en Perú?*, 7 de junio de 2023. Disponible en web: https://desafios.pwc.pe/apas-tarea-pendiente-para-la-sunat-y-los-contribuyentes-cuando-se-firmara-el-primero-en-el-peru/

adoptado por países con menor experiencia en precios de transferencia, que tienden a limitar inicialmente la duración de sus APAs para evaluar la experiencia adquirida y ajustar sus prácticas si es necesario[16]. Lo anterior, combinado con los costos sustanciales asociados a la preparación de las propuestas, genera que los contribuyentes prefieran enfocar sus recursos en respaldar y sustentar los precios de transferencia en eventuales fiscalizaciones, siendo esta opción más eficiente en términos de tiempo y costos.

Es crucial que la autoridad tributaria peruana continúe fortaleciendo la evaluación y perfeccionamiento de los procesos asociados a los APAs, tanto en su modalidad unilateral como en los acuerdos bilaterales y multilaterales[17]. Esto implica optimizar los procedimientos para hacerlos más ágiles, incorporar prácticas internacionales reconocidas y priorizar la formación de personal especializado en precios de transferencia y negociación de acuerdos internacionales.

ii. Herramientas de prevención de uso por la SUNAT

La SUNAT ha implementado diversos mecanismos y herramientas dirigidos a promover el cumplimiento tributario colaborativo y, en paralelo, prevenir la generación de controversias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. Estos mecanismos no están diseñados exclusivamente para atender disputas, sino que también cumplen una función preventiva, aportando lineamientos para la aplicación de las normas tributarias y orientando a los contribuyentes sobre prácticas que podrían ser objeto de observación por parte de la SUNAT.

A. Catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal

Uno de los esfuerzos destacados de la SUNAT en materia de prevención de disputas es la publicación del Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal[18]. Este catálogo, publicado por primera vez en febrero de 2020 y actualizado a su versión 3.0 en julio de 2024, funciona como una fuente de referencia oficial que busca fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Su principal objetivo es prevenir la participación de los contribuyentes en prácticas que puedan ser percibidas como estrategias indebidas para obtener beneficios tributarios.

---

16 Naciones Unidas. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, New York: 2017, Segunda edición, p. 487. Disponible en: https://www.un.org/esa/ffd/publications/manual-transfer-pricing.html.

17 De acuerdo con una de las mejores prácticas incluidas en el informe final sobre la Acción 14 de BEPS, los países deberían implementar programas de APAs bilaterales. Las explicaciones incluidas en el informe añaden que esto debería ser realizado por los países "tan pronto como tengan la capacidad para hacerlo".

18 Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). *Catálogo de esquemas fiscales de alto riesgo*. SUNAT, 2024. Disponible en: https://www.sunat.gob.pe.

El catálogo incluye una amplia variedad de escenarios generales que podrían sugerir casos de incumplimiento tributario, incluyendo transacciones internacionales como la transferencia de funciones de I+D a jurisdicciones de baja tributación o el uso de esquemas para evitar la retención de impuestos en pagos transfronterizos. Estos esquemas no solo son evaluados para determinar la potencial aplicación de la Norma General Antielusiva (establecida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario), sino que también son priorizados por la SUNAT en función del impacto que podrían tener en los recursos del Estado.

A pesar de su relevancia, este catálogo no tiene carácter vinculante para los contribuyentes, ya que las caracterizaciones generales de cada esquema requieren un análisis más profundo de la justificación legal y económica de cada transacción específica. No obstante, el catálogo muestra la posición de la SUNAT frente a ciertas transacciones y la posible aplicación de las normas tributarias a los esquemas descritos, constituyéndose en una herramienta informativa relevante para evitar conflictos.

Además del catálogo, la SUNAT ha difundido el Manual sobre Control de la Planificación Fiscal Internacional del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Este manual, elaborado por el Secretariado Ejecutivo de CIAT, es una herramienta colaborativa actualizada en coordinación con especialistas de las diversas administraciones tributarias, ministerios de finanzas, organizaciones internacionales, académicos y representantes de la sociedad civil y el sector privado[19], que aborda los riesgos de incumplimiento tributario detectados en el comportamiento de las empresas multinacionales, particularmente en países de América Latina.

Si bien este manual fue diseñado principalmente para fortalecer las capacidades de las administraciones tributarias, también representa una herramienta valiosa para los contribuyentes. Por ejemplo, el manual incluye un apartado titulado "Abuso de tratados", cuyo objetivo es analizar cómo los contribuyentes pueden aprovechar los tratados tributarios, identificar los principales abusos y sus efectos en los sistemas tributarios. Además, trata aspectos controvertidos de esta temática, describe mecanismos que podrían ser considerados por las administraciones tributarias para identificar estos riesgos, y destaca algunos temas aún no resueltos en la práctica internacional. En este sentido, el manual no solo es una herramienta formativa para las administraciones, sino también una fuente de referencia clave para que los contribuyentes comprendan y anticipen los enfoques adoptados por las autoridades fiscales.

[19] Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). *Manual sobre Control de la Planificación Fiscal Internacional*. CIAT. Disponible en: https://www.ciat.org/manual-sobre-control-de-la-planeacion-tributaria-internacional/.

B. Guías administrativas

La SUNAT emplea manuales y materiales de capacitación administrativa que, si bien están diseñados principalmente para el personal de la Administración Tributaria, también resultan útiles para los contribuyentes interesados en comprender y prever los criterios de evaluación de la SUNAT.

Por ejemplo, en 2024, la SUNAT publicó en su portal web la guía Fehaciencia de los Gastos, una herramienta diseñada principalmente para orientar a las grandes empresas en la valoración de medios probatorios que acrediten la deducibilidad de gastos en sus operaciones. La guía describe diversas situaciones y los medios probatorios que podrían utilizarse para sustentar las observaciones formuladas en los procedimientos de fiscalización de la SUNAT.

La creciente publicación de estas herramientas y materiales fomenta la creación de sistemas internos de revisión en las empresas, con el objetivo de prevenir conflictos prolongados con la SUNAT. Aunque su propósito principal es brindar claridad sobre las obligaciones fiscales domésticas, su diseño y metodología podrían ser adaptados para atender temas internacionales, como precios de transferencia o establecimientos permanentes.

III. Otros mecanismos de prevención de disputas

Consideramos útil explorar las prácticas adoptadas por otras administraciones tributarias que han desarrollado mecanismos adicionales para prevenir disputas fiscales, enfocadas en construir relaciones más colaborativas entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, especialmente en el ámbito internacional. Entre todas estas iniciativas destacamos dos: el cumplimiento tributario colaborativo y los programas de auditoría conjunta como el Programa de Aseguramiento de Cumplimiento Internacional ("International Compliance Assurance Programme"), que ofrecen modelos innovadores para la prevención de disputas y en general, para el fortalecimiento de los sistemas tributarios.

i. Cumplimiento Colaborativo

Los sistemas de cumplimiento colaborativo no constituyen un único mecanismo, sino un conjunto de herramientas basadas en el concepto de colaboración entre la administración tributaria y los contribuyentes. Cada país adapta y diseña estas herramientas de acuerdo con sus particularidades normativas y operativas, pero todas comparten como eje central el diálogo previo a la determinación de impuestos. Este diálogo anticipado permite identificar y resolver potenciales problemas de forma previa a la disputa, a menudo antes de que el contribuyente presente su declaración, y fuera de canales más formales como los APAS o las consultas particulares.

Estos mecanismos presentan una amplia diversidad en cuanto a formalidad, enfoque y efectos. Como señala el reporte de Jan de Goede y Sam Maruca, en un extremo del espectro se encuentran programas claramente establecidos y estructurados que funcionan como asociaciones entre el contribuyente y la administración tributaria, generalmente denominados programas de "cumplimiento colaborativo"[20]. En el otro extremo, se encuentran enfoques más informales, como la elevación de temas significativos o complejos dentro de la administración tributaria para su revisión antes de cualquier determinación formal[21]. Este rango de mecanismos busca no solo promover la resolución temprana de controversias, sino también fomentar una relación más constructiva entre las partes, fortaleciendo la confianza mutua y la transparencia en la gestión tributaria.

El Manual de la ONU, destaca los múltiples beneficios que generan programas de este tipo, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. Por un lado, se destaca que este modelo ayuda a las administraciones a fortalecer sus capacidades aumentando su conocimiento sobre los distintos modelos de negocios y facilitar el entendimiento de las preocupaciones de las empresas nacionales y multinacionales[22]. De igual manera, fomenta una mayor comprensión por parte de las empresas sobre las inquietudes y prioridades de las administraciones tributarias. Aún más importante, un sistema preventivo colaborativo de este tipo puede contribuir a prevenir conflictos antes de que estos escalen a disputas formales.

En línea con esta visión, en junio de 2023, la SUNAT anunció el lanzamiento del "Programa de Cumplimiento Tributario Colaborativo", basado en estándares internacionales de la OCDE y apoyado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Universidad de Economía y Empresas de Viena. Entre sus objetivos destacados, se planteó identificar riesgos de incumplimiento, promover el uso de tecnología para mejorar la eficiencia, evaluar operaciones transfronterizas para reducir la evasión fiscal y fomentar el cumplimiento voluntario en los contribuyentes de mayor interés fiscal.

La SUNAT también incluyó intenciones adicionales como la regulación de criterios para el uso de información, garantías para el cumplimiento de las conclusiones, acceso y salida claros del programa, y la implementación de un Código de Buenas Prácticas Tributarias. Sin embargo, desde este anuncio, no se ha identificado ninguna acción concreta ni por parte de la SUNAT ni del Poder Legislativo para implementar efectivamente el programa.

La implementación exitosa de un programa de cumplimiento tributario colaborativo en Perú como mecanismo efectivo de prevención de disputas

---

20 DE GOEDE, Jan y MARUCA, Sam. "General Report: Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution," en Cahiers de Droit Fiscal International, 76th Congress of the International Fiscal Association, Cape Town 2024, Volumen 108B, p. 31.

21 *Ibid.*

22 United Nations, 2017, p.45.

requeriría considerar diversos elementos clave que garanticen su efectividad y aceptación tanto por parte de la administración tributaria como de los contribuyentes.

En primer lugar, es indispensable contar con un marco regulatorio que otorgue legitimidad al programa. Mientras que en algunos países este tipo de iniciativas se rigen por una regulación específica con rango de ley, detallada y limitada; en otros, las administraciones tributarias han implementado sus programas basándose únicamente en principios generales que fundamentan sus potestades, desarrollando las disposiciones necesarias mediante normas administrativas sin necesidad de una ley específica. Sin embargo, si se busca otorgar efectos vinculantes al programa, será imprescindible contar con una normativa de mayor jerarquía que delimite adecuadamente sus alcances y requisitos.

Otro aspecto crítico es la protección de la información proporcionada por los contribuyentes durante el procedimiento. La confidencialidad debe estar garantizada no solo mientras el programa esté en curso, sino también después de su finalización. Esto es especialmente relevante en un contexto donde los contribuyentes comparten datos sensibles que, de ser utilizados fuera del ámbito del programa, podrían generar desconfianza y desincentivar su participación[23].

Un enfoque progresivo de acceso al programa podría ser una estrategia inicial eficaz. En varios países, como es el caso de Italia, estos modelos se han implementado inicialmente para grandes contribuyentes, quienes generalmente disponen de los recursos humanos y técnicos necesarios para gestionar un marco de control fiscal adecuado y cumplir con los estándares de gobernanza tributaria que estos programas exigen[24]. Este enfoque permite un desarrollo gradual del programa, facilitando su evaluación y ajuste antes de ampliarlo a un universo más amplio de contribuyentes.

Por último, será necesario que los contribuyentes realicen una evaluación detallada de los costos y beneficios asociados con su participación en el programa. Aunque los beneficios potenciales, como la reducción de incertidumbre y litigios, son evidentes, también es crucial considerar los costos en términos de recursos humanos y financieros que podría implicar cumplir con los requisitos del programa. Solo mediante una valoración adecuada de estos factores se podrá fomentar una participación informada y sostenible en el programa.

ii. Programa de Aseguramiento de Cumplimiento Internacional

El Programa de Aseguramiento de Cumplimiento Internacional ("ICAP", por sus siglas en inglés) es una herramienta desarrollada en el marco del Foro de

[23] Este mismo riesgo se advirtió en el caso del uso de otros mecanismos como los APAs.

[24] PALAZZI, Pamela, y PACELLI, Federico. "Branch Report: Italy." Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 108B: Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution. International Fiscal Association, 76th Congress, Cape Town, 2024.

Administración Tributaria (Forum on Tax Administration, FTA) de la OCDE[25]. Este mecanismo está diseñado para fomentar la colaboración entre las administraciones tributarias y los grupos multinacionales antes de que los contribuyentes tomen decisiones fiscales relevantes o presenten sus declaraciones.

El ICAP es un programa voluntario que permite a las empresas multinacionales participar activamente y de manera transparente con las administraciones tributarias de las múltiples jurisdicciones adscritas a este mecanismo internacional. Aunque no otorga certeza jurídica legal como lo haría un APA, durante el proceso las autoridades fiscales puedan identificar, evaluar y mitigar los riesgos tributarios relacionados con operaciones transfronterizas en áreas claves de la tributación internacional como es el caso de establecimientos permanentes, valorización de bienes tangibles e intangibles, servicios intragrupo o instrumentos de financiamiento.

La participación en el ICAP ofrece algunos beneficios prácticos para las administraciones tributarias que se adscriban al mecanismo y las empresas multinacionales, aunque no está exento de limitaciones. Entre estos beneficios, la OECD destaca que el programa facilita el flujo de información entre las administraciones tributarias, ya que se basa en el uso de los reportes país por país (CbC) y otros datos relevantes. Esto permite un análisis más coordinado de los riesgos fiscales relacionados con las actividades transfronterizas de las empresas multinacionales, proporcionando a las administraciones una visión más completa de sus operaciones internacionales.

El objetivo que resaltamos de este programa es el de la reducción de disputas. Al permitir una evaluación temprana de los riesgos fiscales se espera que el número de casos que deban ingresar a procedimientos de acuerdo mutuo sea menor, lo que podría contribuir a un ambiente de cooperación más fluido entre las administraciones tributarias y las empresas multinacionales, aunque no se garantiza la eliminación de conflictos.

En la región, Chile y Colombia, como miembros de la OCDE, han adoptado el ICAP, mientras que Argentina, a pesar de no ser miembro de la organización, también ha destacado por su participación en el programa. De acuerdo con lo informado en el *Branch Report* de Argentina en los *Cahiers de Droit Fiscal International*, a dicha fecha la Administración Federal de Ingresos Públicos había completado su participación en dos programas ICAP con empresas multinacionales liderados por administraciones tributarias europeas, habiendo finalizado el análisis de riesgos de ambos casos[26].

---

25 OECD. *The International Compliance Assurance Programme: Handbook for Tax Administrations and MNE Groups*. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Disponible en: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm.

26 D'ALESSANDRO, Valeria y LIQUIN, Graciela. "Branch Report: Argentina", en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association,

IV. Conclusiones

La prevención de disputas fiscales en el contexto internacional se ha consolidado como un desafío global para las administraciones tributarias, especialmente en países en desarrollo como Perú, que enfrentan la creciente complejidad de las transacciones internacionales y modelos de negocios cada vez más sofisticados. Aunque Perú ha adoptado ciertos mecanismos, estas herramientas, si bien valiosas, presentan limitaciones tanto en su alcance como en su efectividad, particularmente cuando se trata de resolver conflictos transfronterizos, y la falta de un enfoque más integral y multilateral.

Es necesario que Perú mejore y potencie los mecanismos existentes, especialmente la consulta particular, ampliando su alcance y asegurando su efectividad en la resolución de disputas internacionales. También es fundamental trabajar en los APAs, no solo en su modalidad unilateral, sino también en su expansión a los niveles bilateral y multilateral, para que realmente puedan cumplir con su función preventiva en el ámbito internacional

Además, en paralelo, Perú podría explorar la implementación de otros enfoques colaborativos más avanzados, como los programas internacionales de cumplimiento colaborativo y el ICAP de la OCDE. No obstante, estos enfoques solo serán viables si se cuenta con las garantías necesarias, un marco legal adecuado y un compromiso claro por parte de las autoridades tributarias.

Si bien Perú ha dado pasos importantes en la implementación de mecanismos para la prevención de disputas fiscales, aún se requiere un esfuerzo continuo para mejorar y expandir estas herramientas, integrando nuevas prácticas internacionales que, con la debida adaptación a la realidad peruana, fortalezcan la certeza jurídica, la confianza entre las partes y la eficiencia del sistema tributario. La clave está en diseñar un sistema flexible y multidimensional que permita prevenir disputas antes de que surjan, reduciendo así la litigiosidad y mejorando las relaciones entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

76th Congress, Cape Town 2024, Volume 108B: Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution, p. 188.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 58 – 85

Reforma tributaria en el Impuesto General a las Ventas (IGV) respecto de los servicios digitales en el Perú

Violeta Isabel Moncada Arribasplata*

Resumen. – Este trabajo resume la problemática tributaria en la economía digital que genera pérdidas en la recaudación. Se explora las propuestas planteadas a nivel internacional y se estudia la reciente reforma tributaria que permitirá al Perú recaudar a través de mecanismos de percepción y retención del IGV por parte de los sujetos no domiciliados quienes deberán inscribirse en el RUC, declarar y pagar directamente a la SUNAT.

Palabras clave. – Economía Digital, Impuestos, IVA, Servicios Digitales, Importación, Bienes Digitales.

Abstract. – This work summarizes the tax problems in the digital economy that generates losses in tax collection. It explores the international proposals and studies the recent tax reform that will allow Peru to collect through VAT withholding or collection agents' mechanisms by non-domiciled who shall register in the Single Taxpayers' Registry (RUC), declare and directly pay SUNAT.

Key words. – Digital Economy, Taxation, VAT, Digital Services, Import, Digital Goods.

* La autora es abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Es miembro honorario del Grupo de Estudios Fiscales de la UNMSM. Ha sido asociada senior en el estudio Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría y actualmente es abogada Senior del área de Tributario en el estudio DS Casahierro Abogados.

I. Introducción y antecedentes

El tratamiento tributario de los servicios digitales es un tema complejo que los fiscos no han podido resolver debidos a diversos factores como la globalización, el avance en la tecnología y la digitalización de la economía.

En efecto, las políticas fiscales están pensadas en una economía tradicional enfocada en la presencia física, es decir, en quien produce la renta. En cambio, en la economía digital se rompe este esquema porque el foco se centra en el consumidor, independientemente de donde se desarrolle la actividad –tenga o no presencia física–.

Ante esta realidad los factores tradicionales de conexión de domicilio y fuente que conocemos quedan cortos porque están basados en la presencia física, entonces la economía digital representa un desafío para los estados porque los modelos de negocio de servicios digitales, tal como los software, plataformas de comercio electrónico, servicios de streaming, publicidad digital, entre otros, generalmente operan sin una presencia física significativa en los países donde los usuarios consumen sus servicios, lo cual viene dificultando la recaudación para los fiscos tanto en impuestos directos como indirectos.

A lo indicado se suma el auge en la economía digital que ha generado la pandemia a causa del virus COVID-19 que ha obligado a muchas empresas, negocios y personas a tener plataformas digitales e ingresar de algún u otro modo al mundo del comercio electrónico, lo que ha generado un cambio acelerado en el uso de los servicios y productos digitales. Por ejemplo, se ha presentado un enorme crecimiento en la demanda de productos digitales y servicios en línea[1]. En América Latina y el Caribe la pandemia de COVID 19 ha sido un factor clave en el comercio electrónico, siendo una de las regiones que más rápido ha crecido a nivel mundial[2].

Frente a ese contexto, los países han intentado llegar a un consenso global sobre la tributación digital planteando varias iniciativas internacionales. El más claro ejemplo son los organismos como la Organización de Naciones Unidas (ONU) o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) quienes comenzaron a trabajar en soluciones para mejorar la tributación de los servicios digitales en el contexto de la economía globalizada, pero enfocada ya no sólo es desde el lado de quien genera la renta, como tradicionalmente se hacía, sino también desde el lado de quien consume bienes y servicios.

En el 2013, la OCDE lanzó el proyecto conocido como Plan BEPS ("*Base Erosion and Profit Shifting*") compuesto de 15 acciones para hacer frente a la erosión de la base imponible y traslado de beneficios. En la Acción 1 trató sobre la problemática de la jurisdicción fiscal para la tributación digital debido a la obsolescencia del criterio de la presencia

[1] OECD (2020), Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, Paris.

[2] OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris, https://publications.iadb.org/es/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe.

física producto de la producción de nuevas tecnologías y la localización de beneficios. En 2015, lanzó el Plan de Acción sobre la Base Común Consolidada de Impuesto de Sociedades (BEPS), en el cual se abordó varias cuestiones sobre la digitalización de la economía, como el principio de "nexus digital" y la tributación de los ingresos generados por actividades en línea y sin presencia física. Sin embargo, no se logró un consenso debido probablemente a la actitud reacia de países exportadores como por ejemplo Estados Unidos, donde domicilian la mayoría de las empresas tecnológicas[3]. Este país se inclina por hacer prevalecer el criterio de residencia y presencia física como nexo de tributación.

En el 2018 la OCDE en el marco inclusivo de las BEPS, presentó dos propuestas, conocida como Pilar I y Pilar II. El primero propone reglas para el gravamen en la fuente de los beneficios; mientras que el Pilar II propone una tributación mínima de tales empresas. En octubre de 2021[4] se materializaría el acuerdo de la OCDE con una propuesta global aceptada por 137 países los cuales han elegido la propuesta de la presencia económica significativa, aunque con matices, pero a la fecha no se ha implementado la propuesta.

Respecto al Impuesto a la Renta y ante la falta de una correlación entre el sistema tributario a nivel global –que descansa en el concepto de establecimiento permanente y la presencia física– y el fenómeno de la digitalización –que se caracteriza en la ausencia física– se han formulado diversas propuestas de solución, entre ellas tenemos: (i) La propuesta sobre un nuevo sistema de "Nexus" o Nexo de Conexión caracterizado por atribuir potestad tributaria al Estado donde se genere el valor económico de la actividad. Este es el caso de la acción 1 de BEPS, el Pilar I de la OCDE y la Directiva de la UE47; (ii) establecer un nexo de la jurisdicción se determine según "el acceso al mercado" en vez del nexo del lugar de creación de valor; (iii) la propuesta de la ONU establecida en el artículo 12B del MCONU que se caracteriza por la retención en la fuente; y, (iv) la creación unilateral de impuestos digitales por los Estados de la fuente[5].

Hasta la fecha se puede decir que no existe un consenso global, ni se ha implementado una propuesta en concreto que pueda aplicar a todos los países, pero la OCDE tiene como objetivo ofrecer una respuesta mundial enfocada a que las empresas tributen de manera justa en los países donde operen o donde se encuentran los clientes en función al "principio de creación de valor", independiente de su presencia física. Con esta propuesta se busca sujetar a la tributación en el Estado de la fuente de los beneficios obtenidos por las empresas digitales en dicho territorio, pero, además, se pretende dar una respuesta fiscal al problema de imposición de los activos intangibles y su valorización[6].

La referida propuesta de la OCDE se sustenta en los muy comentados dos pilares (Pilar I y Pilar II) que se resumen a continuación:

---

3 PÉREZ, Christian. (2023), *El impuesto sobre determinados servicios digitales. La respuesta a la cuarta revolución industrial*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 1ª ed, p. 16.

4 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two- Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021.

5 PÉREZ, Christian, 2023), *El impuesto sobre determinados servicios digitales. La respuesta a la cuarta revolución industrial*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 1ª ed, pp. 49-50.

6 Ibid., p. 50.

i. Pilar I sobre la asignación de derechos de tributación

Son dos las prioridades de este pilar: (1) la redistribución de la potestad tributaria de las grandes empresas en el entorno digital hacia los países donde se generan los beneficios; y, (2) la ordenación del nexo[7]. En esta línea en marzo de 2019 en el denominado "*Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy*" la OCDE trajo a colación tres propuestas alternativas de reglas de localización y asignación de beneficios en base a: (i) la participación de los usuarios, (ii) los intangibles de comercialización; o, (ii) la presencia económica significativa donde las mismas obtenían su beneficio"[8]. En octubre de 2021 137 jurisdicciones de la OCDE han elegido la propuesta de la presencia económica significativa, aunque con ciertos matices.

En resumen y para efectos prácticos, el Pilar I propone una base imponible global (utilidad global) y se desglosa en dos partes (la cantidad A y la cantidad B) que se distribuyen en tres países, evitando con ello que se genere una doble o múltiple imposición (tributación justa)[9]. La cantidad A se asigna al país de residencia (jurisdicción de mercado) resolviendo así las reglas de atribución de beneficios concretamente de las calificadas como "ganancias residuales"[10]. En la propuesta se incluye la utilización de métodos de exención o crédito para eliminar la doble imposición que se pueda generar en esta cantidad.

La cantidad B se asigna tanto al país dónde se desarrolla el marketing y al país en el que se efectúa la distribución (país de mercado), determinando así la aplicación del principio de plena competencia para las actividades de distribución y marketing. La idea es que el genera más valor tendrá un derecho a una mayor base. Esta cantidad B se calcula en función a reglas contables financieras a las que se aplicará determinados ajustes.

ii. Pilar II sobre el establecimiento de un impuesto mínimo global

En diciembre de 2021, la OCDE publicó las reglas de este Pilar II estableciendo un impuesto mínimo del 15%. Este pilar busca garantizar que las grandes empresas tributen un impuesto mínimo global a fin de evitar que trasladen sus beneficios a países con bajas o nulas tasas impositivas. En este planteamiento se otorga a los países un derecho de "imponer un impuesto complementario" sobre los beneficios generados en una jurisdicción en la que el tipo impositivo aplicable es inferior a un mínimo.

Este impuesto mínimo global aplicaría a las grandes empresas –con ingresos de 750 millones de euros o más– que operan a nivel internacional independientemente de dónde tengan su sede o las jurisdicciones en las que operen. Esta propuesta busca, entre otros, que el estado de residencia pueda gravar cualquier ingreso de las vinculadas o sucursales que tributen por debajo de una tasa efectiva mínima, garantizar la

---

7 Ibid., p. 52.

8 OCDE (2019) Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy, Public Consultation Document 16 February - 6 March.

9 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two- Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October.

10 El acuerdo recoge métodos de crédito para eliminar la doble imposición que se pudiese generar en la cantidad A.

transparencia y la igualdad de condiciones, y minimizar los costos administrativos y de cumplimiento[11].

A pesar de los esfuerzos y planteamientos para solucionar el problema de gravar las rentas en la economía digital hasta la fecha no se ha llegado a un consenso ni se han implementado las propuestas, por lo que varios países han venido planteando **la creación de un impuesto en la Unión Europea a las grandes tecnologías digitales como Google, Apple, Facebook y Amazon (impuesto denominado "Impuesto GAFA")**. La propuesta consistió en un impuesto indirecto sobre las prestaciones de determinados servicios digitales, por ejemplo, se estaba revisando determinar el impuesto en función al ancho de la banda de los servicios digitales. Este proyecto tampoco se concretó por la oposición de algunos otros países miembros. Las medidas unilaterales adoptadas por ciertos países tampoco han funcionado. Por ejemplo, Francia se vio obligada a declarar inconstitucional el impuesto creado debido a la represión de Estados Unidos (país donde se centra la mayoría de las grandes empresas digitales) con la amenaza de creación de aranceles[12].

En cuanto a la imposición indirecta como es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), se sigue dos alternativas, una es utilizando sistemas de retención sobre los medios de pago en operaciones realizadas a través de operaciones bancarias; y, la otra es otorgando potestad tributaria a las jurisdicciones donde participan las empresas aun cuando no tengan presencia física –propuesta de la OCDE en el Plan de Acción BEPS[13]–. Esta propuesta se materializa a través de un mecanismo simplificado de inscripción del proveedor no domiciliado[14].

En el IVA el problema es principalmente recaudatorio, pues existe consenso sobre la aplicación del principio de destino, pues se basa en la neutralidad en la cadena de valor, tal como lo reconoce la OCDE, al señalar que, para efectos del impuesto al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben ser gravados de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo[15].

Entonces, para el IVA en los servicios digitales se han propuesto reglas para implementar el principio de destino no sólo para los suministros de empresa a consumidor (B2C)[16], que involucran el consumo final, sino también para los suministros de empresa a empresa (B2B)[17], aunque dichos suministros no involucren el consumo

11 OECD (2020) Op. Cit, p. 12.

12 GÓNZALES, Darío. (30 de abril de 2020). Impuesto sobre Servicios Digitales "Digital Services Tax". *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (CIAT). https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/

13 JIMÉNEZ, Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit, p. 6.

14 En el trabajo de Jiménez y Podesta se detalla como ciertos países latinoamericanos han optado por cobrar el IVA sobre los servicios digitales por medio de sistemas de retención en los medios de pagos. Esto supone un incremento del PBI que va desde un 0.02% al 0.4% en promedio y se estima que incremente con el avance de los años y la tecnología (JIMÉNEZ, Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit, p. 7).

15 Directriz 3.1 sobre "determinación del lugar de tributación para el suministro transfronterizo de servicios e intangibles" en OCDE (2014), Directrices Internacionales sobre IVA/IBS.

16 *Businees to Businees to Consumer* - B2C: Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor. En este caso una empresa vende bienes o servicios en línea a consumidores finales, complementándose en algunos casos con las tiendas físicas tradicionales.

17 *Businees to Businees* - B2B: Modelos de comercio electrónico entre empresas. En este caso, una empresa vende productos o servicios a otra empresa.

final. En efecto, para el caso de las operaciones B2B, la OCDE propone que sea la jurisdicción en la que se encuentra el cliente (consumidor) la que tiene el derecho de gravar con IVA los bienes o servicios digitales a efecto de asegurar la neutralidad.[18] Para estas operaciones se propone un cambio de sujeto y de esa manera en lugar de la empresa no residente, se traslada la obligación del pago a la empresa residente que actúa como compradora del servicio o intangible.

Esta propuesta no soluciona el problema en las operaciones B2C, pues en este caso estamos frente a servicios o bienes digitales proveídos por empresas no domiciliadas a consumidores finales (personas naturales), por lo que el cambio de sujeto generará un alto nivel de incumplimiento, debido a que las personas naturales serían las que declaren y paguen el IVA a las administraciones tributarias, lo cual en la práctica es altamente inviable[19]. Por ejemplo, no es viable pensar que en los servicios de plataformas digitales como es el servicio de Netflix que es prestado por una empresa no domiciliada a consumidores finales, sean estos últimos, es decir, las personas naturales que utilizan los servicios las que se inscriban ante las administraciones tributarias, declaren y paguen todos los meses el IVA. Si ello fuera así la complejidad no sólo sería para las personas naturales que deben cumplir con sus obligaciones, sino también para los fiscos quienes en lugar de auditar a una empresa tendrían que perseguir a millones de usuarios, lo cual incluso pueden resultar más onerosa su persecución en lugar de su recaudación o fiscalización.

Para este caso, la OCDE (2015) recomendó que sean los proveedores no residentes los encargados de declarar y pagar el IVA de estas operaciones. A estos efectos será necesario que estos proveedores no domiciliados se inscriban en un registro que implemente el fisco en las jurisdicciones donde residen los consumidores[20]. En esa línea se recomienda que las administraciones tributarias implementen mecanismos simplificados de registro, suficientemente claros y accesibles para los referidos proveedores. También se indica que en este procedimiento se puede proponer que determinados intermediarios (como instituciones financieras) sean los que recauden y paguen los impuestos[21].

Específicamente, en el Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe se indicó que existe una importante necesidad de emprender iniciativas para asegurar una recaudación eficiente y eficaz de IVA en el comercio electrónico, no sólo para generar los ingresos para los fiscos después de la crisis del Covid 19, sino también para evitar distorsiones competitivas entre proveedores en línea y comercios físicos tradicionales. Así indica que los gobiernos de todo el mundo han reconocido que los desafíos de la economía digital en materia de IVA requieren una respuesta coordinada

---

18 JIMÉNEZ, Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit. P. 26.

19 ARIAS, G., ZAMBRANO, R., (2021). "La imposición indirecta de transacciones digitales. La porción que nos falta recaudar en tiempos de crisis". En *Revista de Derecho Fiscal 18, 2021*. p. 14:

> "No es fácil imaginar que cada uno de los usuarios de un servicio de transmisión de música o videos en un país realice una declaración mensual del IVA que debería pagar por ese servicio, junto con el pago. La opción de que la empresa se registre localmente en un país, cumpliendo los requisitos estándares establecidos para un contribuyente local, se enfrenta directamente con la premisa de este tipo de operaciones."

20 JIMÉNEZ, Pablo. y PODESTÁ, Andrea., Op. Cit, p. 29.

21 CEPAL (2019), "*Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*", 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

a nivel mundial, que permita a la vez maximizar los niveles de cumplimiento y minimizar sus costos, apoyar la cooperación internacional efectiva en la administración y aplicación de impuestos y minimizar los riesgos de distorsión del comercio[22].

En resumen, tenemos que en el IVA existe un amplio consenso sobre los estándares principios fundamentales propuestos por la OCE. En línea con ello, muchos países de la región vienen ajustando sus normativas fiscales para adaptarse a los nuevos modelos de negocio digitales. La tendencia es a la aplicación del IVA a los servicios digitales, además de la creación de regulaciones específicas para plataformas digitales bajo los estándares y soluciones de la OCDE[23].

El Perú no es ajeno a esta realidad, es así como el 4 de agosto de 2024 se publicó en el Diario El Peruano el Decreto Legislativo 1623 que modifica la Ley de Impuesto General a las Ventas (IGV) que permitirá el cobro de este impuesto por la utilización de servicios digitales e importación de bienes intangibles a través de internet.

En la Exposición de Motivos del referido Decreto Legislativo se indica que de acuerdo con la estimación de la recaudación potencial del IVA por los servicios digitales en América Lantina 2018 – 2020 y tomando en cuenta el PBI del 2023 se estima recaudar USD 133.8 millones con esta medida.

II. Recomendaciones de la OCDE para la aplicación del IVA al comercio digital

En el diseño del IVA, los servicios digitales también pueden generar problemas de doble imposición o no imposición, debido a que puede presentarse el caso que algunos países graven con el IGV según la imposición en el país de destino, mientras que otros en el país de origen[24]. En ese sentido, la OCDE ha publicado las Guías para gravar el comercio internacional de servicios e intangibles en la jurisdicción de consumo con el fin de evitar estas situaciones derivados de la falta de armonización de reglas en el mundo, pues no todos los países aplican el principio de imposición en el destino[25].

---

22 OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris, https://publications.iadb.org/es/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe.

23 OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris, https://publications.iadb.org/es/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe.

24 VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker "La doble imposición ocurre cuando los intangibles y los servicios se gravan en origen y en destino, mientras que la no imposición, cuando no se gravan en origen ni en destino", p. 118.

25 VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. (2023), "Fundamentos del Impuesto General a las Ventas". *En Colección lo Esencial del Derecho No. 65*, Fondo Editorial PUCP, primera edición. P. 118.
Las Guías de la OCDE materializan el consenso de los países en la aplicación del principio de imposición en la jurisdicción de consumo, en destino, proponiendo criterio de localización de las transacciones de los servicios e intangibles, en las transacciones B2B, en función del lugar de ejecución de la prestación o de la residencia usual del usuario; en caso de que se trate de empresas con presencia en múltiples jurisdicciones en función del uso del servicio o intangible bajo el criterio del uso directo, o del lugar de ejecución del servicio o intangible o el criterio de la refacturación (OCDE, 2017, párrafo 3.25, p. 45). En las transacciones B2C, en función de la residencia del consumidor, determinado según distintos criterios, tales como: dirección, cuenta bancaria, tarjeta de crédito, número de teléfono, dirección IP del aparato (OCDE, 2017, párrafo 3.127, p. 70).

Este organismo ha presentado un marco integral de política tributaria aceptado internacionalmente para abordar los desafíos de la economía digital en materia de IVA. Para ello se han propuesto estándares y los principios fundamentales que están recogidos en las Directrices Internacionales sobre IVA y en el Informe Final de 2015 sobre la Acción 1 "Abordar los retos de la economía digital para la imposición" del Proyecto OCDE/G20 sobre las BEPS, los cuales se han ido complementando con técnica legislativas y mecanismos de recaudación. Estos estándares y soluciones se han implementados en más de 70 jurisdicciones de todo el mundo, incluyendo países como Chile, Colombia, México, Argentina, entre otros, teniendo resultados positivos[26].

En virtud a ello, la OCDE ha proporcionado una guía completa y detallada para el diseño legislativo, la implementación y operación de una estrategia integral de IVA dirigida al comercio digital, la cual se fundamente en los estándares y políticas aceptadas internacionalmente complementada con la experiencia y mejores prácticas de las jurisdicciones que ya han implementado con éxito estos estándares.

En el Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe se han resumido las siguientes principales recomendaciones del marco de política tributaria para la aplicación del IVA al comercio digital que presentó la OCDE (Sección 3)[27]:

a. Introducir normas en el IVA que establezcan el lugar de imposición de los suministros de servicios e intangibles a consumidores finales en función a la jurisdicción en que éstos últimos tengan su **residencia habitual**. Ello alcanza tanto a la prestación de servicios digitales como las ventas de productos digitales, efectuados a consumidores finales (principalmente personas naturales) en la jurisdicción donde estos último se encuentran ubicados con independencia de si el proveedor está o no situado o domiciliados en dicha jurisdicción.

b. Identificar criterios e indicios claros para determinar y acreditar la residencia habitual de un consumidor. Al respecto, se sugiere considerar referencias a datos que normalmente ya están a disposición de los proveedores en el desarrollo normal de sus actividades (tales como los datos de la tarjeta bancaria y/u otros datos de pago, la dirección de facturación y la dirección IP).

c. Requerir que los proveedores no residentes de servicios e intangibles se registren y paguen IVA sobre estos suministros en la jurisdicción tributaria.

d. Potenciar y facilitar el cumplimiento por parte de dichos proveedores no domiciliados mediante la introducción de un régimen de registro y recaudación que limite las obligaciones a lo estrictamente necesario para la recaudación efectiva del IVA, utilizando procesos electrónicos.

---

[26] *Ídem*.

[27] OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/consumption-taxes/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe-aspectos-destacados-y-principales-recomendaciones.pdf

e. Requerir que los operadores de plataformas digitales recauden y paguen IVA sobre las ventas realizadas por proveedores no domiciliados a través de sus plataformas. En el marco de una economía colaborativa esta propuesta puede complementarse con la obligación de reportar determinada información para una mayor visibilidad de la actividad de la economía informal.

f. Por cuestiones de eficiencia en la recaudación se propone ampliar el régimen a los bienes de bajo valor de importación, exigiendo a los proveedores no residentes y/o a las plataformas digitales que recauden IVA respecto de estos bienes cuando se vendan a consumidores finales, y que paguen dicho IVA a la autoridad tributaria de la jurisdicción donde la importación tenga lugar. Así se libera a las autoridades aduaneras de la tarea de recaudar el impuesto y se evita posibilidades de fraude por subvaloración de las importaciones.

g. Considerar la imposición de una obligación de retención para los intermediarios financieros a través de los cuales se concretan los pagos a proveedores no residentes que no cumplan con la normativa en materia de IVA. Esto como mecanismo de salvaguarda y desincentivo al incumplimiento, especialmente relevante para las jurisdicciones de América Lantina y el Caribe quienes recurren más a este mecanismo.

h. Realizar esfuerzos para alcanzar consistencia a nivel internacional en el diseño y administración de las medidas señaladas precedentemente para aplicar y recaudar IVA al comercio electrónico internacional. Ello con el fin de facilitar el cumplimiento para las empresas y plataformas digitales extranjeras con obligaciones en múltiples jurisdicciones.

En la Sección 4 del Kit de Herramientas se detallan orientaciones para la implementación operativa y administrativa del marco de política tributaria recomendado para la aplicación de IVA al comercio digital. Entre estas se encuentran las siguientes:

a. Aplicar una reforma gradual, centrándose primero en la recaudación del IVA sobre servicios e intangibles suministrados por proveedores en línea no residentes (incluidos los servicios y productos digitales) y ampliando posteriormente estas obligaciones al IVA en las importaciones de bienes de bajo valor (lo cual es más complejo).

b. Adoptar un enfoque basado en gestión de proyectos para el desarrollo de la infraestructura operativa e informática necesaria para la aplicación de dicha reforma.

c. Poner en marcha un portal en línea para que los proveedores no residentes completen sus principales obligaciones de cumplimiento del IVA, en particular el registro, la presentación de declaraciones y el pago del IVA devengado.

d. Limitar el funcionamiento de este régimen a la recaudación del IVA lo que implica que el proveedor no domiciliado no deba recuperar el IVA (régimen de "sólo pago").

e. Considerar la utilización del software de código abierto desarrollado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para la implementación, en línea con las guías de la OCDE, de un régimen de cumplimiento simplificado para proveedores no residentes.

f. Consultar con la comunidad empresarial internacional, desde el inicio y a lo largo de todo el proceso de reforma.

g. Proporcionar un plazo adecuado para la implementación de la reforma, tanto a la administración tributaria como a los proveedores en línea no residentes. Se considera apropiado un plazo de 6 a 12 meses entre la adopción de la reforma y su entrada en vigor. Por su parte, un plazo de 12 a 18 meses se considera generalmente apropiado para una reforma del IVA dirigida a las importaciones de bienes de bajo valor. Se precisa que una estrecha alineación con el marco de política tributaria recomendado por la OCDE en materia de IVA puede acortar considerablemente estos plazos, debido a la experiencia en las jurisdicciones que han adoptado un enfoque similar.

Finalmente, en la Sección 5 del Kit de Herramientas ofrece un análisis de los principales componentes de una estrategia integral de gestión de riesgos para apoyar la recaudación eficaz de IVA al comercio digital. Inclusive se ofrece una línea de tiempo indicativa para una reforma de IVA. Entre las recomendaciones se encuentra la posibilidad de maximizar los niveles de cumplimiento proporcionando instrucciones claras a los proveedores no residentes sobre sus obligaciones en materia de IVA, comunicándolas en el idioma local, inglés y en los idiomas de los principales socios comerciales de la jurisdicción. Seguir los estándares facilitará el cumplimiento por parte de los proveedores no domiciliados, debido que suelen tener obligaciones en múltiples jurisdicciones.

También se recomienda proporcionar orientación clara sobre el ámbito de aplicación del régimen de IVA para proveedores no domiciliados, por ejemplo, sobre tipos de servicios e intangibles comprendidos; bienes de bajo valor de importación; cuestiones específicas de las operaciones de empresa a empresa y/o de empresa a consumidor, determinación del tipo de cliente, indicios y criterios para determinar y acreditar la ubicación de los clientes; y las tasas y exenciones aplicables.

De igual modo, se sugiere obtener datos de terceras fuentes para identificar a la población de contribuyentes y detectar el incumplimiento a la obligación de registro y elaborar una estrategia de gestión al respecto. Por ejemplo, recabar datos provenientes de bancos e intermediarios financieros, de actores en el comercio de bienes (incluidos los operadores postales y los mensajeros exprés), así como los datos procedentes del uso de "soluciones de detección electrónica" y de herramientas de "web scrapping" (recolección y extracción de datos de la web).

Finalmente, se sugiere aumentar la capacidad de las autoridades tributarias para hacer cumplir las disposiciones de IVA por parte de proveedores no domiciliados a través de los mecanismos disponibles de cooperación administrativa internacional como es el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal que

permite el intercambio de información y la asistencia en el cobro de deudas fiscales extranjeras.

III. La regulación de los servicios digitales en el Perú

En lo que respecta al Impuesto a la Renta, el Perú tiene implementado este impuesto sobre los servicios digitales, incluso antes de que surja toda esta discusión y los planteamientos que vienen efectuando organismos como la OCDE. Ello incluso ha sido objeto de referencia en algunos estudios sobre la tributación de la economía digital[28].

El 23 de diciembre de 2003, en el Perú se publicó el Decreto Legislativo 945 a través del cual se introdujo como nuevo supuesto de renta gravada en la ley a los "servicios digitales", el cual es está vigente desde el año 2004. Esta norma se publicó en el marco de la necesidad de introducir en nuestra legislación un nuevo nexo de conexión o vinculación basado en la utilización económica a fin de adaptarse a los cambios tecnológicos y alcanzar así a los servicios digitales. Así se introdujo el literal i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de establecer un nuevo nexo de vinculación a través del criterio del uso del mercado, pues establece que en general y cualquiera se la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos se considera rentas de fuente peruana a las obtenidas por "servicios digitales" cuando estas se utilicen económicamente, use o consuma en el país. Sin embargo, este criterio de uso de mercado en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) solo abarca a operaciones *Businees to Businees* (B2B), es decir, sólo se gravan las operaciones en los cuales el usuario es perceptor de rentas de tercera categoría. No se encuentran gravadas las operaciones *Business to Costumer* (B2C) ni de bienes digitales[29].

Entones, de acuerdo con esta norma, los servicios prestados a través de las plataformas digitales calificarán bajo la definición de servicios digitales gravados con el Impuesto a la Renta siempre que sea usado o consumido por generadores de renta de tercera categoría[30]. En consecuencia, tenemos que las rentas que se deriven de los servicios prestados a usuarios personas naturales residentes en el Perú no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta. Consecuentemente, en la actualidad tenemos que los servicios y bienes digitales, proveídos por proveedores no domiciliados a personas naturales, tales como por ejemplo servicios prestados por Netflix, Spotify, Amazon Prime, YouTube Premium, YouTube TV y otros contenidos digitales a favor de las personas naturales no se encuentran gravados en el Perú. El resultado de ello es que estas empresas digitales no domiciliadas no tributan por el Impuesto a la Renta por las rentas que se generan en el país debido al consumo de estos servicios o bienes digitales, por lo que tenemos una pérdida de recaudación al respecto.

A diferencia del Impuesto a la Renta, en la Ley del Impuesto General a las Ventas hasta hace poco no contábamos con una definición de servicios digitales, pero este concepto

---

28 ASOREY, Rubén. (2021), *Tributación de la Economía Digitalizada*, Thompson Reuters Aranzadi, Primera Edición. p. 118.

29 MUÑOZ, Silvia. (2008), "Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana" En Instituto Peruano de Derecho Tributario, setiembre de 2008, p. 170.

30 Similar opinión ha seguido la SUNAT en el Informe 110-2019- SUNAT/7T0000.

encajaba en la definición de "utilización de servicios en el país prestados por un no domiciliado"; sin embargo, somos de la opinión que sólo estaba gravada si es que el usuario era una persona que ejercía actividad comercial o era habitual en la prestación de servicios similares a los de carácter comercial[31].

Es importante resaltar que en ley no era claro si todos los servicios digitales se encuentran contemplados como supuestos gravados con el Impuesto General a las Ventas (IGV). Para la SUNAT y para algunos especialistas en la materia consideraban que la Ley sí alcanzaría a todos los servicios digitales (incluyendo consumidores finales). Para este sector el problema no era impositivo, sino técnico, de cómo se recauda el impuesto en los casos de servicios digitales en favor de usuarios finales que no tienen presencia física ni Establecimiento Permanente en el país.

Como hemos explicado en otras oportunidades somos de la opinión que antes del Decreto Legislativo 1623, la Ley del IGV en nuestra legislación no alcazaba a los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados en favor de usuarios finales (principalmente, personas naturales), toda vez la Ley exige que el prestador del servicio sea un generador de rentas de tercera categoría o que sea habitual **en la prestación de servicios similares a los de carácter comercial.**

Si bien en nuestra legislación el IGV grava los servicios digitales sea bajo la figura de la prestación o utilización de servicios en el país; sin embargo, lo condiciona a que **desarrollen actividad empresarial o realicen de manera habitual** las demás operaciones gravadas con el IGV, tal como lo explicamos.

El artículo 1 de la Ley del IGV dispone que son operaciones gravadas con dicho impuesto, entre otras, la prestación o utilización de servicios en el país. El artículo 3 de la misma ley señala que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en el Perú para efectos del Impuesto a la Renta sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución. En este mismo artículo se precisa que se entiende que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

En el numeral 1 del artículo 9 de la Ley del IGV se señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, entre otros, las personas naturales y jurídicas que **desarrollen actividad empresarial** y realicen cualquiera de las operaciones gravadas con el IGV (incluyendo la utilización de servicios en el país). El numeral 2 del referido artículo señala que las personas naturales y las personas jurídicas que no desarrollen actividad empresarial serán contribuyentes del IGV cuando **importen bienes afectos o realicen de manera habitual** las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto. Señala la norma que la habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las

[31] VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker., Op Cit, p. 119.

operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Además, considera habitualidad a la reventa.

Como puede apreciarse en la importación de bienes se grava tanto a las empresas como a las personas naturales. En las demás operaciones gravadas (incluyendo la utilización de servicios en el país) se requiere o que el sujeto (consumidor) ejerza actividad comercial (numeral 1 del artículo 9) o sea habitual (numeral 2 del artículo 9).

Respecto a la habitualidad el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV señala que, tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial[32]. Al respecto, la SUNAT en los Informes 099-2019-SUNAT/7T0000 y 02-2019-SUNAT/7T0000 ha dado a entender que lo relevante para considerar la habitualidad en los servicios es verificar si el servicio prestado es similar al de carácter comercial, por lo que para este ente no importaría la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones –a que se refiere el primer párrafo del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV[33]– sino que al parecer el simple hecho de que los servicios puedan ser prestados por cualquier persona o entidad con carácter comercial implicará que se considere habitual y por tanto sujeto al IGV.

En el Informe 099-2019-SUNAT/7T0000 la SUNAT ha señalado que:

> […]el criterio para determinar la habitualidad de un servicio se encuentra establecido en función de su naturaleza y no en base a su frecuencia y/o periodicidad, por lo que el servicio calificará como habitual de forma independiente a si se trata de uno o varios contratos o de si estos tienen duración determinada o indeterminada, siempre que se verifique que se trata de un servicio similar al de carácter comercial.

Como se aprecia en este informe parte de la premisa de que lo relevante es que el servicio sea similar a uno de carácter comercial y concluye que el servicio está gravado con el IGV al ser prestado a un sujeto domiciliado en el país perceptor de rentas de tercera categoría.

Aunque no parecía clara la posición de la Administración Tributaria. Sin embargo, en varias entrevistas y declaraciones de sus funcionarios en diarios nacionales han señalado que los servicios de plataformas estarán gravados con el IGV y que el problema era de recaudación[34]. Esta posición ha sido confirmada recientemente por la SUNAT y en los comentarios en su página Web señala que estas operaciones ya se encontraban gravadas

---

[32] El inciso d) de la Primera Disposición Final del Decreto Supremo 130-2005-EF ha precisado que la referencia que dicho numeral hace al término "servicios", comprende tanto a la prestación como a la utilización de servicios.

[33] Artículo 4.- Para la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo III, Título I del Decreto, se observarán las siguientes disposiciones:
1. Habitualidad
Para calificar la habitualidad a que se refiere el Artículo 9 del Decreto, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

[34] Pág. 7 de la Exposición de motivos del Proyecto de Ley 6181/2020-CR.

con el IGV y que el problema era la falta de un mecanismo de recaudación efectivo[35]. Con lo cual la interpretación realizada por SUNAT lleva a la conclusión que antes de la reciente modificatoria (con el Decreto Legislativo 1623) los servicios digitales B2C prestados por no domiciliados a persona naturales sin negocio calificarán como comerciales gravados con el IGV, siendo el contribuyente del impuesto dichas personas naturales, pero ante la falta de mecanismos de recaudación no ha podido ser efectiva esta obligación.

No compartimos esta posición, debido a que consideramos que antes de la reciente publicación del Decreto Legislativo 1623 los servicios digitales prestados a personas naturales no encajaban en el ámbito de aplicación de la ley, pues la norma no disponía que las personas naturales domiciliadas que usan o utilizan los servicios digitales como consumidores finales (B2C) deban pagar el IGV, por lo que en vía interpretación reglamentaria no puede concluirse que el consumidor final se convierte en sujeto del IGV. Además, los servicios B2C serán gravados con el IGV siempre que se trate las personas naturales habituales respecto de actividades similares a las empresariales.

Respecto, a esto último el profesor Walker Villanueva en su libro Fundamentos del Impuesto General a las Ventas[36] ha señalado que la habitualidad en los servicios similares a los de carácter comercial no puede conducir a gravar los servicios prestados a favor de consumidores finales, porque la ley solo grava a los consumidores finales en la importación de bienes corporales y bienes intangibles, pero no en la utilización de servicios que requiere que el usuario sea habitual. Recalca que el objetivo es que el ejercicio habitual lo sea respecto de actividades similares a las empresariales, sin interesar el sujeto que las realice. Precisa que cuando el Reglamento señala los servicios similares a los de carácter comercial, tiene que prevalecer la interpretación según la finalidad y razón. La habitualidad no convierte al consumidor final en sujeto del impuesto, porque por esa vía se distorsiona la finalidad de la habitualidad, se vulnera la ley que solo designa como contribuyente al consumidor final en la importación de bienes corporales e intangibles, mas no en la utilización de servicios.

Entonces, consideramos que antes de la publicación del Decreto Legislativo 1623 los servicios digitales B2B sí estarían gravados con el IGV -en estos servicios el proveedor es una empresa no domiciliada y el usuario es una persona natural o jurídica que realiza actividad empresarial, por lo que en estos casos el contribuyente del IGV es la empresa usuaria domiciliada del servicio en el país quien debe declarar y pagar el impuesto respectivo–. Los servicios digitales B2C**,** no estarían gravados por falta de sujeto del impuesto –los servicios digitales son proveídos por una empresa no domiciliada, pero los clientes (usuarios) son personas naturales sin negocio (consumidores finales)–. En este último caso sólo estaban gravadas las operaciones si es que las personas naturales eran habituales en las operaciones comprendidas dentro del campo del IGV (habituales para la actividad comercial).

---

35 https://orientacion.sunat.gob.pe/igv-servicios-digitales

36 VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. (2023), "Fundamentos del Impuesto General a las Ventas". *En Colección lo Esencial del Derecho No. 65*, Fondo Editorial PUCP, primera edición. p. 120.

Consideramos que esta debe ser la interpretación antes de la introducción del Decreto Legislativo 1623, tal es así que inclusive en esta norma se ha incluido en la Ley del IGV cambios no sólo para solucionar la recaudación en este impuesto cuando se trata de servicios digitales o bienes digitales prestados por no domiciliados en favor de personas naturales, sino también se ha regulado aspectos fundamentales del impuesto, entre ellos precisando los sujetos del impuesto, las operaciones gravadas y los criterios de conexión, lo cual confirma que no sólo era un problema recaudatorio sino también de ámbito de aplicación de ley.

Como antecedente en el Perú tenemos que el Congreso ya venía desde hace pocos años presentando proyectos de ley a través de los cuales se intentaba dar solución al problema de imposición y recaudación del IGV en los servicios digitales B2C.

En octubre del año 2020 el Grupo Parlamentario "Somos Perú" presentó en el Congreso el Proyecto de Ley 6181/2020-CR[37], denominado "Proyecto de Ley que facilita la recaudación del Impuesto General a las Ventas generado por los servicios brindados a través de plataformas digitales". Este proyecto recogió la iniciativa de la SUNAT y el Ministerio de Economía que plantean la recaudación del IGV en operaciones de comercio electrónico de tipo B2C en donde la operación se da directamente entre la empresa y el consumidor final, gravándola con un impuesto directo al consumo. Para ello, se proponían 2 modificaciones a la Ley del IGV (momento de nacimiento de la obligación tributaria y sujetos del impuesto) y una en el Código Tributario (agentes de retención y percepción).

Este proyecto no prosperó, por lo que en un segundo intento el 19 de noviembre de 2021 el Grupo Parlamentario "Acción Popular" también presentó en el Congreso el Proyecto de Ley 812/2021-CR exactamente en los mismos términos del Proyecto de Ley 6181/2020-CR. El 8 de julio de 2022 el Grupo Parlamentario "Acción Popular" presentó en el Congreso el Proyecto de Ley 2546/2021-CR, denominado "Ley que promueve la recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV) en servicios ofrecidos mediante plataformas digitales". Este proyecto también planteaba la recaudación del IGV en operaciones de comercio electrónico de tipo B2C. Otros proyectos como el presentado por la congresista Digna Calle del Grupo Parlamentario "Podemos Perú", el Proyecto de Ley 5599/2023-CR, denominado "Proyecto de ley que crea el impuesto de estadía corta y un mejor servicio", se planteó un impuesto municipal que alcanzaría las plataformas virtuales o aplicaciones móviles que funcionan como nexo para el alquiler de una habitación o vivienda por estadías cortas con una tasa del cuatro por ciento (4%) sobre la base del costo del alquiler.

Ninguna de estas propuestas prosperó, pero en el Marco Macroeconómico Multianual 2024 – 2027 se estableció incorporar mecanismos que garanticen una adecuada y eficaz tributación del IGV en la economía digital, teniendo en consideración las recomendaciones de la OCDE. En ese sentido, mediante la Ley 32089, se delegó en el Poder Ejecutivo facultades para regular, entre otros, la tributación de los modelos de negocios basados en la economía digital, modificando la Ley del IGV a fin de establecer

[37] Con fecha 17 de agosto de 2021 fue enviado al por Acuerdo del Consejo Directivo 19-2021-2022/CONSEJO-CR.

un mecanismo de recaudación en el marco de la economía digital y adaptar la regulación del impuesto, así como demás normativa tributaria, lo cual incluyó las reglas de responsabilidad del IGV, habitualidad y el lugar de imposición en el país, conforme con el principio de destino, siguiendo las recomendaciones establecidas por la OCDE.

Es así como el 04 de agosto de 2024 se publicó en el Diario el Peruano el Decreto Legislativo 1623, que modificó la Ley del IGV a fin de establecer un mecanismo de cobro del IGV en la utilización en el país de servicios digitales y la importación de bienes intangibles a través de internet –conocida como "Tasa Netflix"–. Asimismo, con fecha 24 de agosto de 2024 publicó el Decreto Supremo 157-2024-EF con el objeto de reglamentar algunos aspectos necesarios para la mejor aplicación de dicho mecanismo de recaudación, aunque todos esperábamos más de dicho reglamento.

Estas normas también buscan equiparar las condiciones en las que compiten proveedores de servicios digitales residentes (nacionales) frente a los no residentes (extranjeros), debido a que las empresas domiciliadas, además de venir pagando impuestos, invierten generando empleo y favorecen la economía del país, mientras que en los bienes y servicios digitales provistos por no domiciliados a consumidores finales (B2C) no se recauda este impuesto por la dificultad en su recaudación.

IV. Nueva regulación en el IGV respecto de los servicios digitales en el Perú

Como se ha explicado, consideramos que hasta antes de la publicación del Decreto Legislativo 1623, las operaciones digitales B2C no se encontraban afectas al IGV, es decir, las personas naturales que no realizan actividad empresarial que utilizan servicios digitales no están obligados a pagar el IGV cuando utilizan servicios digitales prestados por no domiciliados.

En el Informe final 2015 de la OCDE se han mencionados dos opciones principales para afrontar las operaciones transfronterizas B2C en el marco de la economía digital: (1) Exigir al consumidor final que determine y pague el impuesto en su país, pero esta alternativa implica un alto nivel de evasión, pues es muy probable que el consumidor no declare y pague el IGV; y, (2) Establecer un mecanismo que obliga al proveedor no residente a registrar, cobrar y pagar el IVA. Como hemos visto en las recomendaciones de la OCDE en este mecanismo se propone que sea implementado estableciendo que determinados intermediarios (como instituciones financieras) sean los que recauden y paguen los impuestos.[38]

La experiencia en varios países de la región como Colombia, Chile, Uruguay y Ecuador que ya han modificado sus normativas a fin de establecer los mecanismos para gravar y recaudar el IVA nos dice que la tendencia es optar por el registro de los proveedores no domiciliados y como mecanismo secundario a falta del cumplimiento de aquellos, la retención o percepción del impuesto por parte de las entidades financieras que actúan como intermediarias en el pago de estos servicios.[39] El Perú ha seguido esta tendencia y

[38] OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris

[39] OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris. Tabla 4A.2. Descripción general de los regímenes del IVA en LAC, pp. 172-174.

así se explica en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1623, lo cual es recogido en el artículo 1 que señala que la ley tiene por objeto establecer, entre otros:

a. Que las personas naturales que no realizan actividad empresarial y que utilicen en el país servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados, no requieren ser habituales en la realización de tales operaciones para ser considerados contribuyentes del Impuesto General a las Ventas.

b. El mecanismo de recaudación del Impuesto General a las Ventas que corresponde pagar a las personas naturales que no realizan actividad empresarial, cuando utilicen en el país servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados o importen bienes intangibles a través de Internet.

c. El criterio y los supuestos para determinar cuándo los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados o los bienes intangibles importados a través de Internet, se emplean o consumen en el país por personas naturales que no realizan actividad empresarial.

i. Contribuyentes del IGV en los servicios y bienes digitales proveídos por sujetos no domiciliados: Habitualidad y empleo o consumo en el territorio nacional

Conforme lo hemos explicado, en el artículo 9 de la Ley del IGV se encuentran establecidos los sujetos que tienen la calidad de contribuyentes del impuesto (personas naturales y jurídicas que desarrollen actividad empresarial). El numeral 9.2 del referido artículo señala que las personas naturales y las personas jurídicas que no desarrollen actividad empresarial serán contribuyentes del IGV cuando **importen bienes afectos o realicen de manera habitual** las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

En ese sentido, a en los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 1623 se modificó el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 y el numeral i) del párrafo 9.2 del artículo 9 de la Ley IGV a fin de establecer que las personas naturales que no realicen actividad empresarial serán contribuyentes del IGV cuando utilicen en el país servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados, sin requerir la habitualidad en la realización de dichas operaciones. Según lo señalado en la Exposición de Motivos debido al mecanismo de retención o percepción recogido resulta necesario que los agentes de retención o percepción tengan certeza respecto de las operaciones por las que deben retener o percibir el IGV, no siendo adecuado que aquellos deban evaluar en cada caso si existe habitualidad o no, en su lugar se ha establecido como nexo determinante **la residencia habitual** con su propia definición para estos efectos.

En ese sentido, con la nueva normativa los servicios digitales a favor de personas naturales que no realizan actividad empresarial prestados por sujetos no domiciliados como, por ejemplo, Netflix, Airbb, Disney+, Spotify, Amazon Prime, YouTube Premium, YouTube TV, Uber, entre otros, serán gravados como utilización de servicios en el país

y para tal efecto se considera que los servicios se consumen o emplean en el territorio nacional si el usuario del servicio tiene su residencia habitual en el país.

De manera similar, se ha modificado el inciso g) del artículo 3 de la Ley del IGV a fin de gravar con el IGV la importación de bienes intangibles a través de Internet en la que el adquirente es una persona natural que no realiza actividad empresarial. Al respecto se considera que los bienes están destinados a su empleo o consumo en el país si dicho adquirente tiene su residencia habitual en el país.

En el cambio normativo se aprecia el establecimiento de un nuevo criterio (residencia habitual) para considerar que se emplean o consumen en el país, los bienes intangibles importados a través de Internet o los servicios digitales. En la Exposición de Motivos se señalado que se ha optado por este criterio a fin de que los proveedores no domiciliados puedan efectuar la retención o percepción del IGV, minimizando la litigiosidad respecto del lugar del empleo o consumo de los bienes o servicios.

Tanto para los servicios digitales como para la importación de intangibles a través del Internet la residencia habitual del usuario se entiende ubicada en el país cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos:

h. La dirección de protocolo de internet (IP) u otro medio de geolocalización asignado al dispositivo electrónico a través del cual se brindan los servicios digitales o se descarga el bien intangible corresponda al Perú.

i. El código país de la tarjeta del módulo de identidad del suscriptor (SIM), física o electrónica, u otra tecnología que la reemplace del equipo terminal móvil a través del cual se brindan los servicios digitales o se descarga el bien intangible corresponda al Perú.

j. El pago de los servicios digitales o de la importación de los bienes intangibles se realice empleando tarjetas de crédito o de débito o cualquier soporte para el uso de dinero electrónico o cualquier otro producto provisto por entidades del sistema financiero peruano.

k. El domicilio que la persona natural registre ante el proveedor de servicios digitales o ante el sujeto a quien adquiere el bien intangible, como datos de usuario o dirección para la emisión de comprobantes de pago, se encuentre ubicado en el Perú.

Como se aprecia se ha recogido las recomendaciones de la OCDE de considerar referencias a datos que normalmente ya están a disposición de los proveedores en el desarrollo normal de sus actividades, tales como los datos de la tarjeta bancaria y/u otros datos de pago, la dirección de facturación y la dirección IP. También se ha recogido las sugerencias de tener en cuenta el riesgo de considerar a una sola referencia de datos, como, por ejemplo, de considerar sólo a la dirección IP del dispositivo electrónico, por

lo que siguiendo la experiencia en países como Argentina, Chile, Costa Rica y México se han establecido criterios similares para establecer la residencia habitual[40].

ii. Definición de servicios digitales y bienes importados a través del IGV.

En el artículo 3 del Decreto Legislativo 1623 también se incorporó los incisos h) e i) del artículo 3 de la Ley del IGV a fin de establecer una definición de servicios digitales y bienes intangibles a través de Internet.

Este artículo señala que se entiende por servicios digitales a los servicios que se ponen a disposición del usuario a través de Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Como se aprecia el legislador ha copiado la definición de servicios digitales establecidos de la Ley del Impuesto a la Renta desde el 2004 y que además es recogida de una Directiva Europea del 2001 para el IVA en ese momento.

Entonces, no se cuestiona que se haya regulado los servicios digitales, pues urgía su recaudación, lo que se cuestiona es si esta definición recogida ahora en la ley alcance a todos los servicios digitales que deben gravarse con el IGV, pues la definición copiada de servicios digitales recoge una situación de una época y han pasado más de 20 años en donde la economía digital ha revolucionado a gran escala, por lo que la definición recogida ahora en la ley puede resultar restringida.

Se aprecia que a diferencia del Impuesto a la Renta el legislador ha eliminado el requisito de mínima intervención humana a efecto de garantizar la afectación con el IGV en servicios donde sea relevante la intervención humana, pero que involucre a la economía digital, tal sería el caso, por ejemplo, de los servicios de conferencia remota.

En el artículo 3 del Decreto Legislativo 1623 también se enumeran una lista de servicios que podrían calificar como servicios digitales, siempre que cumplan con las características señaladas en la definición de servicio digital:

a. El acceso y/o transmisión en línea de imágenes, series, películas, documentales, cortometrajes, videos, música y cualquier otro contenido digital, a través de la tecnología *streaming* u otra tecnología.

b. El almacenamiento de información.

c. El acceso a redes sociales y/o la provisión de contenido o funciones adicionales en estas.

d. El servicio brindado por revistas o periódicos en línea.

e. Los servicios de conferencia remota.

[40] OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris. pp. 72-74.

f. La intermediación en la oferta y la demanda de bienes o servicios.

Por otro lado, se define como bienes intangibles a través de Internet a los bienes intangibles adquiridos para ser descargados de manera definitiva por el adquirente a través de Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se adquieran y descarguen de manera definitiva bienes intangibles.

iii. Mecanismos de recaudación del IGV

La OCDE ha propuesto mecanismos para afrontar el problema en la recaudación del IVA o IGV (como es conocido en nuestra legislación) en las operaciones transfronterizas B2C en el marco de la economía digital, destacando entre ellas la opción de exigir al consumidor final que determine y pague el impuesto en su país o la opción de obligar al proveedor no domiciliado a registrarse, cobrar y pagar el IVA en la jurisdicción donde se ubique el consumidor, estableciendo alternativas en caso de que este incumpla con la obligación.

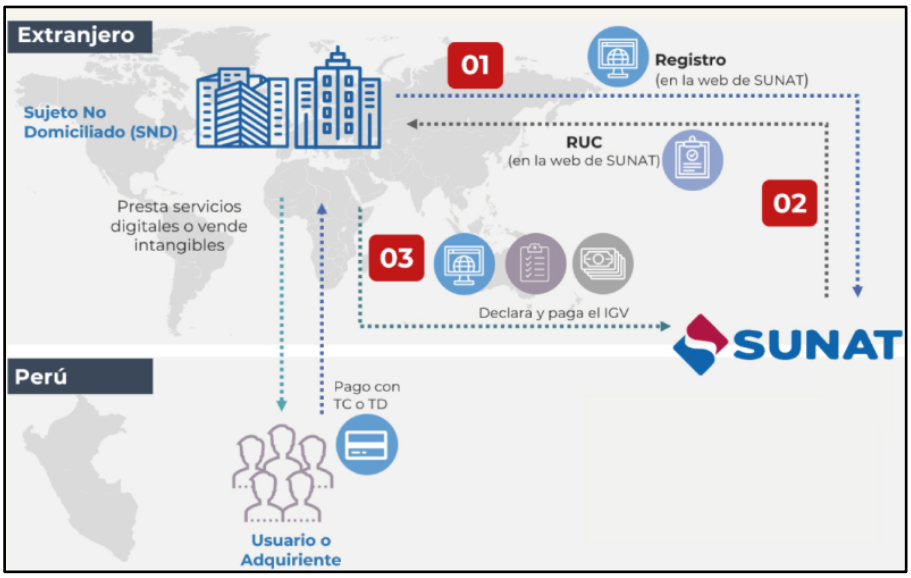
En el Decreto Legislativo 1623 se ha incorporado el Capítulo XII del Título I de la Ley del IV en el cual se aprecia que el legislador ha optado por la segunda opción dado que la primera, sobre todo en países como el Perú, no solucionará el problema de la recaudación por el alto riesgo de incumplimiento que representa obligar a las personas naturales a declarar y pagar el impuesto, además de los altos costos de fiscalización que esto implicaría para la Administración Tributaria en el marco de su labor de control del cumplimiento.

Entonces, para el caso peruano se ha optado por un mecanismo de retención o percepción del IGV, según el cual el sujeto no domiciliado es el obligado a declarar y pagar el IGV desde el exterior, pero no en calidad de contribuyente, sino como responsable (como agentes de retención o percepción). Para garantizar la recaudación, se ha previsto que, ante el incumplimiento del proveedor no domiciliado, sea el intermediario en el pago quien en calidad de agente de retención o percepción declare y pague el impuesto.

iv. Retención o percepción por el proveedor no domiciliado

El Decreto Legislativo 1623 incorporó el artículo 49-A de la Ley del IGV estableciendo como mecanismo de recaudación a la designación como agentes de retención o percepción del IGV a los sujetos no domiciliados proveedores de servicios digitales y bienes intangibles a través de Internet, quienes tendrán la obligación de inscribirse en el RUC, declarar y pagar directamente a la SUNAT el impuesto de acuerdo con la siguiente gráfica que la SUNAT ha puesto a disposición en su página web[41]:

[41] sunat.gob.pe/mensajes/mensajes-SUNAT.html.



Se ha dispuesto que el sujeto no domiciliado que presta el servicio digital o a quien se le adquiere el bien debe retener y percibir el IGV a partir del primer día calendario del mes siguiente a aquel en que inicia operaciones en el país. Si el proveedor no domiciliado ya viene operando debe proceder con las respectivas retenciones o percepciones a partir del 1 de diciembre de 2024[42].

En los cuadros siguientes se detalla cómo se efectúa la retención o percepción:

Sin la intermediación en la oferta y la demanda en la operación subyacente
Contribuyente: Usuario o adquirente el bien intangible o que presta el servicio digital **Agente de percepción:** El sujeto no domiciliado de quien se adquiere el bien intangible o que presta el servicio digital
• Debe percibir el 18% del valor total de venta o la retribución. • La percepción se efectúa en el momento del cobro
Ejemplo: El proveedor no domiciliado (Netflix) presta el servicio digital a la persona natural en el Perú (consumidor o usuario) y este a través de un banco peruano le paga a Netflix USD 10 por dichos servicios. Entonces, con la vigencia de la norma Netflix al momento del cobro debe recibir USD 11.80 de los cuales USD 10 se quedan con Netflix por sus servicios y USD 1.80 (que ha percibido) lo debe declarar y pagar desde el exterior a la SUNAT.

Con intermediación en la oferta y la demanda en la operación subyacente	
Contribuyente: Usuario o adquirente en la operación subyacente, por la utilización en el país del servicio de intermediación.	**Contribuyente:** Prestador o vendedor en la operación subyacente, por la utilización en el país del servicio de intermediación. **Agente de retención:** Sujeto no domiciliado que presta el servicio de intermediación

[42] Inicialmente este plazo fue a partir del 01 de octubre, pero el 13 de setiembre de 2024 se publicó el Decreto Legislativo 1644, el cual extendió el plazo hasta el 1 de diciembre de 2024.

Agente de percepción: Sujeto no domiciliado que presta el servicio de intermediación	
• Debe percibir el 18% sobre el valor total de la retribución del servicio de intermediación • La percepción se efectúa en el momento del cobro	• Retiene el 18% sobre el total de la retribución por el servicio de intermediación • La retención se efectúa en el momento en que el sujeto no domiciliado transfiere a la cuenta corriente o cuenta de ahorros del prestador o vendedor de la operación subyacente, el monto pagado por el usuario o adquirente de dicha operación.
Ejemplo: El sujeto no domiciliado (Airbb) presta el servicio digital de intermediación tanto al usuario de la operación subyacente (arrendatario) como al proveedor de dicha operación (arrendador) y a ambos le cobra una comisión sobre el valor del arrendamiento (que para el ejemplo es de USD 100). Suponiendo que al usuario le cobra un 10% y al proveedor un 3%, por lo que el primero a través del banco local le pagar USD 110 (USD 10 por los servicios de intermediación y USD 100 por el arrendamiento). A su vez al arrendador de los USD 100 que le debe transferir le descuenta el 3% de los servicios de intermediación (USD 3) y le transfiere USD 97. Entonces, con la vigencia de la norma Airbb al momento del cobro debe **percibir el IGV** del usuario (arrendatario) por el monto de los servicios de intermediación (18%* USD 10 = USD 1.8), debiendo recibir del usuario un total de USD 111.8. De este monto USD 10 corresponden al servicio de intermediación de Airbb, USD 1.80 al IGV que ha percibido del usuario, y USD 3 le descuenta al proveedor del servicio de intermediación, debiendo transferirle a este último USD 97; sin embargo, de este monto Airbb también debe **retener el IGV** de la comisión que le cobra a este proveedor (18%* USD 3 = US 0.54), transfiriéndole solo USD 96.46. En consecuencia, Airbb debe declarar y pagar el IGV percibido y retenido (USD 1.8 + USD 0.54) desde el exterior a la SUNAT. Si Airbb sólo cobrara una sola comisión sea al usuario o al proveedor de la operación subyacente (arrendamiento), entonces efectuará la percepción o retención, según corresponda.	

Para efectuar la retención o percepción, los sujetos no domiciliados deben verificar que los servicios digitales o los bienes intangibles importados a través de Internet se **destinen, empleen o consuman en el país**. Además, deben verificar que la persona natural no realice actividad empresarial, para lo cual deben verificar que se haya registrado en su plataforma eligiendo la opción que corresponda a personas naturales y usando su nombre, apellidos y número de documento de identidad o usando esos últimos datos cuando la plataforma cuente con una sola opción de registro que no distinga entre personas naturales y empresas. Si no contemplan estas opciones se entenderá que la persona natural no realiza actividad empresarial.

Operación Subyacente: En el Reglamento de la Ley del IGV, modificado por el Decreto Supremo 157-2024-EF se ha señalado que se entiende por operación subyacente a aquella

que buscan celebrar, entre sí, el vendedor de un bien o prestador de un servicio y el interesado en adquirir ese bien o servicio; y cuya realización facilita el sujeto no domiciliado que presta el servicio de intermediación en la oferta y la demanda. La operación subyacente puede encontrarse gravada, no gravada o exonerada del IGV conforme a las normas de la materia. En el ejemplo de los servicios de intermediación de Airbb, el subyacente es el arrendamiento del inmueble, el cual no está gravado con el IGV en el Perú debido a que el proveedor es una persona natural sin negocio.

v. Obligaciones de los sujetos no domiciliados

Los sujetos no domiciliados que prestan el servicio digital o a quienes se le adquiere el bien tienen las siguientes obligaciones:

a. Actúan como agente de retención o percepción del Impuesto.

b. Debe inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC)[43].

c. No están obligados a fijar domicilio en el país y la inscripción no constituirá un establecimiento permanente.

d. El representante que designen para efecto de su inscripción en el RUC tampoco necesita contar con domicilio en el país.

e. No está obligado a llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por la normativa peruana, así como tampoco tiene la obligación de emitir comprobantes de pago por dichas operaciones.

vi. Declaración y pago del IGV retenido o percibido

Los sujetos no domiciliados que prestan el servicio digital o a quienes se le adquiere el bien deben declarar y pagar el IGV de acuerdo con lo siguiente:

a. Deberán presentar la declaración y pago del impuesto dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente en el tipo de moneda elegido para ello en la primera declaración del año (enero) o en la primera declaración presentada (soles o dólares de los EEUU).

b. En caso la SUNAT lo disponga, deberán presentar una declaración informativa anual en la forma y plazo que establezca.

c. El uso horario que se considera para determinar la fecha en la que se efectúa la presentación de la declaración y el pago será la hora oficial peruana, GMT-5.

[43] Para estos efectos el 31 de agosto de 2024 se ha publicado la Resolución de Superintendencia 000173-2024 a fin de modificar el Reglamento del RUC y permitir que los proveedores no domiciliados de los mencionados servicios y bienes intangibles se inscriban en el RUC; y, así cumplan sus obligaciones vinculadas a la retención o percepción del IGV y posterior remisión a SUNAT. Asimismo, en el portal web de SUNAT se ha publicado un instructivo para que los no domiciliados puedan registrarse en el RUC.

vii. Retención o percepción por los Sujetos Facilitadores de Pago

El Ministerio de Economía y Finanzas publicará un listado con los sujetos no domiciliados que no cumplan con lo siguiente:

a. Inscribirse en el RUC.

b. Realizar la declaración y pago de la totalidad del importe retenido o percibido (por 2 meses consecutivos o alternados).

c. Presentar la declaración informativa anual.

En estos supuestos, y a partir de la fecha señalada en la lista, la retención o percepción del impuesto será realizada por los "sujetos facilitadores de pago". Para que el sujeto no domiciliado sea excluido del referido listado debe subsanar el incumplimiento, pagando inclusive los intereses y multas aplicables, según corresponda. A partir de la exclusión en el nuevo listado, los sujetos facilitadores de pago deben dejar de retener o percibir y el sujeto no domiciliado vuelve a tener la calidad de agente de retención o percepción del Impuesto.

Los "sujetos facilitadores de pago" (agentes de retención y percepción) son los siguientes:

a. Las empresas de operaciones múltiples y empresas emisoras de dinero electrónico reguladas en la Ley 26702 y el Banco de la Nación, es decir, las entidades del sistema financiero peruano cuando el pago se realice mediante tarjetas de crédito y débito o cualquier soporte para el uso de dinero electrónico, tales como tarjetas prepago de dinero electrónico o teléfonos móviles, transferencia electrónica de fondos empleando billeteras digitales.

b. Las empresas operadoras de servicios públicos de telecomunicaciones que reciban el pago por servicios digitales.

c. Otros que se designen por decreto supremo.

Los sujetos facilitadores deben efectuar la retención o percepción del Impuesto de acuerdo con lo siguiente:

a. En el caso de la importación de bienes intangibles a través de Internet y la utilización de servicios digitales **sin la intermediación** en la oferta y la demanda en la operación subyacente, deben percibir el IGV que corresponda pagar al importador o usuario al momento del cobro del estado de cuenta de la tarjeta de crédito, en la fecha en que se realiza el débito en la cuenta de depósito o cuenta de dinero electrónico. También efectuaran la percepción a través de otros productos financieros que se señale mediante decreto supremo.

b. En el caso de servicios digitales **con intermediación** en la oferta y la demanda en la operación subyacente:

   - Retención del IGV: Los sujetos facilitadores de pago deben retener el IGV al prestador de la operación subyacente y percibir el IGV al usuario de la

operación subyacente aplicando la tasa del IGV (18%) sobre el resultado de multiplicar el monto que el sujeto no domiciliado que presta el servicio de intermediación transfiera a la cuenta corriente o cuenta de ahorros del prestador o vendedor de la operación subyacente por el porcentaje que se establezca en el Reglamento, el cual no podrá ser menor a 0,5% ni mayor a 50%.

- Percepción del IGV: Los sujetos facilitadores de pago deben percibir el IGV del usuario cargando en la tarjeta de crédito (al momento del cobro del estado de cuenta de la tarjeta) o debitando de la cuenta de depósito o cuenta de dinero electrónico (en la fecha en que se efectúa el débito) o a través de otros productos financieros, el importe que resulte de aplicar la tasa del IGV (18%) sobre sobre el resultado de multiplicar el monto pagado por el usuario o adquirente de la operación subyacente empleando dicha tarjeta, por el porcentaje que se establezca en el Reglamento, el cual no podrá ser menor a 0,5% ni mayor a 50%.

Los sujetos facilitadores de pago efectuarán las referidas retenciones o percepciones únicamente cuando:

a. Los servicios digitales utilizados en el país y los bienes intangibles importados a través de internet se destinen a su empleo o consumo en el territorio nacional, para lo cual verifica que: i) El domicilio que registra su cliente se encuentre ubicado en el país; o, ii) El pago por los bienes o servicios se realice empleando tarjetas de crédito o de débito o cualquier soporte para el uso de dinero electrónico, provistos por entidades del sistema financiero peruano.

b. La persona natural que utilice los servicios digitales o importe bienes intangibles a través de Internet no realice actividad empresarial, para lo cual debe verificar que su cliente se haya registrado como persona natural, empleando su nombre, apellidos y número de documento de identidad, entre otra información personal.

La declaración y pago del IGV se debe efectuar de manera mensual.

viii. Retención o percepción por las personas naturales que realizan actividad empresarial

La persona natural que realiza actividad empresarial y que utilice en el país servicios digitales o que importe bienes intangibles a través de Internet debe realizar directamente la declaración y el pago del IGV, en la forma y condiciones establecidas por la SUNAT.

En los casos en que el sujeto no domiciliado efectúe la retención o percepción a una persona natural que realice actividad empresarial, esta podrá utilizar el IGV retenido o percibido como crédito fiscal, el cual se sustenta con el documento emitido por el sujeto no domiciliado en el cual conste el valor de la operación.

ix. Compensación por percepciones y retenciones efectuadas de forma indebida o en exceso

En el Decreto Supremo 157-2024-EF se han establecido las disposiciones reglamentarias destacando, entre ellas, los requisitos para efectuar la compensación por percepciones y retenciones efectuadas de forma indebida o en exceso. De igual modo, se establece el mecanismo para su devolución.

El sujeto no domiciliado que realice pagos indebidos o en exceso del IGV por errores en la determinación de la obligación tributaria consignada en la declaración mensual debe, previamente a compensar o solicitar la devolución, presentar la declaración rectificatoria correspondiente. En este caso puede optar por la compensación o la devolución a partir del mes siguiente a la presentación de la declaración rectificatoria.

Si el pago indebido o en exceso del IGV es causado por un error únicamente en el pago, el sujeto no domiciliado puede compensar este o solicitar su devolución a partir del mes siguiente en que se efectuó el pago.

Finalmente, debemos indicar que el 3 de octubre de 2024, el congresista de Renovación Popular Alejandro Muñante presentó el Proyecto de Ley 9115/2024-CR que busca derogar el Decreto Legislativo 1623. Los principales argumentos que sustentar este proyecto es que el cobro del IGV en los servicios y bienes digitales tiene fines únicamente recaudatorios. También señala que la recaudación no se destinará a cerrar brechas sociales, sino al pago de sueldos, pensiones y consultorías del Gobierno. También se indica que este impuesto va en contra de los principios de tributación de "capacidad contributiva" y "no confiscatoriedad" debido a que generará sobre costos para el usuario final.

No estamos de acuerdo con este proyecto, porque como lo hemos mencionado el Perú viene perdiendo recaudación en los servicios digitales, por lo que al igual que los países de la región urgía una reforma legislativa para gravar las operaciones que se derivan de la economía digital. Contrario a lo que se sustenta en este proyecto la regulación del IGV a los servicios y bienes proveídos a través de internet por sujetos no domiciliados pretende igualar las condiciones de competencia entre proveedores locales y extranjeros, pues en el primer caso estos afectan con el impuesto sus operaciones a pesar de que debido a la presencia física contribuyen a la economía generando puestos de trabajo, mientras que en el caso de proveedores extranjeros las operaciones no estaban gravadas con el IGV. Consecuentemente, el impuesto en estas operaciones tampoco afecta la "capacidad contributiva" y "no confiscatoriedad" pues el hecho de adquirir el servicio demuestra la capacidad adquisitiva del usuario tal como ocurre en otros servicios o bienes afectos con este impuesto.

V. Conclusiones

a. La economía digital viene generando problemas jurisdicción y recaudación de impuestos directos como el Impuesto a la Renta, e indirectos como el IVA o IGV tal como se conoce en el Perú. En ese contexto, por los servicios prestados a través de las plataformas digitales como Netflix, Spotify, Amazon Prime, YouTube

Premium, YouTube TV, entre otros, así como por los bienes adquiridos de proveedores no domiciliados no se viene tributando en el país donde se crea el valor (país de consumo).

b. Frente a ese contexto, la OCDE ha venido trabajando en propuestas tanto para el Impuesto a la Renta como para el IVA. Para el primer caso viene trabajando en una propuesta consensuada basada en el Pilar I y Pilar II. Para el caso del IVA ha proporcionado una guía completa y detallada para el diseño legislativo, la implementación y operación del IVA digital fundada en los estándares y políticas aceptadas internacionalmente y que se han implementado con éxito en otros países.

c. En nuestra legislación la Ley del IGV y la Ley del Impuesto a la Renta sólo alcanzan a la prestación de servicios digitales para operaciones B2B. No están gravadas las operaciones B2C, es decir en las operaciones en las cuales el prestador del servicio es un no domiciliado y el usuario es una persona natural que no genera renta de tercera categoría o no es habitual.

d. Ante este escenario, recientemente se ha publicado el Decreto Legislativo 1623, que modifica la Ley de IGV que a partir de diciembre de 2024 permitirá el cobro del IGV por la utilización de servicios digitales e importación de bienes intangibles a través de internet. En nuestra opinión, esta ley resuelve problemas impositivos, así como de recaudación, pues consideramos que antes de la publicación de esta ley los servicios B2C no estaban gravados con el IGV. Esta norma recoge los mecanismos propuestos por la OCDE para afrontar el problema en la recaudación del IVA o IGV (como es conocido en nuestra legislación) en las operaciones transfronterizas B2C en el marco de la economía digital. Esta entidad ha presentado dos opciones, una de exigir al consumidor final que determine y pague el impuesto en su país; y, la otra consiste en obligar al proveedor no domiciliado a registrarse, cobrar y pagar el IVA en la jurisdicción donde se ubique el consumidor, estableciendo alternativas en caso de que este incumpla con la obligación.

e. Entonces, la nueva norma dispone que las personas naturales que no realicen actividad empresarial serán contribuyentes del IGV cuando utilicen en el país servicios digitales o importen bienes intangibles a través de internet prestados o adquiridos de sujetos no domiciliados, sin requerir la habitualidad en la realización de dichas operaciones. Para estos efectos se establece un nuevo criterio para considerar que se emplean o consumen en el país, dichos bienes o servicios digitales, esto es en función a la "residencia habitual" que se determina en función a la dirección IP, código SIM, pagos utilizando tarjetas de crédito o débito u otros soportes para el uso de dinero electrónico, domicilio declarado ante el proveedor, entre otros.

f. Se ha optado por un mecanismo de retención o percepción del IGV, según el cual el sujeto no domiciliado es el obligado a inscribirse en el RUC, declarar y pagar el IGV desde el exterior a la SUNAT, pero no en calidad de contribuyente, sino como responsable (como agentes de retención o percepción). Para garantizar la recaudación, se ha previsto que ante el incumplimiento del proveedor no

domiciliado, sea el intermediario en el pago (entidades financieras) quien en calidad de agente de retención o percepción declare y pague el impuesto.

g. Al igual que en el IGV nuestro legislador también debería plantear una solución para los problemas de la pérdida de recaudación en el Impuesto a la Renta, toda vez que las grandes empresas de servicios digitales generan rentas en el país por el consumo de sus productos sin que paguen este impuesto a pesar de las grandes ganancias que generan en el país sin presencia física. Esperar a que la OCDE implemente sus propuestas no parece ser la solución porque hasta la fecha los intentos han sido infructuosos, sobre todo cuando no existe un consenso con el país donde residen muchas de las grandes empresas digitales que tienen presencia significativa en el país.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 20, Lima, 2025, pp. 86 – 96

Cambio de criterio de la SUNAT respecto a la enajenación indirecta de acciones en el marco del CDI Perú-Chile

Yamila Nair Reinides Tréneman*

Resumen. – Este artículo describe el tratamiento de la enajenación indirecta de acciones en la legislación peruana y el Convenio entre Perú y Chile para evitar la doble imposición. Además, se analiza el cambio de criterio de la SUNAT, destacando sus consecuencias para los contribuyentes y cómo esto ha generado inseguridad jurídica y falta de predictibilidad en el marco del mencionado Convenio.

Palabras clave. – Enajenación indirecta - acciones - doble imposición.

Abstract. – This article describes the treatment of the indirect transfer of shares under Peruvian legislation and the Treaty between Peru and Chile to avoid double taxation. Additionally, it analyzes the change in Peru Tax Administration's criteria, highlighting its consequences for taxpayers and how it has created legal uncertainty and lack of predictability within the framework of the mentioned Treaty.

Keywords. – Indirect transfer - shares - double taxation.

* Asociada Sénior del Departamento Tributario de Garrigues. Abogada por la Universidad del Pacífico. Maestría en Derecho (LL.M.) con especialización en Tributación Internacional, Tilburg University, Países Bajos.

I. Introducción

En diciembre del año 2023, la SUNAT emitió el Informe 000117-2023-SUNAT/7T0000[1], mediante el cual deja sin efecto el Informe 001-2021-SUNAT/7T0000[2] de fecha 31 de enero del 2021 con el propósito de emitir un nuevo criterio respecto del tratamiento de la ganancia de capital generada por un sujeto residente en Chile por la enajenación indirecta de acciones de una sociedad peruana en el marco del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile. Lo preocupante de este cambio de criterio es que se ha pasado de una situación en la que la venta indirecta de acciones peruanas, realizada por sujetos residentes en Chile, no estaban sujetas a gravamen en el Perú a un escenario actual en que tales operaciones están sujetas al pago del Impuesto a la Renta en el Perú.

Concretamente, la SUNAT analiza la venta indirecta de acciones de una sociedad peruana realizada por un sujeto residente en Chile, mediante la transferencia de acciones de una sociedad chilena. Bajo este contexto, lo que busca el presente artículo es analizar este cambio de criterio de cara a identificar las consecuencias sobre los contribuyentes y a evidenciar que esto no ha hecho más que generar un panorama de inseguridad jurídica y de falta de predictibilidad.

II. Tratamiento de la enajenación indirecta de acciones en la legislación local

Los criterios jurisdiccionales para determinar la aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú son la "residencia" (domicilio) del contribuyente y la "fuente" de la renta. Bajo estos criterios, los sujetos no residentes sólo tributan por sus rentas de fuente peruana.

Desde el 2011, para fines del Impuesto a la Renta, se consideran "rentas de fuente peruana" a las obtenidas por la enajenación indirecta de acciones de sociedades peruanas, las mismas que se encuentran sujetas a una tasa impositiva de retención de 30%. En otras palabras, desde dicha fecha se creó un nuevo supuesto de rentas de fuente peruana (nuevo criterio de vinculación que gatilla la aplicación del Impuesto a la Renta) toda vez que con anterioridad sólo se encontraba gravada la venta directa de acciones de sociedades peruanas.

¿Cuándo se configura una enajenación indirecta de acciones? Conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta, se produce una enajenación indirecta cuando se enajenan acciones de una persona jurídica no domiciliada que, a su vez, es propietaria -en forma directa o indirecta- de acciones de una o más personas jurídicas domiciliadas, siempre que:

1 Informe 000117-2023-SUNAT/7T0000 de fecha 28 de diciembre de 2023, emitido por la SUNAT.
2 Informe 001-2021-SUNAT/7T0000 de fecha 31 de enero de 2021, emitido por la SUNAT.

a. Test del 50%: En cualquiera de los 12 meses anteriores a la enajenación, el valor de mercado de las acciones peruanas equivalga al 50% o más del valor de mercado de todas las acciones de la persona jurídica no domiciliada; y,

b. Test de vinculación: En un período cualquiera de 12 meses, el enajenante y sus partes vinculadas transfieran mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, acciones que representen el 10% o más del capital de la persona jurídica no domiciliada.

También se configura una enajenación indirecta (supuesto independiente incorporado mediante el Decreto Legislativo 1424, publicado el 13 de setiembre de 2018[3]) cuando el importe total de las acciones peruanas enajenadas que se realice en un período cualquiera de 12 meses, sea igual o mayor a 40 000 Unidades Impositivas Tributarias.

Con estas reglas en mente, en el escenario en que un sujeto residente en Chile enajene de manera indirecta acciones de una sociedad peruana, mediante la transferencia de acciones de una sociedad chilena (escenario analizado por la SUNAT) se trataría de una operación sujeta a imposición en el Perú, en la medida que se cumplan (i) concurrentemente los test del 50% y el test de vinculación o (ii) el supuesto independiente.

Imaginando que la referida operación califique como una enajenación indirecta de acciones, la misma estará sujeta a gravamen en el Perú. Sin embargo, al intervenir en la operación un sujeto residente en Chile (sujeto enajenante) que obtiene ganancias de capital producto de la transferencia indirecta de acciones emitidas por una sociedad situada en el Perú y teniendo ambos países potestades tributarias para gravar dichas rentas, corresponde revisar el Convenio suscrito por ambos países a fin de evitar la doble imposición, aspecto que pasaremos a desarrollar en el acápite siguiente.

III. Tratamiento de la enajenación indirecta de acciones en el convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile

El 8 de junio de 2001, Perú y Chile suscribieron un Convenio para evitar la doble imposición, el mismo que luego de la correspondiente aprobación y ratificación, entró en vigor el 1 de enero de 2004.

En general, el citado Convenio (así como los demás convenios suscritos por el Perú) fue negociado tomando como base al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (en adelante, Modelo OCDE). A la fecha de suscripción del CDI Perú-Chile se encontraba vigente el Modelo OCDE del año 2000[4].

3 Decreto Legislativo 1424. (2018, 13 de setiembre). Congreso de la República.

4 Modelo OCDE, versión del año 2000.

Es importante notar que el Modelo OCDE -hasta en su última versión actualizada, 2017- no contempla una regla específica para la enajenación indirecta de acciones. Lo que contempla es una la regla de distribución de potestades para las ganancias de capital generadas por la enajenación de acciones de una sociedad cuyo valor derive en 50% o más del valor de mercado, directa o indirectamente, de bienes inmuebles (párrafo 4 del artículo 13 del Modelo OCDE, versión del 2017[5]).

Ahora bien, en el Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile, el artículo 13 establece reglas de potestad tributaria para las ganancias de capital. Los párrafos 4 y 5 de dicho artículo disponen lo siguiente:

> Artículo 13
>
> GANANCIAS DE CAPITAL
>
> […]
>
> 4. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad o de cualquier otro tipo de instrumento financiero situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.
>
> 5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos anteriores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

Como se aprecia, el párrafo 4 establece la regla de potestad tributaria compartida (es decir, tanto Chile como Perú tienen la potestad de gravar las rentas generadas) para el caso de la enajenación de títulos y otros derechos representativos del capital de una sociedad (que justamente comprende a las acciones). El texto de este párrafo no hace mención expresa a la enajenación indirecta de acciones.

Por su parte, el párrafo 5 dispone para las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto a los mencionados en los párrafos anteriores (operaciones no comprendidas bajo las reglas dispuestas en los párrafos anteriores), la regla de potestad tributaria exclusiva. Así, las rentas que se generen únicamente se someterán a imposición en el Estado Contratante en el que resida el enajenante.

A lo largo de los años, la posición tributaria predominante en el mercado ha sido la de sostener que la ganancia de capital generada por este tipo de operaciones no se encuentra comprendida dentro del párrafo 4 toda vez que el texto del mismo no hace mención expresa a la enajenación indirecta de acciones y se refiere a la transferencia directa de acciones (p.ej. un sujeto residente en un Estado

[5] Modelo OCDE, versión del año 2017.

Contratante -Chile- transfiere acciones de una sociedad situada en el otro Estado Contratante -Perú-).

Por el contrario, resulta aplicable el párrafo 5 en la medida que este se refiere a las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos anteriores, como es el caso de la enajenación indirecta analizada en dónde un sujeto residente un Estado Contratante -Chile- transfiere acciones de una sociedad situada en el mismo Estado Contratante -Chile-que cuenta con una subsidiaria en el Perú. Esta posición fue compartida por la SUNAT mediante el Informe 001-2021-SUNAT/7T0000[6] (criterio avalado por el Ministerio de Economía y Finanzas) el mismo que en la sección siguiente detallaremos.

IV. Análisis de la posición de la SUNAT sobre la enajenación indirecta de acciones bajo el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Perú y Chile

i. Primer criterio: Informe 001-2021-SUNAT/7T0000

Mediante este Informe (de fecha 31 de enero de 2021) la SUNAT determinó que la ganancia de capital obtenida por un sujeto residente en Chile por la enajenación indirecta de acciones de una sociedad peruana únicamente podía someterse a imposición en Chile en aplicación del párrafo 5 del artículo 13 del Convenio, no estando, por tanto, sujetas a gravamen en Perú.

¿Cuál es la operación analizada por la SUNAT en este Informe? La SUNAT acota su análisis a la venta indirecta de acciones de una sociedad peruana realizada por un sujeto residente en Chile, mediante la transferencia de acciones de una sociedad chilena.

¿Cuál fue el sustento de dicho criterio? La SUNAT justificó dicho criterio en la opinión técnica contenida en el Informe 059-2020-EF/61.04 emitido por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas[7]. Tan es así que la SUNAT acoge en su integridad la línea de análisis del Ministerio y hace suya la conclusión emitida por este organismo, la misma que se detalla a continuación.

El Ministerio señala que el artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile establece las reglas de distribución de potestades tributarias aplicables a las ganancias de capital obtenidas por un residente de uno de los Estados Contratantes. Añade que en los párrafos 1 al 4 del mencionado artículo se disponen diversos supuestos específicos de ganancias de capital, mientras que el párrafo 5 establece que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien

6 Informe 001-2021-SUNAT/7T0000 de fecha 31 de enero de 2021, emitido por la SUNAT.

7 Informe 059-2020-EF/61.04 de fecha 28 de diciembre de 2020 emitido por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas al que se tuvo acceso mediante una solicitud de acceso a la información pública.

distinto de los mencionados en los párrafos anteriores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

Precisa el Ministerio que, si bien el párrafo 4 establece una regla de distribución de potestades tributarias para las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de acciones, ésta solo es aplicable a las ganancias de capital que obtiene un residente de un Estado Contratante por la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad situada en el otro Estado Contratante, situación que no se verifica en la operación analizada, toda vez que las acciones que se transfieren corresponden a una sociedad residente en Chile y el enajenante es también residente de dicho Estado.

Por tal motivo, el Ministerio concluye que dado que la operación analizada involucra la enajenación de bienes distintos a los previstos en el párrafo 4 del artículo 13 del Convenio por tratarse de acciones de una sociedad que es residente del mismo estado del que es residente el enajenante, corresponde aplicar la cláusula residual del párrafo 5 del artículo 13. En consecuencia, las ganancias de capital obtenidas por un residente de Chile por la enajenación de acciones de una sociedad residente en Chile únicamente pueden someterse a imposición en dicho Estado aun cuando involucren la enajenación indirecta de acciones de una sociedad peruana.

ii. Cambio de criterio: Informe 000117-2023-SUNAT/7T0000

Dos años más tarde la SUNAT cambia de posición. Mediante Informe 000117-2023-SUNAT/7T0000[8] de fecha 28 de diciembre de 2023, la SUNAT revalúa el criterio contenido en el Informe anterior y cambia de criterio al establecer que la citada operación se rige por el artículo 21 del referido Convenio el mismo que establece potestad tributaria compartida, según explicamos a continuación.

La SUNAT concluye que la ganancia de capital generada por un sujeto residente en Chile con motivo de la enajenación indirecta de acciones de una sociedad peruana puede someterse a imposición en Perú, en aplicación del artículo 21 del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile. Por tal motivo, deja sin efecto el Informe 001-2021-SUNAT/7T0000[9].

¿Qué regla dispone el artículo 21 del mencionado Convenio?[10] El artículo 21 referido a "Otras Rentas" establece una regla de tributación compartida entre el país de residencia y el país de la fuente. Por tal motivo, tanto el país de residencia como el país de la fuente pueden ejercer sus respectivas facultades de imposición.

---

8 Informe 000117-2023-SUNAT/7T0000 de fecha 28 de diciembre de 2023, emitido por la SUNAT.

9 Informe 001-2021-SUNAT/7T0000 de fecha 31 de enero de 2021, emitido por la SUNAT.

10 El artículo 21 del Convenio dispone lo siguiente:
"*Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio y que provengan del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante*".

En aplicación de esta regla, tanto Chile (país de residencia) como Perú (país de la fuente, en la medida que es dónde domicilia la sociedad peruana cuyas acciones han sido transferidas de manera indirecta) tienen la potestad tributaria para gravar las ganancias generadas. Como se aprecia, se trata pues de cambio de criterio con gran impacto en la medida que pasamos de un escenario en que las rentas generadas por estas operaciones no estaban sujetas a gravada en el Perú (por tanto, no se debía pagar Impuesto a la Renta) a un escenario en que el fisco exigirá el pago de dicho impuesto al tratarse de rentas sujetas a gravamen en el país.

Antes de seguir con las consecuencias de este cambio de criterio en los contribuyentes, es preciso detallar los argumentos bajos los cuales la SUNAT soporta dicho cambio. Los argumentos que presenta son los siguientes:

a. El párrafo 4 del artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile sólo comprende la enajenación directa de acciones, en la medida que los términos "bien" y "situadas" (términos utilizados en el referido párrafo 4) no pueden ser ampliados a casos extraordinarios o no comunes de enajenación (como es el caso de la enajenación indirecta) sino a casos comunes, regulares o corrientes (como es el caso de la enajenación directa).

b. Circunstancias de la celebración de un Convenio para evitar la doble imposición como medio de interpretación complementario: El Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile fue suscrito el 8 de junio de 2001, fecha en la que ni la legislación tributaria peruana ni la chilena regulaban la enajenación indirecta de acciones. Sobre la base de ello, la SUNAT indica que esto corroboraría la interpretación respecto a que, si a nivel fiscal, no se encontraba regulada esta operación, en las negociaciones del referido Convenio no pudo haberse contemplado ello en el párrafo 4 del artículo 13.

c. La literalidad del párrafo 5 del artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile no soporta incluir a "otras acciones". El tratamiento de las ganancias de capital derivadas de acciones se agota en el párrafo 4 del artículo 13, toda vez que el párrafo 5 se refiere a "otros bienes" en dónde el término "bien" debe ser entendido en su sentido corriente, no pudiendo por tanto incluir subtipos o subclases de bienes cuyo tratamiento está bajo los párrafos anteriores.

d. En la práctica negociadora se ha mantenido la tendencia de regular en la cláusula residual bienes distintos a las acciones. La SUNAT concluye -sobre la base de la práctica negociadora – que la enajenación indirecta de acciones no está comprendida bajo el párrafo 5 del artículo 13 (cláusula residual) del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile.

   La SUNAT advierte además que de acuerdo con la reciente práctica negociadora la enajenación indirecta de acciones es incluida de manera expresa en el artículo 13 de los convenios con la regla de potestad tributaria compartida (tal es el caso de los Convenios para evitar la doble imposición

> suscritos con Japón, Corea y Suiza) debido a que, a la fecha de negociación de dichos convenios, los estados suscriptores ya habían incluido en su legislación nacional a la enajenación indirecta de acciones. Sin perjuicio de ello, y de manera contradictoria, la SUNAT señala que la reciente práctica negociadora no puede sustentar el contenido de los convenios suscritos con anterioridad (tal es el caso del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile) en la medida que ha sido negociados en realidades y contextos diferentes.

Habiendo descrito los argumentos desarrollados por la SUNAT, corresponde ahora formular los siguientes comentarios e interrogantes que surgen tras su lectura.

En primer lugar, este nuevo informe de la SUNAT no cuenta con una opinión técnica del Ministerio de Economía y Finanzas. Este es un aspecto que llama la atención toda vez que el primer criterio contenido en el Informe 001-2021-SUNAT/7T0000[11] se soporta en la opinión técnica de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Por ello, el primer cuestionamiento que surge es ¿Por qué el Informe 000117-2023-SUNAT/7T0000[12] no se encuentra avalado con la opinión técnica de dicho Ministerio?

Cabe resaltar aquí que, mediante Decreto Ley 25883[13] se autorizó al Ministro de Economía y Finanzas, en representación del Gobierno Peruano, a negociar y suscribir convenios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria, siendo específicamente la Dirección General de Política de Ingresos Públicos, cuyos miembros han venido siendo designados por el ministerio para llevar a cabo tales negociaciones. En ese sentido, era pertinente y necesario que la SUNAT -para efectos de este cambio de criterio- formule previamente la consulta con el Ministerio y así obtener una opinión técnica, esto considerando su calidad de autoridad competente para llevar a cabo las negociaciones de los convenios.

En segundo lugar, pese a que la SUNAT ha emitido un nuevo criterio de manera autónoma y sin el respaldo técnico del Ministerio de Economía y Finanzas (y encima contradiciendo la opinión técnica previamente emitida por este organismo) en el desarrollo de su análisis se remite a una opinión de este mismo Ministerio, lo cual es contradictorio. Específicamente, en el desarrollo del argumento de los medios de interpretación complementarios de los convenios, la SUNAT se remite al Informe 326-2018-EF/61.01[14], emitido por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas, para

---

11 *Idem.*

12 Informe 000117-2023-SUNAT/7T0000 de fecha 28 de diciembre de 2023, emitido por la SUNAT.

13 Decreto Ley 25883. (1992, 26 de noviembre). Congreso de la República.

14 Informe 326-2018-EF/61.01 de fecha 05 de octubre de 2018, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

establecer que no corresponde considerar el Modelo OCDE del año 2000[15] como medio complementario de interpretación del artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile.

En tercer lugar, la SUNAT utiliza como argumento la definición de los términos "bien", "situado" y "otros bienes". Al respecto, señala que no hay disposición alguna (ni en la legislación nacional ni en el texto del Convenio) que defina de manera específica dichos términos, por lo que, conforme a una interpretación de buena fe (sin indicar en qué soporta esta interpretación), los mismos que deben ser interpretados en su sentido corriente, es decir, algo común, regular o no extraordinario. Sobre la base de tal definición, concluye que la enajenación indirecta de acciones no está comprendida ni el párrafo 4 ni en el párrafo 5 del artículo 13.

De ello surge la siguiente interrogante: ¿Cuál es la justificación de la SUNAT para señalar que lo común o lo regular es una enajenación directa de acciones y que la enajenación indirecta responde a un evento extraordinario?

Somos de la opinión que no existe justificación para ello, puesto que en ambos casos estamos ante el mismo tipo de bien (acción) y el mismo acto (enajenación). Lo distinto es la forma en cómo las acciones de la sociedad peruana terminan siendo transferidas al adquirente. En efecto, tales acciones pueden ser transferidas de manera directa o indirecta, lo que dependerá de diversos factores tales como la estructura accionarial del grupo, de las razones económicas de la operación o de la inversión que se desee llevar a cabo, entre otros.

Sin perjuicio de la forma que opte el contribuyente para ejecutar la transferencia de las acciones (directa o indirecta), ello no hace que una de estas formas (i.e. directa) tenga la calificación de común y corriente, mientras que la otra (i.e. indirecta) se le atribuya una calificación de extraordinaria. Más aún si en ninguna parte del informe, la SUNAT desarrolla los motivos por los cuales las enajenaciones indirectas de acciones de sociedades peruanas califican como situaciones extraordinarias.

En cuarto lugar, la SUNAT utiliza como uno de sus argumentos las tendencias en la práctica negociadora de los convenios para evitar la doble imposición, sin embargo, dichos argumentos presentan contradicciones. Tal y como se mencionó en los párrafos previos, la autoridad competente para llevar a cabo las negociaciones y la suscripción de estos convenios es el Ministerio de Economía y Finanzas (siendo los miembros designados de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos los que llevan a cabo tales negociaciones). Siendo ello así, ¿Cómo la SUNAT puede hacer énfasis en la práctica negociadora y pretender soportarse en las últimas tendencias si ella no lleva a cabo las referidas negociaciones?

15 Modelo OCDE, versión del año 2000.

Otro aspecto contradictorio es que, por un lado, la SUNAT formula conclusiones sobre la base de la tendencia de la práctica negociadora (i.e. que la enajenación indirecta de acciones no está comprendida en el párrafo 5 del artículo 13 del convenio para evitar la doble imposición Perú Chile) y, por otro lado, advierte que la lógica de la reciente práctica negociadora de un convenio no puede sustentar el contenido de convenios suscritos con anterioridad debido a que los convenios son negociados en realidades y contextos diferentes. Concretamente, la SUNAT señala que el sentido de la cláusula residual del párrafo 5 del artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile no puede interpretarse tomando como elemento de análisis las cláusulas residuales de los convenios firmados con Portugal, Japón, Corea y Suiza (párrafo 6 del artículo 13 de los citados convenios). Esto debido a que a la fecha de negociación de estos convenios se encontraba regulada en estos países la enajenación indirecta, situación distinta al caso del Convenio con Chile. Entonces, si esto último es así nos preguntamos ¿Por qué la SUNAT utiliza el argumento de la práctica negociadora para soportar su posición sí justamente el convenio Perú y Chile fue suscrito con anterioridad a los convenios de Portugal, Japón, Corea y Suiza?

En quinto lugar, llama la atención que la SUNAT pretenda sostener que las rentas derivadas de este tipo de operaciones califican bajo la categoría de otras rentas del artículo 21 del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile. Los comentarios al artículo 21 del Modelo OCDE (versión del año 2000[16]) señalan que este artículo establece una regla general aplicable a las rentas no tratadas en los artículos precedentes del convenio. Añaden que las rentas consideradas son no sólo las pertenecientes a categorías que no se contemplan expresamente, sino también las derivadas de fuentes no mencionadas expresamente. En el caso concreto, no estamos ante ninguno de los dos casos, estamos ante rentas que técnicamente califican como ganancias de capital y por tanto (en línea con la opinión técnica del Ministerio de Economía y Finanzas), están comprendidas bajo el artículo 13 del convenio que expresamente regula las ganancias de capital, y no en el artículo 21, tal y como pretende sostener la SUNAT. Por ello, la interrogante es ¿Por qué la SUNAT considera a estas ganancias como "Otras rentas"?

Es de notar que tal calificación (bajo la categoría de ganancias de capital del artículo 13 del convenio) ha sido compartida también por la administración chilena. En efecto, en febrero del 2024, mediante Oficio Ordinario 373, el Servicio de Impuestos Internos de Chile[17] se pronunció respecto a la venta indirecta de acciones de una sociedad peruana y la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición Perú-Chile. Contrariamente a lo formulado por la SUNAT (aplicación del artículo 21 – "Otras rentas"), la administración chilena concluye que a las rentas derivadas de la transferencia de acciones (ya sea directa o indirecta) les aplica el artículo 13 del Convenio referido a las ganancias de capital. La conclusión de la

16 *Idem.*

17 Oficio Ordinario 373 de fecha 15 de febrero de 2024 emitido por el Servicios de Impuestos Internos de Chile.

administración chilena respecto de la aplicación del artículo 13 es técnicamente correcto.

No obstante, es de resaltar que, si bien el Servicio de Impuestos Internos de Chile y el Ministerio de Economía y Finanzas coinciden en la aplicación del artículo 13 referido a ganancias de capital, existe una diferencia respecto a la aplicación de la regla específica de dicho artículo. Como ya hemos mencionado anteriormente, el Ministerio de Economía y Finanzas sostiene la aplicación del párrafo 5 del artículo 13 que dispone la regla de tributación exclusiva; mientras que la administración chilena se ha decantado por la aplicación del párrafo 4 del artículo 13 que dispone una regla de tributación compartida. Así, el Servicios de Impuestos Internos de Chile concluye que las ganancias de capital que obtenga un sujeto residente en Chile por la enajenación directa o indirecta de acciones de una sociedad peruana, se pueden gravar en Chile y en Perú sin limitación alguna.

V. Reflexión final

Lo expuesto anteriormente, no hace más que contribuir a generar un panorama de inseguridad jurídica y evidenciar una falta de predictibilidad en los criterios emitidos por la SUNAT. Como contribuyente se busca cumplir con las obligaciones tributarias que correspondan de cara a no exponerse a contingencias tributarias futuras en el marco de potenciales fiscalizaciones. En esa línea, los criterios que emiten la SUNAT constituyen -en la mayoría de las ocasiones- el soporte del que se sirve el contribuyente para saber que el tratamiento tributario aplicado en determinada operación no va a ser objeto de cuestionamiento por la SUNAT en futuras fiscalizaciones.

Sin embargo, bajo este contexto, la SUNAT exigirá el pago del impuesto por estas operaciones respecto de los periodos no prescritos. Notar aquí que la sociedad peruana cuyas acciones han sido materia de enajenación indirecta son las responsables solidarias por el impuesto no pagado al fisco. Finalmente, respecto a la determinación del impuesto a pagar, los sujetos no domiciliados tienen la obligación de realizar un trámite de certificación de capital invertido ante la SUNAT a efectos de deducir el costo computable de las acciones lo que debe realizarse antes de recibir el pago, caso contrario el costo computable es cero, debiendo tributarse sobre el 100% del valor de mercado de las acciones. Es claro que los sujetos residentes en Chile que ejecutaron transferencias indirectas de acciones de sociedades peruanas no realizaron trámite alguno de certificación de capital invertido, en la medida que bajo el primer criterio de la SUNAT estás operaciones no estaban gravadas en el Perú. Como se aprecia las consecuencias negativas son diversas. Esperamos que este no sea el último capítulo sobre este tema y se logre adoptar una posición consensuada (a nivel Perú y Chile) que no genere impactos negativos en los contribuyentes, especialmente.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 97 – 118

Apuntes sobre la conflictividad en materia tributaria

José David Santa Cruz Díaz *

Resumen.- En el presente artículo el autor se enfoca en ciertas razones estructurales que explican por qué nuestro sistema mantiene un elevado y creciente nivel de conflictividad en materia tributaria, señalando algunas medidas que podrían ser adoptadas para reducir este problema.

Palabras clave.- Conflictividad Tributaria – Política Fiscal - predictibilidad.

Abstract.- In the following lines the author focuses on some structural reasons that explain why our system maintains a high and growing level of tax conflict, and what settings could be adopted to reduce this problem.

Keywords.- Tax conflict - Tax policy - predictability.

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Miembro activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario y del Comité de Asuntos Tributarios de la Cámara de Comercio Americana del Perú - Amcham. Asociado senior en Hernández & Cía.

Introducción

En las últimas décadas hemos verificado un incremento significativo de la conflictividad en materia tributaria, siendo este un problema que genera un conjunto de consecuencias y efectos perjudiciales no sólo para los actores directamente involucrados, sino para todo el sistema tributario e incluso para nuestra economía.

En efecto, la alta conflictividad no supone solamente un desgaste de recursos para los contribuyentes y el Estado ocasionados por el largo tiempo que se mantienen activas las disputas (gastos por la defensa legal, presupuestos de los órganos resolutores, tasas judiciales, etc.); sino que, mientras no se cuente con certeza respecto a la definición de una determinada controversia, se afecta la seguridad jurídica y se postergan decisiones en los negocios, generando igualmente sobrecostos colaterales e ineficiencias de gestión, que terminan desincentivando la inversión y el crecimiento económico.

En cierta medida, esta alta conflictividad también representa un importante perjuicio para el Estado, pues si subyacen a la disputa deudas correctamente giradas, la demora en resolver supondrá un diferimiento en la obtención de recaudación necesaria para financiar los gastos públicos.

Lamentablemente, el problema de la elevada conflictividad no viene siendo adecuadamente atendido por el Estado, quien básicamente ha limitado sus esfuerzos a un papel reactivo, destinando mayores recursos para incrementar las salas del Tribunal Fiscal, así como los juzgados y salas judiciales encargados de resolver el creciente número de controversias.

Analizar el problema de la conflictividad en su debida extensión nos tomaría, ciertamente, innumerables tópicos y páginas. No es un fenómeno que pueda reducirse a la conjetura de que los contribuyentes impugnan las acotaciones y sanciones tributarias con el simple objetivo de diferir su pago (impugnaciones inoficiosas), pues mayoritariamente recurren actuaciones que consideran no arregladas a derecho.

En las siguientes líneas destacaremos varios aspectos que, hoy por hoy, pueden explicar por qué desde un plano estructural nuestro sistema tributario muestra un conjunto de elementos que alientan buena parte de esta creciente conflictividad, y que deberían ocupar prioritariamente cualquier esfuerzo del Estado para combatir el problema.

I. Persistente demora en la resolución de las controversias

Si bien se siguen haciendo esfuerzos para reducir los tiempos de resolución de los conflictos tributarios -por ejemplo, a través de la creación de nuevos juzgados y/o salas-, en nuestra experiencia advertimos que, tanto a nivel del Tribunal Fiscal como en las instancias judiciales, aún se observan dilaciones importantes para la tramitación y resolución de tales controversias.

Con el paso de los años principalmente se ha podido controlar que tales demoras no repercutan perniciosamente en el contribuyente, en lo que compete a los intereses moratorios de la deuda en disputa. Y esto, pues ejercer el legítimo derecho a recurrir un acto de determinación o sanción supone no sólo el derecho a obtener un pronunciamiento acorde a derecho, sino también se resuelva la disputa dentro de un plazo razonable.

Así, encontramos que durante los años 2007 a 2016 se incorporaron progresivamente modificaciones en el artículo 33° del Código Tributario[1] estableciendo la regla de que el cómputo de intereses moratorios se suspenderá una vez vencidos los plazos máximos dispuestos para cada instancia del procedimiento contencioso administrativo -reclamación, apelación y cumplimiento-, estableciendo que durante tal suspensión la deuda pase a actualizarse en base al Índice de Precios al Consumidor; es decir, en torno a la inflación[2].

Por otro lado, también hacia fines del año 2016, se fijó un límite a la suspensión del plazo de prescripción que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario -penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario-, señalando que dicha suspensión sólo operará "por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo"[3].

A partir de esta última regla, el Tribunal Fiscal viene cuidando que los expedientes a su cargo no verifiquen dilaciones excesivas para su resolución -al menos, excesos no mayores a cuatro años-, con el fin de evitar que por su propia demora llegue a prescribir la facultad del administrador tributario de exigir el pago de la deuda.

Sin perjuicio de lo anterior, si nos ocupamos de los tiempos que concretamente y en promedio toma actualmente la resolución de controversias tributarias, hemos

---

1 Modificaciones incorporadas en el artículo 33° del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo 981 (2007), la Ley 30230 (2014) y el Decreto Legislativo 1263 (2016).

2 Es preciso señalar que la jurisprudencia se ha ocupado de sostener que esta regla de suspensión debe aplicarse incluso en períodos en los que no se contó con una norma explícita y vigente, pues lo contrario supondría vulnerar tanto el derecho de los recurrentes a un debido procedimiento como el principio de razonabilidad [ver: Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes 04082-2012-PA/TC, 03525-2021-PA/TC, 04532-2013-PA/TC y 02051-2016-PA/TC, y Sentencia de Casación 6619-2021-Lima.]. Incluso, se ha previsto que tal suspensión aplique igualmente durante la etapa judicial [Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 03525-2021-PA/TC], sin perjuicio de la expresa referencia en contrario contenida en el último párrafo del artículo 33° del Código Tributario [*"la suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa"*].

3 Modificación dispuesta por el Decreto Legislativo 1311, vigente desde el 31 de diciembre de 2016. Cabe precisar que mediante una reciente interpretación contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal 00549-Q-2024, que ha sido emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, dicho órgano sostiene que, en tanto la regla indicada está contenida dentro del penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario, su aplicación se circunscribiría necesaria y únicamente al caso de expedientes donde se declare la nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para su emisión; tesis que resultaría, desde nuestra perspectiva, muy discutible.

podido advertir que si bien durante la etapa administrativa la SUNAT resuelve los recursos de reclamación (primera instancia) dentro del plazo máximo de nueve (9) meses que prevé el artículo 142 del Código Tributario; el Tribunal Fiscal viene tomando entre año y medio a tres años para pronunciarse sobre los recursos de apelación (segunda instancia)[4], excediendo así el plazo máximo de doce (12) meses fijado para tal instancia en el artículo 150 del Código Tributario.[5]

Y trasladándonos a la sede judicial, el promedio que toma conseguir un pronunciamiento en primera y segunda instancia judicial, así como en la etapa casatoria, es de entre uno a dos años por cada etapa, lo que depende también en gran medida de la complejidad del caso y/o la particular carga procesal del juzgado o sala de turno.[6]

En línea con todo lo anterior tenemos que, en términos generales, la controversia tributaria puede tomar un promedio de diez (10) años desde su inicio hasta la obtención de un pronunciamiento judicial definitivo y con carácter de cosa juzgada.

Pero tengamos en consideración que la controversia como tal surge luego de concluir una previa fiscalización tributaria, la cual suele emprenderse años después de nacido y declarado el tributo -dentro del plazo de prescripción-. En definitiva, tenemos que recién al transcurrir un aproximado de catorce (14) a quince (15) años desde que surge el tributo, podrá tenerse certeza respecto a la procedencia o no de un sobrevenido reparo vinculado a su liquidación.

Y, en este marco, meditemos en relación con este extenso intervalo de incertidumbre. Mientras la controversia no se resuelve, la Administración Tributaria asumirá que los efectos de su reparo deben repercutir igualmente en posteriores ejercicios u obligaciones tributarias; por ejemplo, liquidando el efecto del arrastre de saldos a favor, créditos o pérdidas, o incluso recalculando posteriores pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Pero, no cabe duda que este "efecto dominó" o "de cascada" estará igualmente sometido a la suerte de si posteriormente se confirma, deja sin efecto o modifica el reparo que originó y habilitó estas consecuencias.

E igualmente, mientras no se tenga una definición clara y definitiva sobre la controversia, la Administración Tributaria podría también optar por replicar similares reparos en la determinación de ejercicios posteriores, disponiendo así de

---

[4] Salvo que el contribuyente, en atención a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 150 del Código Tributario, no haya solicitado en su escrito de apelación el uso de la palabra, situación en la cual el Tribunal viene priorizando y dando resolución célere al recurso

[5] Referencialmente, la deuda actualmente comprometida en la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal asciende -según información de la SUNAT a octubre de 2024- a un monto aproximado de S/ 26,000 millones. Ver: https://elperuano.pe/noticia/255327-mef-crea-nueva-sala-especializada-en-el-tribunal-fiscal

[6] Nótese que, tratándose de deuda judicializada, ésta generalmente puede ser cobrada por la SUNAT, pues hoy en día la posibilidad de obtener una medida cautelar judicial que bloquee su exigibilidad es, ciertamente, remota.

importantes recursos, que representarán múltiples acotaciones que el contribuyente deberá igualmente recurrir, significándole mayores recursos y desgaste.

Imaginemos así que, finalmente, luego de muchos años el contribuyente logra un pronunciamiento que revoca la acotación del primer ejercicio y marca un derrotero claro sobre la discusión. Aquí, tendremos que todo el esfuerzo desplegado por el "efecto cascada" del propio reparo, así como las eventuales acotaciones replicadas por la SUNAT a posteriores períodos, habrán resultado inoficiosas, sin perjuicio de haber ocupado tiempo, recursos y desgaste en ambas partes que no podrá recuperarse.

Como puede notarse, la demora en la resolución de los conflictos tributarios perjudica considerablemente a los contribuyentes y a la propia Administración Tributaria, pues mantener latente y por largo tiempo una situación de incertidumbre sobre una determinación y/o sanción genera ineludibles ineficiencias económicas y de gestión.

Bien dicta el dicho: "justicia que tarda, no es justicia", lo que es precisamente advertido por los efectos generados a partir de una demorada resolución de las controversias tributarias.

Y si bien esta constante y vigente demora en la resolución de controversias podría ser un efecto natural de la alta conflictividad, es claro que, según se ha relatado, su verificación se termina constituyendo en una causa adicional al problema, pues lo agudiza y recrudece.

En base a lo anterior, es evidente que la creación de nuevas Salas del Tribunal Fiscal, o juzgados o salas judiciales, podría aliviar la carga procesal y hacer más célere la resolución de controversias. Pero lo cierto es que hay otros motivos que activamente abonan al problema de la conflictividad, que pasaremos a relatar seguidamente.

II. Complejidad en la interpretación y aplicación de las normas tributarias

Sin duda, el crecimiento y desarrollo de las economías, la digitalización, así como la mayor interconexión y globalización han traído como correlato una sofisticación en las relaciones y operaciones comerciales y financieras. El derecho y la tributación no son ajenos a esta realidad, y vienen adaptándose para ser aplicados en estos nuevos contextos.

Así, a modo de ejemplo, nuestra legislación ha venido incorporando nuevas regulaciones para prever las consecuencias tributarias de estas nuevas situaciones y relaciones (E.g.: normas sobre instrumentos financieros derivados, servicios digitales, etc.). Se viene evidenciando también un mayor desarrollo en materia de normas de precios de transferencia, útiles para establecer el valor de mercado en operaciones entre vinculados o a través de paraísos fiscales. Se están también incorporando -aunque paulatinamente- más Convenios para Evitar la Doble

Imposición celebrados por el Perú con otros países, y se ha dotado igualmente a la SUNAT de herramientas para combatir supuestos de elusión tributaria mediante una norma general antielusiva.

Pero sin perjuicio de todo lo anterior, lamentablemente seguimos evidenciando falencias muy elementales en la interpretación y aplicación de normas tributarias por parte de la Administración Tributaria, advirtiendo entre otros: (i) una tendencia por privilegiar la aplicación de normas reglamentarias o de inferior jerarquía por sobre la Constitución y las leyes; (ii) una propensión a la extrema literalidad en la lectura de las leyes y reglamentos, incluso cuando de tal lectura resulte una regla arbitraria y atentatoria de principios de nuestro ordenamiento; así como, (iii) un desconocimiento de los métodos de interpretación jurídica que, según lo dispone el primer párrafo de la Norma VIII del Código Tributario, deben permitir un adecuado entendimiento y aplicación de las disposiciones tributarias.

Este devenir normativo hace necesaria una constante capacitación y especialización no sólo de los contribuyentes y sus asesores, sino también de la Administración Tributaria, a fin de que aplique adecuadamente las consecuencias tributarias a las operaciones y estructuras que sean llevadas adelante por aquellos; más aún, cuando la SUNAT goza hoy de una facultad discrecional para perseguir supuestos de elusión tributaria.

Y sobre esto último, recordemos que ni bien se incorporó en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar de nuestro Código Tributario la norma antielusiva general (NAG) en el año 2012, el propio legislador meses después estimó conveniente suspender la aplicación de esta norma por contener conceptos jurídicos indeterminados, pues al dotar a la SUNAT de una amplia discrecionalidad, podía derivar en su aplicación desmedida y arbitraria.

Si bien desde hace unos años ya se cuenta con los parámetros de forma y fondo aprobados para la aplicación adecuada de la NAG, existe aún una cierta resistencia en la autoridad para ejercer plenamente tal facultad, aplicándola en muy contados casos. También advertimos que muchas veces se justifican reparos bajo el manto de una simulación y/o cuestionando su causalidad, pero en buena cuenta se cuestionan las operaciones por su presunto carácter elusivo, pero sin activar propiamente la NAG.

En suma, la propia SUNAT no realiza los esfuerzos adecuados para combatir adecuada y acertadamente situaciones que considera elusivas bajo las normas dictaminadas para dicho propósito.

Así, notamos una pendiente tarea de perfeccionar el entendimiento y aplicación de la normativa tributaria en nuestro ordenamiento, objetivo para el cual también podrán ser de utilidad distintos mecanismos que mencionaremos en los párrafos siguientes.

III. Excesivo estándar probatorio exigido a los contribuyentes

El artículo 62° del Código Tributario establece que la SUNAT es discrecional para determinar, entre otros temas, a qué contribuyentes y sobre qué aspectos recaerán sus diferentes acciones de control, tales como fiscalizaciones, verificaciones, control del cumplimiento de obligaciones, etc.

Y ya en el marco de este tipo de acciones de control, advertimos en los últimos años una tendencia clara a requerir información muy profusa y notoriamente excesiva a los contribuyentes para demostrar la realidad de sus operaciones con incidencia tributaria. Así, de no satisfacerse estos pedidos desmedidos para generar convicción en el recaudador, se desconoce los efectos de tales operaciones al calificarlas como no fehacientes.[7]

Pero más allá del excesivo nivel probatorio demandado por la SUNAT, advertimos también actuaciones muy cuestionables del ejercicio de su discrecionalidad en lo concerniente a la valoración de las pruebas, tales como: (i) una preferencia por evaluar segmentada e independientemente cada prueba aportada; (ii) requerir puntuales pruebas o documentos como condición para acreditar la realidad de una determinada operación (desconociendo todos los otros elementos aportados); así como, (iii) una reiterada postura de que la Administración Tributaria no se encontraría obligada a realizar cruces de información para verificar la fehaciencia de las operaciones declaradas.

Sin perjuicio de esta preocupante tendencia, la jurisprudencia se ha ocupado en cierta medida a reconducir este tipo de actuaciones de la Administración Tributaria, sosteniendo que su discrecionalidad supone que debe evaluar de forma conjunta y razonada todos los elementos de prueba presentados, siendo deber del contribuyente aportar un nivel mínimo e indispensable de pruebas para justificar sus operaciones. Igualmente, como una concretización del principio de verdad material, se ha dispuesto que es un deber de la administración llevar adelante indagaciones o instruir pruebas de oficio, que permitan sustentar sus acotaciones; más aún, cuando el contribuyente ha cumplido previamente con su deber probatorio, pero la SUNAT estime insuficiente tales aportes.

Si esto no fuera suficiente, bajo un reciente criterio judicial vinculante[8], se ha señalado que, de acuerdo con los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio aquellas pruebas presentadas -incluso de forma extemporánea en el procedimiento-, en tanto resulten relevantes para el esclarecimiento de los hechos.

---

7 Una muestra de este excesivo estándar probatorio se encuentra dispuesto en la recientemente emitida "Guía de Referencia sobre Fehaciencia de Gastos", que ha sido compartida por la SUNAT durante el mes de agosto de 2024 en su portal web, en la cual se establece un conjunto de lineamientos para la documentación que se estima necesaria a fin de lograr acreditar la fehaciencia de gastos por concepto de remuneración al personal, publicidad, capacitación y gastos de viaje del personal. Ver: https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Guias_Gastos_v5.pdf

8 Criterio adoptado mediante la Sentencia de Casación 546-2022-LIMA.

Un ejemplo adicional de este tipo de actuaciones desmedidas, viene siendo el requerimiento de sustento documentario en el caso de servicios intragrupo; particularmente, cuando nos encontramos ante servicios de alto valor añadido. En efecto, a partir de una particular normativa incorporada a fines del año 2016 vía el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, la SUNAT viene exigiendo a los contribuyentes justificar los costos y gastos incurridos por su proveedor vinculado, así como los criterios de asignación. Si bien dicho requerimiento -en cierta dimensión- podría tener sentido para el caso de servicios de bajo valor añadido (toda vez que respecto a ellos las normas de precios de transferencia establecen la aplicación de un método simplificado para acreditar valor de mercado, en función de no sobrepasar de un margen sobre tales costos y gastos); pierde sentido exigir tal detalle para el caso de servicios de alto valor añadido, los cuales podrían justificarse bajo otros métodos de precios de transferencia que no se basen necesariamente en analizar márgenes.

Tenemos entonces que buena parte de la alta conflictividad responde a controversias en donde los reparos se sustentan en la supuesta no acreditación de la fehaciencia de operaciones, pero basándose en exigencias probatorias excesivas o incluso absurdas, que no se alinean a la metodología dispuesta por la jurisprudencia para un ejercicio adecuado de la facultad discrecional de la Administración Tributaria.

Lamentablemente, todo muestra que nos encontraríamos en un nicho en el cual la Administración Tributaria sigue apostando por generar una aparente recaudación en base al endurecimiento de exigencias formales y arbitrarias respecto a los contribuyentes formales.

IV. Ejercicio indiscriminado de la Administración Tributaria de su facultad para interponer demandas judiciales contra resoluciones del Tribunal Fiscal

Nuestro ordenamiento otorga de manera excepcional a la Administración Tributaria la facultad de interponer demandas contra resoluciones del Tribunal Fiscal, pero sólo en la medida que tales actos resulten nulos por contravenir la Constitución, las leyes o normas reglamentarias[9].

Esta facultad, plasmada como extraordinaria y que debería condicionarse a supuestos de efectiva nulidad del acto, lamentablemente se ha venido activando indiscriminadamente, siendo hoy en día testigos de un irrestricto y sistemático ejercicio de esta facultad de interponer demandas judiciales contra, prácticamente,

[9] Cuarto párrafo del artículo 157° del Código Tributario: "*La Administración Tributaria **no tiene legitimidad para obrar activa**. De modo **excepcional**, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N ° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.*"

cualquier pronunciamiento del Tribunal Fiscal; tal como viene procediendo no sólo la SUNAT sino también organismos reguladores.

Así, venimos siendo testigos de un incremento significativo de casos en los que, habiendo los contribuyentes obtenidos ante el Tribunal Fiscal pronunciamientos favorables que dejaron sin efecto actos de cobro, determinación y/o de multa, los administradores tributarios interponen demandas buscando una revisión judicial de tales actuaciones, con el objetivo de poder "resucitar" tales deudas dejadas sin efecto por el Tribunal Fiscal.

Por cierto, en la mayoría de estas demandas se termina cuestionando la decisión de fondo adoptada por el Tribunal Fiscal; lo que, en buena cuenta, denota pretensiones de plena competencia en favor de la administración tributaria, lo que resulta contrario a la naturaleza y objetivo de esta facultad excepcional de la administración para recurrir resoluciones de su superior jerárquico.

La distorsión, normalización y generalización de esta facultad de la Administración Tributaria precariza nuestro sistema de justicia tributaria, al restarle jerarquía al Tribunal Fiscal como máxima instancia administrativa en la resolución de controversias tributarias, anulando la relevancia y efectividad de sus pronunciamientos.

Podría ser difícil adoptar un cambio de paradigma sobre la posibilidad de que la Administración Tributaria recurra resoluciones del Tribunal Fiscal. Pero, en todo caso, dado el descontrol advertido en su ejercicio, esta facultad debe restringirse normativamente.

Por ejemplo, podría limitarse sólo a casos donde el pronunciamiento emitido sea contrario a: el criterio contenido en jurisprudencia de observancia obligatoria del propio Tribunal Fiscal; a un criterio interpretativo del Tribunal Constitucional o a un precedente vinculante judicial y/o doctrina jurisprudencial, evitando así que prácticamente se pueda demandar cualquier pronunciamiento del Tribunal Fiscal que no resulte del agrado del fisco.

Mientras cualquier pronunciamiento del Tribunal Fiscal puede ser -sin limitación alguna- pasible de revisión en la vía judicial por una demanda planteada por la administración tributaria, pierde razón y sentido obligar a los contribuyentes a transitar y agotar la instancia administrativa, pues esta deja de representar un fuero que garantice tutela efectiva (definitiva).

V. Ineficacia de los precedentes judiciales y de los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional

En todo ordenamiento jurídico moderno, la fijación de precedentes judiciales -figura tomada del *common law*- se constituye como una herramienta útil para uniformizar criterios interpretativos, permitiendo reducir la incertidumbre sobre los correctos alcances que debe otorgarse a las normas jurídicas. En teoría, tal

institución debería permitir reducir los índices de conflictividad, al otorgar mayor predictibilidad y seguridad jurídica en la aplicación del derecho.

Esta institución ha sido adaptada en ordenamientos de origen romano-germánico como el peruano, siendo lo propio que los precedentes sean observados por todos los órganos encargados de administrar justicia -sean administrativos y judiciales-, como bien por la propia Administración Tributaria.

Paradójicamente, en nuestro sistema de justicia tributaria se ha advertido que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal señalan que los precedentes judiciales -incluso los dictados por la Corte Suprema con carácter de precedente vinculante- **no le son de obligatorio cumplimiento**, pues a su entender sólo son vinculantes para las instancias judiciales. Dicha postura se asienta en una lectura literal de las disposiciones normativas que refieren al alcance y efectos de tales pronunciamientos.

Así, por ejemplo, en relación con una conocida discusión respecto a los efectos que sobrevenidas modificaciones en la determinación de un Impuesto a la Renta anual puedan generar en la liquidación de posteriores pagos a cuenta de dicho impuesto (cambio de coeficiente originalmente consignado), mientras se encontró vigente el criterio dictado por la Casación 4392-2013-Lima con carácter de precedente vinculante; a través de la posterior Resolución del Tribunal Fiscal 05359-3-2017, dicho órgano administrativo fijó una postura diametralmente opuesta, más aún, dictándola en calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria y sin hacer una mínima referencia al precedente judicial previamente emitido sobre la materia.

Pero lo cierto es que ha habido casos en los que los propios jueces y salas judiciales, estando obligados por ley a alinearse y aplicar los precedentes vinculantes, en muchas oportunidades los han desatendido, siquiera justificando las razones de su alejamiento.

Por otro lado, en lo que respecta a los criterios interpretativos dispuestos por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, nuestro ordenamiento establece que dichos criterios deben ser observados por los jueces al momento de aplicar las normas[10], lo que ha sido igualmente reconocido en la jurisprudencia general. En efecto, toda interpretación de normas que realice el Tribunal Constitucional en sus sentencias, al ajustarse a los principios de nuestra Constitución, idealmente -en el marco de cualquier Estado Constitucional de Derecho- tendría que ser observada también por la administración pública.

No obstante, en el caso de sentencias del Tribunal Constitucional que fijan expresas directrices para la correcta interpretación de las normas tributarias, muchas de

[10] Al respecto, la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que: "*los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes (…) según los preceptos y principios constitucionales, conforme con la interpretación de los mismos que resulten de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.*"; Por su parte, el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala que: "*los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes según los preceptos y principios constitucionales, lo cual resulta conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional.*".

ellas no vienen siendo aplicadas debidamente por las instancias judiciales, menos aún por la Administración Tributaria o por el Tribunal Fiscal.

Y esto viene sucediendo por ejemplo en relación con la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 02051-2016-PA/TC (Caso Paramonga), en la cual el tribunal interpretó que, respeto a la regla de suspensión del plazo de prescripción que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario (art. 46 del Código Tributario), sería irrazonable asumir que tal suspensión opere más allá de vencidos los plazos máximos para resolver previstos en el Código Tributario, debiendo reiniciarse su cómputo durante tales excesos. En la propia sentencia, el Tribunal Constitucional señaló expresamente que el criterio allí establecido deba resultar de aplicación a otros casos similares no concluidos a la fecha de publicación de la sentencia.

A la fecha, la Quinta Sala de la Corte Suprema no se estaría alineando al criterio interpretativo del Tribunal Constitucional, habiendo incluso emitido un precedente vinculante vía Sentencia de Casación 11947-2022 que privilegia una lectura estrictamente positivista sobre la discusión, y que termina limitando de manera arbitraria -y ciertamente discriminatoria- el alcance de la regla interpretativa en el tiempo.

De esta manera, no resultando los precedentes judiciales ni los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional mecanismos que, en la práctica, permitan uniformizar la interpretación de las normas tributarias por parte de todos los órganos encargados en resolver controversias -no generando seguridad jurídica y predictibilidad a los operadores de derecho-, es claro que proliferarán más las demandas judiciales y procesos de amparo buscando obtener recién en la vía judicial -y algunas veces recién en la máxima instancia- una tutela efectiva de los derechos.

VI. Cambios abruptos en los precedentes judiciales y ausencia de reglas transitorias

Se han advertido también oportunidades en las que se producen cambios abruptos en los criterios vinculantes dispuestos por la Corte Suprema, sin tener de por medio reglas claras de transitoriedad para la aplicación de la sobrevenida interpretación.

Nuestro derecho -incluida la jurisprudencia- no es sin duda estático. Admite cambios en el devenir del tiempo, incluso respecto a criterios que puedan haberse sentado en precedentes vinculantes, siempre que, naturalmente, respondan a encontrar una mejor aproximación a derecho (*ratio decidendi*). Ahora bien, no podríamos garantizar que esto último sea lo que motive necesariamente los cambios en los precedentes.

Así, por ejemplo, mencionamos previamente la Sentencia de Casación 4392-2013-Lima, publicada el año 2016 y a través de la cual se proscribió una interpretación extensiva de las normas tributarias -en particular de los artículos 85 de la Ley del

Impuesto a la Renta y 34 del Código Tributario-, no siendo posible habilitar un recálculo de omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, basados en una reliquidación posterior del coeficiente aplicado.

Con posterioridad a este precedente, mediante la Casación 6621-2021-Lima (2023), se estableció un nuevo precedente vinculante radicalmente opuesto, admitiendo el cobro de omisiones cuando los pagos a cuenta no fueron calculados en la forma y por el íntegro del monto que estrictamente habría correspondido en su oportunidad.

¿Los contribuyentes se encuentran amparados para cuestionar este tipo de acotaciones mientras se mantuvo vigente la Casación No. 4392-2013-Lima? ¿Desde cuándo prevalecería el posterior criterio? ¿Podríamos sostener la existencia de una "dualidad de criterio", sin perjuicio de no tratarse propiamente de pronunciamientos de la administración?

El no tener claridad sobre la forma de aplicación de nuevos sobrevenidos criterios vinculantes, muy aparte de determinar una incertidumbre sobre la aplicación correcta del derecho en el tiempo, puede generar situaciones de vulneración al principio de igualdad, de seguridad jurídica, así como del debido procedimiento/proceso.

Estos escenarios hacen necesario normar o fijar reglas jurisprudenciales respecto a las consecuencias en estos supuestos de transitoriedad.

VII. Ausencia de efectividad de otros mecanismos para la prevención de conflictos

Muy aparte de la existencia de precedentes judiciales y criterios interpretativos del Tribunal Constitucional, nuestro sistema tributario también prevé una serie de instituciones o mecanismos que tienen el objetivo de dotar de seguridad jurídica y predictibilidad a las normas tributarias y, en tal medida, podrían constituir instrumentos para reducir igualmente conflictos, al anticipar con claridad la forma como debe aplicarse el derecho.

No obstante, creemos que por distintas causas estos mecanismos no estarían cumpliendo cabalmente su propósito para representar adecuadamente instrumentos eficaces para su fin. Y comentaremos por qué algunos de estos mecanismos vienen verificando ello:

i. Facultad de la SUNAT para atender consultas

El Código Tributario regula en los artículos 93° a 95-A la posibilidad de que la SUNAT atienda consultas tributarias, permitiendo así a la autoridad exponer una aproximación oficial sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Dichas interpretaciones, que podrán plantearse institucionalmente -a través de entidades representativas de la actividad económica, laborales o profesionales o por

entidades del Sector Público- o de manera particular, son de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Si bien es saludable el ejercicio de esta facultad, al permitir predictibilidad sobre la interpretación que la SUNAT tendrá respecto a las normas consultadas, también es cierto que mediante el ejercicio de esta facultad se corre el riesgo de que se establezcan interpretaciones muy cuestionables o debatibles, las cuales -al resultar vinculantes para los órganos de la Administración Tributaria- generarán una ineludible conflictividad hasta la revisión de los casos concretos por una instancia de mayor jerarquía (al menos, por el Tribunal Fiscal).

En efecto, ha habido incluso varias oportunidades en las que los criterios adaptados en estos informes se alejan de aquellos contenidos en resoluciones del Tribunal Fiscal o en sentencias o precedentes judiciales, avivando aún más la situación de conflictividad.

Sería lo propio que la SUNAT de forma regular actualice y/o "de de baja" aquellos criterios interpretativos que sean revertidos en instancias posteriores. Lo contrario, habilitaría que sus órganos sigan generando acotaciones "inoficiosas", obligando a un desgaste innecesario de recursos -tanto para el contribuyente como para la propia administración-, cuando el horizonte ya es claro.

Y otra razón para que estos mecanismos no vengan representando en buena medida instrumentos para reducir la conflictividad, es que en muchos casos la SUNAT no llega a pronunciarse finalmente sobre la materia en discusión, asistiéndose de respuestas muy vagas tales como que "aplicará la norma que corresponda", o que el puntual tratamiento "se determinará en función al caso en concreto".

ii. Acuerdos Anticipados de Precios

El Perú cuenta desde el año 2004 con el mecanismo de Acuerdos Anticipados de Precios (APA), normado en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

El propósito de los APAs es fijar de antemano -en base a un acuerdo entre los contribuyentes y el Estado, o incluso entre distintos Estados- los criterios de aplicación de las reglas de precios de transferencia (métodos aplicables, comparables, e incluso los precios y ajustes) que recaerán sobre las operaciones de los contribuyentes alcanzadas por estas normas de valoración, pudiendo así otorgar seguridad jurídica, simplificar los procedimientos, mitigar riesgos de contingencias y, en buena cuenta, reducir la litigiosidad en esta materia.

No obstante, luego de transcurridos más de veinte años de contar con la normativa vigente, es lamentable que aún no se haya llegado a suscribir ningún APA en el Perú[11].

Recientemente, mediante el Decreto Legislativo 1662 publicado el 24 de setiembre de 2024, se ha modificado la Ley del Impuesto a la Renta para contemplar la posibilidad de que se celebren estos acuerdos de forma bilateral entre las autoridades tributarias de Perú y de otro estado con quien se haya celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición. Dicho acuerdo se canalizaría bajo el marco del procedimiento de Acuerdo Mutuo previsto en dichos convenios; pudiendo -sólo en tales casos- tener efectos incluso hacia transacciones de ejercicios gravables anteriores y no prescritos[12].

Como advertimos, los APAs aún no han llegado a prosperar como un mecanismo útil y eficaz para constituir un instrumento que vele por la seguridad jurídica y predictibilidad en la aplicación de normas de precios de transferencia. Si bien ampliar su cobertura al marco de Convenios para Evitar la Doble Imposición, debería incentivarlos, como veremos más adelante, el Estado también ha desatendido los mecanismos para efectivizar este tipo de vías alternativas en el marco de convenios internacionales.

A. Procedimiento de Acuerdo Mutuo

En el punto anterior hicimos referencia a este tipo de acuerdos (MAP), que se plantean en el marco de Convenios para Evitar la Doble Imposición, como un mecanismo alternativo para resolver controversias en relación con la aplicación o interpretación de las disposiciones de estos tratados, entre las autoridades competentes de los estados contratantes.

No obstante, el alcance de este tipo de mecanismos ha sido ciertamente reducido. Y sucede que el Peru no ha siquiera regulado un procedimiento concreto para activar el procedimiento de Acuerdo Mutuo.[13]

Sin perjuicio de lo anterior, si bien algunos contribuyentes se han podido valer de este mecanismo para interponer disputas en relación con los alcances de Convenios para Evitar la Doble Imposición, la tramitación de dichos procedimientos ha visto precisamente demoras y desatenciones por parte de las autoridades de nuestro país.

---

11 Las normas que regulan el trámite a seguir para la suscripción de estos acuerdos se encuentran contenidas en el artículo 118 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y en la Resolución de Superintendencia 377-2013/SUNAT, publicada el 29 de diciembre de 2013

12 Notemos que, según lo dispuesto en la Exposición de Motivos de esta norma, la justificación para su dación habría sido justamente reducir las controversias vinculadas a la aplicación de normas de precios de transferencia.

13 A la fecha únicamente se ha nombrado, mediante Resolución Ministerial 383-2021-EF/10 (vigente desde el 1 de enero de 2022), al Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria como representante autorizado para ejercer la función de autoridad competente del MAP.

B. Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal

A partir del año 2020, en cumplimiento de lo dispuesto en la Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo 145-2019-EF (norma que estableció los parámetros de forma y fondo para la aplicación de la NAG), la SUNAT ha venido publicando en su portal web un Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal[14], que en buena cuenta representan casos o situaciones -provenientes tanto de la experiencia de la SUNAT como de supuestos hipotéticos- que podrían suponer conductas elusivas perseguibles mediante la aplicación de la NAG, de normas para combatir casos de simulación, así como de las reglas de precios de transferencia.

El catálogo -hoy en su tercera versión- incluye una caracterización de veinticuatro (24) situaciones (en ciertos esquemas, casos muy límites) en las que la ausencia de sustancia económica o el uso impropio o artificioso de actos podría representar reales situaciones de elusión tributaria. Sin perjuicio de ello, ciertos esquemas podrían responder también a un válido y legítimo ejercicio de economía de opción, por lo que el que la SUNAT los considere esquemas elusivos de antemano podría ser discutible.

Se espera que el catálogo represente en términos generales un instrumento para proveer de predictibilidad y seguridad jurídica en lo que compete a la aplicación de la NAG; no obstante, como señalamos párrafos atrás, ello en buena cuenta dependerá de que la SUNAT apueste con mayor determinación a ejercer su facultar de aplicar plenamente esta facultad, pues su uso sigue siendo ciertamente reducido.

En suma, de lo relatado en el presente acápite, puede advertirse que el Estado aún no ha habilitado ni dispuesto una cobertura adecuada o mínima para que muchos de los mecanismos creados con el fin de reducir la conflictividad, provean realmente de una mayor predictibilidad respecto a las normas tributarias y, en definitiva, representen instrumentos efectivos para, de manera preventiva, reducir conflictos tributarios.

iii. Uso impropio por parte del Poder Ejecutivo de facultades delegadas para revertir criterios jurisprudenciales

Advertimos por otro lado un Poder Ejecutivo que, no en pocas oportunidades, y dentro del marco de solicitudes de facultades delegadas para legislar en materia tributaria, emite normas que son categóricamente contrarias a pronunciamientos administrativos o judiciales que privilegiaron principios de la tributación o derechos de los contribuyentes. En otras palabras, el Ejecutivo termina normando en contra de criterios jurisprudenciales que no fueron de su agrado.

Lo particular es que esta intención de modificar normas para revertir el alcance de criterios contenidos en resoluciones o sentencias, no necesariamente se

[14] Ver: https://orientacion.sunat.gob.pe/7320-10-catalogo-de-esquemas-de-alto-riesgo-fiscal-empresas

transparenta al momento de solicitar las facultades al Congreso, pues se esconde bajo una necesidad de legislar sobre materias aparentemente sensatas.

Y esto ha sucedido recientemente con la dación del Decreto Legislativo 1669, que modificó las normas de la Ley del Impuesto General a las Ventas estableciendo un nuevo régimen general que procura una anotación casi inmediata de las facturas electrónicas en los registros de compras del contribuyente, estableciendo un mecanismo inflexible para el ejercicio sustancial del crédito fiscal, el cual es un elemento esencial en todo impuesto al valor agregado.

Esta norma ya ha venido generando una importante preocupación en nuestro medio, pues afectará a la generalidad de contribuyentes y representará un cambio de paradigma en relación con la forma de aplicar concretamente el impuesto.

Y aquí conviene señalar que si bien la ley autoritativa (Ley 32089) habilitó al Ejecutivo legislar para establecer cambios normativos respecto al control de las operaciones en materia de libros electrónicos y anotación de los comprobantes, mas no se autorizó a modificar la legislación respecto al ejercicio de un derecho sustancial, que es lo que finamente ha terminado por modificarse al establecer un condicionamiento más extremo para el ejercicio del derecho a crédito fiscal.

En buena cuenta, el Ejecutivo ha terminado normando en reacción a los criterios contenidos en las recientes Sentencias de Casación 18629-2023 (del 18 de enero de 2024) y 25469-2023 (del 24 de enero de 2024), mediante las cuales la Corte Suprema estableció que, a partir de la legislación vigente, la anotación extemporánea de un comprobante no podría perjudicar el derecho sustancial a ejercer crédito fiscal.

Y esta reciente experiencia lamentablemente no ha sido un caso excepcional.

Una situación similar se dio hace algunos pocos años cuando mediante el Decreto Legislativo 1421 (2018) el Ejecutivo incorporó una "norma transitoria" referida a la aplicación de las reglas de prescripción, que resultaba diametralmente opuesta al criterio contenido en la previamente publicada Resolución del Tribunal Fiscal 9789-4-2017, emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

En dicha oportunidad la clara intención del Ejecutivo fue forzar normativamente una aplicación retroactiva -ilegal e inconstitucional- de una posterior norma sobre prescripción en materia tributaria a situaciones acaecidas con anterioridad, como resultado de que la SUNAT ejercía temerariamente -en fechas muy cercanas a la fecha de prescripción del tributo- sus facultades de fiscalización y determinación.

Y en tal ocasión, las materias autorizadas en delegación (Ley 30823) sólo habilitaban al Ejecutivo para normar en materia tributaria con el fin de "*hacer más eficientes los procedimientos tributarios*"; es decir, sobre aspectos formales o procedimentales, mas no en materia de prescripción, lo que supone un aspecto sustancial para la tributación.

Es pues preocupante el reiterado uso impropio de facultades delegadas por parte del Ejecutivo, instrumentalizando esta facultad para abrogar fallos donde se

privilegió la aplicación de principios de la tributación y/o los derechos de los contribuyentes. Esta práctica atenta directamente contra la seguridad jurídica, la separación de poderes e incluso le resta competitividad a nuestro país, al mostrarnos como una plaza fiscal hostil. Sin dudarlo, aumenta también la conflictividad en materia tributaria.

Más allá de exhortar al Ejecutivo a evita este tipo de acciones, el Congreso -al momento de ejercer el control posterior de las normas emitidas en el marco de la delegación de facultades- así como los tribunales tiene la obligación de pronunciarse en contra de este ilegítimo ejercicio de facultades legislativas declarando la inconstitucionalidad de las normas, haciendo prevalecer las garantías y principios de nuestro Estado de Derecho.

iv. Actual deterioro de las finanzas públicas y sus efectos en la tributación

Una situación que consideramos conveniente destacar, es el actual contexto en la gestión de nuestras finanzas públicas, y la incidencia que ello puede llegar a tener en las políticas tributarias. Como conocemos, durante el año 2024 se generó un nivel de déficit fiscal (3.6%) no visto desde hace décadas -superando la meta de déficit estimada de 2.8%-, lo que respondió a un manejo imprudente y descontrol del gasto público.

A raíz de la reciente aprobación de la Ley de Presupuesto Público del año 2025, se ha adaptado igualmente una distorsión que incluso podría incidir perniciosamente en las deudas tributarias que vienen siendo objeto de conflicto, así como en la posterior actuación de la SUNAT. En efecto, con el fin de contrarrestar los altos márgenes de déficit fiscal, se incorporó como parte de los ingresos tributarios proyectados para el año 2025 una partida por concepto de "*ingresos proyectados por resolución de litigios del Tribunal Fiscal*"; es decir, a diferencia de los cánones prudentes que debe tener el presupuesto público, se está reconociendo como ingresos deudas -por un aproximado de S/ 7,000 millones- que se encuentran aún en controversia ante el Tribunal Fiscal, y respecto de las cuales, incluso de ser confirmadas por dicho órgano, los contribuyentes podrían plantear demandas judiciales que condicionen la validez y procedencia de tales cobros.

Esta es una situación *sui generis* en el manejo de nuestras finanzas, pues claramente distorsiona los parámetros de una correcta gestión, resultando medidas que precarizan la gestión de las finanzas públicas y no transparentan el real déficit fiscal que, irresponsablemente, sigue generándose.

Y lo más preocupante son los efectos que se estaría gestando: por un lado, una presión al Tribunal Fiscal para que confirme deudas en controversia (afectando su imparcialidad), pues estas ya están presupuestadas como "ingresos"; y, por el otro, crear un incentivo para que la SUNAT acote deudas tributarias de forma indiscriminada, pues esto permitiría proyectar un aumento de los ingresos públicos estimados en el futuro y, de esa manera, lograr un "equilibrio" artificial de las finanzas públicas.

Esta cuestionable medida fiscal podría generar sin duda una mayor conflictividad, al incentivar actuaciones arbitrarias tanto de la Administración Tributaria[15] o incluso del Tribunal Fiscal, en quienes termina recayendo la presión de cubrir generadas por el imprudente manejo de las finanzas públicas.

Si bien se proyecta que al menos el primer semestre del año 2025 tengamos un crecimiento del PBI y reactivación en la economía -lo cual no suele ser propio en un año preelectoral, donde usualmente se ralentizan decisiones de inversión-, será conveniente un redireccionamiento en el manejo de nuestras finanzas públicas, a fin de que sus efectos en la tributación no terminen por generar que, contrariamente a estas estimaciones, se desincentive la inversión y el desarrollo.

X. Mecanismos alternativos para la conclusión de controversias tributarias

Hasta este punto hemos tratado aspectos de nuestro sistema que podrían abonar a la generación de conflictos tributarios, los cuales, de ser debidamente atendidos, podrían reducir la aparición de más disputas.

Pero ya existiendo un alto nivel de conflictividad actualmente, desde hace algunos años se ha sugerido evaluar la incorporación en nuestro sistema de mecanismos que permitan una reducción de estas disputas.

Por un lado, tenemos los acuerdos conciliatorios o conclusivos, que en países como México, Brasil o España vienen permitiendo una reducción importante de disputas. Este mecanismo supone una suerte de "transacción" realizada como una etapa previa a la conclusión de la fiscalización tributaria, con la mediación de un tercero imparcial -ej.: defensoría del contribuyente-, permitiendo llegar a un mejor término respecto a las acotaciones y sanciones a ser aplicadas, evitando así el el inicio de una posterior controversia.

Por otro lado, tal cual ha venido operando en EEUU y algunos países europeos, se ha sugerido igualmente la adopción del arbitraje como vía alternativa a un procedimiento administrativo y/o proceso judicial, tomando en cuenta las bondades y efectividad de esta figura como vía alternativa para la resolución de conflictos en distintas materias, tales como la civil, comercial, e incluso en contrataciones con el Estado. Ciertamente, el mecanismo del arbitraje permitiría no sólo una célere resolución de la controversia, sino un alto nivel de especialización e imparcialidad en los árbitros nombrados por las partes y encargados de resolver la controversia.

En cualquier caso, no cabe duda que la adopción de estos mecanismos alternativos, si bien no resultaría un imposible, supondrían un cambio de paradigma importante en nuestro ordenamiento.

---

[15] Como las recientes medidas llevadas adelante por la SUNAT al masificar acciones inductivas respecto a representantes legales -en su calidad de responsables solidarios-, así como en base a la información obtenida a través del *Common Reporting Standard* (CRS), por rentas generadas en el exterior.

Lo que si hemos podido advertir en recientes años, es la aprobación de mecanismos de amnistía con el objetivo de incentivar que los contribuyentes se desistan de sus controversias tributarias, permitiéndoles acceder a una condonación o reducción de los intereses o multas de la deuda impaga (RESIT: 2002, Ley 30230: 2014, FRAES: 2017). Todos estos regímenes fueron instrumentales a necesidades inmediatas de recaudación fiscal y no abordaron apropiadamente el problema de la alta conflictividad.

Recientemente, y ante la necesidad de generar urgente recaudación para equilibrar la balanza fiscal, se emitió el Decreto Legislativo 1634 aprobando un Fraccionamiento Especial de la deuda administrada por la SUNAT, el cual representó nuevamente un mecanismo incompleto para atender el problema de alta conflictividad, no sólo por ofrecer un esquema de descuentos sobre la deuda (sólo respecto a los intereses y multas) que al día de hoy resultó insuficiente para persuadir a un contribuyente q desistirse[16], sino principalmente por el hecho de enfocarse únicamente en la situación de deudas litigadas que se encuentran pendientes de pago, y no de la totalidad de deuda tributaria contingente (incluyendo la ya cobrada).

En efecto, este régimen -al igual que los anteriores- ignoró la situación de prácticamente toda la deuda impugnada que se mantiene principalmente en etapa judicial; [17] siendo que estas deudas -incluso pagadas- mantienen un carácter "contingente" que podrá representar, en la eventualidad de que los contribuyentes logren revertir lo previamente resuelto, una futura obligación de devolverles aquello que indebidamente fue cobrado, afectando considerablemente la futura recaudación.

Ciertamente, es cada día más común escuchar de deudas que, si bien se son confirmadas por el Tribunal Fiscal -habilitando a la SUNAT a cobrarlas- tienen un horizonte de probable reversión, sea por la existencia de jurisprudencia judicial recurrente que es favorable al demandante o incluso criterios contenidos en precedentes vinculantes de la Corte Suprema que, como hemos ya señalado, vienen siendo inobservados por la SUNAT y Tribunal Fiscal.

Y sobre este punto, sólo haciendo el ejercicio de revisar causas tributarias que llegaron a la instancia de casación y fueron resueltas durante los últimos meses,

---

[16] Los intereses y multas han dejado de representar el componente predominante de las deudas tributarias, lo que sí pudo haber sucedido décadas atrás en virtud de las reglas de intereses moratorios que permitían capitalizar intereses y mantenerlos durante los plazos de exceso de mora de los órganos resolutores. SANTA CRUZ DÍAZ, David. Decreto Legislativo No. 1634: ¿un régimen insuficiente?; Revista Virtual La Cámara – Cámara de Comercio de Lima. Ver: https://lacamara.pe/decreto-legislativo-1634-un-regimen-insuficiente/.

[17] De hecho, el régimen ignora también el caso de muchos contribuyentes que, aun encontrándose en la etapa administrativa, tuvieron a bien realizar pagos "bajo protesto" de la deuda impugnada, con el fin de acceder a los esquemas de rebajas en la imposición de multas bajo los regímenes de gradualidad o incentivos.

podemos reseñar diversos expedientes en donde se ordenó a la SUNAT cumplir con la devolución de montos que cobró indebidamente:

a. Casación 11493-2022-Lima (publicada el 20 de julio de 2023): ordenó la devolución de S/ 1.5 millones.
b. Casación 93-2022-Lima (publicada el 14 de agosto de 2023): ordenó la devolución de S/ 7 millones.
c. Casación 23649-2023-Lima (publicada el 13 de febrero de 2024): ordenó la devolución de S/ 34 millones.
d. Casación 12026-2023-Lima (publicada el 18 de marzo de 2024): ordenó la devolución de S/ 1.3 millones.
e. Casación 16823-2023-Lima (publicada el 18 de marzo de 2024): ordenó la devolución de S/ 4 millones.
f. Casación 40416-2022-Lima (publicada el 18 de marzo de 2024): ordenó la devolución de S/ 630 mil.
g. A tales antecedentes, podemos agregar las Casaciones 29081-2023-Lima, 33946-2023-Lima, 10592-2023-Lima, 14936-2023-Lima, 39043-2023-Lima, 4975-2021-Lima, 23406-2023-Lima, 13305-2023-Lima, 17469-2023-Lima, emitidas por sumas similares; así como muchas otras sobre las que no hemos podido dimensionar el monto de las devoluciones ordenadas.

Notoriamente, la posibilidad de reversión de una deuda tributaria pagada pero impugnada, no es menor.

Y advertido lo anterior, debemos también considerar que en el caso de inversionistas extranjeros que consideren haber obtenido sentencias injustas en los fueros locales -lo que podría responder en buena medida a esta debilidad estructural del sistema-, muchos de ellos pueden recurrir a instancias internacionales con el fin de obtener pronunciamientos imparciales sobre sus disputas y, de ser el caso, ordenarse al Estado a pagar indemnizaciones por la vulneración de sus inversiones.[18]

En la actualidad, ha trascendido en medios la existencia de distintos arbitrajes en trámite presentados en contra del Estado Peruano, en los que la discusión sobre vulneración de inversiones tiene como elemento subyacente la determinación de millonarias deudas tributarias que, en muchos casos, se sustentan en la obtención de tratamientos discriminatorios (ej. suspensión de intereses moratorios durante

[18] Por ejemplo, en el año 2003 Duke Energy presentó una demanda arbitral ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI) por una disputa que estuvo asociada al correcto alcance de los beneficios de estabilidad tributaria y el régimen de depreciación de activos, producto de la cual el laudo ordenó al Estado peruano pagar una indemnización de USD 19 millones. Así también, en el año 2007 el ciudadano chino Tza Yap Shum demandó al Estado Peruano ante este mismo tribunal arbitral, invocando una vulneración a sus inversiones por aplicación indebida de normas sobre el IGV y distintos procedimientos de cobranza coactiva que llevaron a que su emprendimiento en el Perú quebrara. Logró un pronunciamiento que le reconoció el pago de USD 1 millón.

el plazo de exceso para resolver). Se proyecta que en los próximos meses se emitan algunos laudos relevantes.

Por lo tanto, no es descabellado señalar que los mecanismos de amnistía no deberían ser utilizados de forma sesgada, discriminando a aquellos contribuyentes que tienen deuda pendiente, ignorando a quienes pudieron haber pagado -bajo protesto o de modo coactivo- sus deudas.

Más allá de la relativa estimación de éxito que los contribuyentes o la SUNAT pueden depositar en las causas judicializadas y con deuda ya cobrada, si el Estado presenta un esquema atractivo para animarlos a un desistimiento, podría también estar "ahorrándose" un problema futuro. Y nótese que en la evaluación que realizan los contribuyentes no sólo juega la probabilidad de éxito, el quantum de la controversia o los costos que irroga mantenerla, sino también otros factores tales como: "sanear" los estados financieros de activos/pasivos contingentes, evitar complejidades temporales por mantener una disputa tributaria abierta y el "efecto en casada" que genera en posteriores obligaciones tributarias, mantener una mejor reputación pública y relación con la autoridad tributaria, etc.

La fórmula concreta para comprender dentro de este tipo de amnistías a quienes tengan deuda judicializada y ya cobrada puede ser materia de revisión[19], pero lo importante es destacar que resulta irresponsable normar un mecanismo únicamente para controversias donde la deuda no ha sido cobrada, excluyendo a aquellos contribuyentes que, con igual derecho, mantienen sus disputas abiertas, las cuales podrían eventualmente representar futuras obligaciones de devolución que afectarán una posterior recaudación.

A modo de conclusión

a. Como hemos advertido en cada uno de los acápites desarrollados, nuestro sistema adolece de un conjunto de problemas y fallas estructurales que no permiten dotar de predictibilidad y seguridad jurídica a los contribuyentes, y que abonan en buena parte al problema de alta conflictividad.

b. En lo que respecta a los procedimientos y procesos, estos siguen tomando un tiempo excesivo hasta su culminación, manteniendo una latente situación de incertidumbre. En ellos tampoco existe garantía de que se respeten a cabalidad los precedentes vinculantes o judiciales, ni los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional.

c. Por otro, la Administración Tributaria exige un excesivo nivel probatorio para acreditar la fehaciencia de las operaciones y valora las pruebas de

[19] Bien podría idearse una forma de adaptar un mecanismo que, comprendiendo a la generalidad de demandantes, no descuide los índices inmediatos de recaudación, ofreciendo por ejemplo como estímulo para desistirse -a quienes ya se les cobró la deuda- créditos tributarios fijados en base a un porcentaje de la deuda en litigio, que podrían aplicarse de manera fraccionada contra futuras obligaciones tributarias.

manera arbitraria; adopta continuamente interpretaciones irracionales de las normas tributarias; y ejerce indiscriminadamente su facultad de demandar judicialmente las resoluciones del Tribunal Fiscal que no son de su agrado. En lo que respecta a su facultad de atender consultas institucionales o particulares a través de informes, si bien en parte dichos documentos dotan de certeza sobre la forma como la SUNAT interpreta las disposiciones tributarias, en muchos de ellos no llega a pronunciarse cabalmente sobre la materia consultada; o incluso mantiene publicados criterios que han sido desvirtuados en posteriores instancias administrativas o judiciales, generando una innecesaria conflictividad.

d. Tampoco se están haciendo esfuerzos para promover otros mecanismos ideados para reducir la generación de conflictividad (APAs, Acuerdos Mutuos, etc.), o para la adopción de mecanismos alternativos para la solución de controversias, como pueden ser los acuerdos conclusivos o el arbitraje en materia tributaria. Contrariamente a ello, advertimos situaciones en las que el Ejecutivo emite impropiamente normas con el objetivo de neutralizar criterios jurisprudenciales garantistas, por no ser convenientes al interés recaudatorio, generando un mayor clima de inestabilidad en el sistema.

e. Por otro lado, un régimen de amnistía orientado a reducir la litigiosidad podría ofrecer beneficios tangibles -pudiendo incidir incluso en una parte del tributo insoluto- y comprender igualmente a la generalidad de contribuyentes con litigios en trámite, sin excluir a quienes ya se les cobró la deuda en conflicto. Sólo así este mecanismo podría representar una herramienta útil para persuadir a un buen número de contribuyentes de desistirse de sus recursos y demandas, generando igualmente una importante recaudación tributaria y una reducción del riesgo para el Estado de tener que devolver lo indebidamente cobrado.

f. Los esfuerzos del Estado en materia de sus políticas tributarias siguen recayendo en una mayor presión hacia los contribuyentes formales, que son quienes -en muchos casos debido a los múltiples defectos del sistema relatados- se ven obligados a litigar deudas que no consideran correctas. En paralelo, son aún nulos los esfuerzos del Estado por ampliar la base tributaria, siendo la alta conflictividad tributaria -que está atada al sector formal- un desánimo importante para la formalización.

g. Mientras el Estado no atienda con urgencia los problemas de fondo de la conflictividad, no lograremos un entorno fiscal que aliente la predictibilidad, tan necesaria para incentivar las inversiones, así como para promover la formalización y el desarrollo económico.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 119 – 137

Tratados de Libre Comercio, Acogimiento Posterior a Beneficios Arancelarios y la Acreditación del uso de medios de pago (Decreto Supremo 150-2007-EF)

Cesar Alfonso Alva Falcón*
Aldo Romario Fajardo Chang**

Resumen. - El Perú, a la fecha, ha firmado más de veintidós acuerdos comerciales internacionales que ofrecen beneficios arancelarios para la importación de bienes. Según el Decreto Supremo 150-2007-EF, para solicitar la devolución de tributos pagados en exceso, los importadores deben -como condición para el trámite- cumplir con evidenciar el pago a los proveedores extranjeros por la compra de los bienes, usando los sistemas bancarios y financieros, lo que está generado problemas, especialmente para empresas grandes y formales.

Palabras clave. - Medios de pago, aduana, comercio internacional, legislación.

Abstract. – Peru has signed more than twenty-two international trade agreements to date that offer tariff benefits for the import of goods. According to Supreme Decree 150-2007-EF, in order to request the refund of taxes paid in excess importers must - as a condition for the procedure - comply with the requirement of proving payment to foreign suppliers for the purchase of goods, using banking and financial systems, which is creating problems, especially for large and formal companies.

Key words. - Payment methods, customs, international trade, legislation.

* Socio Senior del Estudio Muñiz. Profesor universitario de pre y posgrado en facultades de Derecho, Economía y Negocios Internacionales. Candidato a Doctor en Derecho por la PUCP, Magister en Comercio Internacional por la Universidad de Alicante (presencial); Abogado USMP. Oficial de Aduana por la Escuela Nacional de Aduanas del Perú; quien comparte las siguientes palabras: *Este trabajo se lo dedico a Sofi y a Nico por el tiempo que les robo.*

** Bachiller en Derecho por la UNMSM. Se desempeñó como asistente de cátedra en la UNMSM Y USMP.

I. Alcances generales sobre los medios de pago

Para abordar la temática propuesta, previamente debemos comprender que la importación de mercancías usualmente es antecedida por un contrato de compraventa internacional en el que el vendedor o exportador cede la propiedad de la mercancía al comprador o importador a cambio de una contraprestación dineraria.

La contraprestación dineraria –en lo sucesivo "pago"- se efectúa a través de diversos instrumentos (medios de pago) que tendrán como finalidad que el vendedor o exportador reciba la cantidad de dinero pactada en el contrato de compraventa internacional. Hasta este punto tenemos lo que se podría catalogar como temática propia del derecho del comercio internacional; sin embargo, el tema incide en otras disciplinas conexas.

Si consideramos que la administración aduanera peruana tiene como finalidad ejercer el control del comercio internacional de mercancías en nuestro país, entonces es de entenderse que le sea de interés el conocer el medio de pago utilizado por el importador para fines tributarios, es en este instante en que el tema incide también en el campo del derecho aduanero.

i. Diferencia entre "medios de pago", "formas de pago", "términos de pago" y "condiciones de pago"

No deja de ser usual que se confunda los conceptos como "medios de pago", "formas de pago", "términos de pago" y "condiciones de pago". Al respecto debemos dejar en claro que los mismos se refieren a cuatro aspectos distintos que están relacionados con el pago de las mercancías.

Así, tenemos que ***"medio de pago"*** es el instrumento a través del cual se efectúa el pago al proveedor de la mercancía. Como ejemplo podemos mencionar a la transferencia de fondos o a la carta de crédito. Asimismo, debemos añadir que el Decreto Supremo Nº 150-2007-EF (del cual nos referiremos en detalle más adelante) brinda una lista abierta con relación a cuáles son los medios de pago que se utilizarán en las compraventas internacionales de mercancías que tendrán como fin el ser destinadas al régimen aduanero de importación para el consumo (en adelante nos referiremos a estas como "CV de importación"). Aunado a lo indicado, debemos mencionar que se hace hincapié el uso de los medios de pago a través de las empresas del sistema financiero, esto, entre otras cosas, con el fin de disminuir la gran informalidad económica que existe en nuestro país, llegando a una cifra muy alta que estaría sobrepasando un 70%[1].

[1] ComexPeru. (2023). INFORMALIDAD EN EL PERÚ: SITUACIÓN Y PERSPECTIVAS. ComexPeru. https://www.comexperu.org.pe/articulo/informalidad-en-el-peru-situacion-y-perspectivas.

Con relación a la ***"forma de pago"***, se trata del aspecto temporal del pago, esto es, una referencia al periodo en el que se efectuará la cancelación sin detenernos a analizar una fecha o rango de fechas específico. Como ejemplo podemos mencionar el pago a crédito (usualmente denominado "pago diferido") y el pago anticipado.

Por otro lado, al referirnos a ***"términos de pago",*** se hace mención de forma específica al periodo dentro del cual se deberá efectuar el pago. Usualmente se puede apreciar en las facturas comerciales a través de expresiones como "pago a 30 días del embarque" o "vencimiento a 60 días posterior a la fecha de la factura".

Finalmente, al referirnos a las ***"condiciones de pago***", nos referimos al aspecto condicional del mismo. Estas normalmente se aprecian en el contrato de compraventa internacional o instrumentos conexos –con menor frecuencia en las facturas comerciales- y suponen la existencia de una condición cuyo cumplimiento o incumplimiento incidirá en el pago. Ejemplo de esto lo tenemos cuando el comprador y vendedor acuerdan el pago siempre que exista un certificado de inocuidad por el arroz vendido, que debe ser expedido por un laboratorio de reconocido prestigio internacional cuya sede se encuentre en el país del comprador o vendedor.

ii. El *Soft Law*[2] y los medios de pago

En el campo del *soft law,* en materia de pago en la compraventa internacional, resaltan las reglas publicadas por la Cámara de Comercio Internacional. Entre estas reglas tenemos a las Normas URC 522 y a las Normas UCP 600 que regulan respectivamente a las cobranzas (entre ellas las cobranzas documentarias) y los créditos documentarios.

Es importante resaltar que estas reglas regulan diversos aspectos de los medios de pago mencionados en el párrafo anterior como lo son las partes que intervendrán, las obligaciones que asumen, el contenido elemental de la documentación y el flujo de la operación.

Al respecto destaca también que la Cámara de Comercio Internacional publicó complementos denominados eURC522 y eUCP600 que complementan el contenido de las reglas URC522 y UCP600 para que resulten idóneas para las presentaciones electrónicas. Asimismo, debemos mencionar que la Sociedad para las Comunicaciones Interbancarias y Financieras Mundiales (en adelante SWIFT) publica regularmente actualizaciones de las *Message Reference Guide*, textos en los que se encuentran las reglas respecto a los mensajes SWIFT; así pues, el estudio de estas guías permitirá conocer a profundidad los tipos de mensajes SWIFT y su contenido.

[2] El *Soft Law* hace referencia a reglas de conducta que en principio no tienen fuerza jurídica vinculante, aunque produzcan efectos prácticos. PASTORE, B. (2014). "*Soft Law* y la teoría de las fuentes del derecho". En *Soft Power,* vol. 1, núm. 1, pp. 74, 89.

Los párrafos anteriores buscan resaltar que, por lo general, son los medios de pago antes mencionados (conjuntamente con las transferencias bancarias) los que usualmente en la práctica se pactan en una compraventa internacional de mercancías.

iii. Sobre los alcances del Decreto Supremo 150-2007-EF y su relevancia para acreditar el uso de los medios de pago en las compras ventas internacionales: consecuencias en su incumplimiento

Es importante mencionar que la regulación esencial respecto al uso de los medios de pagos en el comercio internacional en Perú lo hace el Decreto Supremo 150-2007-EF. Según dicha norma, se debe entender por "medios de pago" a aquellos que se encuentren comprendidos en su artículo 5. A su vez dicho artículo detalla cuáles son: (i) depósitos en cuentas, (ii) giros, (iii) transferencias de fondo, (iv) órdenes de pago, (v) tarjetas de débito expedidas en el país, (vi) tarjetas de crédito expedidas fuera del país, (vii) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Ahora bien, en lo que atañe a los pagos que se generan de una compraventa internacional, lo que indica esta norma es que se será obligatorio hacer uso de los medios antes mencionados siempre que el valor FOB de la mercancía sometida a importación para el consumo supere los S/. 7,000.00 o los USD 2,000.00.

Por su parte, es importante resaltar que esta norma prevé que, pese a tener la obligación y no poder acreditar el uso de medios de pago, los importadores tendrán múltiples consecuencias a nivel tributario, entre ellas la **imposibilidad de acceder a la devolución de tributos** sea cual sea la causal de la solicitud o acceder a la restitución de derechos arancelarios (drawback). En este sentido, implícitamente, con esta disposición se incluyó que los importadores que presenten solicitudes de devolución en general (incluyendo la de aranceles y demás tributos que se generen por acogimiento a un acuerdo internacional posterior a la importación) deben acreditar el pago al proveedor extranjero usando los medios del sistema financiero y bancario, de lo contrario, dicho pedido debe ser rechazado. En efecto, para tener aún más claro este alcance lo graficaremos mejor con este ejemplo: si un importador por error paga dos veces tributos por bienes amparados en una misma declaración de importación, sería lógico que presente su solicitud de devolución por uno de los pagos realizado; sin embargo, pese a que este hecho puede ser de fácil comprobación, ahora lo que se le pide es que, además de acreditar el doble pago a la administración, deberá también demostrar que la cancelación de las mercancías al proveedor del exterior se efectuó usando el sistema financiero porque de no hacerlo, la devolución planteada, por más evidente que sea, deberá ser rechazada.

Otra consecuencia, no menos importante que se deriva de no evidenciar el uso de los medios de pago en las operaciones de comercio exterior, es que el importador sea

sancionado con una multa equivalente al 30% del valor FOB declarado[3]. Sin duda esta disposición vigente desde el año 2020, conjuntamente con la anterior, generan un impacto y preocupación muy fuerte en los importadores.

Precisa esta norma, siempre haciendo mención a las operaciones de comercio exterior, que la regla general es que se pague directamente al proveedor de las mercancías; sin embargo -también señala- que, si este designa a un tercero como beneficiario, esto se deberá comunicar a la administración aduanera antes de efectuar el pago. Sobre este punto conviene indicar que hasta la fecha (febrero 2025) dicha institución no publica la normativa respecto a la forma y condiciones en las que se debe comunicar el pago a tercero por lo que, de darse esos casos, lo que es recomendable realizar (que en la práctica es lo que se está haciendo) es comunicar por escrito este hecho previamente a SUNAT, a través de su MPV (Mesa de Partes Virtual).

iv. Medios de pago en el instructivo de llenado de la Declaración de Importación (DAM) y la relación con el Decreto Supremo 150-2007-EF

Para abordar este tópico debemos tener en claro que la Declaración Aduanera de Mercancías (en adelante "DAM") es el documento aduanero a través del cual una persona (natural o jurídica) declara diversa información requerida por la administración aduanera respecto a la mercancía objeto de un régimen aduanero.

Los formatos de la DAM (A, B y C) deben llenarse según lo dispuesto por el Instructivo Declaración Aduanera de Mercancías DESPA-IT.00.04 (en adelante "instructivo")[4]. En este texto se indica que en los casos en que la mercancía sea destinada al régimen aduanero de importación para el consumo (sólo en este caso), en el casillero 4.1 del formato B deberá declararse alguno de los datos que se aprecian a continuación y que están relacionado con los medios de pago[5]:

Código	Descripción
01	Efectivo (sin uso del sistema financiero)
02	Cheques bancarios
03	Orden de pago simple
04	Orden de pago documentaria
05	Remesa simple (cobranza simple)
06	Remesa documentaria (cobranza documentaria)
07	Carta de crédito simple
08	Carta de crédito documentario
09	Transferencias de fondos
10	Depósitos en cuentas
11	Giros
12	Tarjetas de débito
13	Tarjetas de crédito
14	Sin pago (especificar)

[3] El Decreto Supremo 418-2019-EF aprobó la última versión de la tabla de sanciones aplicables a las infracciones aduaneras y en ella se indica que se configura la infracción P52 cuando se evidencie la no utilización de medios de pago en la CV de importación, conforme a lo dispuesto en el Art. 3-A del Decreto Supremo 150-2007-EF.

[4] Norma aprobada mediante resolución de SUNAT 041-2010/SUNAT/A.

[5] Tabla tomada del instructivo que detalla el código a declarar si es que la mercancía se destinase al régimen de importación para el consumo.

Debemos hacer hincapié en que no todas las descripciones de los códigos contemplados en la tabla anterior, aprobada por una norma aduanera, se refieren a medios de pago a la luz de las normas especiales sobre la materia. En efecto, si recordamos que el Decreto Supremo 150-2007-EF considera como medios de pago a aquellos que se encuentran dentro de su lista y que además se utilizaron a través de las empresas del sistema financiero, la descripción del código 01 ("*pago en efectivo*") de la tabla anterior quedaría fuera. Similar situación tiene el código 14 *("sin pago*") en la que se indica que no hubo pago.

Respecto a la descripción del código 01 cabe precisar que no todas las CV de mercancías de importación para el consumo están obligadas a utilizar los medios de pago, así pues, las que tengan un valor FOB mínimo se encontrarán fuera del alcance de la obligación (como se ha indicado, cuando no se supere los S/ 7,000.00 o los USD 2,000.00).

Respecto a la descripción del código 14 debemos mencionar que no todas las mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo suponen un pago, este es el caso, por ejemplo, de las donaciones o también de las consignaciones.

II. La devolución de tributos ante la administración aduanera

En este punto debemos mencionar que la devolución de pagos realizada por la administración aduanera se da en caso en que estos hayan sido cancelados en exceso o indebidamente.

Debemos resaltar que un pago será considerado "*en exceso*" si es que este se hizo por un monto mayor a la cantidad debida; mientras que será considerado "*indebido*" si es que no hay causa por la cual debió cancelarse.

Ahora bien, las devoluciones por pagos en exceso o indebidos tramitados ante la administración aduanera abarcan una casuística variada. En ese sentido podemos mencionar como ejemplos: (i) la cancelación de una liquidación de cobranza por una infracción aduanera no cometida; (ii) el pago de los tributos cancelados por una DAM que posteriormente se legajó (se dejó sin efecto); o (iii) el pago de tributos que gravan la importación para el consumo de mercancías que se acogen posteriormente a los beneficios de un acuerdo comercial.

Asimismo, debe anotarse que usualmente la importación para el consumo se encontrará gravada por los siguientes impuestos: arancel, IGV e IPM; por este motivo es usual que las solicitudes de devolución de tributos vinculadas a este régimen aduanero los tengan en consideración.

Respecto a la normativa del procedimiento de devolución debemos considerar que sus reglas se aprecian en dos posibles vías: la tributaria (TUO del Código Tributario – en adelante "TUO del CT"-) y la aduanera (Ley General de Aduanas -en adelante

"LGA"- y los procedimientos de recaudación que son aprobados por la SUNAT a través de resoluciones de superintendencia).

Antes de adentrarnos en el análisis normativo, consideramos importante resaltar que el artículo 157° de la última versión de la LGA indica que "la devolución por pagos realizados en forma indebida o en exceso se rige por lo establecido en el Código Tributario (…)". Visto esto, es apropiado que comencemos el análisis normativo con la revisión de la legislación tributaria para luego abordar el análisis de la normativa aduanera.

i. Reglas tributarias respecto a la devolución de pagos indebidos o en exceso

En este grupo de reglas debemos destacar el contenido del actual artículo 38° del TUO del CT que establece que estas se realizarán "en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva (…)".

Es importante resaltar la regla mencionada anteriormente en tanto los tributos aduaneros se liquidan en dólares norteamericanos, pero se pagan en soles; lo que significa que al momento de hacerse efectiva la devolución que un contribuyente realice, esta se realiza en soles.

Continuando con el análisis del TUO del CT, debemos abordar el literal a) de su actual artículo 39° que establece como regla general que "las devoluciones se efectúan mediante abono en cuenta, corriente o de ahorros, abierta en moneda nacional, en una empresa del sistema financiero nacional o en el Banco de la Nación (…)".

La regla citada en el párrafo anterior a primera vista parece contradictoria frente lo dispuesto en la actual versión del Procedimiento General RECA-PG.05: Devoluciones por Pagos Indebidos o en Exceso y/o Compensaciones de Deudas Tributarias Aduaneras (en adelante "procedimiento de devoluciones") que dispone que la devolución se efectúa a través de cheques no negociables o notas de crédito negociables. Sin embargo, debemos considerar dos situaciones: (i) que la última actualización del procedimiento de devoluciones es anterior a la norma que aprueba la última versión del artículo 39° del TUO del CT y que esta última norma dispone que "El Ministerio de Economía y Finanzas aprueba mediante Decreto Supremo las disposiciones necesarias para la aplicación de lo dispuesto en el presente Decreto Legislativo."

Visto esto, al no existir de momento decreto supremo alguno que apruebe las disposiciones necesarias para que las devoluciones de pagos indebidos o en exceso (en adelante simplemente "devoluciones") efectuados a la administración aduanera se realicen a través de abonos en cuenta, se continúan efectuando a través de los mecanismos regulados en el procedimiento de devoluciones.

Por otro lado, el literal b) del actual artículo 39° del TUO del CT establece que "mediante resolución de superintendencia se fija un monto mínimo para la presentación de solicitudes de devolución. (…)."

La regla citada en el párrafo anterior es concordante con lo dispuesto en el procedimiento de devoluciones en tanto esta resolución de superintendencia contempla que las solicitudes de devolución deben realizarse para montos por encima de un tope mínimo.

ii. Reglas aduaneras respecto a la devolución de pagos indebidos o en exceso

Vistas ya las reglas tributarias sobre el tema de interés, debemos abordar las reglas propiamente aduaneras.

El primer grupo de reglas relevantes las encontramos en la LGA siendo de interés los actuales artículos 157° (cuyo análisis ya se realizó en un párrafo anterior) así como el 155°.

El artículo 155° indica que la acción de la administración aduanera para efectuar las devoluciones prescribe a los "cuatro años contados a partir del 1 de enero del año siguiente de efectuado el pago (…)". Este dato es de suma importancia pues nos plantea un primer plazo a considerar al momento de plantearnos la posibilidad de solicitar la devolución de un pago indebido o en exceso ante la mencionada entidad.

El segundo grupo de reglas relevantes se encuentra en el procedimiento de devoluciones aprobado por la administración aduanera, **RECA-PG.05**[6]. En esta norma encontramos el monto mínimo a partir del cual se podrán conceder las devoluciones:

> Debe ser mayor al diez por ciento (10%) de la UIT vigente al 1° de enero de año en que se presenta la solicitud de devolución, asimismo el tipo de cambio a considerar cuando la deuda haya sido determinada en dólares americanos es el de la mencionada fecha. (numeral 7 del literal A de la sección VI).

Otra regla prevista en dicha norma que es importante resaltar es la que concierne a la documentación que el solicitante deberá presentar, los que a continuación listamos: (i) escrito de fundamentación, (ii) formulario que figura como anexo 1 al procedimiento de devoluciones antes referido, (iii) la documentación que sustenta la solicitud, (iv) copia del documento de identidad del solicitante o del representante legal. (literal A de la sección VII).

[6] Procedimiento disponible en: https://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/recauda/procGeneral/reca-pg.05.htm

Respecto al formulario que figura como anexo 1 al procedimiento de devoluciones[7], debemos mencionar que cuenta con una cartilla de instrucciones de llenado que, entre otros, señala que en la casilla 08 debe indicarse el tipo de solicitud presentada (por ejemplo, la aplicación de un Trato de Preferencia Nacional -TPN- o un Trato de Preferencia Internacional -TPI) y que en la casilla 10 debe indicarse el código del tipo de documento cancelado (por ejemplo, se indicará 10 si lo cancelado fueron los tributos en el marco de una importación definitiva).

Siguiendo con lo previsto en el mismo procedimiento de devolución, se tiene también que si la administración aduanera detectase omisiones o deficiencias en la solicitud deberá notificar al solicitante a fin de que este pueda subsanarlas. (numeral 5 del literal A de la sección VII).

En cuanto al plazo para que la administración aduanera resuelva la solicitud de devolución, se señala: "(…) cuarenta y cinco (45) días hábiles, contados a partir del día siguiente de su presentación" (numeral 2 del literal E de la sección VI); sin embargo debemos considerar que este plazo se ve suspendido cuando la administración aduanera notifica al solicitante requiriendo que subsane omisiones o deficiencias en la solicitud, la suspensión durará hasta que el solicitante cumpla con remitir lo requerido.

Finalmente, respecto a la ejecución de la devolución, si la administración aduanera considera que la solicitud es procedente emitirá una resolución de división resolviendo en tal sentido y el solicitante deberá presentar el anexo 2 del procedimiento de devoluciones. Debemos anotar que la ejecución implicará la devolución a través de cheque no negociable o nota de crédito negociable.

III. Acogimiento a los beneficios de los acuerdos comerciales en el régimen aduanero de importación para el consumo

Respecto a este tópico debemos mencionar que el Perú ha suscrito diversos tratados conocidos como "acuerdos comerciales" (en adelante "TLC"), en estos destacan las disposiciones respecto a la reducción de aranceles a la importación de determinadas mercancías consideradas como originarias de las partes.

Es importante resaltar que el IGV y el IPM que grava la importación para el consumo se calcula tomando como base imponible el valor en aduana (CIF) más los impuestos sobre la importación (entre los cuales se considera el arancel, pero no el IGV y el IPM); por este motivo, si en virtud de un TLC se reduce el arancel a pagar por una importación, también se estará reduciendo el monto del IGV e IPM a pagar.

[7] Formulario disponible en: www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/recauda/procGeneral/reca-pg.05/anexos/inpcfa-pg-05(v3)an1-FormularioSolicitud.doc

La situación descrita en el párrafo anterior resulta de lo más atractiva para los importadores por lo que es usual que se acojan o pretendan acogerse a los beneficios de los TLC.

Ahora bien, debemos hacer hincapié en que, para conocer las reglas de un TLC debemos estudiar el texto de este y sus documentos anexos (decisiones de las comisiones administradoras del acuerdo, protocolos, acuerdos adicionales y otros por el estilo). Para este fin, es de sumo apoyo el portal sobre Acuerdos Comerciales del Perú, el que es administrado por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo – MINCETUR[8].

Sugerimos que, para obtener un conocimiento más preciso sobre los acuerdos que el Perú ha suscrito, se analice el texto de cada TLC pues estos son producto de las negociaciones entre las comisiones de representantes de las partes; en ese sentido, lo que establezca un TLC no necesariamente será similar a lo que se establezca en otro, todo dependerá de los que se haya pactado en cada caso.

Complementariamente, también se deben analizar los diversos decretos supremos emitidos por el MINCETUR que desarrollan las reglas de los acuerdos comerciales para su correcta ejecución en el territorio nacional.

Aunado a lo indicado debemos considerar que la administración aduanera también cuenta con procedimientos específicos que desarrollan las reglas para la aplicación de preferencias al amparo de los diversos TLC.

Finalmente, a nivel de jurisprudencia administrativa se cuenta con los criterios y decisiones del Tribunal Fiscal (mayoritariamente la sala de aduanas), entidad que regularmente resuelve respecto a temas vinculados a la ejecución de los acuerdos comerciales.

i. Reglas generales para el acogimiento a los beneficios de un TLC

Las reglas que usualmente se observan para el acogimiento a los beneficios de un TLC son las siguientes: partida negociada (conocida como la regla de NEGOCIACIÓN), transporte directo (conocida como la regla de EXPEDICIÓN DIRECTA), origen (conocida como la regla de ORIGEN), y la manifestación de voluntad (conocida como la regla de MANIFESTACIÓN DE VOLUNTAD).

La regla de partida negociada o NEGOCIACIÓN implica que en la lista de partidas arancelarias que cuentan con una reducción de aranceles al amparo del TLC, se encuentre la que corresponde a la mercancía que es o será objeto de importación para el consumo.

[8] Portal disponible en el siguiente enlace: https://www.acuerdoscomerciales.gob.pe/

Para verificar el cumplimiento de la regla de la partida negociada es recomendable revisar el texto del TLC. Complementariamente es importante resaltar que el portal "Operatividad Aduanera" administrado por la SUNAT[9] permite consultar el porcentaje liberado del arancel de las subpartidas nacionales (en adelante "SPN") en el marco de los TLC.

Respecto a la regla de transporte directo o EXPEDICIÓN DIRECTA, se tiene que los diversos TLC coinciden en que las mercancías sean transportadas directamente desde el territorio de una de las partes hacia el territorio de la otra. Sin embargo, en la práctica esto no sucede siempre ya que las mercancías regularmente son objeto de tránsito, transbordo o almacenamiento en el territorio de países no parte del TLC; por este motivo, es usual que se dispongan reglas para estos casos como, por ejemplo, presentar documentos de control por parte de la administración aduanera del país no parte que certifique que la mercancía estuvo bajo control y que no fue objeto de comercialización.

Para verificar el cumplimiento de la regla del transporte directo es importante revisar el documento de transporte, el manifiesto de carga de ingreso, el *tracking*, la documentación que emita el transportista o el agente de carga internacional, y la documentación emitida por las administraciones aduaneras de los países no parte en donde haya estado la mercancía.

Finalmente, la regla de ORIGEN implica la verificación de que la mercancía que desea acogerse a un beneficio es efectivamente "originaria" de una de las partes del TLC. Para este fin se deben analizar si los bienes a importar cumplen con las reglas de origen y reglas específicas de origen dispuestas en el texto del acuerdo al cual se desea acoger. Debemos resaltar que el cumplimiento de la regla de origen usualmente se comprueba a través del certificado de origen el cual debe ser emitido según lo dispuesto por cada TLC.

Finalmente, la MANIFESTACIÓN DE LA VOLUNTAD supone que se debe declarar en la DAM de importación, la información correspondiente al acogimiento a los beneficios del TLC. Esta situación la desarrollaremos en el siguiente numeral pues puede darse el caso que se trate de una solicitud de Trato Preferencial Internacional (TPI) al momento del despacho o con posterioridad a este.

ii. Oportunidad para acogerse a los beneficios de un TLC

La oportunidad de acogerse a los beneficios arancelarios de un TLC se refiere al momento en el que se deben solicitar. Así pues, la mayoría de los acuerdos comerciales suscritos por el Perú contemplan dos oportunidades a citar: en el mismo despacho de importación y posterior a este.

[9] Portal disponible en: http://www.aduanet.gob.pe/itarancel/arancelS01Alias

A. Acogimiento en el momento del despacho de importación

Al respecto, un importador se acoge en el momento del despacho cuando cuenta con la documentación de sustento, esto es: (i) certificado de origen, (ii) factura comercial, (iii) documento de transporte y (iv) otros. Asimismo, debe declarar en los casilleros correspondientes de la DAM de importación la información que exija el procedimiento específico del TLC (por ejemplo, en el formato A se deberá declarar el número y fecha del certificado de origen en el casillero 7.9; asimismo, debe indicarse el código del TPI en el recuadro 7.23).

A nivel operativo podemos afirmar que el acogimiento en el momento del despacho es practicado, por lo general, cuando los importadores cuentan con el certificado de origen respectivo. Es la tenencia o no de este documento, en realidad, el que determinará la oportunidad de gozar o no de los beneficios arancelarios de un TLC.

Respecto a la manifestación de voluntad debemos afirmar que, si el despachador de aduana no indica expresamente en la DAM de importación que se acogerá a los beneficios de un acuerdo comercial, la administración aduanera no asumirá que este desea acogerse (por más que el producto provenga de un país con el que se ha negociado un TLC) por lo que, de omitirse este requisito, será de aplicación la tasa arancelaria y demás tributos vigentes sin ninguna rebaja.

B. Acogimiento con posterioridad al despacho de importación

Para analizar el acogimiento con posterioridad al despacho se debe necesariamente revisar el texto de los TLC, los decretos supremos y los procedimientos específicos pues las reglas sobre este tema suelen variar.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo anterior, a grandes rasgos se puede afirmar que muchos de los TLC suscritos por el Perú prevé que se puede solicitar el acogimiento posterior al despacho cuando en el momento de la importación no se contaba con los documentos de sustento y se declaró la voluntad de acogimiento posterior al TPI. Cabe mencionar que los plazos pueden variar dependiendo del TLC (ejemplo: hasta 12 meses después de la importación en el caso del TLC con China).

A nivel operativo podemos afirmar que lo usual es que se opte por esta modalidad de acogimiento si es que al momento de la importación no se cuenta con el certificado de origen y se está en la posibilidad de pagar los tributos de la importación sin los beneficios arancelarios.

Aunado a lo indicado en el párrafo anterior, es usual que se declare la voluntad de acogimiento posterior incluso si no se tiene la certeza de contar

posteriormente con un certificado de origen pues esto no supone la comisión de alguna infracción o delito aduanero.

iii. Consideraciones al momento de presentar la solicitud

Si lo que se desea es presentar una solicitud de acogimiento a los beneficios de un TLC posterior a la importación, debemos considerar que si la pretensión es declarada procedente entonces surgirá el derecho de devolución y asimismo resultará apropiado que se rectifique la DAM en los casilleros correspondientes a la aplicación del TLC.

Considerando lo indicado en el párrafo anterior es entendible que a través de un mismo escrito se soliciten las tres pretensiones mencionadas y que por este motivo las resoluciones de división se pronuncien sobre estos.

Visto esto debemos considerar que tendremos que considerar las reglas de forma y de fondo respecto a nuestra solicitud.

A. Reglas de forma

Respecto a este punto debemos considerar, entre otros, los siguientes puntos:

a. Que el monto cuya devolución solicitaremos sea mayor al diez por ciento de la UIT vigente al 01 de enero del año en el que se presenta la solicitud. Para el análisis de este punto es importante conocer la diferencia entre el arancel contemplado en el arancel de aduanas vigente al momento de la importación y el porcentaje de arancel liberado según el texto del TLC; asimismo, es importante conocer si es que se hizo uso o no del crédito fiscal correspondiente a la DAM.

b. Que el expediente presentado a través de la Mesa de Partes Virtual de la SUNAT contenga los documentos exigidos por el procedimiento de devoluciones.

c. Que no haya prescrito la acción de la administración aduanera para devolver los pagado indebidamente o en exceso

d. Que no se haya iniciado aún un procedimiento por la misma pretensión.

e. Que no se haya planteado el desistimiento de la pretensión.

Si se satisfacen estas cinco condiciones podemos analizar el tema de fondo.

B. Reglas de Fondo

Sobre este punto debemos considerar lo siguiente:

a. Respecto a la partida negociada: Que la SPN declarada en el casillero 7.19 de la serie a la cual se aplicará el TPI se encuentre comprendida dentro de las partidas arancelarias negociadas en el TLC.

b. Respecto al transporte directo: Que el transporte se haya efectuado directamente entre los países partes del TLC o que, en caso de que esto no sea así, se cuente con la documentación adicional requerida por el TLC y el procedimiento específico.

c. Respecto al requisito de origen: Que se cuente con el certificado de origen debidamente emitido según el texto del TLC y la normativa local. Si bien no todos los TLC y procedimientos específicos exigen que el certificado de origen se encuentre dentro de su plazo de vigencia, es recomendable presentarlos dentro de este plazo ya que la administración aduanera regularmente observa los certificados que se encuentran fuera de este plazo a pesar de la aparente contradicción que surge con lo dispuesto en el Art. 2 del Decreto Supremo Nº 003-2013-MINCETUR. Como hemos indicado, para conocer el plazo de vigencia de un certificado de origen es apropiado que se revise tanto el texto del TLC y la normativa local.

d. Respecto a la oportunidad de presentación de la solicitud: Debemos considerar el texto del TLC y el procedimiento específico correspondiente. Es importante detenernos en el análisis de este punto en tanto podemos toparnos con casos en los que la normativa mencionada contemple un plazo para la presentación de la solicitud que exceda el plazo de la vigencia de la prueba de origen o viceversa, en estos casos debemos optar por presentar la solicitud dentro del plazo cuyo vencimiento esté más próximo.

e. Manifestación de voluntad: Si bien no todos los TLC y procedimientos exigen la manifestación de voluntad de acogerse posteriormente al TPI, es apropiado verificar siempre que se haya declarado al momento de la transmisión de la DAM.

IV. Los medios de pago y las empresas transnacionales

Conocido el contenido elemental de los medios de pago y su importancia en el procedimiento de devolución de pagos indebidos o en exceso como consecuencia del acogimiento a un TLC posterior a la importación, debemos abordar en base a nuestra experiencia las situaciones particulares que surgen cuando los solicitantes son empresas transnacionales.

En un primer término debemos recalcar que la relevancia de las empresas transnacionales en el comercio mundial de mercancías es un fenómeno analizado

desde hace buen tiempo (como evidencia de lo afirmado es que la analista Susan George en 2002 ya abordaba el tema en su obra Pongamos la OMC en su Sitio[10]).

En el caso peruano es usual que personas jurídicas que funcionan como subsidiarias de empresas matrices realicen importaciones de mercancías exportadas por otras empresas del mismo grupo.

Bajo lo explicado hasta el momento, la situación se torna preocupante cuando se pretende acoger la importación a los beneficios de un TLC suscrito por el Perú con posterioridad al despacho. Más allá de las situaciones que surgen al momento de probar el origen, la expedición directa o si la partida es negociada; notamos que gran parte de las complicaciones suceden cuando la administración aduanera requiere al importador la acreditación del uso de los medios de pago.

Al no encontrarse contemplada como requisito la obligación de acreditar el uso de los medios de pago en los textos de los TLC o en los procedimientos de acogimiento a los beneficios de estos, es usual que los importadores la obvien al iniciar sus trámites y que se percaten de su importancia cuando la administración aduanera lo exija mediante notificación.

i. La intervención de terceros en el flujo del pago

Si bien lo más sencillo es que el importador pague la CV de importación directamente al exportador de acuerdo con la forma de pago declarada y los términos de pago que se evidencien en la factura comercial, y que esta operación además quede evidenciada en un mensaje *swift* (aplicado a transferencias bancarias) que permita relacionarla con la factura comercial o la compraventa; la realidad es que las operaciones de las transnacionales pocas veces suceden de esta forma.

Lo que hemos podido constatar de nuestra experiencia es que las CV de importación de las transnacionales normalmente suponen un pago a crédito con términos de pago que usualmente no se cumplen por lo que se tiende a extender la fecha del vencimiento del pago.

No bastando con la situación detallada en el párrafo anterior, se tiene que también es usual que en una misma operación o en varias de estas se paguen múltiples facturas (pagos globales) a más de un acreedor pudiendo ser el caso que no todos sean parte del mismo grupo empresarial.

Finalmente, una tercera peculiaridad de especial interés para nosotros es la situación que surge cuando el pago no se efectúa directamente al exportador de las mercancías si no a un tercero que también es parte del grupo empresarial.

[10] George, S. (2002). Pongamos la OMC en su Sitio. Icaria Editorial. España.

La intervención del tercero en la dinámica de los pagos de las CV de importación suele darse cuando una transnacional establece una persona jurídica que, en el marco de los acuerdos o contratos celebrados al interior del grupo, ejerce funciones de tesorería; así pues, la tesorería podría encargarse de recaudar los pagos que realicen las filiales por las CV de importación celebradas con otras empresas del mismo grupo o bien canalizar el pago a proveedores externos.

ii. Dificultades y soluciones a las complicaciones más usuales de las transnacionales en la gestión de solicitudes de devolución de tributos pagados indebidamente o en exceso como consecuencia del acogimiento posterior a la importación a los beneficios de un TLC

Conocidas las particularidades en las operaciones de pago de las transnacionales, resulta importante desarrollar cómo esto influye en el procedimiento de devolución de tributos pagados indebidamente o en exceso como consecuencia del acogimiento a los beneficios de un TLC posterior al despacho de importación.

Respecto a la forma de pago lo apropiado es que se pague según lo que se haya declarado en la DAM; si por algún motivo se tuviese que pagar –o se hubiese pagado- en otra forma entonces lo apropiado será plantearse la rectificación de la DAM.

En el caso de que el término del pago que se evidencie en el documento de sustento (entiéndase factura comercial) no se fuese a cumplir; lo recomendable es que los importadores presenten cartas de aplazamiento de crédito firmadas por el acreedor en los que se brinde una nueva fecha de vencimiento para el pago de la factura. Debemos aclarar que esto no supone la acreditación del uso de medios pago, pero sí permite justificar el motivo por el cual aún no se ha pagado.

Respecto al pago de múltiples facturas en una o varias transferencias debemos mencionar que es necesario ofrecer en calidad de medio probatorio, todas las facturas mencionadas en las referidas transferencias, así como todos los medios probatorios relacionados a éstas.

Ahondando en lo citado en el párrafo anterior debemos mencionar que es recomendable apoyar nuestra prueba presentando por ejemplo un cuadro resumen que permita al funcionario aduanero relacionar rápidamente las facturas, las DAM, los montos, los beneficiarios de los pagos y otros datos. Para el mismo fin podemos apoyarnos en registros contables y otros documentos que de forma fehaciente permitan esclarecer el asunto.

Asimismo, adicional a lo indicado en el párrafo anterior, somos de la idea de que lo ideal es se deje evidencia ante la empresa del sistema financiero a través de la cual se va a hacer uso de los medios de pago, de cuáles son los números o códigos de las facturas que se están pagando, esto con el fin de hacer una correcta conciliación e identificación de los pagos globales que se están realizando.

Finalmente, respecto a la intervención de un tercero en la operación del pago, debemos considerar que la regla general es que el pago se efectúe directamente al proveedor; sin embargo, el legislador ha previsto la posibilidad de que se haga a un tercero.

iii. La comunicación de la intervención de terceros en el flujo del pago

A través del artículo 3° del Decreto Legislativo 1529 se incorporó el artículo 5-A al Decreto Supremo 150-2007-EF que regula los casos en los que interviene un tercero en el pago. Así pues, se tiene que, para acreditar el uso de los medios de pago cuando el beneficiario sea un tercero designado por el acreedor, se deberá informar a la SUNAT antes de efectuarse el pago.

Debemos anotar que la cuarta disposición complementaria del Decreto Legislativo 1529 antes citado precisa que mientras aún no se haya señalado "la forma y condiciones en las que se efectuará la comunicación (…) deberá presentarse en las dependencias de la SUNAT o a través de la Mesa de Partes Virtual de esta".

Lo recomendable respecto a la comunicación que deberá efectuarse antes de realizarse el pago, es que se haga a través de un escrito firmado por el representante legal del importador en el que se explique de forma clara el motivo por el cual se pagará al tercero y se detallen las facturas que se cancelarán bajo esta dinámica.

Además, se sugiere que como anexo se presente documentos firmados por el acreedor original que dejen constancia de forma indubitable su intención de que el pago se efectúe a un tercero distinto a él; para este fin podemos considerar cartas, declaraciones juradas, acuerdos, contratos y otros.

Visto esto, queda en evidencia que es de suma importancia que en el caso mencionado en el párrafo anterior se comunique a la administración aduanera lo más pronto posible a fin de evitar ser objeto de las sanciones que establece la normativa vigente como el no poder acceder a la devolución de tributos.

iv. La actuación de la administración aduanera en casos en que interviene un tercero en el flujo del pago

Considerando que es deber de la administración aduanera el notificar las deficiencias u omisiones en las solicitudes de devolución de derechos que se tramiten; lo que hemos advertido es que ahora es usual que esta notifique a los solicitantes requiriendo la acreditación del uso de los medios de pago a sus proveedores del exterior; para tal fin brinda un plazo para subsanar lo observado.

En la práctica muchos importadores suelen realizar las gestiones necesarias para obtener el documento que acredite el uso de medios de pago recién después de la notificación por lo que el plazo brindado suele ser insuficiente.

Si sucediese lo descrito en el párrafo anterior y la falta del documento de sustento se deba a la demora en la respuesta de la entidad financiera, es apropiado solicitar una prórroga del plazo para responder a la notificación anexando comunicaciones de la entidad financiera sobre el tema.

Si la administración aduanera requiriese la explicación respecto a un pago realizado a un tercero debemos verificar si este pago se realizó antes de la entrada en vigor del art. 5-A del actual Decreto Supremo 150-2007-EF (01 de abril de 2022), Si se efectuó el pago con anterioridad a esta fecha, consideramos que no se estaría dentro del alcance de la obligación de comunicar a la SUNAT con antelación la designación lo que se podría comunicar esta como respuesta a la notificación. El problema que estamos advirtiendo actualmente son aquellos casos en los que, si bien los pagos al proveedor extranjero son evidentes, se cuentan con todos los medios probatorios pertinentes, lamentablemente la única omisión es la comunicación previa a SUNAT. En estos casos consideramos que debe hacerse un serio análisis respecto a este alcance pues la formalidad no debería primar versus el fondo de las operaciones del importador y porque, lo más importante, se estaría desvirtuando el objetivo de esta norma que en el fondo lo que busca es la reducción de la informalidad de le economía de nuestro país y no el castigo a empresas formales por meras formas.

v. Empresas financieras domiciliadas en paraísos fiscales

Una última consideración que creemos es de interés para las transnacionales, es que se debe evitar que los pagos se canalicen a través de empresas financieras residentes en territorios o países señalados en el "Anexo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que no tengan vigente con el Perú un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria o Convenio para Evitar la Doble Imposición que incluya una cláusula de intercambio de información.

Lo indicado en el párrafo anterior debe tenerse en cuenta ya que este tipo de pagos no dan lugar a la acreditación del uso de medios de pagos en la CV de importación por lo que impedirán el acceder a la solicitud de devolución de tributos.

V. Conclusiones y Recomendaciones

a. El abordaje a la temática de los medios de pago desde la perspectiva del derecho del comercio internacional pasará necesariamente por una revisión del *soft law*; mientras que si realizamos el abordaje desde la perspectiva del derecho aduanero se detendrá en las precisiones de la normativa tributaria y aduanera.

b. Las transnacionales realizan importaciones en el marco de sus cadenas de valor por lo que es usual que estos se acojan a los beneficios de los TLC.

c. Aunque la obligación de acreditar el uso de medios de pago a través del sistema financiero en una compra venta internacional no se encuentre contemplada en

los textos de los TLC o de los procedimientos de aplicación de preferencias, su cumplimiento debe ser revisado minuciosamente antes de presentar una solicitud de acogimiento posterior a los beneficios de un TLC.

d. La coherencia entre las operaciones comerciales y lo declarado resultará necesariamente beneficioso en tanto evitará que durante un procedimiento -no solo de devolución de tributos- la administración aduanera notifique observaciones respecto a la acreditación del uso de medios de pago.

e. Los pagos de las compras ventas internacionales de las transnacionales suelen presentar particularidades que de no ser correctamente gestionadas podrían derivar en que se les impida acceder a la devolución de tributos como consecuencia de un acogimiento posterior a los beneficios de un TLC e incluso estar sujetos a posible sanción ascendente al 30% del valor FOB de las mercancías importadas.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 138 – 161

Valoración aduanera en el Perú. Análisis crítico y lecciones aprendidas

Julio Guadalupe Báscones*

Resumen. – La valoración aduanera en el Perú ha experimentado un proceso natural de evolución durante los casi 25 años de vigencia del Acuerdo de Valor en Aduana de la OMC. Esto ha implicado un procedimiento de aprendizaje, tanto para el sector público como para el privado, que ha derivado en importantes modificaciones normativas, así como en la instauración de criterios interpretativos orientados hacia la predictibilidad y seguridad jurídica.

Palabras clave. – valor en aduana; Organización Mundial del Comercio; Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; carga de la prueba; valoración de la prueba; infracciones y sanciones aduaneras.

Abstract. – Customs valuation in Peru has undergone a natural process of evolution during the almost 25 years that the WTO Customs Valuation Agreement has been in force. This has involved a learning process, both for the public and private sectors, which has resulted in important regulatory changes, as well as in the establishment of interpretative criteria aimed at predictability and legal certainty.

Keywords. – customs value; World Trade Organization; Court of Justice of the Andean Community; burden of proof; assessment of evidence; customs infractions and penalties.

* Abogado por la Universidad de Lima. Socio líder del área de Aduanas y Comercio Exterior de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. Miembro de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Fundador y Past – president de la Asociación Peruana de Derecho Aduanero y Comercio Internacional. Autor de artículos de investigación en importantes revistas jurídicas y de obras especializadas publicadas en el Perú y en el extranjero.

I. Consideraciones preliminares

El Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la Organización Mundial de Comercio (el Acuerdo) regula Los métodos para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas; esto es, la base imponible para el cálculo de tributos en la importación de mercancías[1].

Estos métodos deberán ser utilizados de manera sucesiva y excluyente en base a una aplicación "en cascada" sobre la base de un principio de jerarquía sustentado en la aplicación preeminente del primer método de valoración (GONZALEZ BIANCHI, 2003)[2], lo cual obliga a agotar posibilidades para la aplicación de un método en particular (empezando por el primero) para poder pasar el método inmediato siguiente.

Resulta muy claro, sin existir discusión al respecto, que la finalidad del Acuerdo es lograr que el sistema de valoración en aduana constituya uno: i) equitativo (con sustento en criterios sencillos y en línea con usos comerciales internacionales); ii) no distorsionante (que no impida, obstaculice, aliente o desaliente estructuras de negocios); y, iii) que excluya, prohíba y no fomente la utilización de valores ficticios y/o arbitrarios (que no se condicen con el precio realmente pagado o por pagar).

Estos postulados hacen necesario que el Acuerdo, de un lado, sea aplicado de manera "neutral" a fin de evitar la manipulación de sus reglas con el fin de entorpecer o distorsionar veladamente el comercio internacional, (LASCANO, 2007)[3]; y de otro, no sea utilizado para generar barreras paraarancelarias con fines proteccionistas (PARDO, 2009)[4].

Sobre esta base, el Acuerdo propugna que la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas se sustente, en la medida de lo posible, en el valor real de aquella transacción que originó la exportación al país de importación de las mercancías objeto de compraventa internacional y, sobre ello, proceder al cálculo de los tributos de importación.

---

1 Hacemos referencia a "métodos", en plural, ya que el Acuerdo establece seis métodos de valoración aduanera que se detallan a continuación:
- Primer método : Método del valor de transacción de las mercancías importadas
- Segundo método : Método del valor de transacción de mercancías idénticas
- Tercer método : Método del valor de transacción de mercancías similares
- Cuarto método : Método deductivo
- Quinto método : Método reconstructivo
- Sexto método : Método del último recurso.

El primer método es el principalmente utilizado y se sustenta en la venta para la exportación al país de importación como elemento de soporte de la declaración aduanera de importación para el consumo.

2 González Bianchi, P. (2003). *El Valor en Aduana. La Valoración de las mercancías en el Sistema GATT/OMC*. Universidad de Montevideo. Pag. 93

3 Lascano, J. (2007). *El valor en aduana de las mercancías importadas*. Segunda Edición. Osmar D. Buyatti. Librería Editorial. Buenos Aires. Pags. 71 y 72

4 Pardo Carrero, G. (2009). *Tributación Aduanera*. Primera Edición. Legis. (2009). Bogotá. Pag. 426.

De este modo, lo que se busca es atender a aquellos elementos "intrínsecos" que se desprenden de la propia negociación contractual inter-partes (vendedor y comprador) que sustenta la operación de importación específica objeto de valoración aduanera y tomar los elementos "extrínsecos" (relacionados con otras operaciones comerciales) únicamente como instrumentos comparativos y de referencia, pero nunca como instrumentos de sustitución para la determinación del valor en aduana.

De este modo, cualquier ajuste (incremento) al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas por el comprador al vendedor podría efectuarse siempre que se cumplan las condiciones establecidas de modo expreso y taxativo por el propio Acuerdo.

La finalidad última del Acuerdo es dotar a la valoración aduanera de una indispensable y necesaria dosis de uniformidad y certidumbre evitando así que la determinación del valor en aduana quede sujeta al criterio del funcionario de turno. En ello radica la importancia de contar con normas neutras y precisas. (ZOLEZZI, 2008)[5].

De otro lado, debe tenerse presente que la creciente tendencia a nivel mundial de ir, poco a poco, eliminando tasas arancelarias en las operaciones de importación, en nada afecta la importancia del debido cumplimiento de la normativa de valoración aduanera, o, dicho de otro manera, el grave impacto que su no cumplimiento podría generar, dado que, aún en aquellos casos en los que la importación de mercancías sólo se vea gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV) y que lo pagado por dicho impuesto pueda ser utilizado como crédito fiscal, la incorrecta declaración del valor en aduana quedaría sujeta a la imposición de elevadas multas[6] y al cobro de intereses moratorios.

II. Acuerdo de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y evolución de la normativa peruana

El Acuerdo entró en vigor en el Perú en el año 2,000[7]. Antes de ello, la determinación del valor en aduana quedaba regulada por el denominado "Método de Valor de Bruselas".

Conceptualmente, el Método de Valor de Bruselas corresponde a una "noción teórica" del valor en aduana con sustento en el denominado precio normal (usual)

---

5 Zolezzi, D. (2008). *Valor en aduana (Código universal de la OMC)*. Ed., Editorial La Ley S.A.E. Pág. 17.

6 La multa por incorrecta declaración del valor en aduana, que históricamente ascendió al doble de los tributos dejados de pagar, recientemente ha sido reducida, mediante el Decreto Supremo No. 198-2024-EF, al monto de los tributos dejados de pagar; es decir, ha sido reducida en un 50%, lo cual denota lo desproporcionada que resultaba la referida multa en relación con la infracción cometida.

7 El Acuerdo fue aprobado por Resolución Legislativa 26407 y se incorporó a la legislación peruana mediante el Decreto Supremo 186-99-EF (norma que aprobó el Reglamento de Valoración en Aduana de la OMC).

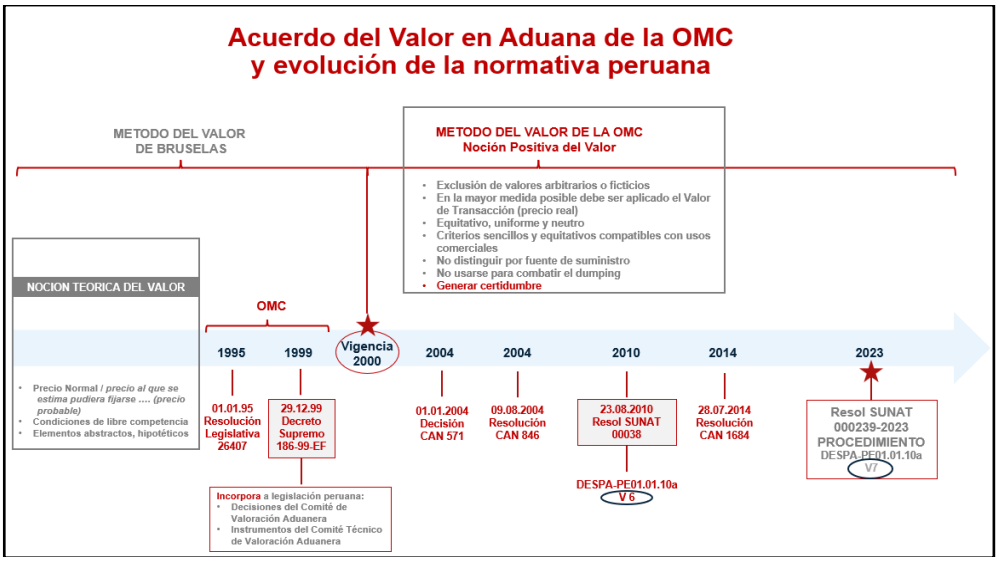
que era concebido como aquel precio establecido en condiciones de libre competencia; es decir, un precio estimado, probable, abstracto e hipotético.

Como se aprecia, bajo este sistema el precio libremente pactado por el vendedor y comprador no era concebido como elemento principal para los fines de la valoración aduanera sino, más bien, como un elemento más de referencia para el análisis y determinación del valor en aduana.

Por el contrario, el sistema establecido por el Acuerdo corresponde a una "noción positiva" del valor en aduana con sustento en el precio realmente pagado o por pagar por el comprador al vendedor en aquella operación de compraventa internacional que originó la importación de las mercancías objeto de valoración y que, en definitiva, es aquella en la que el vendedor y comprador (importador) participaron.

En el siguiente cuadro esquemático se aprecia una línea de tiempo referencial en la que se muestra este cambio de sistema de valoración aduanera, así como de enfoque conceptual y legal sobre el particular.

Cuadro esquemático No. 1



En relación con el cuadro anterior resulta importante resaltar lo siguiente:

a. La normativa que incorporó el Acuerdo a la legislación peruana (Resolución Legislativa 26407 y Decreto Supremo 186-99-EF) también incorporó las decisiones del Comité de Valoración Aduanera, así como los instrumentos del Comité Técnico de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Aduanas (OMA)[8], con la finalidad de uniformizar la interpretación y aplicación de las disposiciones del Acuerdo.

[8] Comités establecidos bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera y que tiene por finalidad emitir opiniones técnicas que tiendan a uniformizar la interpretación y aplicación del

b. De este modo, se buscó crear las bases jurídicas necesarias para contar con un marco normativo en materia de valoración aduanera orientado a la generación de certidumbre y seguridad jurídica excluyendo, de un lado, la aplicación de valores arbitrarios y ficticios y, haciendo prevalecer, de otro, el precio real pactado en la transacción comercial (compraventa internacional) que sustenta la operación de importación objeto de valoración aduanera.

c. La particularidad del caso peruano es que estas opiniones han sido incorporadas a la legislación nacional mediante un Decreto Supremo, situación que podría generar algunos problemas en cuanto a su aplicación dado que dichos instrumentos no fueron gestados para ser convertidos en normas que deban cumplir con disposiciones legales en cuanto a su gestación y puesta en vigor, sino únicamente como criterios interpretativos orientativos que pueden, como no, ser considerados por los servicios aduaneros de los países de importación. Debido a ello, podría llegarse, incluso, a sostener que en el Perú estas opiniones constituirían "norma tributaria" relacionadas con la determinación de la base imponible para el cálculo de los tributos de importación, las que contarían con el rango de Decreto Supremo, con todos los cuestionamientos que podría ello traer en relación con los principios tributarios que, bajo esta óptica, resultarían de aplicación como, por ejemplo, el de reserva de ley.

d. La valoración aduanera también ha sido regulada a nivel de la Comunidad Andina (CAN), principalmente mediante la Decisión 571 y las Resoluciones 846 y 1684, esta última, actualmente en vigor.

e. La aplicación de esta normativa se sustenta en la denominada *comunitarización de las disposiciones de la OMC* (BARBOSA, GARCIA, GUADALUPE, 2024)[9], lo cual implica: i) la incorporación de la normativa sobre valoración aduanera de la OMC en el ordenamiento comunitario andino; y ii) su interpretación armónica con base en los principios de eficacia directa, aplicabilidad inmediata y autonomía del ordenamiento jurídico andino[10].

f. De manera complementaria es importante también mencionar que en caso de presentarse antinomias (conflicto o contradicción) entre la normativa comunitaria andina y la normativa nacional, deberá prevalecer la primera. Lo indicado resulta especialmente importante en aquellos casos que son objeto de pronunciamiento sea a nivel andino (interpretaciones prejudiciales

Acuerdo. El Comité de Valoración materializa sus opiniones mediante Decisiones, y el Comité Técnico de Valoración mediante Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudio de Casos y Estudios.

9 Barbosa, J. ; García, L.; Guadalupe, J. (2024) *Contribuciones del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina al derecho aduanero,* en obra colectiva *Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina: 1979-2024*. Tomo I. Editado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Quito. 2024. Pag. 394.

10 Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Interpretación prejudicial del proceso 86-IP-2016. Magistrado ponente: Hugo Ramiro Gomez Apac. 21 de septiembre de 2017.

expedidas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, por ejemplo) o a nivel local (sentencias expedidas por el Poder Judicial, por ejemplo).

g. Vale mencionar que las Decisiones e Instrumentos expedidos por el Comité de Valoración Aduanera y por el Comité Técnico de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) también han sido incorporadas a la normativa andina conforme lo dispone, de manera expresa, la Resolución 1684 en su artículo 66. Al respecto, y no obstante los problemas jurídicos que ello podría suponer, como lo advertíamos anteriormente, no se conoce que ninguno de los países miembros de la Comunidad Andina haya efectuado reserva alguna al respecto. (BARBOSA, 2023)[11]

h. La regulación nacional en materia de valoración aduanera se ve plasmada básicamente en el Decreto Supremo 186-99-EF y la Resolución SUNAT 000239-2023 (que aprueba el procedimiento operativo sobre la materia).

i. Mediante estos instrumentos legales, en términos generales, se establecen pautas específicas y particulares sobre los requisitos para la aplicación de los métodos de valoración aduanera, se regula el procedimiento sobre la denominada "duda razonable" (materialización del control aduanero sobre el valor aduanero declarado por el importador), estableciéndose pautas relacionadas con las etapas del procedimiento, precios referenciales de sustento de las observaciones al valor, formalidades documentarias y plazos para las respectivas actuaciones, etc.

j. Como veremos más adelante, no necesariamente las disposiciones reglamentarias nacionales se encuentran alineadas con las disposiciones del Acuerdo y/o con las disposiciones andinas en materia de valoración aduanera, situación que genera bastantes problemas relacionados con la forma en que las autoridades peruanas resuelven los recursos impugnativos interpuestos por el importador y con los criterios interpretativos que se van formando en torno a ello, los cuales van, a la larga, consolidando posiciones institucionales no necesariamente orientadas a hacer prevalecer la verdad material ante las formalidades.

III. Normativa peruana sobre valoración aduanera y evolución de criterios

Pensamos que, y esto seguramente ocurrió en otros países también, el cambio de sistema de valoración aduanera (pasar del Valor de Bruselas al Valor OMC), supuso un tránsito que no fue ni sencillo ni pacífico para la Administración Aduanera. Las nuevas reglas, bastante distintas, hacían necesario que éstas sean entendidas con una visión nueva que requería no sólo desplazar la forma tradicional de entender el valor aduanero, sino, además, que el control aduanero fuese ejercido y materializado en base a un fuerte componente casuístico (análisis

[11] Barbosa, J. (2023). *Interpretación de las normas de valoración aduanera, en La valoración aduanera*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Ed., Tirant Lo Blanch, Bogotá. P. 26.

caso por caso) con sustento en la compraventa subyacente a la operación de importación y en la documentación aparejada a ella.

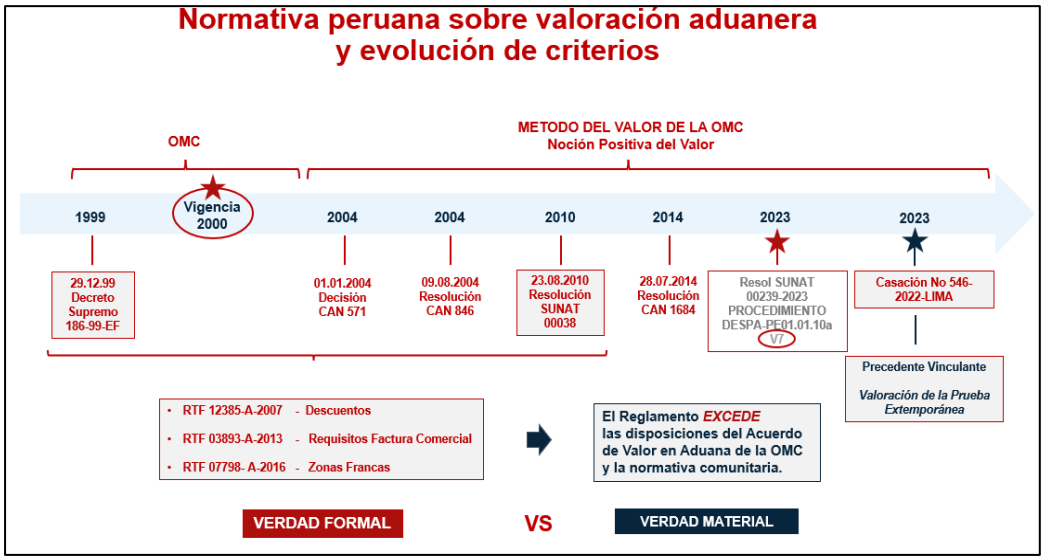
El hecho de colocar la documentación comercial generada entre privados (vendedor y comprador) como base de sustento de la valoración aduanera y como punto de partida del respectivo análisis, pudo haber generado preocupaciones en torno a las posibilidades y herramientas con que podría contar la autoridad para evitar ser "sorprendida". Creemos que esto podría explicar la manera sumamente formalista en que el reglamento peruano de valoración aduanera fue originalmente concebido y aprobado en el año 1,999; esto es, el año anterior a la inminente puesta en vigor del Acuerdo en el año 2,000.

Hacemos hincapié en ello pues el referido reglamento contó, y hasta la fecha cuenta, con un elevado componente de regulación de aspectos formales que, en muchos casos, y esto se ha venido comprobando en la práctica, obstaculiza seriamente, sino imposibilita, la debida acreditación del precio realmente pagado o por pagar con sustento en el contrato de compraventa internacional.

Esta situación derivó en la expedición de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal (segunda y última autoridad administrativa) mediante las cuales se dejó en claro que el reglamento nacional en materia de valoración aduanera excedía en algunos casos los alcances del Acuerdo y de la normativa comunitaria andina, situación que, a la larga, determinó la necesidad de efectuar modificaciones a dicho reglamento. Recientemente también han sido expedidos pronunciamientos a nivel judicial que, se esperaría, generen también, en un futuro cercano, necesarias modificaciones al mencionado reglamento.

En el siguiente cuadro esquemático graficamos esta situación:

Cuadro esquemático No. 2



En relación con el cuadro anterior resulta importante resaltar lo siguiente:

a. En el 2025, el sistema de valoración aduanera (valor positivo de la OMC) cumplirá 25 años de vigencia en el Perú. Espacio de tiempo dilatado en el cual, considero, este sistema ha "madurado" en base a modificaciones normativas (necesarias), precedentes jurisprudenciales expedidos tanto a nivel administrativo como a nivel judicial y, sobre todo, en base a una natural evolución de criterios interpretativos que han servido para orientar las acciones de control aduanero hacia la búsqueda de la verdad material en consonancia con el Acuerdo.

b. Especial importancia han tenido en este proceso las opiniones expedidas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, las mismas que han servido para dar mayor claridad, con vocación de uniformización, a las sentencias expedidas, a su turno, por el Poder Judicial en casos concretos que son analizados en este fuero.

c. Sin embargo, y como habíamos adelantado, se requieren aún modificaciones importantes en la normativa reglamentaria en función a las cuales el mérito probatorio de la documentación comercial (relacionada con la venta) y financiera (relacionada con el pago) no se vean perjudicadas por la aplicación de plazos perentorios y/o por el no cumplimiento de requisitos formales, establecidos con la finalidad de facilitar la labor de control de la autoridad pero no necesariamente para hacer prevalecer, en la mayor medida de lo posible, la verdad material, es decir, lo realmente acontecido en la práctica en conexión con las características y particularidades de la venta internacional y al pago del precio pactado.

d. En relación con la documentación contable relacionada con el registro de la venta y el pago del precio, resulta importante considerar que están siendo expedidos interesantes precedentes judiciales en función a los cuales se señala que la contabilidad constituye documentación de soporte complementario, pero no principal, en relación con la acreditación del valor en aduana.[12]

Ello, principalmente porque tanto el Acuerdo como la normativa comunitaria andina dejan en claro que la base para la determinación del valor en aduana (bajo las consideraciones del primer método de valoración aduanera, que es el más importante y de mayor aplicación), se sustenta principalmente en la venta y el precio pagado o por pagar, y no en otros factores, situación que determinaría que la actividad probatoria debería recaer con mayor y principal énfasis en estos dos aspectos.

Bajo esta consideración, la verificación de errores o de situaciones de falta de fehaciencia y/o insuficiencia de los registros contables podrían generar, quizás,

[12] Corte Suprema de la República. (2024). Expediente de Casación No. 1216-2024 LIMA. Lima: 11 de junio de 2024.

consecuencias tributarias y/o imposición de multas derivadas de la normativa vinculada con los tributos internos, pero no podrían "per se" servir como elemento para desestimar el valor en aduana declarado por el importador.

IV. Actuación de la Autoridad Aduanera

Las razones por las cuales la Autoridad Aduanera podría generar observaciones respecto del valor declarado por el importador tienen que ver con diversos factores como, por ejemplo, información incompleta en uno o varios de los documentos del despacho, datos ilegibles o poco claros en uno o varios de los documentos del despacho, discrepancia entre la información consignada en los documentos del despacho y/o entre dichos documentos y otra información que maneje la Autoridad Aduanera relacionada con la mercancía objeto de valoración (por ejemplo, aquella información consignada en el manifiesto de carga transmitido por el transportista), etc.

Sin perjuicio de lo anterior, en la práctica, se advierte que, en la gran mayoría de casos (sino en todos), la única razón por la cual la Aduana duda del valor declarado es porque dicho valor constituye uno inferior a los que se encuentran registrados en el sistema informático que maneja esta autoridad sin tomar en consideración otros elementos que podrían ser importantes, o muy importantes, para plantear dudas, realmente justificadas, en relación con dicho valor como podrían ser las situaciones que han sido mencionadas en el párrafo precedente.

De esta manera, la generación de estas "dudas razonables" (término utilizado para denominarlas) no estaría pasando por el análisis, con criterio, de una real situación que suponga plantear una observación al valor sino por el simplismo (a modo de "causa – efecto") de considerar la alerta automática de diferencia de valores que arroja un sistema informático (con soporte en una base de datos confidencial que maneja la Autoridad Aduanera[13]) como sustento único y suficiente para gatillar el inicio de un procedimiento de investigación de dicho valor, con todo lo que ello implica en costos y tiempo no sólo para el importador sino también para la propia Autoridad Aduanera.

Al respecto, debe tomarse en consideración que, desde el punto de vista del importador, el inicio de un procedimiento de duda razonable originará que:

a. Se deba afrontar el costo financiero de presentación de una carta fianza bancaria por el monto de eventuales mayores tributos, a fin de permitir el retiro rápido de las mercancías del recinto aduanero considerando el tiempo que tomaría la investigación a ser llevada a cabo por la Aduana. Ello, implicará el copamiento paulatino de líneas de crédito que podrían obstaculizar, incluso, el normal desarrollo del negocio; o

[13] La base de datos utilizada por la Aduana es el denominado Sistema de Verificación de Precios (SIVEP), al cual únicamente tienen acceso los funcionarios aduaneros (acceso de intranet) y no el público en general.

b. Se deba mantener inmovilizada una cantidad de dinero, en caso que se decida efectuar un empoce dinerario que sirva a modo de garantía por los eventuales mayores tributos de importación que supuestamente deban ser pagados a las resultas del proceso de investigación iniciado; o

c. Se deban afrontar las consecuencias de mantener inmovilizadas las mercancías mientras dure la investigación si es que no se cuenta con la posibilidad de afianzar o de disponer de dinero en efectivo para el respectivo empoce, circunstancia que podría suponer retrasos productivos, desabastecimiento, aplicación de penalidades por retrasos contractuales e, incluso, inhabilitación para contratar con el Estado cuando la contraparte sea una entidad estatal.

Como se aprecia, la decisión de la Aduana para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado debería considerar motivos realmente atendibles y no pueriles (ZOLEZZI, 2014)[14], pudiendo entender dentro de los alcances de lo "pueril" la duda del funcionario aduanero sustentada, única o principalmente, en una simple comparación entre el valor declarado por el importador y el valor contenido en registros informáticos.

En relación con ello, consideramos que la "motivación pueril" como sustento de inicio del procedimiento de duda razonable no constituiría una práctica alineada con las disposiciones del Acuerdo si tomamos en cuenta que, conforme a lo señalado de manera expresa en la Decisión 6.1. del Comité Técnico de Valoración en Aduana, el hecho de dudar de la veracidad y exactitud de la información declarada *no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes*.

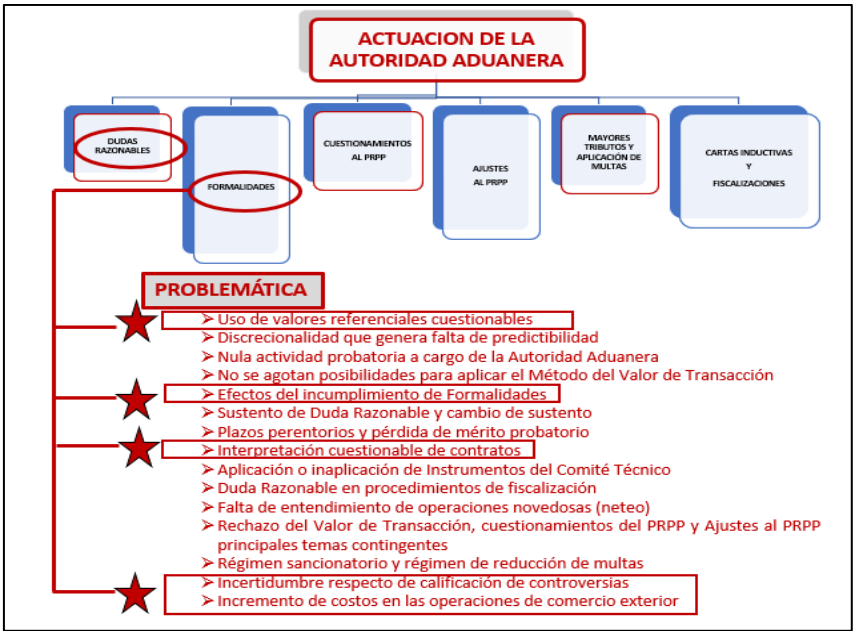
Al respecto, se estima que aproximadamente un 60% de los procedimientos de duda razonable iniciados por la Aduana son dejados sin efecto por el Tribunal Fiscal[15], con lo que se evidenciaría que un elevado número de estos procedimientos nunca debió haber sido iniciado, situación que devela la importancia del tema.

A mayor abundamiento, apreciamos que, en la práctica, el inicio de los procedimientos de duda razonable del valor declarado por el importador viene generando diversos problemas tal como se muestra en el siguiente cuadro esquemático:

[14] Zolezzi, D. (2014). *Valor en Aduana – "Del valor de transacción y de cuando la Aduana no lo acepta"*. Revista Análisis Tributario Vol. XXVII No. 315. Lima. Abril de 2014. p. 21 a la 23.

[15] Reporte informativo del Tribunal Fiscal relacionado con la cantidad de recursos de apelación resueltos en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2020 y el 30 de junio de 2024.

Cuadro esquemático No. 3



En relación con el cuadro anterior resulta importante reflexionar sobre la utilización de bases o bancos de datos, a modo de valores referenciales, que gatillan el inicio de los procedimientos de investigación del valor declarado ("dudas razonables").

Al respecto, es de indicar que la utilización de bases o bancos de datos con registro de valores aduaneros "comparativos" ha venido siendo cuestionada por organismos tan importantes como la Cámara de Comercio Internacional (CCI).

En efecto, la CCI, (mediante Documento No. 104-81 de septiembre de 2015)[16] hace referencia a la existencia, primordialmente en países en vías de desarrollo, de prácticas en materia de valoración aduanera que no se condicen con las disposiciones del Acuerdo con sustento en el uso de bases o bancos de datos que contienen "valores en aduana referenciales", los mismos que no generan predictibilidad ni transparencia para las operaciones de comercio exterior, como, por ejemplo, sistemas informáticos que no son de acceso público y que establecen indicadores de riesgo utilizados como parámetro para la generación de alertas y posteriores cuestionamientos al valor declarado por los importadores.

La utilización de estos mecanismos, alerta la CCI, afecta tanto la fluidez del comercio transfronterizo como la generación de inversiones originando retrasos en el despacho de las mercancías, procedimientos administrativos engorrosos y costos comerciales más elevados.

[16] Consultar: https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2016/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases_ES.pdf.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina también se ha pronunciado[17] en torno a que, si bien estas bases o banco de datos constituyen herramientas de referencia para la detección de riesgos potenciales en torno al valor en aduana declarado por el importador, éstos deberán ser utilizados con responsabilidad (accionar discrecional responsable), así como ser permanente y obligatoriamente actualizados a fin de evitar inequidades y perjuicios indebidos.

De lo antes señalado, se concluye que las bases o banco de datos deberían ser utilizados de forma coherente con los principios del Acuerdo; esto es, en base a un accionar responsable orientado a dotar de seguridad jurídica y previsibilidad a las operaciones de comercio exterior, buscando, en última instancia, la protección de los legítimos derechos del administrado, evitando situaciones de injusticia (ALAIS, 2008).[18]

V. Carga de la prueba y su valoración

Si bien la comprobación (elemento probatorio) del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas constituye, principalmente, un acto a cargo del importador, es de indicar que se ha venido analizando el rol que la Autoridad Aduanera debería tener en torno al desarrollo activo de actuaciones probatorias orientado hacia la búsqueda de la verdad material.

Dicho rol más activo se vería materializado, al menos, de dos maneras: i) procurándose dicha autoridad, por ella misma, los elementos probatorios a los cuales, razonablemente, pueda tener acceso (intercambio de información con las aduanas del país de exportación hacia Perú o con las entidades bancarias que participaron en el proceso de pago a proveedores extranjeros, por ejemplo); o ii) generando una interrelación más estrecha con el importador a fin de procurar un entendimiento claro y cabal de la operación de importación, así como del aseguramiento de que la documentación de sustento presentada se encuentra completa y acorde con lo requerido. Todo esto, a fin de aplicar en la mayor medida de lo posible (agotar posibilidades de aplicar) el Primer Método de Valoración en línea con las disposiciones del Acuerdo.

Recordemos que, conforme al principio de verdad material, existe la obligación de parte de las autoridades administrativas de, incluso, adoptar las medidas probatorias necesarias aunque éstas no hayan sido aportadas o hayan sido aportadas de manera insuficiente por el administrado; ello, a fin de superar, de manera oficiosa, las restricciones que las propias partes puedan generar .Todo esto con la finalidad de identificar y esclarecer los hechos reales (MORON, 2001).[19]

---

17 Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. (2021). Interpretación prejudicial del proceso 246-IP-2021. Magistrado ponente: Luis Rafael Vergara Quintero. Quito: 15 de diciembre de 2022

18 Alais, H. (2008). Los principios del Derecho Aduanero. Marcial Pons. Buenos Aires. 2008. Pag. 12.

19 Morón, J. (2001). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Gaceta Jurídica S.A. Lima. 2001. p. 41.

A mayor abundamiento, es de indicar que conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Decisión CAN 571 "*en la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, **en principio**, al importador o comprador de la mercancía.*" (negrita y subrayado nuestro).

Como se aprecia, la utilización del término "*en principio*" denota negación de exclusividad, con lo que no podría afirmarse que la carga de la prueba respecto de la acreditación del valor en aduana recaiga únicamente, y de manera excluyente, en el importador.

Al respecto, es de indicar que, en nuestra opiníon, el entendimiento de que la carga probatoria recae únicamente en cabeza del importador deriva de lo dispuesto, a su turno, por el reglamento de valoración aduanera peruano (artículo 1 del Decreto Supremo No. 186-99-EF) cuando en él se define la "carga de la prueba" como la:

> "**Obligación que tiene el importador** de probar que el Valor en Aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, de conformidad con las condiciones y ajustes previstos en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, las Normas Comunitarias Andinas en materia de valoración aduanera y las normas establecidas en el presente Reglamento". (negrita y subraydo nuestro).

Como se aprecia, la normativa nacional ha ominito la referencia al término "en principio", con lo que, por más que se señale en el texto de la norma nacional que la referida definición se encontraría acorde con la normativa comunitaria andina, queda en evidencia que ello no es así, y que, por el contrario, nos encontramos en un caso claro en el que la normativa nacional (norma de menor jerarquía) limita los alcances de la normativa comunitaria andina (norma de mayor jerarquía)[20].

De otro lado, y en relación con la valoración de la prueba aportada por el importador resulta importante hacer referencia a un precedente judicial relevante (y que constituye, además, criterio vinculante) expedido por la Corte Suprema[21], mediante el cual no sólo se resalta la importancia, a los efectos de la valoración aduanera, de hacer prevalecer la verdad material ante las formalidades, sino además, en nuestra opinión, se redefine la participación de la Autoridad Aduanera en las investigaciones del valor declarado por el importador.

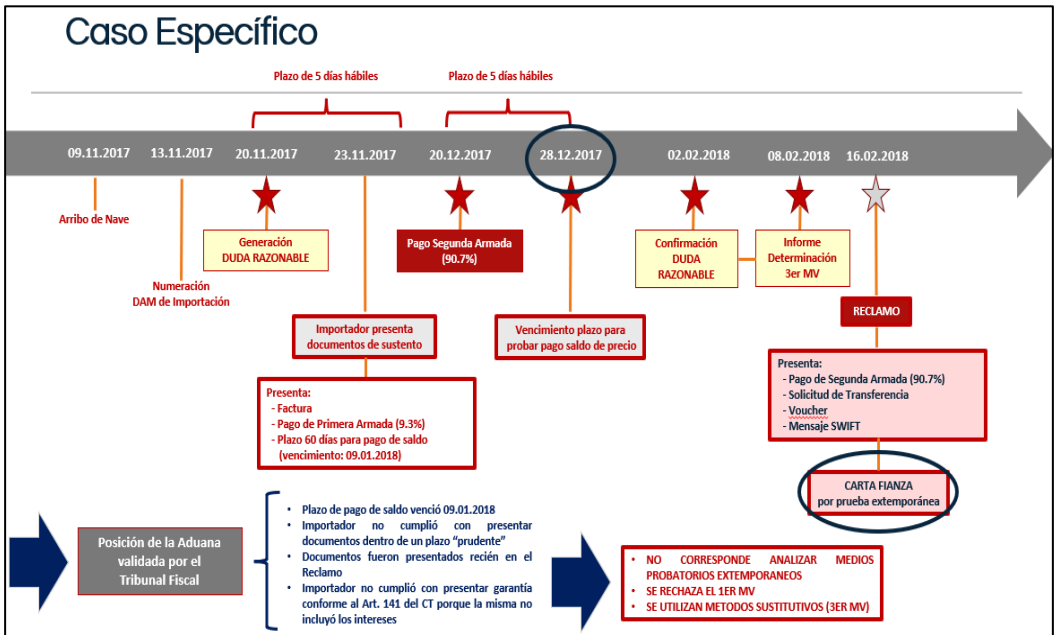
A continuación, se muestran de manera esquemática los principales hechos analizados en este caso por la Corte Suprema, aclarando que el caso concreto objeto

[20] Habíamos comentado ya, en el numeral 2 del presente artículo, que en caso de presentarse antinomias (conflicto o contradicción) entre la normativa comunitaria andina y la normativa nacional, deberá prevalecer la primera.

[21] Corte Suprema de la República (2022). Expediente de Casación No. 546-2022 LIMA. Lima: 13 de abril de 2023.

de pronunciamiento versa sobre la actuación de la Aduana en un procedimiento de duda razonable en relación con el valor en aduana declarado por el importador:

Cuadro esquemático No. 4



Como se aprecia del cuadro anterior, la Autoridad Aduanera rechazó el valor declarado por el importador debido a que: i) el importador no había presentado la documentación probatoria dentro del plazo estipulado; y ii) la carta fianza presentada por el importador no reunía los requisitos legales estipulados al no haber considerado debidamente el monto de los intereses moratorios. En base a estas consideraciones la Aduana sustituyó el valor declarado por el valor de mercancías similares con el incremento de la base imponible y, consecuentemente, aumento de los tributos de importación a ser cancelados. La posición de la Aduana fue avalada por el Tribunal Fiscal.

Teniendo en cuenta los hechos descritos, la Corte Suprema, al pronunciarse sobre este caso, estableció importantes criterios vinculantes relacionados con la valoración de la prueba extemporánea y las formalidades procedimentales, en sujeción a los cuales no resultan legales y, por tanto, no deben admitirse, prácticas que vulneren el derecho del administrado (importador) al debido procedimiento, a la defensa, a la generación de prueba, y a la reclamación efectiva. Ello, consideró la Corte Suprema, partiendo de la premisa fundamental de que la verdad formal no puede prevalecer sobre la realidad en sujeción con los principios jurídicos de Impulso de Oficio, Informalismo, y Verdad Material.

Lo resuelto por la Corte Suprema resulta importante por lo siguiente:

a. Sienta criterios que permiten colocar a las formalidades en su real dimensión.

Como ya hemos mencionado, aquello que acontece en la realidad cuenta con una relevancia y connotación importantes en el ámbito jurídico con sustento en el principio de Verdad Material, en sujeción a lo cual Autoridad Administrativa se encuentra obligada a verificar plena y debidamente los hechos en base a los cuales adoptará sus decisiones. Ello requiere que dicha autoridad adopte todas las medidas probatorias que resulten pertinentes y necesarias para estos fines (aun cuando no hayan sido ofrecidas por los administrados).

La "verdad formal", por el contrario, se sustenta en aquello que aparece premunido de una supuesta veracidad con sustento en los hechos. Con ello, dicha verdad formal podría surgir del entendimiento que, sobre la base de determinados elementos de prueba, se podría tener respecto de algo o de alguien.

Mientras que la verdad material será única y siempre la misma, podrían, en cambio, existir tantas verdades formales como personas con apreciaciones distintas del mismo hecho existan, dependiendo del nivel de involucramiento del actor y de la calidad y claridad probatoria que pueda ser aportada.

Por su lado, la "formalidad" (que no es lo mismo que la verdad formal) es aquella pauta de procedimiento establecida legalmente para: i) buscar la uniformidad de las actuaciones administrativas; ii) generar eficiencias para la labor de control de las autoridades administrativas; y iii), facilitar a los administrado el cumplimiento de sus obligaciones y/o el ejercicio de sus derechos.

Al respecto, consideramos que el fallo de la Corte Suprema objeto de comentario permite conceptualizar a la formalidad como un instrumento para arribar a la verdad material y, por ende, para que la verdad formal pueda resultar reflejo de aquella (verdad material), quedando claro que la verdad formal nunca debería prevalecer ante la verdad material y que la formalidad nunca debería ser utilizada para que ello ocurra. En todo caso, a lo que debería apuntarse es a que, en base al correspondiente caudal probatorio y al debido análisis integral (y no aislado e inconexo) de los documentos probatorios, la verdad formal resulte alineada con la verdad material.

Apréciese que, aunque el término "formalidad" normalmente se asocia con conceptos de connotación negativa como burocracia, demoras, sobrecostos e injusticias, en realidad, la formalidad, bien entendida y utilizada, debería contribuir a la generación de predictibilidad, seguridad y eficiencia, así como para limitar el accionar discrecional de la autoridad, propendiendo al necesario dinamismo que todo procedimiento requiere.

b. Cambia el enfoque sobre la actuación probatoria a cargo del administrado.

> Lo resuelto por la Corte Suprema obliga a una profunda reflexión no sólo en relación con los alcances de la carga de la prueba en materia de valoración aduanera sino también en relación con la admisibilidad y ponderación de la prueba aportada a pesar de que ésta sea presentada de manera extemporánea o sin cumplir con algún requisito de forma.
>
> En nuestra opinión, mediante este pronunciamiento se produce un cambio significativo respecto de la actuación probatoria del administrado dejándose de concebir dicha actuación como una obligación para pasar a ser concebida como un derecho; es decir, el derecho que tiene el importador de acreditar la realidad, alcances y características de la operación comercial en la que ha participado y del pago del precio de venta correspondiente.
>
> Este cambio de óptica permite, como ya se mencionó, sustentar la actuación del importador en principios constitucionales relacionados con el derecho al debido procedimiento, a la defensa, a la generación de prueba y a la reclamación efectiva.

Lo resuelto por la Corte Suprema pone de manifiesto la necesidad de efectuar urgentes y necesarias modificaciones normativas tanto a nivel reglamentario (norma emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas - MEF) como a nivel operativo (norma emitida por la SUNAT), con la finalidad de eliminar aquellas disposiciones que operan en la práctica como verdaderos obstáculos que limitan el legítimo derecho del importador a acreditar el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (verdad material).

Bajo esta consideración, en los procedimientos de verificación del valor aduanero declarado (tanto a nivel de despacho aduanero como a nivel de una fiscalización posterior), la Autoridad Aduanera estaría obligada a realizar actuaciones de oficio no sólo para generar pruebas específicas de complemento sino también para generar espacios de consulta con el importador a fin de solicitar precisiones o explicaciones complementarias y/o la presentación de documentación adicional antes de emitir un pronunciamiento final.

Lo mencionado no sólo se encontraría alineado con el precedente vinculante objeto de comentario sino también con la normativa sobre valoración aduanera de la OMC y de la Comunidad Andina que le sirve de sustento, quedando claro que la finalidad última de estas normativas es la de agotar las posibilidades para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera (valor de transacción de las mercancías importadas) y, de este modo, alcanzar la verdad material.

VI. Régimen sancionatorio aduanero

Hemos afirmado ya en reiteradas oportunidades que la característica principal del sistema infraccional aduanero peruano sería la de constituir un sistema "represivo - recaudatorio".

Esta afirmación se sustenta en aquellos elementos que constituyen las columnas de soporte de este sistema, como son la determinación objetiva de la infracción, la falta de proporcionalidad entre infracciones y sanciones, así como la inexistencia de un real mecanismo de gradualidad para la reducción de sanciones. Todo ello, nos pone al frente a un sistema infraccional y sancionatorio en función al cual no necesariamente se buscaría disuadir y reorientar conductas (para evitar que se comentan infracciones) sino, más bien, castigar hechos consumados para generar y recaudar multas cuantiosas.

La necesidad de analizar las conductas (componente subjetivo relacionado con la intencionalidad y la culpabilidad) y no sólo los hechos (COTTER, 2011)[22] a fin de evitar injusticias y abusos, se vio materializada a lo largo de los años mediante pronunciamientos de la Gerencia Jurídico Aduanera en base a los cuales se venía informando sobre la inaplicación de sanciones cuando se verificaba la ausencia de culpabilidad del sujeto[23]. En el fondo, estos pronunciamientos ponderaron no sólo la responsabilidad por lo acontecido en los hechos sino también la necesidad de verificar la existencia de dolo o culpa (BACA ONETO, 2010).[24]

De otro lado, la necesidad de aplicar los principios del derecho penal al ámbito administrativo sancionador (con los "matices" necesarios como señala el Tribunal Constitucional[25]) con sustento en la determinación subjetiva del ilícito (considerar

---

22 Cotter, J. (2011). *Las infracciones aduaneras. Consideraciones generales*", en obra colectiva "*Estudios de Derecho Aduanero*. Abeledo Perrot. Primera Edición, Buenos Aires, 2011; Pag. 517.

23 Casos en que se tomó en consideración si el sujeto actuó o no con culpa:

- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 029-2015 – *Sanción de suspensión sólo si agente de aduana conocía que sobre mercancía había recaído medida preventiva de inmovilización.*
- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 128-2014 – *No se aplica multa para el agente de aduana que tramitó una DAM de mercancía restringida si la información que se le proporcionó no le posibilitó determinar que la misma tenía el carácter de mercancía restringida.*
- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 068-2014 – *No se aplica multa para el agente de aduana que tramitó una DUA de mercancía prohibida sobre la base de información que se le otorga para el despacho.*

Casos en que se tomó en consideración los principios de retroactividad benigna y la doctrina de los "actos propios"

- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 07-2012- "si luego de la realización de un hecho sancionable según la ley preexistente, se produce una modificación legislativa y ley nueva es, en su consideración integral, más benigna para el administrado, bien porque quita al hecho el carácter de punible o porque establece una sanción de menor efecto dañino para el sujeto pasivo, entonces será dicha ley (la más favorable o benigna) la aplicable al caso no obstante no haber regido al momento que se ejecutara el lícito administrativo"
- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 16-2010 - "no son sancionables las infracciones tributario aduaneras cuya comisión se hubiera debido a un acto de la Administración Tributaria que ha imposibilitado el cumplimiento de la respectiva obligación" (…) "las infracciones que se configuran como consecuencia de hechos imputables a la Administración Aduanera no resultan sancionables".

24 Baca, V. (2010) *¿Responsabilidad subjetiva u objetiva en materia sancionadora? Una propuesta de respuesta a partir del ordenamiento peruano*. En Estudios de Derecho administrativo 2010 – No. 2, La Ley, Uruguay, Pags. 3 a 24.

25 El Tribunal Constitucional mediante sentencia recaída en el expediente No. 01873-2009-PA/TC, concluyó que "(...) los principios generales del derecho penal son de recibo, con ciertos matices, en el derecho administrativo sancionador. Sin agotar el tema, conviene tener en cuenta cuando menos algunos de los que son de recibo, protección y tutela en sede administrativa: (...) Principio

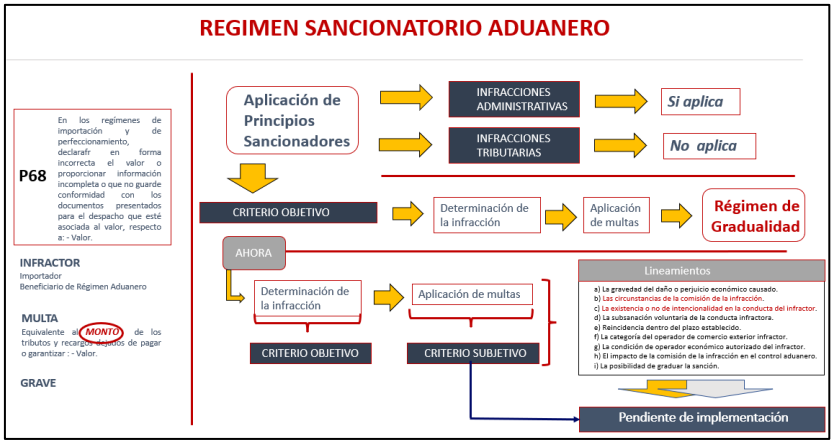
la conducta) informa sobre el daño que la determinación objetiva de la infracción administrativa (considerar sólo los hechos) genera, o podría generar, tanto a los usuarios del sistema como al propio sistema infraccional, permitiendo afirmar que dichas consideraciones deberían primar ante la evidente menor carga de trabajo para el funcionario aduanero derivada del hecho de actuar encasillado en un sistema objetivo en función al cual sólo se debería encuadrar un determinado hecho en el tipo infraccional como único requisito para aplicar la sanción.

Un pensamiento en sentido contrario (esto es, pretender justificar el sacrificar legítimos derechos de administrado para evitar la mayor carga de trabajo del funcionario administrativo), pensamos, no sólo evidenciaría el incumplimiento de tratados internacionales relacionados con el comercio (por ejemplo, el Acuerdo de Facilitación del Comercio que propugna la aplicación de los principios de causalidad y proporcionalidad en los procedimientos sancionadores) sino también, y esto sería lo más grave, implicaría una clara vulneración de principios constitucionales como el de presunción de inocencia (licitud).

Con base, creemos, de alguna manera en los mencionados pronunciamientos de la Gerencia Jurídico Aduanera, se gestaron, a través el Decreto Legislativo 1433, cambios importantes en el modelo infraccional y sancionatorio contenido en la Ley General de Aduanas en función a los cuales si bien se mantuvo el modelo de responsabilidad objetiva para la determinación de la infracción, se instauró un modelo "subjetivo" para la aplicación de sanciones al señalar que, para dicho fin (imposición de sanciones), se deben tener en consideración las circunstancias en que se realizaron los hechos. En función a ello, los hechos continúan determinando la condición de infractor (de manera objetiva), pero la conducta del sujeto determina el monto de la multa (de manera subjetiva).

A continuación, se muestran de manera esquemática las principales características del régimen sancionatorio aduanero, así como el cambio operado en torno a lo señalado:

Cuadro esquemático No. 5



de culpabilidad, que establece que la acción sancionable debe ser imputada a título de dolo o culpa, lo que importa la prohibición de la responsabilidad objetiva".

Al respecto, resulta importante mencionar lo siguiente:

a. La Ley General de Aduanas vigente establece, expresamente, que el análisis de los hechos y circunstancias en que se cometió la infracción aduanera deberán ser necesariamente considerados a los efectos de determinar la cuantía de la multa a ser impuesta. Ello, en base a lineamientos que ya han sido establecidos en el Reglamento de esta ley tales como la gravedad del daño o perjuicio económico causado, la existencia o no de intencionalidad en la conducta infractoria, la reincidencia, etc.

   No obstante, se advierte con preocupación que, en la práctica, la Autoridad Aduanera no viene aplicando cabalmente los lineamientos de "hechos y circunstancias" tras la consideración que, supuestamente, debería ser aprobado un procedimiento operativo que regule aspectos complementarios para su debida implementación.

b. En la actualidad, la única posibilidad de reducir (algunas y no todas) las multas aduaneras se encuentra limitada a los supuestos contemplados en la Tabla de Infracciones Aduaneras aprobada por Decreto Supremo 418-2019-EF y se encuentra vinculada con la subsanación de la conducta infractoria antes que la Autoridad Aduanera efectúe alguna notificación de imputación del acto u omisión constitutivo de la infracción.

   Es decir, sólo se ha implementado uno de los lineamientos para la reducción de multas establecidos en la Ley General de Aduanas y su reglamento, sin que exista ninguna justificación para no aplicar el resto (existencia o no de intencionalidad, reincidencia, etc.), bajo una consideración de circunstancias bajo un análisis caso por caso.

   Lo particularmente preocupante es que el derecho del usuario del sistema aduanero a contar con un mecanismo (que por demás ya existe) de ponderación de conductas a los fines de la graduación de una sanción más justa y proporcional (materialización cabal de su legítimo derecho a la defensa), se ve perjudicado por la inacción de la propia Autoridad Aduanera; es decir, la misma entidad que impone la sanción.

c. De otro lado, y en relación con el aspecto objetivo para la determinación de la infracción aduanera (aún presente en nuestro ordenamiento), es importante tener en consideración que si el único factor del que depende la configuración de la infracción y, por ende, la aplicación de la sanción es que se ejecute o no un determinado acto, la tipificación exacta (en una ley o norma de rango similar) resultará, en la práctica, la única forma para aseverar que el acto ha sido o no consumado (CAMARGO, 2015).[26]

[26] Camargo, J. (2015) l: El Criterio Objetivo de atribución de responsabilidad en el sistema sancionador aduanero. En IUS360 en el marco de la IV Jornada de Derecho Aduanero (https://ius360.com/el-criterio-objetivo-de-atribucion-de-responsabilidad-en-el-sistema-sancionador-aduanero/), consultado el 22 de noviembre de 2024.

En efecto, si la sola verificación de un hecho determina la condición de infractor, la única defensa posible sería acreditar que dicho hecho no se subsume en el respectivo tipo infraccional. Para ello, la tipificación exacta, clara e indubitable de la infracción en una norma con rango de ley, resultará fundamental.

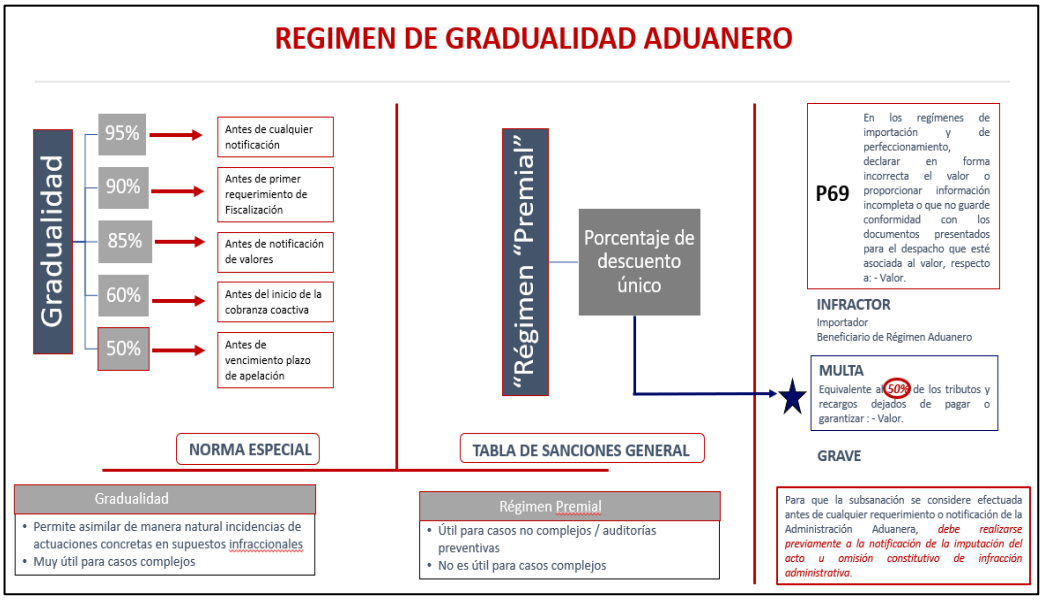
d. Quedan, sin embargo, dudas en torno a si, el sistema infraccional aduanero cumple con este elemental estándar debido a la forma en que este sistema ha sido estructurado, el mismo que se sustenta en: (i) la segmentación de obligaciones por tipo de operador (operador de comercio exterior, operador interviniente y tercero vinculado); (ii) la reestructuración del marco infraccional en base a la tipificación de infracciones grupales y segmentadas para dichos grupos; y iii) la delegación en el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) de la facultad de "completar el tipo infraccional" permitiéndole individualizar al infractor, especificar supuestos de infracción, fijar la cuantía de las sanciones y establecer las particularidades para su aplicación.

VII. Régimen de gradualidad aduanero

En primer lugar, debemos señalar que el actual mecanismo para la reducción de sanciones aduaneras (que algunos llaman "premial") no constituye un verdadero régimen de gradualidad. En efecto, si tomamos como válida la premisa, del todo lógica, de que a menor actividad de cobranza por parte de la Autoridad Aduanera mayor el beneficio de reducción de la sanción y que a mayor actividad de cobranza menor beneficio de reducción, la gradualidad no debería estar limitada a un único momento sino que debería permitir efectuar reducciones en distintas oportunidades (antes del primer requerimiento de fiscalización, antes de la notificación de los valores, antes del inicio de la cobranza coactiva, antes del vencimiento del plazo de apelación, etc.).

A continuación, se muestra de manera esquemática una comparación entre un real régimen de gradualidad (como el que se aplica en el caso de tributos internos) y el régimen ("premial") actualmente vigente en materia aduanera:

Cuadro esquemático No. 6



Al respecto, resulta importante mencionar lo siguiente:

Consideramos que un "régimen "premial" podría eventualmente resultar de utilidad sólo en casos no complejos en los que resulte muy fácil establecer si la infracción realmente se cometió o no, pero no resultará de utilidad para casos complejos en los cuales esto no resulte claro.

Por el contrario, un verdadero régimen de gradualidad, por su propia estructura, si resulta de utilidad en casos complejos en donde la convicción acerca de si se cometió o no una infracción requiere de un proceso natural de análisis, reflexión y convencimiento en torno a que la infracción fue realmente cometida. Este ejercicio requiere, en muchos casos, de la confrontación entre la posición jurídica de la Autoridad y del administrado, como ocurre, por ejemplo, en aquellas infracciones relacionadas con la valoración aduanera.

En adición, es de señalar que no se entiende como es que una misma entidad (SUNAT) mantiene para su ala tributaria un verdadero régimen de gradualidad y para su ala aduanera un "régimen premial".

VIII. Conclusiones y lecciones aprendidas

a. La valoración aduanera no ha perdido ni importancia ni vigencia debido a la constante tendencia mundial a la reducción de aranceles a la importación, cuyo efecto se incrementa con la desgravación arancelaria conforme a lo pactado en los tratados de libre comercio. Ello, debido a que las operaciones de importación continúan siendo gravadas con el Impuesto General a las Ventas (IGV) y a que la declaración incorrecta del valor en aduana acarrea la imposición de multas por los tributos dejados de pagar más la aplicación de intereses, lo cual podría generar muy importantes contingencias.

b. La normativa peruana en matera de valoración aduanera no necesariamente se encuentra alineada con las disposiciones que, sobre la misma materia, han sido expedidas por la Organización Mundial del Comercio y por la Comunidad Andina, lo cual ha generado, y genera, serias distorsiones que obstaculizan, y en algunos casos impiden, la adecuada y cabal aplicación de las referidas regulaciones supranacionales permitiendo la instauración de posiciones institucionales y criterios interpretativos no necesariamente orientados a hacer prevalecer la verdad material sobre las formalidades.

c. La evolución de criterios interpretativos, materializados en jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ha permitido que la normativa peruana sobre valoración aduanera haya sido modificada en aspectos que se consideró excedían las normas supranacionales sobre la materia.

d. Se esperan aún modificaciones importantes y necesarias derivadas de sentencias de la Corte Suprema y de criterios que se han ido forjando en base a Interpretaciones Prejudiciales expedidas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, y que tienen que ver con la prevalencia de la verdad material sobre las formalidades.

e. Las investigaciones en torno al valor en aduana declarado por el importador se inician, principalmente, teniendo en consideración únicamente la diferencia con valores de referencia registrados en el sistema informático que utiliza la Aduana.

f. La utilización de estas bases de datos de referencia ha venido siendo cuestionada por organismos internacionales al no generar predictibilidad ni transparencia en las operaciones de comercio transfronterizo generando retrasos en los despachos de las mercancías, sobrecostos y falta de seguridad jurídica.

g. La carga de la prueba a los fines de la valoración aduanera no debe recaer exclusivamente en el importador. No sólo la normativa andina sino reciente jurisprudencia vinculante de la Corte Suprema informa sobre la necesidad de desarrollar criterios orientados a una "actuación probatoria colaborativa" mediante la cual la Autoridad Aduanera también cuente con un rol activo en sujeción a los principios jurídicos de Impulso de Oficio, Informalismo y Verdad Material.

h. La actuación probatoria a cargo del importador debería dejar de ser concebida como una "obligación" para empezar a ser concebida como un "derecho", en sujeción a principios constitucionales relacionados con el derecho al debido procedimiento, a la defensa, a la generación de prueba y a la reclamación efectiva.

i. La tradicional figura de la responsabilidad objetiva (analizar sólo los hechos y no las conductas) para la determinación de infracciones y sanciones aduaneras se ha visto, de algún modo, flexibilizada al disponerse que, para

la aplicación de sanciones, se deberán tener en consideración las circunstancias en las que acontecieron los hechos.

j. No obstante, y a pesar de que la normativa aduanera ya ha establecido los lineamientos para la aplicación de las sanciones aduaneras en sujeción a una connotación "subjetiva", en la práctica, dichos lineamientos aún no son aplicados a cabalidad lo cual viene perjudicando legítimos derechos de los usuarios aduaneros.

k. En la actualidad no existe un verdadero régimen de gradualidad para la reducción de sanciones aduaneras, situación que resulta sumamente inconveniente en aquellos casos en donde no exista claridad sobre si realmente una infracción se cometió o no, lo cual aplica para casos complejos como, por ejemplo, los de valoración aduanera.

l. Como lecciones aprendidas en estos casi 25 años de aplicación del Acuerdo en el Perú, podríamos citar las siguientes:

- Las reglas sobre valoración aduanera tienen por finalidad determinar la base imponible para el cálculo de los tributos de importación en sujeción a criterios objetivos y de aplicación uniforme con la finalidad de dotar de predictibilidad y seguridad jurídica a las operaciones transfronterizas.

  En función a ello, estas reglas deben permitir que los importadores tributen lo que corresponde legalmente, ni menos ni más. En función a ello, estas reglas no pueden ser utilizadas como un mecanismo para fines recaudatorios ni como herramientas para alcanzar metas recaudatorias.

- La actuación del sector público y privado debe estar orientada hacia una continua capacitación y actualización sobre la correcta aplicación de las reglas de valoración aduanera tanto a nivel supranacional (Acuerdo del Valor en Aduana de la OMC y normativa andina), nivel nacional (Reglamento nacional y procedimiento operativo), como en relación con los criterios que frecuentemente vienen siendo impartidos por el Tribunal Fiscal, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y la Corte Suprema.

  Dicha capacitación debe tener por finalidad el debido cumplimiento de la normativa sobre valoración aduanera con vocación de una revisión preventiva, proactiva y periódica a cargo del sector privado con la finalidad de evitar incurrir en infracciones y posteriores sanciones.

- La Autoridad Aduanera tiene que respetar los derechos del importador en los procedimientos de investigación del valor

aduanero, generando actuaciones tendientes a esclarecer debidamente los hechos para a arribar a la verdad material.

- Resulta indispensable ponderar debidamente las circunstancias en torno a los hechos generadores de infracciones aduaneras a fin de graduar, de manera razonable y con justicia, las sanciones aplicables.
- Resulta indispensable la instauración de un verdadero régimen de gradualidad en materia sancionatoria aduanera en debida proporción con la menor o mayor actuación de cobranza a cargo de la Autoridad Aduanera.
- Se requieren aún modificaciones importantes en la normativa peruana sobre valoración aduanera con sustento en recientes precedentes de la Corte Suprema para evitar que las formalidades prevalezcan sobre la verdad material.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 162 – 184

Valoración aduanera: aspectos operativos y jurídicos

Alexis Daniel Meza Mitacc*

Resumen. – Desde el año 2000 en nuestro país para determinar el valor en aduana de las mercancías aplicamos el Acuerdo del Valor de la OMC que establece seis métodos de valoración; siendo el primero, el principal y los demás, los secundarios; que deben ser aplicados de modo sucesivo y excluyente. En el presente artículo revisamos los aspectos jurídicos y operativos para la determinación del valor en Aduana.

Palabras clave. – Valoración aduanera – importación de mercancías – control aduanero.

Abstract. – Since the year 2000 in our country to determine the customs value of goods we apply the WTO Value Agreement which establishes six valuation methods; being the first one, the main one and the others, the secondary ones; which must be applied in a successive and exclusive way. In this article we review the legal and operational aspects for the determination of the customs value.

Keywords. – Customs valuation – import of goods – customs control.

* Abogado asociado en Salas Rizo Patrón & Margary Abogados SRL. Docente de la Universidad Privada del Norte. Maestro en Derecho en Política Fiscal y Tributación por Universidad Nacional Federico Villarreal. Maestro en Gestión Pública y Gobernabilidad por Universidad Norbert Wiener. Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Ingeniero Economista por Universidad Nacional de Ingeniería. Ex jefe de División de Importación en la Aduana Marítima del Callao.

I. Antecedentes

El tema de la valoración aduanera es uno de los aspectos centrales del derecho aduanero. Como veremos, no es un tema reciente. En general la recaudación de los impuestos aduaneros responde a dos criterios: i) Al valor (ad Valorem); o ii) Derechos Específicos. En este último caso, la determinación y cálculo de los impuestos aduaneros se realiza respecto de las unidades comerciales, unidades físicas o características similares de las mercancías importadas. Cuando se adopta el criterio de los derechos arancelarios ad Valorem, es fundamental tener como referencia el valor de la mercancía -desde el punto de vista aduanero- de manera que se determine la base imponible o monto respecto del cual se aplican los impuestos arancelarios. Siendo así, es consustancial a la tributación y control aduanero determinar el valor en aduana, considerado como base imponible de los tributos a la importación de las mercancías.

Antes de lo que conocemos -de manera abreviada – como el Acuerdo del Valor de la OMC (en nuestro país vigente desde el 2000), el valor en aduana de las mercancías fue desarrollado en 1950 y formalizado en el Convenio sobre Valoración Aduanera denominado "Definición del Valor de Bruselas".

Cuando revisemos la doctrina y literatura sobre la Valoración Aduanera encontraremos referencias a dos nociones: Noción Teórica y Noción Positiva. La primera como sustento de la "Definición del Valor de Bruselas" y la segunda, como sustento del Acuerdo del Valor de la OMC, que se instituye en la Ronda de Uruguay del GATT, cuya acta final de 1994, crea la Organización Mundial de Comercio, con vigencia desde enero 1 de 1995.

Es evidente que se trata de dos escenarios diferentes, hacia 1950 predominaban las políticas comerciales proteccionistas, el comercio mundial dominado por los comoditties y baja participación de los productos manufacturados, el comercio exterior como una de las principales fuentes de recaudación tributaria y medidas de control restrictivos. En tanto, hacia fines del siglo pasado, el volumen del comercio mundial había crecido exponencialmente, destacando el comercio de los productos manufacturados, con gran diversidad de productos y destinos de importación y exportación, en el marco de políticas comerciales de fomento al comercio exterior aunado a la normalización de la legislación aduanera teniendo como referente el Convenio de Kyoto y ciertamente de la valoración aduanera incorporado en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, conocido como el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Debemos entender esta metodología de la valoración aduanera en el nuevo contexto del comercio mundial y las directrices fundamentales de los acuerdos internacionales de facilitación y promoción de las operaciones de comercio exterior.

La valoración aduanera es una técnica, una metodología que está reglada por las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, recogido en las normas de la Comunidad Andina y reglamentado en nuestro país. En este sentido, la actuación de la administración aduanera y de los operadores de comercio, especialmente los importadores deben ceñirse a los principios, los criterios, las disposiciones normativas, así como la jurisprudencia y pronunciamientos del Comité de Valoración Aduanera de la OMC, que según nuestra legislación tienen carácter vinculante.

II. Costo, precio y valor. Valor en Aduana

Los conceptos de costo, precio o valor de una mercancía tienen una intrínseca relación cuando nos referimos a las operaciones internas de una empresa, cuando ésta acude al mercado de una mercancía y respecto de su percepción o representación para un tercero. Resultan relevantes estos conceptos cuando se expresan cuantitativamente, en términos monetarios.

La empresa cuando realiza sus operaciones incurre en una serie de erogaciones o desembolsos de unidades monetarias para elaborar productos o realizar un servicio, en este caso, estamos ante la definición de costo. Así tenemos diversas clasificaciones como costo fijo o costo variable; costo de producción o gasto de fabricación.

Cuando tomamos como referencia el mercado de un producto, en el cual intervienen ofertantes y demandantes, en el punto en el cual concurren el monto ofertado por el vendedor y el esperado por el comprador se habrá determinado el precio. Solo tenemos precio en ese punto de concurrencia, cuando se concreta el acuerdo entre comprador y vendedor, tenemos el precio, de venta. Desde el punto de vista de una empresa que interviene en el mercado, el precio tiene como uno de los elementos constitutivos el costo, al cual se adicionan otros elementos como beneficio o rentabilidad, impuestos u otros.

En el caso del valor, corresponde a una percepción, al beneficio, la utilidad que le atribuye un comprador a cierta mercancía. Es una apreciación en el cual confluyen diferentes factores como el uso, la calidad o capacidad para satisfacer necesidades del comprador.

Entonces, dependiendo del contexto y la posición en una transacción o compraventa -para efectos de nuestro estudio-, de su determinación en el mercado o desde la perspectiva de uno de los actores de una operación económica, el monto en unidades monetarias será considerado costo, precio o valor.

El costo lo ubicamos en el ámbito interno de la empresa; el costo puede ser un referente para definir el monto con el cual acudirá al mercado (monto de la oferta). Es cuantificable, siguiendo las técnicas del costeo.

En el caso del precio, está fuera del ámbito de la empresa, se define cuando acude al mercado. Es el resultado del juego de la oferta y demanda en el mercado. Es

cuantificable. Es el punto de encuentro del intercambio del producto por dinero en una compraventa. Se expresa materialmente como precio de venta, como precio de factura.

Cuando nos referimos al valor, es un elemento para la toma de decisión por el comprador o un tercero. El costo se materializa y forma parte del precio, a través de él, en el mercado. El valor no se materializa, más bien se expresa en el juego de oferta y demanda. El valor es periférico en una transacción, en una compraventa. Cuando se trata de objetivar el valor en una transacción, tenemos términos como valor comercial, para trascender de lo abstracto de este concepto per se.

Volvamos a la materia de nuestro estudio, nos referimos al "valor en aduana". Si tenemos en cuenta el desarrollo teórico antes mencionado, podremos poner en contexto este valor.

La administración aduanera no interviene en la compraventa internacional (comprador-vendedor), no participa del mercado en una operación transfronteriza. La administración aduanera -en términos abreviados- ejerce su potestad como entidad de control de una operación de comercio exterior, aplicando la legislación de la materia, en este caso, respecto de la obligación tributaria aduanera. En esta relación obligacional, interviene como sujeto activo, acreedor; siendo el sujeto pasivo -obligado-, el importador (comprador en una operación transfronteriza). Entonces, Aduanas requiere "tener un valor", en el marco de la relación contractual del vendedor y comprador de la operación de comercio exterior. Este "valor" solo con fines de esa obligación tributaria aduanera. Esto no se da en una compraventa doméstica o interna. Se intercepta la obligación contractual transfronteriza y tributaria aduanera.

Como sabemos el objeto de la obligación tributaria aduanera es el impuesto aduanero, en este caso, nos referimos al impuesto aduanero o derecho arancelario. En este punto de análisis, surge la interrogante ¿de qué manera se determina este impuesto?; nos referimos al monto sobre el cual se aplica el impuesto.

Aduanas en este contexto, específicamente de una operación de importación para el consumo, debe determinar una cantidad monetaria para cobrar los impuestos a la importación, lo que se conoce como la base imponible, esto es, el valor para la aduana, para sus fines tributarios. Es el valor -base imponible- de una determinada operación de importación. Entonces, Aduanas valorará tantas veces como operaciones de importación se realice.

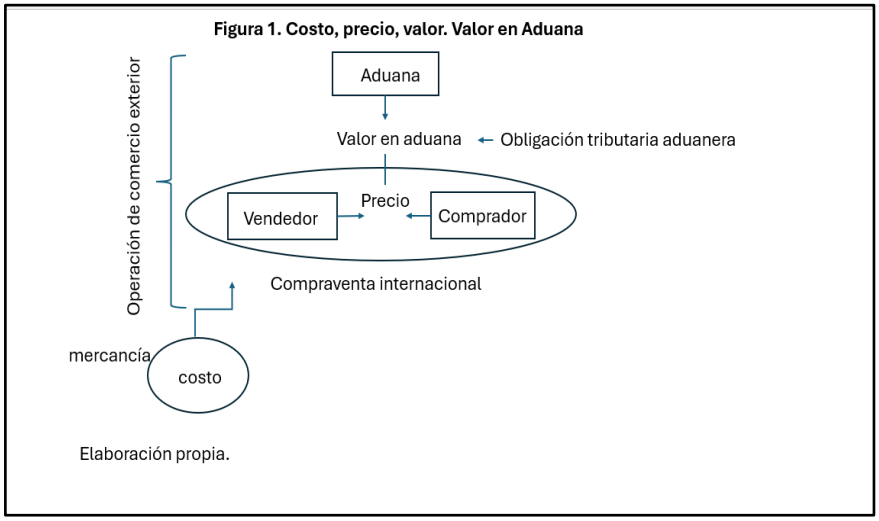
El Acuerdo del Valor de la OMC, como veremos en detalle más adelante, tiene como uno de los pilares fundamentales el reconocimiento de que la operación de importación responde a una operación de mercado, de las negociaciones que se materializan en el contrato o la factura de compraventa. Por ello, su metodología señala como primer y principal método el valor de transacción de la mercancía importada, que se expresa como precio pagado o por pagar. El valor, que es para la aduana, no es ajeno a la operación de compraventa internacional, se positiviza. Por ello, se dice que esta metodología responde a una noción positiva. A diferencia

de la Definición del Valor de Bruselas, que era el valor de la aduana, en base a un estudio realizado por la Aduana en función de ciertos criterios y elementos para determinar dicho valor denominado precio normal; esto es, un valor teórico.

En términos del control del valor aduanero, debemos considerar que una mercancía podría no tener un valor comercial, pero sí existirá un valor en aduana, en tanto base imponible en la obligación tributaria aduanera[1].

En la siguiente figura, presentamos de manera gráfica la relación de los conceptos analizados:

Figura 1. Costo, precio, valor. Valor en Aduana



Elaboración propia.

A modo de ejemplo con relación a estos conceptos y su relación con el asunto que es materia de nuestro artículo, tenemos el caso de una empresa que adquiere materiales (partes, piezas, productos intermedios) para ello cuenta con personal especializado, de gestión y administrativo para fabricar televisores. En este caso, la empresa cuantifica el monto utilizado para dicha producción obteniendo el costo total por centro de costo o producto, sumando los costos de producción, de almacenamiento, de personal o los gastos vinculados de fabricación. Este costo es interno, se expresa en unidades monetarias y se circunscribe a la empresa.

Esta empresa al ingresar al mercado, actúa como ofertante de televisores, utilizando los diferentes canales de distribución y comercialización. La empresa no acude al mercado con el costo establecido internamente, en base a este costo y sumando otros elementos como beneficio u otros gastos, oferta en el mercado una cantidad monetaria como precio. Al mercado, concurre el comprador en base a sus expectativas, información del producto o de los competidores y tiene una apreciación del valor que espera obtener con el producto. De concretarse el acuerdo entre comprador y vendedor, estamos ante el intercambio del televisor por la cantidad de unidades monetarias que es el precio de venta pactado.

Esta operación se cierra en esas condiciones, cuando estamos en una compraventa nacional o interna. Esto no sucede en una operación de comercio transfronterizo,

[1] Comunidad Andina. (2007). *Valoración Aduanera* (Edición Secretaría General Comunidad Andina), pp. 23.

pues, esta operación es sometida a las formalidades y obligaciones aduaneras, más precisamente se genera una obligación tributaria. Aparece un tercer actor: la Aduana, como acreedora en esta relación jurídica, exige el pago del impuesto aduanero. Para determinar el monto del impuesto, se requiere establecer el monto en unidades monetarias respecto del cual se aplica la alícuota o porcentaje del impuesto a fin de determinar el monto de la recaudación del impuesto aduanero. Para la Aduana, ese monto respecto del cual se aplica la alícuota, es la base imponible, es el valor en aduana. Es el valor para la Aduana. En una operación de importación de mercancías, además de una relación comercial y una relación tributaria-aduanera.

III. Aspectos generales de la metodología en la determinación del Valor en Aduana según el Acuerdo del Valor de la OMC

En el Artículo VII – Valoración en Aduana-, del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT de 1947), se señalan los siguientes criterios generales:

a. Derechos de aduana ad Valorem: Se precisa que la valoración aduanera solo se aplica cuando los tributos a la importación o exportación se aplican respecto del valor de las mercancías.

b. Valor en aduana en el contexto de una operación de libre mercado: El valor en aduana debe basarse en el valor real de la mercancía importada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

   - No debe basarse en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.
   - Se debe cumplir con los elementos de precio, tiempo, lugar y cantidad
   - Debe corresponder a operaciones comerciales en condiciones de libre competencia.
   - No debe incluir ningún impuesto interior aplicado en el país de origen o de exportación
   - Se debe contemplar las regulaciones para la aplicación de los criterios de conversión de la moneda, de ser el caso.

De acuerdo a lo anterior, el valor en aduana debe corresponder a una compraventa internacional en condiciones de libre competencia.

Con más precisión, la Introducción General del citado Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 se señala:

a. La aplicación del valor en aduana tiene por finalidad lograr uniformidad, seguridad jurídica y certeza para las operaciones de comercio exterior.

b. La determinación del valor en aduana debe seguir un procedimiento de aplicación general, con criterios sencillos, equitativos sin utilizar valores arbitrarios o ficticios.

c. La determinación del valor en aduana se realiza siguiendo una metodología, según las reglas de los artículos 1 al 7 del Acuerdo, siguiendo los siguientes lineamientos, de aplicación sucesiva y excluyente:

   El primer método, definido en el artículo 1, es la primera y principal base de valoración. En caso no pueda determinarse con este método, se aplica lo señalado en los artículos 2 o 3; en caso contrario, los establecidos en los artículos 5 o 6; de no ser posible lo anterior, se sigue lo señalado en el artículo 7.

Lo anterior también es señalado en el artículo 4 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina (orden de aplicación sucesiva y excluyente, así como privilegiar el primer método).

Otros aspectos que debemos tener en cuenta están señalados en los artículos 9 y siguientes del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC:

a. El tipo de cambio para la conversión de moneda debe ser publicada y aplicar la vigente al momento de la importación o exportación.

b. Toda la información suministrada para la determinación del valor se considera confidencial que no puede revelarse sin autorización, salvo sea requerido en un procedimiento judicial.

c. Respecto de los actos de determinación del valor en aduana, se debe reconocer el derecho de recurso de contradicción, sin penalización, ante la instancia administrativa o judicial.

d. Se debe cumplir con el requisito de publicidad de la normativa sobre la valoración aduanera (leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas).

e. En el proceso de despacho aduanero, se permita el retiro de la mercancía con la constitución de una garantía en tanto se determine el valor en aduana de manera definitiva.

f. Se reconoce el derecho de la Administración Aduanera de comprobar la veracidad o exactitud de la información, documento o declaración presentado en el procedimiento de valoración.

Los criterios, lineamientos y principios antes citados deben ser de observancia obligatoria estando a lo establecido en el artículo 2 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina.

A propósito de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, resaltamos las siguientes disposiciones:

a. El lugar de importación es aquel lugar donde por primera vez se somete la mercancía a las formalidades aduaneras y se realiza la recepción y arribo del medio de transporte (artículo 7 de la Decisión 571).

b. En la aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC se requiere contar toda la información necesaria para determinar el valor en aduana; es así como se exige la Declaración Andina del Valor, en formato virtual y firmada por el importador (artículos 8 al 12 de la Decisión 571).

c. Las Administraciones Aduaneras son responsables de la valoración ejerciendo las medidas de control previo, concurrente o posterior (artículo 15 de la Decisión 571).

d. Cuando la Administración Aduanera tenga dudas de la veracidad o exactitud del valor declarado solicitará la documentación e información complementaria que sustenten dicho valor. En este caso, la carga de la prueba corresponde al importador.

   No se aplica el método del Valor de Transacción (primer método) por falta de respuesta o cuando las pruebas presentadas no son idóneas ni suficientes que demuestren la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista. (artículo 17 de la Decisión 571).

e. Se establece que los países miembros de la Comunidad Andina deben constituir un banco de datos que:

   - No debe llevar el rechazo automático del valor de transacción.
   - Permita la verificación del valor declarado
   - Permita determinar indicador de riesgo
   - Pueda ser tomada en cuenta en la aplicación de los artículos 2, 3 y 7 del Acuerdo del Valor de la OMC (artículo 25 de la Decisión 571).

El artículo 1 de la Resolución 1684 de la Comunidad Andina señala:

> El valor en aduana de las mercancías importadas es la base imponible para la liquidación de los derechos de aduana ad Valorem. Será determinado de conformidad con los métodos y procedimientos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en concordancia con lo establecido en la Decisión 571 y en el presente Reglamento.

Hasta este punto de análisis podemos señalar que el valor en aduana, es determinado y bajo responsabilidad de la Administración Aduanera en aplicación y observancia de las disposiciones señaladas por el Acuerdo del Valor de la OMC, las normas comunitarias y la reglamentación nacional, en ejercicio del control previo, concurrente o posterior. Para determinar el valor, el importador debe proporcionar la documentación e información que sustente el valor declarado.

El Acuerdo del Valor de la OMC y la Decisión 571 de la CAN, señalan que se debe privilegiar y realizar la valoración aplicando el primer método (valor de transacción); en caso no sea posible determinar con este método se puede aplicar los métodos siguientes a partir de establecer la duda razonable, que revisaremos más adelante. En tanto se determine el valor, es posible presentar una garantía. Las Administraciones Aduaneras deben contar con una base de datos, que no debe servir -per se- para rechazar el primer método, puede perfilar el riesgo o aplicar los métodos señalados en el artículo 2, 3 o 7.

IV. Los métodos de valoración aduanera

Según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, recogido en el artículo 2 del Decreto Supremo 186-99-EF - Reglamento para la valorización de mercancías importadas; el valor en aduana se determina de acuerdo con los siguientes métodos, aplicados en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden:

a. Primer Método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas, definido y normado por lo dispuesto en los Artículos 1, 8 y 15 del Acuerdo del Valor de la OMC y sus Notas Interpretativas.

b. Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, definido y normado por lo dispuesto en los Artículos 2 y 15 del Acuerdo del Valor de la OMC y sus Notas Interpretativas.

c. Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares, definido y normado por lo dispuesto en los Artículos 3 y 15 del Acuerdo del Valor de la OMC y sus Notas Interpretativas.

d. Cuarto Método: Valor Deducido, definido y normado por lo dispuesto en el Artículo 5 del Acuerdo del Valor de la OMC y su Nota Interpretativa.

e. Quinto Método: Valor Reconstruido, definido y normado por lo dispuesto en el Artículo 6 del acuerdo del Valor de la OMC y su Nota Interpretativa.

f. Sexto Método: Del Último Recurso, definido y normado por lo dispuesto en el Artículo 7 del Acuerdo del Valor de la OMC y su Nota Interpretativa**.**

Con relación a la aplicación de estos métodos, es sumamente importante tener en cuenta: a) Se debe determinar el valor en aduana en primera instancia aplicando el primer método y, de no aplicarse este, corresponderá determinar con los métodos secundarios de manera sucesiva y excluyente; b) Solo corresponde aplicar un método de valoración a fin de determinar el valor en aduana; por tanto, no es posible aplicar dos métodos de valoración aduanera al mismo tiempo.

Al respecto, citamos lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal 3857-A-2019: "… dado que el ajuste de valor respecto de una determinada importación solo puede efectuarse uno de los métodos de valoración en el presente caso se verifica que se ha utilizado dos métodos de valoración simultáneamente cuando debió evaluar de manera sucesiva y excluyente la aplicación del primer método de

valoración y una vez descartado este proseguir con el análisis de los métodos secundarios".

i. Método principal: Primer método de valoración aduanera

El Acuerdo del Valor de la OMC señala que se debe privilegiar el método de valor de transacción de las mercancías importadas -primer método de valoración-, que en el primer párrafo de su artículo 1 dispone: "El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8".

Al respecto, hacemos notar lo siguiente:

a. Se valora las mercancías importadas. Es decir, las mercancías sometidas a destinación aduanera del régimen aduanero de importación para el consumo. Esto es, cada vez que realicemos una importación que corresponde a una operación debemos valorar las mercancías, en el lugar de introducción al someter al control aduanero.

b. El valor en aduana debe ubicarse en el contexto de la transacción, de una operación de comercio exterior (importación). En aplicación de este método debemos contar con la información y documentación de la operación de importación. No se toma en cuenta otras operaciones de importación de otros importadores, tampoco del mismo importador en otro momento o del mismo u otro importador de mercancías provenientes de otros países.

Estos dos aspectos son sustanciales y su cumplimiento implica determinar que el valor en aduana es el valor de transacción.

¿Cuándo estamos ante el valor de transacción?

a. El Acuerdo nos indica que el valor de transacción es el precio. El valor para la aduana, se objetiviza en el precio determinado en la transacción. El precio por considerar es el precio total, el precio pagado o por pagar. Además, del ajuste de lo señalado en el artículo 8. Siendo así, no necesariamente es el precio facturado, salvo que contenga los elementos señalados en el artículo 1 y 8. Es una venta de una operación transfronteriza. No puede corresponder a una venta en el país del vendedor, ni del país del comprador (ventas internas). Es una venta de exportación en el país de origen o procedencia destinada a una importación en el país de destino. A este respecto, el artículo 4 del Decreto Supremo 189-99-EF, Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC señala que es una de las condiciones de aplicación de este método, debe existir pruebas de la existencia de una venta para la exportación a un importador en el territorio peruano.

b. El Acuerdo de Valoración de la OMC no define el término venta; al respecto debemos acudir a la Opinión Consultiva 1.1 según el cual se refiere a una

operación comercial específica que cumple ciertas condiciones y señala más bien casos que no son venta como: Suministros gratuitos, mercancías importadas en consignación, mercancías importadas por intermediarios que no la compran pero las venden después de la importación, mercancías importadas por sucursales que no tienen personalidad jurídica, mercancías importadas en ejecución de un contrato de alquiler o de leasing, mercancías entregadas en préstamo que siguen siendo propiedad del expedidor y residuos que se importan para su destrucción en el país de importación, mediando un pago del remitente de las mismas, que es percibido por el propio importador por el servicio que éste presta a aquél.

La venta se perfecciona como resultado de acciones previas entre comprador y vendedor, siendo obligación del vendedor la entrega de la mercancía y del comprador pagar el precio pactado. La formación de este tipo de contratos comprende el contacto comercial, la negociación y el cierre del acuerdo.

El pago del precio por el comprador puede realizarse de diferentes formas como el pago anticipado, pago aplazado, pago contra entrega de documentos, pago contra entrega de documentos (cobranza o crédito documentarios)[2].

Los siguientes párrafos del artículo 1 del Acuerdo de Valoración de la OMC se hace referencia a diversas circunstancias que deben concurrir para la aplicación del primer método. Estas circunstancias, en lo sustancial, reafirman el criterio de venta de la mercancía, esto es, que el vendedor transfiere la mercancía al comprador a cambio del pago del precio total pactado:

a. Sin restricciones a la cesión o utilización de las mercancías a excepción de imposiciones legales,

b. Sin limitaciones de territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías,

c. No exista alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar ni revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador y que,

d. No exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable.

En el Decreto Supremo No. 186-99-EF - Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC se establece que para aplicar el primer método de valoración la factura comercial debe cumplir ciertos requisitos, citamos lo señalado en su artículo 5:

[2] SANDOVAL. L. (2006). *Derecho Tributario Aduanero. Valor en Aduana y su aplicación en el Perú*. Editora Normas Legales, pp. 463.

> Artículo 5.- Para la aplicación de este método de valoración debe tenerse en cuenta que el precio expresado en la FACTURA COMERCIAL debe:
>
> a) Corresponder realmente al precio pagado o por pagar directamente al vendedor.
>
> b) Estar contenida en documento original sin borrones, enmendaduras o muestra de alguna alteración. Puede ser traducida al español cuando la autoridad aduanera lo solicite.
>
> c) Contener la Numeración asignada por el proveedor extranjero.
>
> d) Consignar el Lugar y Fecha de expedición.
>
> e) Consignar el Nombre y/o razón social y domicilio del vendedor y del comprador.
>
> f) Contener la Cantidad, con indicación de la unidad de medida utilizada.
>
> g) Contener la denominación y descripción de las características principales de las mercancías. La información no consignada en la factura comercial deberá ser complementada en el Ejemplar B de la Declaración Única de Aduanas, que tiene el carácter de Declaración Jurada.
>
> h) Consignar el Precio Unitario y Total; con la indicación del INCOTERM pactado.
>
> i) Consignar el Origen de la mercancía, su moneda de transacción correspondiente.
>
> j) Contener la Forma y condiciones de pago, y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse (descuentos, comisiones, intereses, etc.)
>
> Cuando la facturación se realice por código, el importador debe aportar catálogos con la decodificación correspondiente.
>
> Cuando la Administración Aduanera detecta algún error u omisión respecto de algún requisito de la factura comercial, requiere al importador información o documentación complementaria que permita subsanar el error u obtener la información omitida, conforme al procedimiento establecido en el artículo 11 del presente Reglamento.

En la parte V. del presente artículo, desarrollaremos con mayor detalle los aspectos operativos de la duda razonable.

ii. Métodos secundarios

A. Segundo y tercer método de valoración aduanera

El Acuerdo del Valor de la OMC, como hemos señalado líneas arriba, establece que, de no aplicarse el primer método, se aplica un método

secundario a partir del segundo método de valoración aduanera. Los métodos segundo y tercero son métodos comparativos en base al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, respectivamente.

Entonces, lo primero que debe estar claro es ¿qué se entiende por mercancía idéntica? Y ¿Qué se entiende por mercancía similar? El Acuerdo del Valor de la OMC, en el numeral 2 del artículo 15 nos da respuesta a esta interrogante. Así, se entiende por "mercancías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición. En el caso de las "mercancías similares" son las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial. Además, precisa que no comprende las mercancías que lleven incorporados o contengan, según el caso, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis por los cuales no se hayan hecho ajustes respectivos. Además, estas mercancías deben ser producidas por la misma persona del mismo país que las mercancías objeto de valoración y solo, en caso no se encuentre, se considera las producidas por una persona distinta.

Con relación a lo anterior, debemos tener en cuenta también el Comentario 1.1. del Comité Técnico de Valoración cuando señala que se pueden celebrar consultas entre la Administración Aduanera y el importador o acudir a otras fuentes para determinar si existen mercancías idénticas o similares y corresponda su aplicación. Además, es preciso considerar las características del mercado y los elementos de hecho, teniendo en cuenta la naturaleza de las mercancías comparadas y de las diferencias en las condiciones comerciales.

El Acuerdo del Valor de la OMC sobre los métodos 2 y 3 señala los siguientes criterios:

a. Se aplica el segundo método cuando no pueda determinarse mediante el primer método.

b. Se aplica el tercer método cuando no pueda determinarse mediante el segundo método.

c. Se debe considerar el valor de transacción de la mercancía idéntica o similar.

d. Las mercancías idénticas o similares son vendidas para la exportación al mismo país de importación

e. Las mercancías idénticas o similares son exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado.

f. Las mercancías idénticas o similares son vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades. En caso de que no se cumplan estas condiciones, se puede aplicar a diferente nivel comercial o cantidades realizando los ajustes respectivos.

g. En caso existan más de un valor de transacción idéntica o similar, corresponderá aplicar el valor de transacción más bajo.

Para aplicar el segundo método y de no ser posible con este, el tercer método; en primer lugar, se debe cumplir con la identificación de la mercancía idéntica (igual en todo) o similar (comercialmente intercambiable) y, sobre todo, se debe determinar el valor de transacción de estas. No es cualquier valor, es el valor de transacción de la mercancía idéntica o similar, exportadas para su importación al mismo país de importación, en un momento determinado.

En estos dos métodos se incluye los criterios de nivel comercial y cantidades esencialmente aproximadas.

El otro criterio está referido al elemento tiempo. En este caso, se indica "exportadas en el mismo momento o en un momento aproximado".

Con relación al elemento tiempo, acudimos a lo señalado en la Nota Explicativa 1.1., que distingue el tratamiento del elemento tiempo en el método 1 y el considerado en los método 2 y 3. En el artículo 1 del Acuerdo de Valoración se puede encontrar en la expresión "cuando éstas se venden..." sólo sirve para indicar el tipo de transacción de que se trata; esto, porque corresponde a las circunstancias de la compraventa internacional, sin considerar los momentos previos al perfeccionamiento del contrato y no se considera cualquier fluctuación de mercado en el proceso del contrato; esto es, se considera como un elemento interno a la operación de compraventa internacional. En cambio, en los artículos 2 y 3 se incorpora el tiempo como un elemento externo como el próximo a la fecha de la exportación teniendo en cuenta las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que pueden afectar el precio. Se precisa también que el elemento tiempo no puede ser un criterio para invertir la aplicación del tercer método o segundo.

Ahora bien, según el artículo 4 del Acuerdo de Valoración de la OMC si no es posible valorar según los métodos señalados en los artículos 1,2 y 3 se debe aplicar el método señalado en el artículo 5 (método del valor deducido), de no ser así según lo señalado en el artículo 6 (método del valor reconstruido); aunque, a petición del importador puede invertirse este orden.

iii. Método del Valor Deducido

En este caso el Acuerdo no hace referencia al valor de transacción, sino al precio unitario de la mercancía en la mayor cantidad total importada (o de idénticas o similares) en el país de importación en el momento de la importación o momento aproximado. A este precio se debe deducir las comisiones, beneficios o gastos generales, gastos habituales de transporte o seguro, los señalados en el párrafo 2 del artículo 8, los tributos a la importación. En caso no encontrarse en el momento de la importación, se puede considerar hasta antes de 90 días de la importación.

De no cumplirse las condiciones antes citadas, a pedido del importador se puede considerar las mercancías después de su transformación, en ese caso debemos tener en cuenta el valor de esta transformación.

Si bien este método nos remite al mercado del país de importación, el cálculo se realiza en función de las mercancías importadas y los cálculos se realizan respecto de los costos o gastos incurridos en el proceso de importación. En primera instancia se considera la información proporcionada por el importador o de fuente distinta de mercancías de la misma especie o clase.

El Procedimiento de Valoración Aduanera define a la mercancía de la misma especie o clase: "Aquella mercancía perteneciente a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de esta y comprende mercancías idénticas o similares, pero no se limita a estas".

Con relación a este método debemos tener en cuenta lo señalado en el Comentario 15.1 del Comité Técnico del Valor que reconoce que podemos estar ante fabricantes de numerosos productos, de pequeñas industrias que cuentan con un número escaso de importadores, de industrias que realizan un número importante de transacciones con partes vinculadas, etc. Por ello, la Administración Aduanera puede acudir a otras fuentes de organizaciones profesionales, de otros importadores, de sociedades contables acreditadas, de organizaciones gubernamentales encargadas de asuntos comerciales y fiscales, y de otras fuentes fidedignas.

iv. Método del Valor Reconstruido

En este método se toma como referencia los datos proporcionados por el productor en el país de exportación.

El valor en aduana se cuantifica sumando el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, los beneficios y gastos generales que generalmente se añade en la operación de exportación y los que corresponda según el párrafo 2 del artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC.

En este caso, la solicitud de información se puede realizar con la colaboración de las autoridades en el país del productor.

v. Método del Último Recurso

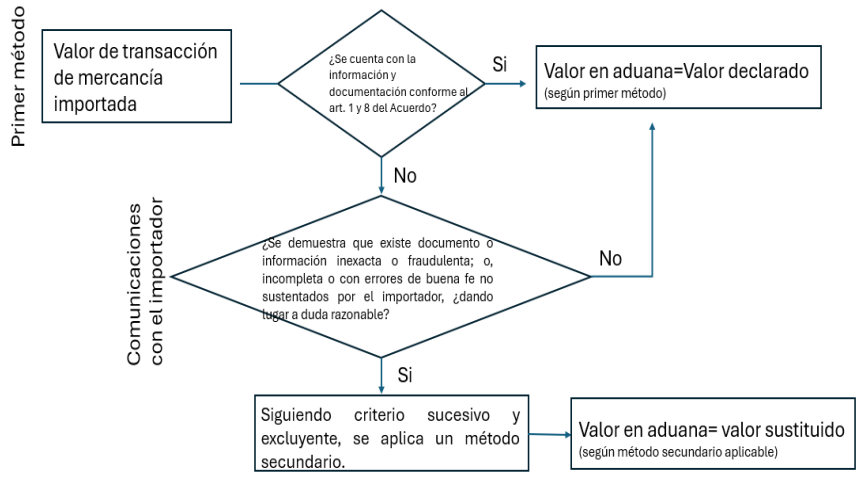
En caso no se pueda realizar la valoración aduanera según los métodos anteriores, se considera los siguientes criterios, así el valor en aduana no se basará en:

a. El precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país.
b. Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles.
c. El precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador.
d. Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.
e. El precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación.
f. Valores en aduana mínimos.
g. Valores arbitrarios o ficticios.

El importador puede solicitar información por escrito del método utilizado.

En la siguiente figura se resume, haciendo las salvedades de los criterios y disposiciones específicas en la aplicación de la metodología señalada por el Acuerdo del Valor de la OMC, los aspectos sustanciales para determinar el valor en aduana de la mercancía importada:

Figura 2. Determinación del valor en Aduana según el Acuerdo de Valoración de la OMC



Elaboración propia.

V. Aspectos operativos de la aplicación del Acuerdo de Valoración de la OMC

El Reglamento de Valorización Aduanera de Mercancías aprobado mediante Decreto Supremo 186-99-EF y sus normas modificatorias, así como el Procedimiento DESPA.PE.01.10 A – Procedimiento Especifico: Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado mediante Resolución de Superintendencia 00239-2023-SUNAT, establecen los criterios operativos en la determinación del valor en Aduana.

Se precisa que el citado procedimiento es aplicable en la valoración de las mercancías amparadas en las DAM correspondientes a los regímenes de importación para el consumo, admisión temporal para reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo. Asimismo, de define el valor en aduana como la base imponible para el cálculo de los derechos de aduana ad Valorem.

i. Acerca de la Duda Razonable

El Acuerdo del Valor de la OMC en su artículo 17 menciona que ninguna disposición restringe el derecho de la Administración de realizar las comprobaciones en caso de duda de la veracidad o exactitud del valor declarado, complementado con la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC y lo señalado en el artículo 17 de la Decisión 571 de la CAN, lo anterior se considera el criterio legal de la Duda Razonable.

Es la Administración Aduanera la que plantea y debe cumplir con las condiciones de la aplicación de la duda razonable, activando la carga de la prueba del importador, se realicen las comunicaciones y el importador remita la información y documentación sobre la compraventa internacional y sustente el valor declarado. Al respecto, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 04499-A-2006, 04889-A-2006, 04893-A-2006 y 01312-A-2008, entre otras, ha establecido sobre la duda razonable que: "... es el acto a través del cual la Administración Aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar de forma objetiva que se han cumplido adecuadamente las reglas de valoración".

Este procedimiento tiene dos implicancias: 1) Sustentar el rechazo o la no aplicación del primer método de valoración aduanera y, si y solo si, se ha demostrado ello, 2) se activa la aplicación de los métodos secundarios.

¿Qué sucede si luego de sustentar la duda razonable se activa la aplicación de algún método secundario? El valor en aduana no será el valor declarado, el valor de aduana será sustituido en aplicación de un método y solo un método secundario. Entonces, el valor en aduana sale del ámbito de las condiciones

establecidas entre comprador y vendedor en el contrato de compraventa internacional.

Con relación al procedimiento de duda razonable se detalla las siguientes etapas del procedimiento operativo, según corresponda:

a. Generación de la duda razonable.

b. Presentación del sustento del valor declarado.

c. Confirmación de la duda razonable, descarte del primer método y requerimiento de referencias de precios para la aplicación del segundo o tercer método.

d. Presentación de referencias de precios.

e. Requerimiento de información para la aplicación del cuarto o quinto método.

f. Presentación de la información para aplicar el cuarto o quinto método.

g. Emisión de informe de determinación de valor o de verificación del valor declarado.

Dentro de la actuación aduanera, se observan -entre otros- dos argumentos centrales que la Administración Aduanera señala para establecer la duda razonable, como punto de partida del rechazo del primer método y dar paso a la aplicación de alguno de los métodos secundarios: 1) El incumplimiento de alguno de los requisitos formales en la factura comercial señalados por el artículo 5 del Reglamento de Valoración Aduanera arriba citado, 2) No acreditar con la información o documentación (contable, comercial o financiera) la trazabilidad del pago.

En la acción de control, observamos una práctica muy común de la Administración Aduanera como es partir por revisar los indicadores de precios registrados en el Sistema de Verificación de precios (SIVEP) de la SUNAT y ante la existencia de precios mayores se motive la Duda Razonable[3]. Al respecto, debemos señalar que en tanto no se agoten la evaluación de las condiciones y criterios establecidos para la aplicación del primer método de valoración y existan elementos que generen dudas a partir de esta revisión; en una fase posterior, puede justificarse la evaluación de indicadores de precios y se consideren la existencia de precios mayores a los declarados; pero, no puede ser sustento de una determinación de una duda razonable.

Debemos hacer notar que es ajeno al Acuerdo de Valoración Aduanera pretender aplicar la duda razonable solo porque la Administración Aduanera, en la evaluación del valor, ha detectado precios inferiores a los precios de mercado. Esto porque, se debe, en aplicación del primer método de valoración aduanera,

[3] Vargas, Cristhian (2014). *La Duda Razonable en Aduanas y los Límites a su Ejercicio: ¿Cómo y Cuándo Aplicarla?* Revista Derecho & Sociedad, N° 43, pp. 311-312.

determinar el precio pagado o por pagar de la transacción entre comprador y vendedor; si se aplica el artículo 17 del Acuerdo de Valoración de la OMC debe ser estrictamente respecto de los requisitos y condiciones del primer método de valoración aduanera.

No se ajusta a los principios del Acuerdo, comparar precios con la de otras mercancías como criterio determinante de la existencia de una duda razonable. Ello en estricta observancia de lo señalado en el Acuerdo, lo que se reafirma si revisamos lo dispuesto en la Opinión Consultiva 2.1. cuando indica "el mero hecho de que un precio fuera inferior a los precios corrientes de mercado para mercancías idénticas no podría ser motivo de su rechazo a los efectos del artículo 1, sin perjuicio desde luego, de lo establecido en el Artículo 17 del Acuerdo".

Con relación a los requisitos de una factura comercial conviene referirnos a la Resolución del Tribunal Fiscal 3893-A-2013 se declara precedente de observancia obligatoria que, que el incumplimiento de los antes citado per se no puede ser motivo para establecer una duda razonable:

> Los requisitos establecidos por los incisos c y d, la segunda parte del inciso h y la primera parte del inciso i del artículo 5 del Decreto Supremo 186-99-EF no se adecua a lo establecido en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 y Resolución 846 de la CAN, por lo que su incumplimiento en la factura comercial (…) no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable ni la decisión de descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera (…).

Con relación al argumento de la falta de fehaciencia de la acreditación del pago total mediante la información o documentación, existen diversos pronunciamientos del Tribunal como el señalado en la RTF No. 8340-A-2015, en el cual se señala que se requiere realizar una evaluación integral de la documentación e información que sustenta el pago, entre ellos la orden de compra, la proforma, el mensaje Swift, la solicitud de transferencia bancaria, el cargo en cuenta corriente entre otros que permiten determinar que el importador ha acreditado el pago total y por lo tanto corresponde establecer el valor en aduana según el primer método de valoración y carece de fundamento su rechazo.

Otro de los temas frecuentes y que observamos en la operaciones de comercio exterior son la transferencia bancaria en forma consolidada por el pago de diferentes facturas comerciales; en estos, caso, el importador al presentar la documentación del mensaje Swift la información contable del Registro de Compras, Libro Diario o Registro en el Diario muestran un monto distinto y mayor al que corresponde a una de las operaciones acreditadas con una factura. Al respecto, el Tribunal Fiscal en la RTF No. 00720-A-2018 señala el siguiente precedente de observancia obligatoria: "Cuando se presentan como prueba del pago de la factura de la mercancía importada, transferencias bancarias con las que también se pagaron otras facturas, para que se pueda comprobar que dichas transferencias comprenden la cancelación de la factura comercial en controversia, es necesario que el administrado presente o detalle, en calidad de medio

probatorio, todas las facturas mencionadas en las referidas transferencias, así como todos los medios probatorios relacionados a éstas". Este criterio, como otros, enfatizan no solo la evaluación en conjunto e integral de la documentación e información sino que se demuestre la trazabilidad de la operación y permita demostrar que el importador ha realizado el pago total.

En el artículo 54° de la Resolución 1684 relativo a la actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, señala los documentos probatorios para sustentar el valor declarado; entre ellos los documentos contables. El Acuerdo de Valoración de la OMC hace referencia a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, aceptados por la legislación nacional como apoyo en el registro de los recursos, obligaciones y las cuentas, en este caso, en los respectivos libros contables. la Resolución del Tribunal Fiscal 3893-A-2013 se declara precedente de observancia obligatoria que "cuando los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza." En este caso, debemos tener en cuenta las disposiciones señaladas en la Resolución de Superintendencia No. 234-2006-SUNAT, que establece las normas referidas a los libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

En el control del valor en aduana, en aplicación del primer método de valoración, como lo señala la Opinión Consultiva 10.1 se debe realizar sobre la base de los elementos de hecho reales, en este sentido, la Aduana en ejercicio de las acciones de control debe demostrar que se trata de documentación inexacta o fraudulenta, solo de esa manera se puede establecer una duda razonable.

Una situación distinta es cuando se trata de documentación incompleta o que contenga errores cometidos de buena fe. En este caso, siguiendo lo señalado en la Opinión Consultiva 11.1, se puede recurrir a un despacho provisional hasta que el importador proporcione los datos complementarios o hagan las gestiones necesarias para rectificar los errores. Además, se debe evaluar cada caso en particular y es aceptable que cada Administración Aduanera puede adoptar prácticas o apreciación diferente que acepten el valor declarado como valor de transacción y de esta manera aplique el primer método de valoración.

Si se ha declarado el valor en aduana y se demuestra que se ha cumplido con los requisitos del primer método de valoración aduanera acreditando con la información y documentación respectiva, se habrá determinado el valor en aduana y aceptado el valor en aduana declarado. El valor en aduana corresponderá a las condiciones del pago total que se ha establecido en la compraventa internacional de una exportación para una importación.

ii. Acerca de los precios de referencia

En el Procedimiento se señala que los precios de referencia son aquellos:

> Precios de carácter internacional de mercancías idénticas o similares a la mercancía objeto de valoración, tomados de fuentes especializadas tales como: libros, publicaciones, revistas, catálogos, listas de precios, cotizaciones, antecedentes de precios de importación de mercancías que hayan sido verificados por la aduana y los tomados de los bancos de datos de la aduana, incluidos los precios de las mercancías resultantes de los estudios de valor. Estas fuentes constan en medios impresos, digitales o electrónicos.

Asimismo, se indica que el precio de referencia puede ser utilizado en la verificación del valor declarado para formular la duda razonable sobre el valor declarado, determinar el valor en aplicación del sexto método de valoración y como indicador de riesgo para actualizar el SIVEP.

En estricto, la definición anterior no está acorde con los criterios señalados en el Acuerdo de Valoración de la OMC toda vez que la formulación de una duda razonable no tiene que ver con haber detectado precios inferiores a los precios de mercado, no corresponde que se formule duda razonable por comparar precios de otras mercancías. Además, se está señalando que el precio de referencia no corresponde a operaciones de compraventa internacional sino a información de libros, publicaciones, catálogos entre otros, que a lo más pueden ser información de oferta del fabricante o vendedor y no en el contexto de una negociación de venta internacional. Acudir a esas fuentes externas puede ser considerados, cumpliendo los criterios señalados por el Acuerdo en la aplicación del método del valor deducido y en ningún caso, cuando estamos en la evaluación del valor aplicando el primer método y estamos en las circunstancias señaladas en el artículo 17 del Acuerdo de Valoración de la OMC para dar inicio a una duda razonable.

Otro asunto que se aborda en el procedimiento es el relacionado a la declaración del valor provisional, cuando el valor de transacción no se determina de manera definitiva y depende de una condición futura.

iii. Acerca de la valoración de medios portadores de producto digital

Con relación a la valoración del medio portador de un producto digital se señala que se toma en cuenta solo el valor del medio portador incluido el flete y seguro; en el caso que en los documentos no se distinga este valor se debe valorar el medio portador aplicando los métodos secundarios.

iv. Acerca de la valoración de operaciones de comercio electrónico

Respecto de las operaciones de comercio a través de portales de internet se puede aceptar como sustento los documentos propios de este tipo de operaciones que contenga información de las condiciones de la transacción y se sustenta el pago mediante los diferentes sistemas de pago electrónicos; asimismo, la

Administración Aduanera puede solicitar al importador el documento electrónico de la confirmación de compraventa internacional de los portales web del proveedor. En el caso de que la operación no corresponda a una compraventa internacional se aplica los métodos secundarios.

v. Acerca de la fiscalización

El control posterior se ha limitado a ciertos indicios como la existencia de conceptos previstos en el artículo 8 del Acuerdo, vinculación, alquiler o leasing, contrato de llave en mano, mercancía en consignación y fraude comercial; esto, cuando el funcionario aduanero tenga dudas sobre la veracidad o exactitud de los valores declarados y no disponga de información suficiente para realizar las acciones de verificación durante el control concurrente, acepta el valor declarado y comunica para la acción de control posterior.

VI. CONCLUSIONES Y COMENTARIOS FINALES

a. Con relación al valor en aduana de las mercancías, concurren aspectos jurídicos enmarcados en los siguientes aspectos: 1) El criterio de recaudación de los impuestos aduaneros, en función del valor (Ad Valorem) y no de derechos específicos, 2) Una operación de comercio exterior (transfronteriza) generadora de una obligación tributaria aduanera, no siendo de aplicación a una operación o relación contractual a nivel doméstico o interno, 3) La Administración Aduanera como responsable de la determinación de ese valor, entendido como la base imponible de los derechos aduaneros en la importación de la mercancía y 4) Que esta determinación se realiza siguiendo los principios, criterios y disposiciones normativas, desarrollados a partir del Acuerdo de Valoración de la OMC, ahora vigente.

b. En toda importación para el consumo de las mercancías, además de cumplir las formalidades aduaneras de este régimen, corresponde determinar el valor en aduana o base imponible del impuesto aduanero y esto, se realiza aplicando y observando la metodología establecida en el Acuerdo de Valoración de la OMC y la normativa comunitaria o nacional complementaria, no existe otra forma de determinar el valor en aduana. Los criterios jurídicos de dicha normativa tienen por finalidad brindar seguridad jurídica, transparencia, predictibilidad y especialmente no debe ser discriminatorio al favorecer a algunos y perjudicar a otros operadores, menos afectar el flujo del comercio exterior de las mercancías.

c. Cuando la operación de importación corresponde a una venta para la exportación que se realiza en condiciones de libre competencia, incluso cuando exista vinculación y no afecte el precio de mercado; además dicha venta transfronteriza implica la transferencia de propiedad de la mercancía del vendedor por el pago de un precio a cargo del comprador y se puede establecer la trazabilidad de la operación y es sustentada con información y documentación consistente, corresponde determinar el valor en aduana

según el primer y principal método de valoración según el Acuerdo de Valoración de la OMC: Valor de transacción de la mercancía importada. Solo en los casos que no cumplan las condiciones de este método, siguiendo los criterios legales y procedimentales de manera correcta se puede aplicar los métodos secundarios.

d. En la aplicación del Acuerdo del Valor de la OMC, más como un aspecto procesal, operativo y formal, se ha generalizado y casi "instituido", el acto de establecer la duda razonable como característico del control del valor en aduana, a partir de señalar la existencia de precios mayores a los declarados; para, a partir de ahí, motivar el rechazo del primer método y explorar los métodos secundarios para justificar el ajuste de valor. Esta actuación es sustancialmente contraria a los criterios rectores del Acuerdo de Valoración de la OMC, generando inseguridad jurídica y afectando el flujo transfronterizo de las mercancías en condiciones de libre competencia.

   Lo antes señalado está ocasionando que se reduzca la acción de control aduanero, concurrente o posterior, a establecer la duda razonable. Esto, evidentemente, hace que la conflictividad o controversia de la Administración Aduanera y el importador gire alrededor de aceptar o desvirtuar la duda razonable en lugar de establecer de modo integral y coherente si concurren todos los que sustentan el valor de transacción de la mercancía importada.

   En este sentido, corresponde revisar especialmente la operatividad y la normativa sobre el procedimiento de la duda razonable, a más de dos décadas de su aplicación, considerando la jurisprudencia, los nuevos escenarios y modelos de comercio transfronterizo, las modernas herramientas tecnológicas que se pueden aplicar en el control aduanero y especialmente, corregir las desviaciones de los principios y criterios rectores del Acuerdo del Valor de la OMC.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 185 – 201

La acreditación del uso de los medios de pago en las operaciones de comercio exterior y su problemática

Paloma Velasquez Bolognesi* y Mayra Bocanegra Machaca**

Resumen. – El artículo tiene como objetivo analizar el impacto Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía en las operaciones de comercio exterior, revisando su alcance y las implicaciones prácticas que genera en la dinámica del comercio exterior, así como los desafíos que presenta su implementación.

Palabras clave. – medios de pago, importación para el consumo, mensaje *swift*

Abstract. – The purpose of this article is to analyze the impact of the Single Ordered Text of the Law for the Fight against Evasion and for the Formalization of the Economy on foreign trade operations, reviewing its scope and the practical implications, as well as the dynamics of foreign trade and challenges by its implementation.

Keywords. – *Payment methods*, *import* and *SWIFT message*.

* Abogada egresada de la Universidad del Pacífico con más de 7 años de experiencia brindando asesoría en aduanas y comercio exterior a empresas nacionales y multinacionales. Egresada de los cursos de teoría del derecho, antropología social, cultura política y opinión pública de la Universidad de Salamanca, España y del curso de especialización en gestión de compras y proveedores de la Escuela de Negocios Pacífico Business School. Miembro del Colegio de Abogados de Lima, Wista Perú y asociada del área de Aduanas y Comercio Exterior del Estudio Hernández & CÍA.

** Practicante en el Área de Aduanas y Comercio Exterior en Hernández & CIA

I. Introducción

En los últimos años, las operaciones de comercio exterior se han enfrentado a nuevas exigencias normativas con el fin de garantizar su transparencia y legalidad. Estos nuevos requerimientos han representado mayores exigencias para los operadores intervinientes (importadores, por ejemplo) que en su día a día se ven obligados a supervisar el cumplimiento de las formalidades en sus operaciones de comercio exterior, entre las que se encuentran las formalidades exigidas respecto a los Medios de Pago.

El Decreto Supremo 150-2007-EF[1], Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, junto con sus modificatorias, regulan el uso obligatorio de Medios de Pago en las compraventas internacionales y las consecuencias por su incumplimiento. Así, la correcta acreditación de Medios de Pago en importaciones se ha vuelto en una exigencia que reviste de gran importancia en las operaciones de comercio exterior.

Bajo esta perspectiva, el objetivo del presente artículo es analizar el impacto de la aplicación del Decreto Supremo y las exigencias que este establece en las operaciones de comercio exterior.

Para ello, se procederá, en primer lugar, a revisar el contenido y alcance de la normativa. Posteriormente, se examinarán las consecuencias prácticas que su implementación genera en las operaciones de comercio exterior y se evaluará cómo estas afectan su dinámica y la problemática que presentan.

II. Antecedentes normativos

i. Decreto Legislativo 939

Mediante el Decreto Legislativo 939[2] - publicado el 5 de diciembre de 2003 - se aprobaron medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad. Ello con el propósito de establecer disposiciones que permitan formalizar las operaciones económicas con la participación de las Empresas del Sistema Financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario.

1 En adelante, Decreto Supremo.
2 En adelante, Decreto 939.

A través del Decreto 939, se estableció, la obligación de utilizar determinados Medios de Pago[3] cuando el importe de pago de sumas dinerarias fuera superiores al monto establecido en el artículo 4 del mismo cuerpo normativo[4].

Asimismo, en el artículo 8, se contemplaron los efectos tributarios producto de realizar los pagos sin utilizar los Medios de Pago. Según el Decreto 939, dichos pagos no otorgaban el derecho a deducir gastos, costos o créditos, ni a realizar compensaciones, solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada o restitución de derechos arancelarios, incluso si se verificaba la autenticidad de las operaciones o si el receptor de los pagos cumplía con sus obligaciones tributarias.

Cabe mencionar que, de acuerdo con el Informe sobre los Decretos Legislativos Nos. 939, 946 y 947 esta norma representa un instrumento para lograr el aumento de la recaudación pasiva de los principales tributos, y así lograr el incremento de los niveles de presión tributaria del Estado peruano[5].

ii. Ley 28194

Con fecha de 26 de marzo de 2004, se publicó la Ley 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, a través de la cual se derogó el Decreto Legislativo 939.

De manera similar como la norma anterior, la Ley 28194 establecía que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior a los cinco mil nuevos soles (S/ 5,000) o mil quinientos dólares americanos (US$ 1,500), se debían pagar utilizando los medios de pago autorizados por el artículo 5 de la Ley[6].

Igualmente, mantuvo los mismos efectos tributarios como consecuencia de realizar los pagos sin utilizar los Medios de Pago; sin embargo, eliminó la disposición establecida en el artículo 8 del Decreto Legislativo 939, en la cual, el derecho a

---

[3] Decreto Legislativo 939. Artículo 5.
Los Medios de Pago a través de Empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° son los siguientes:
a. Depósitos en cuentas.
b. Giros.
c. Transferencias de fondos.
d. Órdenes de pago.
e. Tarjetas de débito expedidas en el país.
f. Tarjetas de crédito expedidas en el país.
g. Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente (…).

[4] Decreto legislativo 939. Artículo 4.
Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se fijará el monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago, el cual no podrá ser menor a una cuarta parte de la Unidad Impositiva Tributaria (¼ UIT) ni mayor a dos Unidades Impositivas Tributarias (2 UIT) (…).

[5] Congreso de la República del Perú. (2004). Informe sobre los Decretos Legislativos Nos. 939, 946 y 947.

[6] Zavaleta Álvarez, M. (2018). Naturaleza de las normas antielusión de "bancarización", "instrumentos financieros derivados" y "paraísos fiscales". Lumen, (14 - II), 309–318.

deducir gastos y solicitar la devolución de tributos se perdía ante la falta de utilización de medios de pago, aún en aquellos casos en los que resultaba posible acreditar o verificar la veracidad de las operaciones[7].

De acuerdo con la Exposición de Motivos del Proyecto de ley 10028/2004-CR, las medidas incorporadas en la citada ley, buscaban incrementar el riesgo de detección de los contribuyentes que no cumplían sus obligaciones tributarias, puesto que las transacciones realizadas por medios de las empresas del sistema financiero quedan documentadas y por consiguiente podían ser utilizadas como elementos probatorios de incumplimiento tributario[8].

No obstante, a través del Decreto Legislativo 975 se redujo el monto mínimo a partir del cual se solicitan los Medios de Pago[9]. De acuerdo con la Exposición de Motivos, con dicha disminución se podía realizar una mejor fiscalización, en tanto que se expandiría el monitoreo que realizarían las operaciones gravadas. Además, se permitiría que más contribuyentes tengan el derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones, solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada o restitución de derechos[10].

III. Decreto Supremo y sus modificatorias

El 23 de septiembre de 2007, de acuerdo con la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 975[11], se expide Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, el cual mantuvo tanto la obligación del uso de Medios de Pago como los efectos tributarios mencionados anteriormente.

Sin embargo, desde su publicación el Decreto Supremo ha sido objeto de dos modificaciones relevantes, las cuales serán explicadas en las siguientes líneas:

i. Decreto Legislativo 1388

Con fecha 4 de septiembre de 2018, se publicó el Decreto Legislativo 1388, Decreto Legislativo que modificó la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, el cual entró en vigor el 1 de enero del 2019. El Decreto Legislativo resulta relevante para las operaciones de comercio exterior, en tanto incorpora de manera expresa la utilización de medios de pago en las

---

7 Ibid., p. 129.

8 Ibid., p. 132.

9 Decreto Legislativo 975. Artículo 4.
El monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de tres mil quinientos nuevos soles (S/. 3,500) o mil dólares americanos (US$ 1,000) (…).

10 Congreso de la República del Perú. (2004). Exposición de motivos de la Ley N.º 28194: Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía

11 Decreto Legislativo 975. Segunda Disposición Complementaria final.
Por Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, en un plazo que no excederá de noventa días (90) calendario contados a partir de la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo, se expedirá el nuevo Texto Único Ordenado de la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía.

operaciones de comercio exterior a través del artículo 3-A, el cual señala lo siguiente:

> Artículo 3-A.– Utilización de Medios de Pago en las operaciones de comercio exterior:
>
> La compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo cuyo valor FOB es superior a S/ 7 000,00 (siete mil y 00/100 soles) o US$ 2 000,00 (dos mil y 00/100 dólares americanos) se debe pagar utilizando los Medios de Pago previstos en el artículo 5, salvo que se encuentre en los supuestos que se establezcan en el Reglamento.
>
> Cuando se evidencie la no utilización de Medios de Pago con anterioridad al levante, a opción del importador, procede el reembarque de la mercancía o la continuación del despacho previo pago de una multa por el monto determinado en la Tabla de Sanciones Aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, conforme a lo establecido en el Código Tributario. Cuando se evidencie la no utilización de Medios de Pago con posterioridad al levante se aplica la mencionada multa. En ambos casos es de aplicación lo establecido en el artículo 8.

Como se puede visualizar del artículo citado, con la incorporación del artículo 3-A señaló expresamente la obligación de utilizar los Medios de Pago para las operaciones de comercio exterior que superasen la cuantía establecida en el mismo artículo. Asimismo, de no evidenciarse la utilización de Medios de Pago, el artículo citado incluyó tres grandes consecuencias, las cuales se detallarán a continuación:

a. Incorporación de una sanción de multa por el monto determinado en la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas.

b. Incorporación de la posibilidad de reembarcar la mercancía con anterioridad al levante.

c. Inclusión de los efectos tributarios de no haber hecho uso de los Medios de Pago establecidos en el artículo 5. Es decir, los pagos que se efectúen sin utilizar los Medios de Pago previstos no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, así como a efectuar compensaciones o solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios.

¿Cuál fue la razón por la que se incorporó la obligación y las consecuencias de manera expresa para las operaciones de comercio exterior? Para ello resulta necesario revisar la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1388[12]:

> En ese contexto, la cancelación de las operaciones de comercio exterior mediante esta forma de pago imposibilita la implementación de mecanismos

[12] En adelante, Decreto 1388.

> de fiscalización efectivos. De esta manera, en caso de que se presentasen casos vinculados al lavado de activo o a subvaluación, la SUNAT se vería imposibilitada de probar la fuente de los recursos y realizar la correcta determinación del valor en aduana o la base imponible de las mercancías.
>
> Sobre dicha problemática, el informe "¿Por qué sigue siendo el rey?" de la Oficina Europea de Policía (Europol) señala que las prácticas de lavado de dinero se relacionan con necesidades de: i) ocultar el origen y la verdadera propiedad de los ingresos; ii) mantener el control directo o indirecto sobre las mercancías; y iii) reducir los volúmenes de dinero que podrían resultar sospechosos. Frente a esta situación, el dinero efectivo sería el que mejor satisface todas estas necesidades al considerarse un instrumento "negociable al portador".
>
> En esa línea, se ha identificado que, actualmente al menos el 11% del total de importadores en el Perú realizan sus pagos con efectivo[13].

Como se desprende, la utilización del dinero en efectivo en las operaciones de comercio exterior dificultaba el cruce de información o trazabilidad de las transacciones. En particular, la Exposición de Motivos del Decreto 1388 señala que la cancelación de las operaciones de comercio exterior a través de dinero en efectivo imposibilitaba la implementación de mecanismos de fiscalización efectivos. Así, de existir casos vinculados al lavado de activo o a la subvaluación, la SUNAT no podría probar la fuente de los recursos y realizar la correcta determinación del valor en aduana o la base imponible de las mercancías.

Asimismo, la Exposición de Motivos agregó que, pese a que la Ley 28194 disponía la utilización obligatoria de Medios de Pago para la realización de cualquier transacción – operación financiera o comercial – desde el año 2004, se percibía que dicho mecanismo no era suficiente para incentivar que los agentes económicos canalicen el pago de sus operaciones de comercio exterior por el sistema financiero[14]. Es más, el mismo documento señala que, se había identificado que al menos el 11% del total de importadores en el Perú realizan sus pagos con efectivo.

ii. Decreto Legislativo 1529

Con fecha 3 de marzo de 2022, se publicó el Decreto Legislativo 1529, Decreto Legislativo que modifica la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. A través de esta norma se incorporó el artículo 5-A, el cual establece lo siguiente:

> Artículo 5-A.- Uso de Medios de Pago

[13] Ministerio de Economía y Finanzas. (2018). Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1388: Decreto Legislativo que modifica la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

[14] Ibid., p.12

> El uso de Medios de Pago establecido en esta Ley se tiene por cumplido solo si el pago se efectúa directamente al acreedor, proveedor del bien y/o prestador del servicio, o cuando dicho pago se realice a un tercero designado por aquel, siempre que tal designación se comunique a la SUNAT con anterioridad al pago, en la forma y condiciones que esta señale mediante resolución de superintendencia.

Como se puede evidenciar del artículo citado, para considerar que el uso de Medios de Pago está acreditado, el pago se debe realizar directamente al acreedor. Sin embargo, la norma también regula el supuesto en el cual el pago se da a un tercero designado por el acreedor, proveedor del bien y/o prestador del servicio. En ese supuesto se cumple con el uso de Medios de Pagos solo si dicha designación se comunica a la SUNAT con anterioridad al pago, en la forma y condiciones que esta señale mediante Resolución de Superintendencia.

¿Cuál es el motivo detrás de la norma para exigir que el pago se haga directamente al acreedor o de exigir la comunicación previa a SUNAT? Para conocer la *ratio legis* de la norma es necesario traer a colación lo que señala la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1529:

> En relación con ello, es del caso indicar que el Tribunal Constitucional ha señalado que el objetivo de la denominada "bancarización" es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. Indicando además que se trata de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 4° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social
>
> En tal sentido, se puede colegir que la norma no tiene como objetivo el mero uso de Medios de Pago, sino que, a través de ellos, se pueda identificar a aquellas personas que podrían rehuir la potestad tributaria del Estado, lo que permite combatir la evasión y la informalidad en nuestro país. A su vez, si los Medios de Pago no van dirigidos al acreedor, proveedor del bien y/o prestador del servicio, a priori no se puede conocer si tales pagos fueron efectuados en mérito de las obligaciones contraídas entre el deudor y aquellos, dificultando con ello la trazabilidad de las operaciones[15].

Como se sustrae de la Exposición de Motivos citada, si los Medios de Pago no van dirigidos al acreedor, proveedor del bien y/o prestador del servicio, no es posible conocer si tales pagos fueron efectuados producto de las obligaciones contraídas

[15] Ministerio de Economía y Finanzas. (2022). Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1529: Decreto Legislativo que modifica la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

entre el deudor y aquellos, por ende, se dificulta la trazabilidad de las operaciones. Por ende, se tiene por cumplida la obligación cuando el pago se haga directamente al acreedor.

Sin embargo, no se desconoce que, conforme al artículo 1224 de Código Civil, es válido el pago que se efectúa al designado por el propio acreedor, pero resulta necesario que la SUNAT tenga el conocimiento anterior a dicho pago[16].

Ambas disposiciones se sustentan en que la norma no tiene como objetivo el mero uso de Medios de Pago, sino busca que, a través de su utilización, se pueda identificar a aquellas personas que podrían rehuir a la potestad tributaria del Estado para poder combatir la evasión y la informalidad en nuestro país.

IV. La utilización de los medios de pago en las operaciones de comercio exterior

Teniendo en cuenta las modificaciones del Decreto Supremo, el marco jurídico aplicable a las operaciones de comercio exterior, en particular a las importaciones para el consumo, es el siguiente:

a. En las operaciones de comercio exterior, en donde exista un desembolso de sumas dinerarias por encima de los S/ 7,000.00 soles o US$ 2,000.00 dólares americanos, los importadores se verán obligados a cancelar dichas deudas a través del sistema financiero en utilización de los medios de pago (depósitos en cuenta, giros, transferencia de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito expedidas en el país, tarjetas de crédito expedidas, cheques, remesas y cartas de crédito).

b. Asimismo, en caso el proveedor designase a un tercero, para que el importador cancele la deuda asumida deberá comunicar a la SUNAT dicha circunstancia antes de que se realice la cancelación de la deuda.

c. En caso se determine la no utilización de un medio de pago previsto, previo al levante, a opción del importador se podrá reembarcar la mercancía o proceder con la continuación del despacho, pero, previo al pago del 30% del valor FOB. Mientras que, después del levante, se aplicará la sanción de multa del 30% del valor FOB.

d. Asimismo, los pagos que se efectúen sin utilizar los medios de pago previstos no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, así como a efectuar compensaciones o solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios.

Ahora bien, ¿cómo se ve reflejada la obligación de la utilización de los medios de pago en las operaciones de comercio exterior?

---

16 *Ídem.*

Para responder a dicha pregunta, se desarrollarán tres contextos en los cuales la acreditación del uso de medios de pago adquiere relevancia:

a. Al declarar la modalidad de pago en la Declaración Aduanera de Mercancías (en adelante, DAM),

b. Al solicitar la devolución de tributos por pagos indebidos o en exceso, y

c. Al momento que la Administración Aduanera determina la falta de acreditación de los medios de pago e impone una multa.

i. Acreditación de la modalidad de pago consignada en la DAM de importación para el consumo empleando los medios de pago

El Procedimiento "Instructivo: Declaración Aduanera de Mercancías (DAM)", DESPA-IT.00.04 (versión 2, modificada) establece en el numeral 5.2 de la Sección A del Acápite IV que el importador deberá declarar, en la casilla 5.2 del Formato A de la DAM, la modalidad o forma de pago de la mercancía. Cabe señalar que, el procedimiento detalla las siguientes opciones: pago al contado, pago a crédito, pago anticipado, pago mixto, sin pago; u, otra modalidad que el importador haya utilizado para cancelar la obligación contraída con su proveedor.

Así, dependiendo de la modalidad de pago, el importador deberá respaldar la declaración efectuada adjuntando el medio de pago utilizado.

En ese contexto, es relevante mencionar que, el 8 de febrero de 2024, la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao – IAMC ha emitido la Nota Informativa 2024-0001, en la cual se establece la forma en que se debe acreditar la utilización de Medios de Pago en la declaración aduanera en importaciones. Es decir, a través de dicha Nota Informativa se establecen formalidades adicionales para poder acreditar los medios de pago de acuerdo con cada modalidad de pago[17]:

a. Para la modalidad de pago al contado y de pago anticipado se debe adjuntar la documentación digitalizada del sustento del medio de pago.

b. Para la modalidad de pago a crédito se debe consignar como "forma y condiciones de pago", en la factura comercial o documento equivalente, que la venta es al crédito. Además, se debe consignar el plazo del pago y el momento en que debe ser computado dicho plazo.

c. Para la modalidad de pago mixto se debe consignar como "forma y condiciones de pago", en la factura comercial o documento equivalente, que la venta comprende más de una modalidad de pago y especificarlas. Asimismo, se debe adjuntar el respaldo y la información respectiva. En caso una de las modalidades de pago sea al contado o anticipado, adjuntar la documentación digitalizada del sustento del medio de pago.

[17] Intendencia de la Aduana Marítima del Callao (2024). Nota informativa N.º 2024-0001 a los importadores.

De acuerdo con la información de la Nota Informativa citada, la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao considerará que se ha acreditado el uso de los medios de pago al momento de la declaración, únicamente, si se cumplen con las formalidades previamente señaladas.

ii. Acreditación de la modalidad de pago consignada en la DAM de importación para solicitar la devolución de tributos por pagos indebidos o en exceso

Como se ha mencionado en líneas previas, ante la detección de la no utilización de Medios de Pago, se aplicará lo establecido en el artículo 8 del Decreto Supremo, siendo una de las principales consecuencias la imposibilidad de efectuar solicitudes de devoluciones, por ejemplo, para la aplicación de preferencias arancelarias.

¿Cuáles son las formalidades que se deben cumplir para acreditar el uso de los medios de pago?

En principio, el Decreto Supremo no establece formalidad alguna para acreditar el uso de los Medios de Pago. Es decir, no hay obligación legal de cómo los contribuyentes deben organizar su estructura de pago con sus proveedores y bancos.

Sin perjuicio de ello, la Intendencia Nacional Jurídico Aduanera ha aterrizado la obligación de la utilización de Medios de Pago en el Informe 000031-2024-SUNAT/340000 para el caso particular del Medio de Pago de transferencia de fondos. A través de este informe, la Administración Aduanera señala que, para la acreditación del uso de Medio de Pago resulta necesario que este contenga información que permita su vinculación con la compraventa internacional, el cual no necesariamente debe contar con el número de la factura comercial, pudiendo ser otra información siempre que esta permita su vinculación con la compraventa internacional de la mercancía. Con ello, la Administración Aduanera tendrá certeza de que el medio de pago empleando corresponde a la transacción comercial referida a la declaración en revisión y no a otra[18].

Sin embargo, al verificar el contenido del informe citado se aprecia como la Intendencia Nacional Jurídico Aduanera realiza un especial énfasis en que el mensaje *swift* bancario contenga el número de la factura comercial.

En efecto, SUNAT cita el tercer párrafo del numeral 3 del literal C de la sección VII del Procedimiento DESPA-PE.01.10ª, en el cual se señala que los documentos financieros presentados como sustento del valor declarado deben acreditar que corresponden a la transacción de las mercancías objeto de valoración. Así, estos deben contener, en el rubro "Concepto de pago", el número de la factura comercial, factura proforma, orden de compra, identificación de un contrato o cualquier documento que identifique la transacción a que se refiere la importación

[18] Intendencia Nacional Jurídico Aduanera. Informe N.º 2024-INF-031-340000.

y el monto. Además, si el pago corresponde a más de un documento, se debe indicar el número y monto de cada uno y se deben presentar todos los documentos[19].

Cabe destacar que el Procedimiento citado líneas arriba regula disposiciones previstas para la valoración aduanera de mercancías según el Acuerdo de Valor OMC. Es decir, la Intendencia Jurídico Aduanero parte de los lineamientos para la sustentación del Primer Método de Valoración -precio realmente pagado o por pagar- para trasladar las mismas exigencias a los temas vinculados con la acreditación de Medios de Pago en las operaciones de comercio exterior.

Ante ello, es válido consultarse ¿se deben utilizar los mismos parámetros formales que las normas de valoración aduanera exigen en los documentos financieros para probar el precio realmente pagado o por pagar, en los casos de Medios de Pago?

Al parecer existe un consenso tanto en la Administración Aduanera como en el Tribunal Fiscal para que ello sea así, es decir, aplicar las mismas disposiciones y exigencias a nivel formal en los documentos financieros para acreditar el Primer Método de Valoración. Por ejemplo, podemos traer a colación la Resolución del Tribunal Fiscal 01556-A-2023, mediante la cual se señala que se debe verificar que los documentos aportados como Medio de Pago consignen el número de factura vinculada a la declaración aduanera, o contengan información que permita vincularlos con la transacción efectuada[20].

De esta manera, si bien el Informe 000031-2024-SUNAT/340000 concluye en principio que para acreditar el uso de Medios de Pago se debe presentar información que permita su vinculación con la compraventa internacional, resulta evidente que hay un énfasis en que el medio de prueba idóneo es que el Medio de Pago consigne la factura comercial, exigencia que como ha sido mencionado tiene su base en el Procedimiento de valoración aduanera para sustentar el Primer Método de Valoración y que es pacíficamente aceptado tanto por la Administración Aduanera como por el Tribunal Fiscal para ser la máxima prueba de la correcta utilización de los Medios de Pago.

iii. Imposición de multa equivalente al 30% del valor FOB

Como se he mencionado en los párrafos anteriores, con la publicación del artículo 3-A se incorporó una sanción de multa por el monto determinado en la Tabla de Sanciones Aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas.

En ese sentido, a través del Decreto Supremo 335-2018-EF, publicado el 30 de septiembre de 2018, se incorporó en la Tabla de Sanciones la infracción por la no utilización de medios de pago en la compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo. La sanción impuesta fue

19 *Ídem.*
20 *Ídem.*

una multa equivalente al 30% del valor FOB declarado de la mercancía.

Ello se debe a que, de acuerdo con la Única Disposición Complementaria Transitoria de la Ley 30730 y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 1388, se debía publicar el Decreto Supremo que modifique la Tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto Supremo 031-2009-EF, a fin de incorporar las sanciones por la no utilización de medio de pago.

Es importante señalar que la Tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto Supremo 031-2009-EF, fue derogada por el Decreto Supremo 418-2019-EF, mediante el cual aprueba la nueva Tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas. Agregando, la infracción y la sanción cuando se evidencie la no utilización de Medios de Pago en la compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo, bajo el código P52.

En ese sentido, la Administración Aduanera cuando considere que no se ha cumplido con la utilización de medios de pago se encuentra facultada para imponer una multa del 30% del valor FOB. Ello, pese a que, de acuerdo con el artículo 189[21] de la Ley General de Aduanas, la Administración Aduanera se encuentra facultada únicamente para determinar infracciones y aplicar las sanciones en la Ley General de Aduanas.

Ahora, ¿de qué manera la aplicación de la infracción P52 se ha concretizado en las operaciones de comercio exterior?

Tal como señala Juan Antonio Morales, en la Revista Digital de la Cámara de Comercio de Lima, la Autoridad Aduanera, en uso de su facultad fiscalizadora, ha ido cursando cartas inductivas a los importadores. Mediante dichas cartas se les comunican que, en un plazo perentorio de cinco días, deben demostrar el uso de los medios de pago autorizados para el pago de las importaciones. Y, en caso de incumplimiento de tal acreditación, al importador se le podría aplicar la multa establecida en la Tabla de Sanciones de la Ley General de Aduanas, código P-52, equivalente al 30% del valor FOB declarado[22].

En ese sentido, si el importador no cumple con acreditar el uso de medios de pago en sus operaciones comercial podría ser sancionada con una multa del 30% del

---

21 Decreto Legislativo 1053, Decreto Legislativo que aprueba la Ley General de Aduanas. Artículo 189.
La Administración Aduanera es la única facultada para determinar infracciones y aplicar las sanciones señaladas en el presente decreto legislativo.

22 Morales, J. A. (2024). Uso de medios de pago en despachos de importación. Cámara de Comercio de Lima.

valor FOB de la mercancía como consecuencia de una fiscalización posterior por parte de la Administración Aduanera.

iv. La problemática en la aplicación del Decreto Supremo

Tal como se ha evidenciado en las Exposiciones de Motivos citadas en el presente artículo, el Decreto Supremo busca combatir conductas relacionadas a la evasión, en tanto el uso de dinero en efectivo dificulta el cruce de información o trazabilidad de una transacción e imposibilita la implementación de mecanismos de fiscalización en las operaciones de comercio exterior. En otras palabras, detrás de la norma se busca proteger un fin válido y amparable por el derecho.

No obstante, resulta relevante verificar la aplicación de la norma en las operaciones de comercio exterior y la problemática que ha surgido producto de las formalidades exigidas por la Administración Aduanera mencionadas en el punto anterior.

Dicha problemática ha sido evidenciada por el Dr. Julio Guadalupe, el cual comenta que las acciones de control implementadas por la Aduana se han intensificado, especialmente a través de fiscalizaciones y notificaciones orientadas a verificar el uso de los medios de pago requeridos. En cumplimiento de estas disposiciones, los importadores han respondido proporcionando la documentación vinculada al pago del precio de las mercancías importadas, lo cual incluye información de naturaleza comercial, financiera y contable. Sin embargo, han surgido cuestionamientos relacionados, entre otros, con la omisión parcial o total del número de las facturas en los mensajes *swift* bancarios, errores en el registro contable de dichas facturas o sus pagos, y presunta falta de trazabilidad documentaria[23].

Para comprobar dicha afirmación, bastaría revisar algunas resoluciones del Tribunal Fiscal que atienden controversias vinculados a la acreditación del uso de medios de pago.

Uno de los casos en los cuales el Tribunal Fiscal considera que no se han acreditado los Medios de Pago por formalidades en el mensaje *swift* bancario es la Resolución del Tribunal Fiscal 10079-A-2023. Como se evidenciará a continuación, el Tribunal Fiscal confirma la resolución de la Administración Aduanera bajo el único argumento que el mensaje *swift* bancario no hace referencia a la factura comercial:

> Que en el presente caso, la copia del mensaje *Swift* remitido por el Banco que corre en la foja 29, que fue recién presentada en etapa de reclamación**, no hace referencia en ninguno de sus campos de la cancelación de la Factura Comercial N°**, que ampara la importación materia de solicitud de devolución, **razón por la cual el documento señalado carece de fehaciencia, y efectivamente resulta que la recurrente no prueba haber pagado la**

[23] Guadalupe, J. (2024). Desafíos de la acreditación de uso de medios de pago en operaciones de comercio exterior. Cámara de Comercio de Lima.

> **factura de su importación a través de los medios de pago señalados en el Decreto Supremo N° 150-2007-EF**, lo cual determina la improcedencia del pedido de devolución planteado en el presente caso.
>
> Que, siendo así los hechos, por mandato de los dispuesto en el artículo 8 de la referida norma, legalmente **no resulta procedente el pedido de devolución planteado por la recurrente, al no haberse podido acreditar los medios de pago de la cancelación de la factura comercial respectiva** (el énfasis es nuestro).

En la misma línea, tenemos la Resolución No. 00644-A-2024, la cual dispone:

> Que en ese contexto, los mensajes Swift por el por los montos de US$ 13, 941.60 (…) y US$ 23,056.43 (…) **no hacen referencia a la factura comercial N° que ampara la importación materia de solicitud de devolución, razón por la cual los documentos señalados carecen de fehaciencia, y efectivamente resulta que la recurrente no prueba haber cancelado la factura** de su importación a través de los medios de pago señalados en el Decreto Supremo N° 150-2007-EF, lo cual determina la improcedencia del pedido de devolución en el presente caso.
>
> Que como se aprecia, teniendo en cuenta el monto de transacción de la operación de comercio exterior de la recurrente (…) **se encontraba obligada a acreditar que su operación de comercio exterior se realizó a través del sistema financiero, a fin de que su solicitud de devolución proceda** (el énfasis es nuestro).

Ahora bien, es importante precisar que no solo el Tribunal Fiscal desconoce la utilización de los Medios de Pago al advertir que la factura comercial no se encuentra consignada en el mensaje *swift*, sino también en las ocasiones en las cuales los importadores acompañan su documentación financiera con documentación contable, el Tribunal Fiscal niega su valor probatorio por formalidades no exigidas en las normas tributarias. Pues, en tales casos también se tiene como prioridad revisar si la factura comercial se encuentra en el libro caja y bancos, por ejemplo, que acudir a la trazabilidad contable.

Por temas de confidencialidad, no podemos citar de forma expresa las Resoluciones en donde se consigna el tipo de reparos comentados líneas previas, pero, lo que sí podemos comentar es que el criterio que utiliza el Tribunal Fiscal para resolver los casos de Medios de Pago cuando se cuenta con documentación contable, a nuestro criterio es equivocado. Ello, en tanto, el Tribunal Fiscal parte de la premisa de que la factura comercial debe encontrarse en el libro caja y bancos, por ejemplo, cuando no existe ninguna disposición legal que así lo prevea.

De hecho, basta con que se revise el Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia No. 286-2009/SUNAT para advertir que la estructura dispuesta para el libro caja y bancos, no prevé que sea un campo obligatorio el número de factura comercial. De esto se desprende que, que tanto el Tribunal Fiscal como la Administración

Aduanera desconocen las diversas formas que se tienen para sustentar la utilización de los Medios de Pago, pues, prima a su criterio que la factura comercial de alguna manera aparezca sea en el mensaje *swift* o libro caja y bancos.

Por tanto, en los casos en que la factura comercial no sea consignada expresamente, la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal desconocerán la correcta utilización de Medios de Pago, pese a existir alternativas adicionales para verificar que el pago en las operaciones de comercio exterior fue canalizado mediante el sistema financiero, apareciendo allí la problemática comentada en cuanto a los Medios de Pago y las operaciones de comercio exterior. Por ejemplo, se tiene como opción para demostrar que el importador pagó sus obligaciones en uso de Medios de Pago, la identificación y verificación del código aprobado por SUNAT perteneciente a la entidad bancaria y que se incluye en el libro caja y bancos conforme con las disposiciones de la Resolución de Superintendencia No. 286-2009/SUNAT.

Sobre esta problemática, el Dr. Julio Guadalupe a coincide en indicar que para este tipo de casos es recurrente la prevalencia de las formalidades -aunque a veces no exigibles- sobre la verdad material. En opinión del Dr. Guadalupe para estas circunstancias, si la Administración Aduanera considerase que la información de un documento no es suficiente, esta debería formular requerimientos complementarios al importador e, incluso, debería realizar consultas directas con las entidades bancarias o cruzar información con Tributos Internos (Guadalupe, 2024). Sin embargo, la regla general es considerar como no acreditado el uso de Medios de Pago sin formular consultas adicionales y/o revisar la información que se debe incluir en las estructuras de los libros contables y que pueden ayudar a demostrar la utilización de los Medios de Pago conforme ha sido comentado.

Por otro lado, las formalidades establecidas para consignar la Modalidad de Pago en la DAM en la Nota Informativa 2024-0001 igualmente son objeto de crítica. De acuerdo con Morales, existe un infinito abanico de posibilidades que podrían presentarse vinculado con los pagos efectuados a proveedores del extranjero, que conlleva a que cada caso deba ser analizado en base a sus propias particularidades y sin generalizaciones. Como señala el autor, el precio de venta pudiera ser cancelado de las siguientes maneras:

> i) a través de dos diferentes entidades bancarias; ii) mediante un pago que englobe la cancelación de diferentes facturas (conocido como «netting» en algunas industrias al compensar financieramente transacciones); iii) mediante pagos relacionados con el cumplimiento de hitos acontecidos en momentos distintos que los embarques relacionados con una misma orden de compra; iv) mediante pagos indirectos bajo instrucciones del vendedor; o

v) en base a un aplazamiento o fraccionamiento acordado con el proveedor; entre otros[24].

Atendiendo a todo lo expuesto, es pertinente preguntarnos si realmente es viable exigir las formalidades que tanto la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal requieren a la hora de verificar el cumplimiento de los Medios de Pago o si, por el contrario, existen otros mecanismos como las descritas líneas arriba para asegurarle a tales autoridades que el importador sí cumplió con canalizar sus pagos vía entidad bancaria. Pues, de seguir en dicha línea la siguiente pregunta que viene es ¿los importadores peruanos se encuentran en la capacidad de exigir a las entidades bancarias que ajusten sus sistemas informáticos a los lineamientos de la Administración Aduanera o Tribunal Fiscal?

Es de vital importancia que tanto importadores, la Administración Aduanera, el Tribunal Fiscal y las entidades bancarias busquen un punto medio para la sustentación de Medios de Pago, pues, de no hacerlo los importadores podrían no solo afrontar multas equivalentes al 30% del valor FOB, a pesar de si haber utilizado Medios de Pago sino a que se rechacen devoluciones por pagos indebidos y/o en exceso o incluso se desconozca la deducibilidad del gastos o costo para efectos del Impuesto a la Renta.

V. Conclusiones y comentarios finales

a. El Decreto Supremo busca combatir conductas relacionadas a la evasión, puesto que el uso de dinero efectivo dificulta el cruce de información o trazabilidad de una transacción e imposibilita la implementación de mecanismos de fiscalización en las operaciones de comercio exterior.

b. En las operaciones de comercio exterior, en donde exista un desembolso de sumas dinerarias por encima de los S/ 7,000.00 soles o US$ 2,000.00 dólares americanos, los importadores se verán obligados a cancelar dichas deudas a través del sistema financiero en utilización de los medios de pago.

c. En caso el proveedor designase a un tercero, para que el importador cancele la deuda asumida deberá comunicar a la Administración Aduanera dicha circunstancia antes de que se realice la cancelación de la deuda.

d. De determinar la no utilización los Medios de Pago, previo al levante, a opción del importador se podrá reembarcar la mercancía o proceder con la continuación del despacho, pero, previo al pago del 30% del valor FOB. Mientras que, después del levante, se aplicará la sanción de multa del 30% del valor FOB.

e. Asimismo, los pagos que se efectúen sin utilizar los Medios de Pago previstos no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, así como a

[24] Morales, J. A. (2024). Uso de medios de pago en despachos de importación. Cámara de Comercio de Lima.

efectuar compensaciones o solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios.

f. Producto de las formalidades exigidas por la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal, el mecanismo más recomendado para acreditar la utilización del medio de pago para la cancelación de las facturas de compraventa es mediante la consignación de dichas facturas en el medio de pago correspondiente. En caso ello no sea posible, es importante que los importadores cuenten con la trazabilidad documentaria a nivel comercial, financiero y contable a fin de demostrar que existe una correcta anotación de la factura comercial y el código autorizado por SUNAT de la entidad bancaria para evidenciar que el desembolso fue realizado vía entidad bancaria.

g. Es imprescindible que tanto la Administración Aduanera, el Tribunal Fiscal, entidades bancarias e importadores se unan a fin de arribar a un punto medio en cuanto a la forma de acreditar los Medios de Pago, pues, muchas veces los importadores sí han hecho uso de estos, pero por determinadas formalidades, les son rechazados, pudiendo ocasionar pérdidas de devoluciones, multas y desconocimiento del gasto y costo para efectos del Impuesto a la Renta.

FORSETI

Forseti. Revista de Derecho. Volumen 14, Nº 21, Lima, 2025, pp. 202 – 228

En los procedimientos administrativos sancionadores iniciados por el OEFA ¿la presentación de recursos impugnatorios suspende el devengado de los intereses? Aparentemente, ya no

Cyndel Caballero Fernández*

Resumen.- La COAC del OEFA inició procedimientos de ejecución coactiva exigiendo intereses desde la multa en primera instancia, pese a reconsideraciones y/o apelaciones, generando cuestionamientos, pues el artículo 24 del Reglamento PAS suspende las multas durante recursos. Este artículo analiza la legalidad de esta interpretación, su comunicación y la razonabilidad de intereses acumulados durante el procedimiento recursivo, incluso si las autoridades exceden el plazo legal para resolver.

Palabras clave.- OEFA, procedimiento administrativo sancionador, multas, intereses, suspensión.

Abstract.- The COAC of OEFA initiated enforcement proceedings requiring interest payments from the fine imposed in the first administrative instance, despite reconsiderations and/or appeals, raising concerns since Article 24 of the PAS Regulation suspends fines during appeals. This article analyzes the legality of this interpretation, its communication, and the reasonableness of accrued interest during the appeal process, even if authorities exceed the legal deadline to resolve.

Keywords.- OEFA, administrative sanctioning procedure, fines, interest, suspension.

* Especialista en derecho minero y medio ambiente. Enfoca su práctica profesional en la absolución de consultas vinculadas a la normatividad minera y ambiental de distintos sectores. También, asiste legalmente en la obtención de licencias y permisos para la puesta en marcha de proyectos mineros, así como en el desarrollo de estrategias de defensa en procedimientos administrativos sancionadores frente entidades del Estado.

I. Introducción

Una de las interpretaciones que más sorprendió a los administrados en el 2023 fue el criterio adoptado por la Ejecutoría Coactiva del OEFA (la "**COAC**") relacionado con el devengado de los intereses de las multas impuestas en los procedimientos administrativos sancionadores (el/los "**PAS**"). En efecto, a partir del 2023, la COAC determinó que los intereses legales de las multas impuestas por la Dirección de Fiscalización y Aplicación de Incentivos (la "**DFAI**") empiezan a devengarse una vez vencido el plazo de 15 días hábiles, contado **desde la notificación** de la resolución de sanción emitida en la primera instancia administrativa (la "**Resolución de Sanción**"). Lo anterior, inclusive, **sin perjuicio de la presentación de un recurso impugnatorio en contra de dicho acto administrativo**. Esta nueva interpretación de las normas genera que los administrados se enfrenten al devengado de intereses **durante TODO el periodo recursivo** que, algunas veces, suele durar más de 1 año. Sin embargo, lo anterior, ¿tiene sustento legal? Veámoslo.

La Ley General del Ambiente, aprobada por Ley N.º 28611, establece expresamente que el incumplimiento de "(…) las disposiciones contenidas en la presente Ley y en las disposiciones complementarias y reglamentarias sobre la materia, (…)" generan la imposición de sanciones, dentro de las que se encuentran "las multas" de hasta 30,000 Unidades Impositivas Tributarias ("**UIT**") vigentes a la fecha de pago[1]. En esa línea, la Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, aprobada por Ley N.º 29325, establece que la finalidad del sistema de evaluación y fiscalización ambiental es "(…) asegurar el cumplimiento de la legislación ambiental por parte de todas las personas naturales o jurídicas, así como supervisar y garantizar que las funciones de evaluación, supervisión, fiscalización, control y potestad sancionadora en materia ambiental, a cargo de las diversas entidades del Estado, se realicen de forma independiente, imparcial, ágil y eficiente (…)"[2].

---

1 Conforme al literal b) del numeral 2 del artículo 136 y el numeral 1 del mismo artículo:
Artículo 136.- De las sanciones y medidas correctivas
136.1 Las personas naturales o jurídicas que infrinjan las disposiciones contenidas en la presente Ley y en las disposiciones complementarias y reglamentarias sobre la materia, se harán acreedoras, según la gravedad de la infracción, a sanciones o medidas correctivas.
136.2 Son sanciones coercitivas:
(…)
b. Multa no mayor de 30,000 Unidades Impositivas Tributarias vigentes a la fecha en que se cumpla el pago.

2 Conforme al artículo 3 de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, Ley N.º 29325, establece lo siguiente:
Artículo 3.- Finalidad
El Sistema tiene por finalidad asegurar el cumplimiento de la legislación ambiental por parte de todas las personas naturales o jurídicas, así como supervisar y garantizar que las funciones de evaluación, supervisión, fiscalización, control y potestad sancionadora en materia ambiental, a cargo de las diversas entidades del Estado, se realicen de forma independiente, imparcial, ágil y eficiente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley N.º 28245, Ley Marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental, en la Ley N.º 28611, Ley General del Ambiente, en la Política Nacional del

Así pues, tenemos que "(…) la determinación de las sanciones a imponer a los administrados tiene principalmente tres objetivos: i) desincentivar la realización de infracciones a la legislación ambiental; ii) brindar un tratamiento equitativo y razonable a los administrados; y, iii) garantizar la resolución expeditiva de los problemas ambientales"[3]. Considerando lo anterior, y en el marco de un tratamiento equitativo y razonable a los administrados, en cumplimiento de las exigencias del Principio de Debido Procedimiento, "**no se pueden imponer sanciones sin que se haya tramitado el procedimiento respectivo**, respetando las garantías del debido procedimiento"[4]. En otras palabras, a fin de determinar la imposición de una sanción, el administrado tiene el derecho de "obtener una decisión motivada (…) y, a impugnar las decisiones que los afecten".

En este contexto, la normativa ambiental vigente otorga al administrado un plazo de 15 días hábiles[5], contados desde la notificación de la Resolución de Sanción que declara la responsabilidad administrativa e impone una sanción (i.e., multa/medida correctiva[6]), para tomar **una** de las siguientes decisiones:

a. Aceptar la responsabilidad administrativa imputada en la resolución, proceder con el pago de la totalidad de la multa impuesta y, así, ser beneficiado con el descuento por el pronto pago (i.e., -10%)[7] en el monto total de la multa;

Ambiente y demás normas, políticas, planes, estrategias, programas y acciones destinados a coadyuvar a la existencia de ecosistemas saludables, viables y funcionales, al desarrollo de las actividades productivas y el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales que contribuyan a una efectiva gestión y protección del ambiente.

3 Anexo III del "Manual Explicativo de la Metodología para el Cálculo de las multas base y la aplicación de los factores agravantes y atenuantes a utilizar en la graduación de sanciones", aprobado por Resolución de Consejo Directivo N.º 035-2013-OEFA-PCD. El contenido de este anexo se toma con **carácter referencial**, toda vez que el mismo fue derogado mediante Resolución de Consejo Directivo N.º 024-2017-OEFA-CD; y, a la fecha, el OEFA no ha aprobado un manual similar.

4 Numeral 1.2 del artículo IV del TUO LPAG:
Artículo 248.- Principios de la potestad sancionadora administrativa
La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:
(…).
2. Debido procedimiento.- No se pueden imponer sanciones sin que se haya tramitado el procedimiento respectivo, respetando las garantías del debido procedimiento. Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deben establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a autoridades distintas.

5 Conforme al artículo 218 del TUO LPAG y el artículo 14 del Reglamento del Procedimiento Administrativo Sancionador del OEFA, aprobado por Resolución de Consejo Directivo N.º 027-2017-OEFA-CD ("**Reglamento PAS**").

6 Tomen en cuenta que conforme al artículo 18 del Reglamento PAS, la medida correctiva es un tipo de medida administrativa que se determina en la Resolución de Sanción, con el objetivo de imponer "(…) una orden para revertir, o disminuir en lo posible, el efecto nocivo que la conducta infractora hubiera podido producir en el ambiente, los recursos naturales y la salud de las personas".

7 Conforme al artículo 14 del Reglamento PAS:
Artículo 14.- Reducción de la multa por pronto pago

b. Aceptar la responsabilidad administrativa imputada en la resolución. Sin embargo, determinar la pertinencia de presentar un recurso impugnatorio respecto del cálculo de la multa impuesta y, así, no ser beneficiado con el descuento por el pronto pago (i.e., -10%) en el monto total de la multa; o,

c. No aceptar la responsabilidad administrativa imputada y presentar un recurso impugnatorio en contra de todos los extremos de la Resolución de Sanción (i.e., responsabilidad o sanción), a través de la presentación de un recurso de reconsideración o un recurso de apelación.

En el caso planteado en el punto **(i)**, el administrado deja consentir la Resolución de Sanción y, en ese sentido, manifiesta frente a la DFAI, la mayoría de las veces implícitamente[8], su conformidad con lo resuelto[9]. En consecuencia, se encuentra obligado a proceder con el pago de la multa impuesta dentro del plazo otorgado por ley. La norma ambiental vigente aplaude esta acción otorgando un beneficio de reducción de la multa por concepto de "pronto pago". Lo anterior, siempre que: **(a)** el administrado cancele la multa dentro del plazo de 15 días hábiles, contados desde el día siguiente de la notificación de la Resolución de Sanción y, que conforme a las últimas interpretaciones del OEFA, **(b)** también implica que el administrado no impugne ningún extremo del acto administrativo que impone la sanción, conforme al artículo 14[10] del Reglamento del Procedimiento Administrativo Sancionador del OEFA, aprobado por Resolución de Consejo Directivo N.º 027-2017-OEFA-CD (el "**Reglamento PAS**").

Por otro lado, en el caso planteado en los puntos **(ii)** y **(iii)** anteriores, el administrado se encuentra en desacuerdo con lo resuelto por la DFAI en el Resolución de Sanción, ya sea solamente en el extremo de la multa o también en lo relacionado con la responsabilidad administrativa declarada. En este escenario, antes que proceder con el pago de la multa, con base en un análisis legal y probatorio del contenido del expediente, el administrado podrá tomar la decisión de presentar un recurso impugnatorio en contra de dicho acto administrativo, a fin de que: **(1)** la DFAI reconsidere lo planteado en la Resolución de Sanción, con sustento en las nuevas pruebas que se presente (i.e., recurso de reconsideración),

---

El monto de la multa impuesta será reducido en un diez por ciento (10%) si el administrado la cancela dentro del plazo de quince (15) días hábiles, contados desde el día siguiente de la notificación del acto que contiene la sanción. Dicha reducción resulta aplicable si el administrado no impugna el acto administrativo que impone la sanción; caso contrario, la Autoridad Decisora ordenará al administrado el pago del monto correspondiente al porcentaje de reducción de la multa.

8 Con la no impugnación de la Resolución de Sanción, dentro de los 15 días hábiles otorgados.

9 Ello, independientemente de cuál sea la razón interna por la cual el administrado determinó no impugnar.

10 Artículo 14.- Reducción de la multa por pronto pago
El monto de la multa impuesta será reducido en un diez por ciento (10%) si el administrado la cancela dentro del plazo de quince (15) días hábiles, contados desde el día siguiente de la notificación del acto que contiene la sanción. Dicha reducción resulta aplicable si el administrado no impugna el acto administrativo que impone la sanción; caso contrario, la Autoridad Decisora ordenará al administrado el pago del monto correspondiente al porcentaje de reducción de la multa."

o **(2)** el Tribunal de Fiscalización Ambiental (el "**TFA**") declare la nulidad de la Resolución de Sanción (i.e., recurso de apelación).

En este contexto, la primera pregunta que se genera es: ¿los efectos de la multa impuesta en una Resolución de Sanción (i.e., exigibilidad de pago/devengado de intereses) se deben suspender con la presentación de un recurso impugnatorio? Al respecto, tenemos que el numeral 1 del artículo 226[11] del T.U.O. de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS (el "**TUO LPAG**"), establece que "la interposición de cualquier recurso [impugnatorio], **excepto los casos en que una norma legal establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado**". Por tanto, como regla general, los recursos impugnatorios no suspenden la ejecución del acto impugnado, **salvo en los casos en donde la norma indique lo contrario**.

Al respecto, destacamos que el OEFA, amparado en la salvedad regulada en el numeral 1[12] de artículo 226 del TUO LPAG, estableció lo siguiente en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS:

> **Artículo 24.- Impugnación de actos administrativos**
>
> **(…)**
>
> 24.2 **La impugnación del acto administrativo en el extremo que contiene medidas cautelares o correctivas no tiene efecto suspensivo, salvo en el aspecto referido a la imposición de multas**. En caso el administrado solicite la suspensión de los efectos, ello será resuelto por el Tribunal de Fiscalización Ambiental.

Así las cosas, queda claro que por iniciativa propia y en ejercicio de sus facultades, el OEFA **determinó que la presentación de recursos impugnatorios suspende los efectos de las multas impuestas en las Resoluciones de Sanción**; dentro de lo cual entendemos se encuentra el devengado de intereses. Sin embargo, ¿cuál es el alcance legal de esta suspensión? ¿Qué dice la norma al respecto? Veamos.

II. Sobre los intereses que generan las multas impuestas por el OEFA

Ante todo, conviene analizar ¿qué son las multas? En el ámbito del derecho ambiental, las multas son un tipo de sanción[13] impuesta a los administrados en el

---

11 Artículo 24.- Impugnación de actos administrativos
(…)
24.2 La impugnación del acto administrativo en el extremo que contiene medidas cautelares o correctivas no tiene efecto suspensivo, salvo en el aspecto referido a la imposición de multas. En caso el administrado solicite la suspensión de los efectos, ello será resuelto por el Tribunal de Fiscalización Ambiental.

12 Artículo 226.- Suspensión de la ejecución
226.1 La interposición de cualquier recurso, excepto los casos en que una norma legal establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

13 Conforme al artículo 11 del RPAS:
Artículo 11.- Tipos de sanciones
Las sanciones aplicables son:
(i) Amonestación.

marco de un PAS. La determinación de una multa tiene sustento en la declaración de la responsabilidad administrativa por la presunta comisión de un hecho infractor identificado, ya sea por incumplimiento de su instrumento de gestión ambiental o de la normativa ambiental aplicable.

En ese sentido, con su imposición, la multa se convierte en una obligación **de dar** del administrado que: **(1)** demanda su pago en un tiempo determinado y, **(2)** genera intereses, ante la falta de dicho pago. Al respecto, tomen en cuenta que **los efectos** anteriormente señalados de la multa, **no se regulan expresamente en el Reglamento PAS**, ni en el TUO LPAG. Las normas citadas determinan, más bien, **cuándo** la Administración debe imponer las multas (i.e., ante el incumplimiento de obligaciones), el plazo de prescripción de la exigibilidad de las multas impuestas, los atenuantes y reducciones de ésta, así como la no confiscatoriedad en su aplicación. Adicionalmente, el OEFA aprobó una norma específica que determina la forma en que se deben calcular las multas, y a través de la cual el administrado puede confirmar si la multa impuesta ha sido correctamente calculada.

En efecto, en la "Metodología para el cálculo de las multas base y la aplicación de los factores para la graduación de sanciones", aprobada por Resolución de Presidencia de Consejo Directivo N.º 035-2013-OEFA-PCD y modificada por Resolución de Consejo Directivo N.º 024-2017-OEFA-CD (la "**Metodología**"), se regula la fórmula para la determinación de las multas; así como los criterios para la aplicación de los factores atenuantes y agravantes. Sin embargo, lamentablemente, en la Metodología tampoco se determina cuáles son los efectos que genera una multa impuesta por el OEFA.

En este contexto, conforme al artículo VIII[14] del TUO LPAG conviene remitirnos al Código Civil[15], aprobado por Decreto Legislativo N.º 295, con el objetivo de determinar la forma en que este dispositivo normativo regula el concepto de la multa, así como el devengado de los intereses legales. Precisamente, el Código Civil, determina que la imposición de una multa genera una obligación de dar, regulada en el Título I del Libro VI de dicha norma. En esa línea, tenemos que el artículo 1220[16] del Código Civil establece que "se entiende efectuado el pago sólo

(ii) Multa.
(iii) Otras establecidas en la normativa vigente.

14 Artículo VIII.- Deficiencia de fuentes
1. Las autoridades administrativas no podrán dejar de resolver las cuestiones que se les proponga, por deficiencia de sus fuentes; en tales casos, acudirán a los principios del procedimiento administrativo previstos en esta Ley; en su defecto, a otras fuentes supletorias del derecho administrativo, y sólo subsidiariamente a éstas, a las normas de otros ordenamientos que sean compatibles con su naturaleza y finalidad.

15 Así como conforme al Artículo IX del Código Civil:
Artículo IX.- Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza.

16 Artículo 1220.- Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación.

cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación". Así las cosas, el artículo 1242[17] de dicho dispositivo normativo resalta que la falta de pago genera la imposición de, entre otros, intereses moratorios que tienen como finalidad indemnizar la mora en el pago.

Efectivamente, los intereses que se generan de las multas impuestas por el OEFA son moratorios. Si bien, lo anterior, no se encuentra expresamente regulado en la norma de la autoridad de fiscalización ambiental, en la práctica, en el numeral 3 de las Resoluciones de Sanción del OEFA señalan lo siguiente:

> **Artículo 3°.-** Informar a [nombre del administrado] que transcurridos los quince (15) días hábiles, computados desde la notificación de la Resolución que impone una sanción de multa, **la mora en que se incurra a partir de ese momento hasta su cancelación total, generará intereses legales**.

Así pues, como primer punto, queda claro que los intereses de las multas impuestas por el OEFA son moratorios, toda vez que su objetivo consiste en indemnizar al Estado por la demora en el pago. En esa línea, como segundo punto, tenemos que la tasa aplicable, es la tasa legal. De acuerdo con el artículo 1245[18] del Código Civil, "cuando deba pagarse interés, sin haberse fijado la tasa, el deudor debe abonar el interés legal". De hecho, lo anterior también se encuentra citado por el OEFA en sus resoluciones de ejecución coactiva, a fin de sustentar la tasa de interés aplicable al cálculo de los intereses que se imputan.

En esa línea, como tercer punto, destacamos que las normas del ordenamiento jurídico vigente no regulan la forma de calcular los intereses legales. Sí, es correcto, tenemos conocimiento de que la tasa de interés aplicable, cuando previamente no se ha fijado una, corresponde a la tasa de interés legal fijada por el Banco Central de Reserva del Perú (el "**BCRP**"). No obstante, ¿cómo es que esta tasa posteriormente se aplica a los presuntos intereses generados en la multa de un administrado?

Nuevamente, este aspecto tampoco se encuentra regulado en las normas emitidas por el OEFA. Sin embargo, en las resoluciones de ejecución coactiva del OEFA, como pie de página del concepto "interés legal" se detalla: **(1)** además de la fecha del cálculo del interés, y **(2)** la aplicación de la tasa del interés legal fijada por el BCRP, de conformidad con los artículos 1244[19] y 1245[20] del Código Civil, **(3)** la metodología y cálculo de la tasa de interés legal, aplicada para la estimación de los intereses por las multas del OEFA. Al respecto, la autoridad cita los siguientes documentos para que el administrado identifique el sustento de la forma en que

---

17 Artículo 1242.- El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien.
Es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

18 Artículo 1245.- Cuando deba pagarse interés, sin haberse fijado la tasa, el deudor debe abonar el interés legal."

19 Artículo 1244.- La tasa del interés legal es fijada por el Banco Central de Reserva del Perú."

20 Artículo 1245.- Cuando deba pagarse interés, sin haberse fijado la tasa, el deudor debe abonar el interés legal."

se han calculado los intereses, que básicamente se sustenta en la normativa aprobada por la Superintendencia de Banca, Seguros y (la "**SBS**"), a continuación detallada:

a. **Metodología para el cálculo de las tasas de interés de índole legal**[21]. Este documento define que conceptos componen una tasa de interés legal efectiva que corresponde a aquella que el OEFA aplica para el cálculo de sus multas.

b. **Metodología de cálculo de factores diarios y acumulados de las tasas de interés promedio**[22]. Este documento detalla las fórmulas que utiliza la SBS para el cálculo de los factores diarios y acumulados de, entre otros, la tasa de interés legal efectiva.

c. **Publicación de la tasa de interés legal efectiva y factores diarios de la SBS**[23]. Corresponde a una página que calcula la Tasa de Interés Legal Efectiva considerado la fecha materia de consulta. La tasa de interés legal es anual, emitida tanto en moneda nacional y extranjera, considerando los factores diarios y acumulados[24]. Lo anterior, corresponde a la tasa que utiliza el OEFA a fin de calcular los intereses generados por una multa cuyo pago no ha sido realizado dentro del plazo legal otorgado.

Así las cosas, queda en evidencia que el OEFA para el cálculo de sus intereses utiliza las normas emitidas por la SBS. Sin embargo, en este aspecto encontramos un presunto problema, ¿no es que la tasa de interés legal aplicable es aquella fijada por el BCRP? En efecto, el Banco Central de Reserva calcula sus tasas de interés legal. Estas tasas fluctúan mes a mes y son más generales que aquellas reguladas por la SBS. Así pues, si necesitamos determinar cuál es la tasa de interés legal calculada por el BCRP en julio de 2024, en la página web de la entidad nos indican que esta es 2.8. Sin embargo, si consultamos sobre este monto a la SBS, vemos que este monto puede fluctuar considerando la fecha específica de julio. De manera que, mientras al 1 de julio de 2024, la tasa es de 2.8%, el 31 de julio de 2024, la tasa es de 2.69%. No obstante, en agosto, por ejemplo, la tasa de interés de BCRP es de 2.60%. Sin embargo, en la SBS, el 1 de agosto de 2024, la tasa de interés legal calculada es de 2.66%, mientras que el 31 de agosto de 2024, es de 2.66%.

Así pues, finalmente, ¿qué tasa de interés legal debería imputarse a los administrados? Queda claro que, aunque la tasa diaria calculada por la SBS es mucho más precisa, esta no necesariamente es más beneficiosa para los administrados, considerando que finalmente las tasas promedios del BCRP en algunos casos resultan más convenientes. Al respecto, tenemos que, conforme a

[21] Consultar en: https://intranet2.sbs.gob.pe/estadistica/financiera/2019/Setiembre/TI-0001-se2019.PDF.

[22] Consultar en: https://intranet2.sbs.gob.pe/estadistica/financiera/2019/Setiembre/TI-0002-se2019.PDF.

[23] Consultar en: https://www.sbs.gob.pe/app/pp/EstadisticasSAEEPortal/Paginas/TILegalEfectiva.aspx#.

[24] Desde el 16 de setiembre de 1992.

ley[25], la tasa de interés aplicable a los intereses de las multas del OEFA, son aquellas fijados por el mismo BCRP, y no su órgano regulador. No obstante, conforme a la primera disposición final de la Circular del Banco Central de Reserva N.º 021-2007-BCRP de fecha 28 de setiembre de 2007, para el cálculo de los intereses legales se utilizará el factor promedio aprobado por la SBS del periodo correspondiente[26]. De manera que, conforme a lo determinado por la BCRP queda claro que la tasa legal aplicable es aquella aprobada por la SBS. Sin embargo, resultaría posible que, por lo que expresamente señala el Código Civil, y de servir a los intereses del administrado, se alegue y requiera la aplicación de la tasa legal aprobada por el BCRP, a fin de reducir el monto de los intereses que se le impongan, siempre que ello resulte razonable.

En conclusión, podemos señalar que, en los PAS, la multa es una **obligación de dar suma de dinero** impuesta al administrado ante la declaración de su responsabilidad administrativa por la presunta comisión de un hecho infractor identificado que: **(1)** demanda su pago en un tiempo determinado y, **(2)** genera intereses, ante la falta de dicho pago. Sobre este último punto, resaltamos que para determinar la tasa de interés legal tenemos que remitirnos a lo regulado en el Código Civil. En esa línea, y conforme a lo señalado por el BCRP, se deben aplicar las fórmulas y tasas de interés legal diario determinados por la SBS.

III. Sobre el efecto suspensivo de las multas y la nueva interpretación del OEFA

En este contexto, volvemos a cuestionarnos cuáles son los efectos de la multa impuesta por el OEFA que se suspenden con la presentación de un recurso impugnatorio. Como adelantamos, las normas aplicables a los PAS de la autoridad de fiscalización ambiental no lo determinan. Sin embargo, considerando los conceptos determinados en el Código Civil, respecto de las obligaciones de dar, los pagos de las multas y los intereses moratorios, entendemos que **el efecto suspensivo de una multa** en el marco de la interposición de un recurso impugnatorio abarcaría tanto: **(i)** la suspensión de la exigencia del pago de la multa pasado el plazo de 15 días hábiles, contados desde la notificación del acto administrativo, así como **(ii)** el devengado de los intereses moratorios pasado dicho plazo y hasta la emisión de la resolución de segunda instancia administrativa que agote la vía administrativa. Nos explicamos.

Efectivamente, considerando lo regulado en numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, y el ejercicio de derecho de defensa de los administrados, sustentado en el Principio de Debido Procedimiento, regulado en el numeral 1.2[27]

---

[25] Artículos 1244 y 1245 del Código Civil.

[26] Consulta en: https://www.bcrp.gob.pe/docs/Transparencia/Normas-Legales/Circulares/2007/Circular-021-2007-BCRP.pdf.

[27] Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo
1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

del artículo IV del TUO LPAG, hasta antes del 2023, los administrados entendíamos lo siguiente respecto de las multas impuestas por el OEFA:

a. En 15 días hábiles, contados desde la notificación de la Resolución de Sanción, el administrado se encontraba obligado a realizar el pago de la multa, sin el cobro de intereses y, además, era beneficiado con la disminución del 10% por el beneficio de pronto pago.

b. Pasados los 15 días hábiles desde la notificación de Resolución de Sanción, sin que se presente recurso impugnatorio alguno, el administrado incurría en mora lo cual generaba que se devenguen intereses hasta la fecha en que se proceda con el pago.

c. Sin embargo, considerando lo señalado en el Reglamento PAS, en el supuesto de presentación de un recurso impugnatorio, los efectos de la multa se suspendían (i.e., exigibilidad en el pago y devengado de intereses). Por tanto, se entendía que la multa se volvía exigible a partir de la notificación del acto administrativo que resolviera la reconsideración o apelación y, por tanto, desde dicha fecha el no pago de la multa reducida o confirmada, generaba el devengado de los intereses legales correspondientes[28].

En este contexto, los administrados contaban con 2 maneras de confirmar esta interpretación de las normas: **(1)** con la presentación de una consulta administrativa, o **(2)** con el no cuestionamiento por parte del OEFA de las acciones que realizan los administrados en la práctica. De hecho, en aplicación de este último punto, por un largo periodo los administrados entendimos que la suspensión de los efectos de las multas impuestas por el OEFA implicaba **tanto la**

(…).
1.2. Principio del debido procedimiento**.-** Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; 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 decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.
La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

28 Tomen en cuenta que en muchos casos la multa también puede ser incrementada. Sin embargo, en aplicación del principio de prohibición de "reforma en peor", regulado en el numeral 3 del artículo 258 del TUO LPAG, en estos casos la DFAI y el TFA mantienen la multa determinada en la primera instancia administrativa. No obstante ello, valdría la pena analizar si el principio de prohibición de "reforma en peor" también debería aplicar para aquellos casos en donde en la segunda instancia administrativa se declare la nulidad de la Resolución de Sanción y, por tanto, corresponda retrotraer el PAS a primera instancia administrativa y determinar la imposición de una nueva multa. Efectivamente, determinar que la nueva multa a calcular puede ser mayor a aquella impuesta anteriormente en la misma primera instancia administrativa, y bajo el mismo expediente, también generaría una vulneración al principio de prohibición de "reforma en peor" e, inclusive, podríamos señalar que generaría un efecto disuasivo a la presentación de los recursos impugnatorios.

suspensión de la exigencia del pago como del devengado de los intereses moratorios, toda vez que la forma en que se realizaban los pagos de las multas reducidas/confirmadas por el TFA **no eran cuestionadas**.

En efecto, hasta antes del 2023, el OEFA no exigía que en el pago de la multa reducida/confirmada por el TFA, los administrados también consideren los intereses generados a partir del día hábil 16 desde notificada la Resolución de Sanción. Inclusive, por muchos años el mismo OEFA permitió que los administrados efectúen el pago de la multa reducida/confirmada por el TFA, dentro del plazo de 15 días hábiles desde notificada la resolución de segunda instancia administrativa que resolvía la apelación. Si bien esta práctica no fue previamente aprobada por el OEFA, mediante una norma o un pronunciamiento de la Autoridad, constituyó una forma de proceder de los administrados que el OEFA no discutió.

Así las cosas, tiene sentido que cuando en el 2023 la COAC inició procedimientos de ejecución coactiva respecto de multas ya pagadas durante el 2022, los administrados manifiesten su asombro y disconformidad, considerando que la multa en su momento ya había sido pagada y no había sido cuestionada por el OEFA. Lo anterior, corresponde a la primera vez que la COAC discutió la práctica de los administrados respecto del pago de las multas y de los correspondientes intereses moratorios en los procedimientos administrativos particulares, destacando, en resumen y parafraseando, lo siguiente[29]:

a. **Los intereses se devengan a partir del día hábil 16, contado desde la notificación de la Resolución de Sanción, aun así medie la presentación de un recurso impugnatorio**. En otras palabras, el OEFA nos indicaba que la generación de los intereses de las multas determinadas en la primera instancia administrativa, **no se suspende**.

   Entonces ¿cuál es el sentido de lo que señala el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS? Lo anterior, a la fecha, no ha sido analizado por la COAC.

b. **La resolución del TFA[30] surte efectos desde el día siguiente de notificada**, toda vez que las resoluciones del TFA no otorgan un plazo de 15 días hábiles, u otro distinto, para proceder con el pago de la multa confirmada. Por tanto, se entiende que los administrados que realizaron pagos de multas reducidas/confirmadas por el TFA, dentro de un plazo de 15 días hábiles desde la notificación de dicho acto, ya debían haber incluido el pago de los intereses devengados.

[29] Tomen en cuenta que esta información ha sido recibida por los administrados a través de pronunciamientos de la COAC, por actos administrativos particular, a través de llamadas telefónicas, y respuestas a consultas administrativas formales.

[30] En este caso nos referimos a la Resolución del TFA, emitida de forma posterior a la apelación, y no a la Resolución de Sanción.

> Sin embargo, ¿dichos intereses se devengan desde el día siguiente de la notificación de la Resolución TFA, o desde el día 16 de contado de la notificación de la Resolución de Sanción? Conforme a la COAC, desde el día hábil 16 de la notificación de la Resolución de Sanción.

De lo expuesto, tenemos que nadie discute lo determinado por la COAC respecto del **punto 2 anterior**, en el sentido de que la Resolución del TFA surte efectos desde el día siguiente de notificada, considerando las exigencias del TUO LPAG, las normas del OEFA, y el contenido expreso de las resoluciones del TFA. Precisamente, y como podrán observar a continuación, en las resoluciones del TFA **(a)** no se otorga un plazo para proceder con el pago de la multa confirmada o reducida, una vez notificada la resolución en cuestión; sin embargo, **(b) tampoco se determina que la multa que pagará el administrado considera los intereses devengados durante todo el procedimiento recursivo**:

Imagen N.º 1: Esquema general de la decisión en una Resolución TFA[31]

SEGUNDO.- CONFIRMAR la [redacted] del [redacted] en el extremo que sancionó a [redacted] con una multa total ascendente a [redacted] Unidades Impositivas Tributarias, vigentes a la fecha de pago; por los fundamentos expuestos en la parte considerativa de la presente resolución; quedando agotada la vía administrativa.

TERCERO.- DISPONER que el monto de la multa ascendente a [redacted] Unidades Impositivas Tributarias, vigentes a la fecha de pago, sea depositado en la Cuenta Recaudadora N° 00 068 199344 del Banco de la Nación, en moneda nacional, debiendo indicar al momento de la cancelación el número de la presente resolución; sin perjuicio de informar en forma documentada al OEFA del pago realizado.

Considerando lo anterior, tenemos que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 16 del TUO LPAG, un acto administrativo es eficaz "(…) a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos"[32]. En consecuencia, queda claro ante la falta de regulación de un plazo para proceder con el pago de las multas en las resoluciones del TFA, ante la confirmación/reducción de una multa por parte de dicho Tribunal, los administrados se encontraban obligados a proceder con el pago de dicha multa desde el día siguiente a su notificación. Así pues, y tomando en cuenta que tampoco se hace mención al pago de los intereses moratorios, se entiende que el devengado de éstos también debían transcurrir a partir del día siguiente de la notificación de la resolución TFA.

En este contexto, tenemos que lo señalado el **punto 1 anterior**, relacionado con el hecho de que los intereses se devengan a partir del día hábil 16, contado desde la notificación de la Resolución de Sanción, **corresponde a un supuesto totalmente distinto**, considerando que no solo **(i)** no se condice con lo expresamente señalado

---

31 Se utilizó como modelo una resolución emitida en el 2024.

32 Artículo 16.- Eficacia del acto administrativo
16.1 El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo.

en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, **(ii)** sino que tampoco guarda relación con lo que señalan las resoluciones emitidas por la DFAI y el TFA. De hecho, hasta la fecha no queda claro bajo qué interpretación del artículo 24 del Reglamento PAS es que la COAC determina que aun cuando se impugnen las Resoluciones de Sanción, los intereses moratorios devengan desde el día hábil 16 de la notificación de dicha resolución y hasta el momento en que se produzca el pago. Pareciera que el OEFA ha preferido dicha interpretación de las normas, con el objetivo de que los administrados solamente inicien un procedimiento recursivo, cuando cuenten con los argumentos necesarios para lograr una considerable reducción de la multa, o el archivo/nulidad del procedimiento. En esa línea, inclusive, podría parecer que esta nueva interpretación tiene una finalidad disuasiva (a la presentación de los recursos impugnatorios). Sin embargo, e independientemente de lo que consideramos constituye la "razón de ser" esta forma de proceder del OEFA ¿podríamos señalar que el OEFA ha comunicado esta nueva interpretación del Reglamento PAS de manera adecuada? Claramente, no.

Esta nueva interpretación del numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, fue comunicada a los administrados durante el 2023, **en el marco del inicio de los procedimientos de ejecución coactiva**. Definitivamente fue un comunicado sorpresivo, y que afectó la esfera patrimonial de los administrados de manera inesperada, ya que, como adelantamos: **(a)** no solo no se desprende de lo expresamente señalado en el Reglamento PAS, **(b)** sino que lo anterior tampoco se indica en las Resoluciones emitidas por el TFA (i.e., Imagen N.º 1 anterior), **(c)** ni era, ni es, determinado en las resoluciones emitidas por la DFAI, tanto de primera como segunda instancia administrativa; tal y como se puede evidenciar a continuación:

Imagen N.º 2: Estructura general de la decisión de una Resolución de Sanción de la DFAI[33] (respecto del pago de la multa)

Artículo 3°. - Informar a [redacted] que, transcurridos los quince (15) días hábiles, computados desde la notificación de la Resolución que impone una sanción de multa, la mora en que se incurra a partir de ese momento hasta su cancelación total, generará intereses legales.

Artículo 4°.- Disponer que el monto de la multa sea depositado en la Cuenta Recaudadora del Banco de la Nación, en moneda nacional, debiendo indicar al momento de la cancelación al banco el número de la presente Resolución, sin perjuicio de informar en forma documentada al Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental del pago realizado, para lo cual deberá considerarse la siguiente información:

Titular de la Cuenta:	Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental - OEFA
Entidad Recaudadora:	Banco de la Nación
Cuenta Corriente:	00068199344
Código Cuenta Interbancaria:	01806800006819934470

Artículo 5°.- Informar a [redacted] que el monto de la multa será rebajada en un diez por ciento (10%) si procede a cancelar la multa dentro del plazo máximo de quince (15) días hábiles, contados a partir del día siguiente de notificada la presente Resolución y si no impugna el presente acto administrativo, conforme a lo establecido en el artículo 14° del Reglamento del Procedimiento Administrativo Sancionador del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental, aprobado por Resolución de Consejo Directivo N° 027-2017-OEFA/CD[45].

[33] Se utilizó como ejemplo una resolución emitida por la DFAI en el 2024.

(…)

Artículo 7°.- Informar a [redacted], que, contra lo resuelto en la presente resolución es posible la interposición del recurso de reconsideración o apelación ante la Dirección de Fiscalización y Aplicación de Incentivos del OEFA, dentro del plazo de quince (15) días hábiles contado a partir del día siguiente de su notificación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 218° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS y en el artículo 24° del Reglamento del Procedimiento Administrativo Sancionador del OEFA, aprobado por la Resolución de Consejo Directivo Nº 027-2017-OEFA/CD.

Imagen N.º 3: Esquema general de la decisión de una resolución de la DFAI que resuelve un Recurso de Reconsideración (con relación a la multa)[34]

Artículo 3°. - Disponer que el monto de la multa sea depositado en la Cuenta Recaudadora del Banco de la Nación, en moneda nacional, debiendo indicar al momento de la cancelación al banco el número de la presente Resolución, sin perjuicio de informar en forma documentada al Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental del pago realizado, para lo cual deberá considerarse la siguiente información:

Titular de la Cuenta:	Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental - OEFA
Entidad Recaudadora:	Banco de la Nación
Cuenta Corriente:	00068199344
Código Cuenta Interbancaria:	01806800006819934470

Artículo 4°. - Informar a [redacted], que transcurridos los quince (15) días hábiles, computados desde la notificación de la Resolución que impone una sanción de multa, la mora en que se incurra a partir de ese momento hasta su cancelación total, generará intereses legales.

Artículo 5°.- Informar a [redacted], que contra la presente Resolución es posible la interposición del recurso administrativo de apelación ante la Dirección de Fiscalización y Aplicación de Incentivos, dentro del plazo de quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la presente, de acuerdo con lo establecido en el numeral 218.2 del artículo 218° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS[14].

En este escenario, los administrados mediante consultas administrativas han requerido que el OEFA manifieste cuál es el sustento de esta nueva interpretación respecto del devengado de intereses moratorios; a raíz de que, en base a un análisis conjunto de lo señalado en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS y las resoluciones emitidas por la DFAI o el TFA, no queda claro que el devengado de los intereses moratorios siempre se hayan generado durante la tramitación de los procedimiento recursivos. Al respecto, durante el 2023, el OEFA ha respondido a los administrados adjuntado una opinión legal elaborada en el 2014, relacionada con el cobro de intereses a las multas aplicadas por el OEFA. En efecto, este informe legal elaborado por la Oficina de Asesoría Jurídica del OEFA[35], sustentada

34 Se utilizó como ejemplo una resolución emitida por la DFAI en el 2024.

35 Corresponde al Informe N.º 227-2014-OEFA/OAJ del 21 de octubre de 2014. En caso requieran realizar un análisis de dicho informe, pueden solicitarlo mediante acceso a la información pública del OEFA.

en la opinión legal del abogado Guzmán Ñapuri también emitida en el 2014[36], destaca que las multas impuestas por el OEFA generan intereses desde el día 16 contado a partir la notificación de la Resolución de Sanción, aun cuando el administrado hubiese interpuesto un recurso impugnatorio. Lo anterior, toda vez que, de acuerdo con el OEFA, la presentación de un recurso de reconsideración y/o apelación "(…) no afecta la **situación de infractor** del administrado (…)", aun cuando se determine reducir la multa impuesta, toda vez que **se mantiene el reconocimiento** del "(…) cometimiento de la infracción en materia ambiental que originó la sanción (…)"[37].

La opinión legal del OEFA y del abogado Guzmán Ñapuri fueron emitidas **en el 2014**, cuando aún ni siquiera se aprobaba el Reglamento PAS. No obstante, resulta importante señalar que, durante el 2014, la norma que regulaba los PAS del OEFA, el "Nuevo Reglamento del PAS del OEFA", aprobado por Resolución de Consejo Directivo N.º 012-2012-OEFA-CD ("**RCD 012-2012**")[38], también establecía expresamente que la impugnación de la sanción impuesta se concedía con efecto suspensivo:

> **Artículo 24.- Impugnación de actos administrativos**
>
> **(…)**
>
> 24.3 El administrado sancionado podrá presentar recurso de apelación contra la imposición de sanción o el dictado de medida correctiva.
>
> 24.4 Los recursos administrativos deberán presentarse en el plazo de quince (15) días hábiles contado desde la notificación del acto que se impugna.
>
> 24.5 Concedido el recurso, **sólo tiene efecto suspensivo la impugnación de la sanción impuesta**.

Lamentablemente, este artículo 24, que resulta ser muy parecido al que hoy regula el artículo 24 del Reglamento PAS, **no forma parte del análisis de la opinión legal del OEFA o del abogado Ñapuri**. En consecuencia, podemos concluir que el sustento legal que, hasta la fecha, utiliza el OEFA para sostener que el devengado de los intereses moratorios siempre ha iniciado desde el día hábil 16, contado desde la notificación de la Resolución de Sanción; no solamente se encuentra desfasado, sino que **se emitió sin analizar un aspecto vital: durante el 2014 la interposición de recursos impugnatorios también generaba un efecto suspensivo en las multas**. En ese contexto, debe quedar claro que el criterio de la Oficina de Asesoría Jurídica del OEFA y del abogado Guzmán Ñapuri emitidas en

---

[36] Corresponde a la Opinión Legal S/N del 25 de setiembre de 2014, firmada por el abogado Christian Guzmán Ñapuri. En caso requieran realizar un análisis de dicho informe, pueden solicitarlo mediante acceso a la información pública del OEFA.

[37] Numeral 5.7 de la opinión legal s/n del 25 de setiembre de 2014, elaborada por el abogado Christian Guzmán Ñapuri.

[38] Posteriormente, el artículo 24 se modifica en el 2015, mediante Resolución N.º 017-2015-OEFA-CD en donde se confirma que "La impugnación de la sanción impuesta se concede con efecto suspensivo."

el 2014, omitió el análisis del artículo 24 del RCD 012-2012. De manera que, el problema que tenemos hoy en día es que el OEFA se encuentra utilizando dichas opiniones legales en un panorama jurídico distinto, donde el Reglamento PAS (que anteriormente era la RCD 012-2012), constituye el pilar del OEFA al momento de tramitar los PAS y, en donde, se vuelve a resaltar que la presentación de los recursos impugnatorios **suspende** los efectos de las multas impuestas.

Así las cosas, y con el objetivo de analizar la razón de ser el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, resulta crucial confirmar lo que se señala la Exposición de Motivos de dicha norma, a continuación expuesta:

> Por otro lado, el artículo 226 del TUO de la LPAG establece como regla general que la interposición de cualquier recurso no suspende la ejecución del acto impugnado, **excepto en los casos en que una norma legal establezca lo contrario**.
>
> De esa manera, en el nuevo Reglamento del RPAS se ha previsto que la impugnación del acto administrativo en el extremo que contiene medidas cautelares o correctivas no tiene efectos suspensivo, **salvo en el aspecto referido a la imposición de multas**; y, que el administrado puede solicitar ante la segunda instancia la suspensión de los efectos.

De lo anterior, tenemos que aun cuando en la Exposición de Motivos se enfatiza que lo señalado en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS es una excepción a lo que determina el TUO LPAG, no se detallan cuáles son esos efectos de la imposición de las multas que se suspenden con la impugnación de un acto administrativo. Sin embargo, de un análisis de la razón de ser de la norma, consideramos que dicha suspensión tiene relación con el Principio de Debido Procedimiento, regulado en el numeral 1.2 del artículo IV del TUO LPAG, específicamente el derecho de todo administrado a "impugnar las decisiones que los afecten"[39].

Precisamente, consideramos que la suspensión de todos los efectos de una multa, dentro de los cuales se encuentra la exigibilidad de su pago y el devengado de los intereses moratorios correspondientes, tiene como objetivo, entre otros, proteger

[39] Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo
1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:
(…)
1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; 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 decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.
La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

el derecho de defensa que tiene todo administrado y que puede ejercer frente a la administración pública. Como lo señalara Jordán Manrique:

> (…) la finalidad de la impugnación estaría enfocada hacia la posibilidad de corregir el error humano y natural de un juez (Autoridad Administrativa) al momento de decidir. El fundamento estaría en un aspecto psicológico, puesto que es la posibilidad del error lo que justificará la existencia del derecho de las partes a impugnar una decisión judicial. (…) La decisión errada de un juez lleva a un estado de indefensión para la parte afectada, y evidentemente nos encontraríamos ante un proceso inmerso en un estado de injusticia si esto no fuera posible de corregir[40].

Precisamente, tenemos que el objetivo principal de lo señalado en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS es "(…) lograr la interrupción de la eficacia de un acto administrativo [i.e., Resolución de Sanción] (con alcance total o limitado a una parte de ella [i.e., multa]), sin afectar su validez y atendiendo a razones de orden e interés público"[41]. Al respecto, el numeral 1 del artículo 16 del TUO LPAG establece que un acto administrativo es eficaz "(…) a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos"[42]. En este contexto, y atendiendo a razones de interés público, básicamente relacionadas con la protección del derecho de todo administrado a "impugnar las decisiones que los afecten"[43], en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, el OEFA habría determinado que la ejecutoriedad de las multas impuestas en sus correspondientes resoluciones de sanción, eficaces desde su notificación a los administrados, **se suspenderían en todos sus extremos, ante la presentación de un recurso de reconsideración o de apelación**.

En efecto, este panorama permite que los administrados ejerzan su derecho de defensa sin cuestionamiento alguno, ya que no concurre riesgo de que este actuar genere que la multa originalmente impuesta pueda verse incrementada por el

---

40 JORDÁN MANRIQUE, Hernán. Los límites al derecho de impugnación en general y la apelación en particular: una visión desde la perspectiva de la efectiva tutela jurisdiccional. En Foro Jurídico, p. 71.

41 Íbid., p. 237.

42 Artículo 16.- Eficacia del acto administrativo
16.1 El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo.

43 Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo
1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:
(…)
1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; 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 decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.
La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

devengado de intereses, en muchos casos, de más de 1 año de tramitación de un PAS. Sin embargo, como hemos adelantado, hoy en día el criterio del OEFA es totalmente distinto, dando a entender que la suspensión de la multa no comprende la generación de intereses, los cuales se devengan desde el día hábil 16 de emitida la Resolución de Sanción, hasta que el TFA, de ser el caso, emita su resolución. Nos obstante, ¿es ello razonable?

Desde nuestra opinión, no suspender todos los efectos de una multa ante la presentación de un recurso impugnatorio, vulnera el derecho de defensa y de debido procedimiento de los administrados, toda vez que este actuar de la Administración da a entender que lo resuelto en la primera instancia administrativa es justo, correcto y, por tanto, inimpugnable. Por ello, así como no es razonable que la multa sea exigible desde el momento de su imposición, en caso se presente un recurso impugnatorio; en consecuencia, y bajo los mismos parámetros, los intereses tampoco se deberían devengar, tal y como se exige expresamente, y de manera general, en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS. Un acto contrario, no solamente evidencia un actuar arbitrario por parte de la Autoridad Administrativa ya que no se sustenta en lo señalado en las normas vigentes, e, inclusive, podría generar un efecto disuasivo en la presentación de recursos impugnatorios.

En esa línea, un punto a tomar en consideración es que normalmente dichas autoridades resuelven los recursos impugnatorios en un plazo que excede los 60 días hábiles[44] (i.e., aproximadamente, 3 meses). Sobre este punto, es importante destacar que, aun cuando existen plazos máximos que la DFAI y el TFA deben cumplir para emitir sus resoluciones administrativas, lo cierto es que en la práctica estos no se suelen obedecer. Lo anterior no sería una complicación si es que en este contexto no mediara esta nueva interpretación del OEFA, en donde el devengado de intereses continúa en el marco de la evaluación de los recursos impugnatorios.

Precisamente, aun cuando el Reglamento PAS no regula un plazo máximo total para la tramitación de un recurso de reconsideración, conforme a lo regulado en el numeral 2[45] del artículo 207[46] de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444 (la "**LPAG**"), aplica el plazo máximo para resolver una

---

44 Conforme al numeral 1 del artículo 24 del Reglamento PAS, modificado por Resolución N.º 00016-2020-OEFA-CD:
Artículo 24.- Impugnación de actos administrativos
24.1 Son impugnables los actos administrativos emitidos por la Autoridad Decisora, mediante los recursos de reconsideración y apelación. Una vez presentado el recurso de apelación, la Autoridad Decisora eleva en un (1) día hábil el expediente al Tribunal de Fiscalización Ambiental para que resuelva en el plazo de hasta sesenta (60) días hábiles.

45 Artículo 39.- Plazo máximo del procedimiento administrativo de evaluación previa
El plazo que transcurra desde el inicio de un procedimiento administrativo de evaluación previa hasta que sea dictada la resolución respectiva, no puede exceder de treinta (30) días hábiles, salvo que por ley o decreto legislativo se establezcan procedimientos cuyo cumplimiento requiera una duración mayor.

46 Corresponde al numeral 2 del artículo 218 del TUO LPAG, modificado por la Ley 31603 y el Decreto Legislativo 1633.

reconsideración es de 15 días hábiles. Por otro lado, conforme al mismo numeral del artículo 207 de la LPAG, las apelaciones deben resolverse en un plazo máximo de 30 días hábiles. No obstante ello, el 24 de octubre de 2024, mediante Resolución N.º 00016-2020-OEFA-CD, se modificó el numeral 1 del artículo 24 del TFA[47], y recién se estableció que Tribunal de Fiscalización Ambiental cuenta con un plazo de hasta 60 días hábiles, para tramitar los recursos de apelación. A pesar de lo anterior, como hemos adelantado, lo cierto es que estos plazos no se suelen cumplir por las autoridades administrativas. Anteriormente, esta demora en la evaluación de los recursos impugnatorios no generaba problemas en la esfera jurídica ni patrimonial de los administrados, pero a partir de la nueva interpretación del OEFA respecto del devengado de intereses, queda claro que, ahora, el retraso en la decisión de las autoridades afecta considerablemente la economía de los administrados.

Así pues, de un análisis costo-beneficio que puedan efectuar los administrados respecto de la presentación de recursos impugnatorios, la nueva interpretación del OEFA podría llevar a disuadir la interposición de dichos recursos y apresurar el pago de la multas, aun cuando el administrado pueda contar con argumentos que sustenten un análisis inadecuado, irrazonable o ilegal de todos los extremos del PAS o uno de ellos. Considerando lo anterior, tiene sentido que el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS suspenda los efectos de las multas impuestas en la primera instancia administrativa, toda vez que esta disposición normativa permite que los administrados **no condicionen** la presentación de los recursos impugnatorios a un eventual incremento de la multa impuesta mediante intereses, sino que promueve que los administrados ejerzan su derecho de defensa, sin restringir la presentación de los recursos impugnatorios que crean convenientes, con el objetivo de corroborar si por un error de formalidad o de análisis inadecuado de los medios probatorios, se imputó responsabilidad administrativa sin sustento legal y/o probatorio alguno. Más aun cuando, normalmente, los recursos impugnatorios se evalúan en un plazo que excede los 3 meses; en otras palabras, resulta irrazonable que se irrogue en el administrado una **carga** al momento de determinar si les conviene iniciar un procedimiento recursivo, considerando que los intereses se devengarán, a pesar de que la DFAI o el TFA emitan sus resoluciones fuera del plazo legalmente aprobado para ello.

Conforme a lo expuesto, queda aún más claro que esta nueva interpretación del OEFA respecto de lo regulado en el numeral 2 del artículo 24 del TUO LPAG, **no solo no tiene asidero legal**, sobre la base del análisis de lo que consideramos es la "razón de ser" de dicha norma; sino que también **llega a ser irrazonable**, toda vez que exige que los intereses se generen incluso cuando la Administración excede el plazo legal para emitir su pronunciamiento. Así las cosas, en nuestra opinión, este aspecto relacionado con el devengado de intereses de las multas no debe quedar

[47] Anteriormente, dicho numeral no regulaba los plazos que tenía la DFAI o el TFA para resolver las reconsideraciones o las apelaciones.

como una mera interpretación del OEFA, representada por la COAC, sino que necesita ser regulado a través de una modificación del Reglamento PAS. Lo anterior, tomando en cuenta los aspectos que hemos señalado en los párrafos anteriores, y que, al no tener una explicación formal por parte de la autoridad de fiscalización ambiental, generan constantes cuestionamientos por parte de los administrados respecto de la forma, que podríamos llamar arbitraria, de proceder por parte del OEFA.

IV. El Código Tributario como un referente para la regulación del devengado de intereses en el OEFA

Un claro ejemplo de cómo se debería regular este asunto lo desarrolla el Código Tributario. Precisamente, en sede tributaria se suspende la aplicación de intereses moratorios cuando haya vencido el plazo legal otorgado a la Administración para resolver el recurso administrativo en cuestión, a menos que sea factible acreditar que el motivo del retraso es consecuencia de una conducta de mala fe o temeraria del administrado. Veamos cómo se regula.

Precisamente, el artículo 33[48] del T.U.O. del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, establece que:

> (…) la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, **siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.**

[48] **Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS (32)**
El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.
(…)
La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores."
(36) Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.
Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.
La suspensión de intereses no es aplicable durante la **tramitación de la demanda contencioso-administrativa**.

Así pues, la norma es clara al establecer que la suspensión de la aplicación de intereses moratorios se encuentra condicionada al vencimiento del plazo otorgado a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal para resolver, considerando que este vencimiento fue imputado a dichas autoridades.

En ese sentido, en el marco de un proceso de amparo, el Tribunal Constitucional (el "**TC**") en la Sentencia correspondiente al expediente N.º 03525-2021-PA/TC, estableció lo siguiente:

> 59. El Tribunal Constitucional no solo entiende el argumento de la complejidad de los asuntos tributarios, sino que no descarta la tesis de que los intereses moratorios no tienen solamente una naturaleza sancionatoria, y su **razón subyacente principal es compensar el tiempo en que un capital**, que a juicio de la administración tributaria debió haberse situado en las arcas del Estado en provecho de la cobertura de necesidades públicas, **se mantuvo en poder del contribuyente**.
>
> No obstante, es evidente que permitir que se cobren intereses moratorios hasta que se resuelva en definitiva el procedimiento tributario, con prescindencia de que se haya superado el plazo legal, **se convierte en un incentivo indebido para no resolver dentro de dicho plazo y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria**. Es evidente que dicho escenario se encuentra reñido con los valores constitucionales tributarios y, en particular, con los derechos fundamentales de petición y de propiedad. **El contribuyente en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley**, cuando este es ajeno a su responsabilidad.

Así pues, y aun cuando nos encontramos frente a supuestos distintos (i.e., por un lado, el Código Tributario determina la forma en que se devengan los intereses de un tributo no pagado y, por otro, el OEFA determina la forma en que se devengan los intereses de una multa impuesta en un PAS y que se está cuestionando en segunda instancia), queda claro que el Código Tributario es un gran ejemplo para determinar cuál tendría que haber sido la forma en que el OEFA debió modificar el artículo 24 del Reglamento PAS. Efectivamente, para sustentar que la aplicación de los intereses moratorios no se suspende en el marco de los procedimientos recursivos, el OEFA podría haber utilizado como referencia lo regulado en Código Tributario, así como lo señalado por el TC al respecto; a fin, ante todo, emitir una norma clara que determine expresamente cuáles son los efectos de las multas impuestas que se suspenden, o a qué se condiciona la suspensión regulada en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS. La forma en que se regula la aplicación de la suspensión de los intereses moratorios en el Código Tributario es fácil de entender, y este es el objetivo que debe buscar una norma que, finalmente, generará una afectación a la esfera patrimonial de los administrados. De hecho, resulta irrazonable y arbitrario generar en los administrados una carga adicional

en el marco de los PAS, relacionada con la interpretación del numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, a fin determinar si les resultará conveniente, o no, ejercer su derecho de defensa y presentar un recurso impugnatorio.

En efecto, y como hemos identificado en los párrafos anteriores, el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS no establece cuáles son los efectos de las multas que se ven suspendidos con la presentación de recursos impugnatorios. Por ello, y considerando las últimas interpretaciones del OEFA, los administrados consideramos que esta suspensión, aparentemente, se encontraría relacionada la efectividad del pago, más no con el devengado de intereses. Sin embargo, ¿es ello correcto? Consideramos que no, toda vez que tomando como ejemplo lo regulado en el sector tributario, resultaría necesario **limitar el devengado de los intereses moratorios**, toda vez que, el incumplimiento por parte de las autoridades administrativas de los plazos para resolver no debería ser asumido por los administrados.

Así pues, tomando en cuenta que la DFAI cuenta con un plazo de 15 días hábiles para tramitar los recursos de reconsideración (i.e., 3 semanas) y el TFA cuenta con un plazo de 60 días hábiles para tramitar los recursos de apelación (i.e., 3 meses, aproximadamente), al identificar que dichos plazos han vencido por causas imputables a las mismas autoridades administrativas, el OEFA debería suspender la aplicación de los intereses moratorios. Y, lo anterior, inclusive, debería encontrarse expresamente determinado en el apartado del cálculo de los intereses dispuesto en las resoluciones de ejecución coactivas.

De lo expuesto, no está de más señalar que lo regulado en el artículo 33 del Código Tributario, así como lo analizado por el TC al respecto, permite entender de forma clara el sustento de la Administración Tributaria para: **(1)** establecer que la presentación de reclamaciones/apelaciones no suspenden el devengado de intereses, considerando que la "**razón principal es compensar el tiempo en que un capital (…) se mantuvo en poder del contribuyente"**; y, en esa misma línea, **(2)** indicar que la aplicación de intereses moratorios se suspende cuando se verifica el vencimiento del plazo otorgado para resolver por causa imputable a los órganos resolutores, considerando que el incumplimiento de la administración no debería afectar al administrado.

Esta forma de regular la suspensión de las multas y el devengado de los intereses debería ser tomado en cuenta por el OEFA como un ejemplo modelo de cómo se debería establecer en el Reglamento PAS la suspensión de los efectos de las multas y determinar una adecuada limitación a la aplicación de intereses moratorios. En otras palabras, bajo un procedimiento regular de modificación normativa que otorgue a los administrados la posibilidad de emitir sus opiniones y quede clara las razones por las cuales el OEFA determinará que los intereses se devenguen, inclusive, en el marco de los procedimientos recursivos. Esto último, considerando que toda afectación a la esfera patrimonial de los administrado debe encontrarse debidamente justificada y ser aplicada de acuerdo a ley. Y, en esa línea, teniendo

en claro que el administrado "(…) **en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley**, cuando este es ajeno a su responsabilidad", tal y como con el exceso del plazo legal otorgado para resolver.

V. ¿Qué hacer frente a las Resoluciones de Ejecución Coactiva iniciadas por la COAC?

En ese contexto, resulta importante determinar si los administrados pueden impugnar las resoluciones de ejecución coactiva que pretendan imputar el devengado de intereses, consideramos el plazo que el OEFA o el TFA pudieron haber superado al momento de resolver. Al respecto, destacamos que frente a las resoluciones de ejecución coactivas emitidas por la COAC, los administrados no pueden interponer recursos impugnatorios, ya que son emitidas considerando que las resoluciones administrativas han agotado la vía administrativa. Sin embargo, y bajo ciertas condiciones, la normativa aplicable permite que el procedimiento de ejecución coactiva se suspenda, en los casos expresos regulados en el numeral 1[49] del artículo 16 del T.U.O. de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva N.º 26979; dentro de las cuáles no se encuentra el cálculo inadecuado de los intereses, por ejemplo.

Así las cosas, en la práctica, ante la identificación de un error en el cálculo de las multas, los intereses o las costas, los administrados suelen requerir la corrección de dichos errores mediante correo electrónico, directamente al personal de la COAC. Sin embargo, lo anterior, bajo sentido alguno **(1)** tiene como objetivo efectuar un análisis dirigido a determinar si es correcta la forma en que se está realizando el cálculo de los intereses, o **(2)** respecto de la suspensión del

[49] Artículo 16.- Suspensión del procedimiento.
16.1 Ninguna autoridad administrativa o política podrá suspender el Procedimiento, con excepción del ejecutor que deberá hacerlo, bajo responsabilidad, cuando:
a) La deuda haya quedado extinguida o la obligación haya sido cumplida;
b) La deuda u obligación esté prescrita;
c) La acción se siga contra persona distinta al Obligado;
d) Se haya omitido la notificación al Obligado, del acto administrativo que sirve de título para la ejecución;
e) Se encuentre en trámite o pendiente de vencimiento el plazo para la presentación del recurso administrativo de reconsideración, apelación, revisión o demanda contencioso-administrativa presentada dentro del plazo establecido por ley contra el acto administrativo que sirve de título para la ejecución, o contra el acto administrativo que determine la responsabilidad solidaria en el supuesto contemplado en el artículo 18, numeral 18.3, de la presente Ley;
f) Exista convenio de liquidación judicial o extrajudicial o acuerdo de acreedores, de conformidad con las normas legales pertinentes o cuando el Obligado haya sido declarado en quiebra;
g) Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago;
h) Cuando se trate de empresas en proceso de reestructuración patrimonial al amparo de lo establecido en la Ley N.º 27809, Ley General del Sistema Concursal, o norma que la sustituya o reemplace, o se encuentren comprendidas dentro de los alcances del Decreto Ley N.º 25604; e,
i) Cuando se acredita que se ha cumplido con el pago de la obligación no tributaria en cuestión ante otra Municipalidad que se atribuye la misma competencia territorial por conflicto de límites. Dilucidado el conflicto de competencia, si la Municipalidad que inició el procedimiento de cobranza coactiva es la competente territorialmente tendrá expedito su derecho de repetir contra la Municipalidad que efectuó el cobro de la obligación no tributaria.

devengado de los intereses moratorios. En consecuencia, los administrados se encuentran limitados a cuestionar las multas y el cálculo de las costas e intereses determinados por la COAC, a menos que se trate de aspectos de forma y fácilmente determinables desde un análisis del PAS y de las acciones realizadas por el administrado en el marco de este.

No obstante ello, en caso los administrados se encuentren interesados en que una autoridad analice la legalidad de lo determinado por la COAC, resultaría factible: **(a)** proceder con el pago bajo protesto de la multa más los intereses que se imputen como devengados, a fin de evitar cualquier riesgo de que los intereses se continúen generando; y luego de ello, **(b)** conforme al artículo 23[50] del T.U.O. de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo N.º 018-2008-JUS, presentar una demanda de revisión judicial ante el Poder Judicial. Precisamente, conforme al artículo citado "el procedimiento de ejecución coactiva puede ser sometido a un proceso que tenga por objeto exclusivamente la revisión judicial de la legalidad y cumplimiento de las normas previstas para su iniciación (…)". El objetivo de este proceso es que en instancia judicial se analice la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva iniciado. Y, en ese sentido, determinar, por ejemplo, si la forma en que se está imputando el cálculo de los intereses es correcta.

Al respecto, es cierto que la tramitación de una demanda judicial no permite la obtención de una decisión en el corto plazo. No obstante, el resultado obtenido permitirá que se determine la legalidad del cálculo de los intereses que a la fecha está realizando la COAC, considerando lo que señala el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, el contenido de las resoluciones de segunda instancia emitidas por la DFAI y el TFA, las últimas actuaciones del OEFA, y el contenido exacto de las resoluciones de ejecución coactivas que no confirman si se suspende el cálculo de los intereses, aun cuando la Administración pudo haberse excedido del plazo otorgado para resolver. Al respecto, tomen en cuenta que el proceso de revisión judicial debe iniciar después de concluido el procedimiento de ejecución

---

50 Artículo 23.- Revisión judicial del procedimiento.
El procedimiento de ejecución coactiva puede ser sometido a un proceso que tenga por objeto exclusivamente la revisión judicial de la legalidad y cumplimiento de las normas previstas para su iniciación y trámite para efectos de lo cual resultan de aplicación las disposiciones que se detallan a continuación:
23.1 El obligado, así como el tercero sobre el cual hubiera recaído la imputación de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 18 de la presente Ley, están facultados para interponer demanda ante el Juez Especializado en lo Contencioso Administrativo o el órgano jurisdiccional que haga sus veces, con la finalidad de que se lleve a cabo la revisión de la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva, en cualquiera de los siguientes casos:"
a) Cuando iniciado un procedimiento de ejecución coactiva, se hubiera ordenado mediante embargo, la retención de bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como los derechos de crédito de los cuales el obligado o el responsable solidario sea titular y que se encuentren en poder de terceros, así como cualquiera de las medidas cautelares previstas en el artículo 33 de la presente Ley.
b) Después de concluido el procedimiento de ejecución coactiva, dentro de un plazo de quince (15) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento.
(…)

coactiva, dentro de un plazo de 15 días hábiles contados desde la notificación de la resolución que pone fin al procedimiento.

En este contexto, y en el supuesto de que sea necesario obtener claridad, en el corto plazo, respecto de la forma en que el OEFA aplicará el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, así como el devengado de los intereses, consideramos factible presentar una consulta administrativa al OEFA con ese detalle. Una respuesta del OEFA que, por ejemplo, vuelva a remitirnos a las opiniones legales del 2014, permitirá que este acto administrativo se cuestione mediante un recurso de reconsideración y/o apelación, conforme a lo que determina el artículo 217[51] del TUO LPAG; a fin de obtener un pronunciamiento de la autoridad que detalle el sustento legal actual del devengando de los intereses durante la etapa recursiva, así como los supuestos de suspensión de las multas o los intereses. En el supuesto de que la respuesta del TFA no analice lo señalado en el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS o que ésta carezca de razonabilidad, agotada la vía administrativa, se podrá presentar una acción contencioso-administrativa en contra del acto administrativo emitido por el TFA. Al respecto, tomen en cuenta que en caso al término de dicho proceso se identifique una vulneración a la garantía que conforma el derecho al debido proceso, corresponderá la presentación una acción de amparo. Este proceso, en principio, se limitará a analizar los aspectos formales de la decisión emitida en la acción contencioso-administrativa, relacionados con la afectación a la tutela jurisdiccional efectiva, más no respecto de los temas de fondo que finalmente generaron la presentación de dicha acción.

Ante lo expuesto, queda claro que estas acciones que ahora el administrado debe asumir a fin de obtener claridad de la forma en que se tramitarán los PAS en el extremo de la imposición de las multas, se podrían haber evitado con un pronunciamiento formal del OEFA que modifique el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS o, en todo caso, analice los efectos de la suspensión de las multas, así como sobre la aplicación de los intereses en el marco de los procedimientos recursivos. Precisamente, resulta irrazonable que los administrados sean quienes

---

51 Artículo 217. Facultad de contradicción
217.1 Conforme a lo señalado en el artículo 120, frente a un acto administrativo que se supone viola, desconoce o lesiona un derecho o interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa mediante los recursos administrativos señalados en el artículo siguiente, iniciándose el correspondiente procedimiento recursivo.
217.2 Sólo son impugnables los actos definitivos que ponen fin a la instancia y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión. La contradicción a los restantes actos de trámite deberá alegarse por los interesados para su consideración en el acto que ponga fin al procedimiento y podrán impugnarse con el recurso administrativo que, en su caso, se interponga contra el acto definitivo.
217.3 No cabe la impugnación de actos que sean reproducción de otros anteriores que hayan quedado firmes, ni la de los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma.
217.4 Cabe la acumulación de pretensiones impugnatorias en forma subsidiaria, cuando en las instancias anteriores se haya analizado los hechos y/o fundamentos en que se sustenta la referida pretensión subsidiaria.

busquen que el OEFA o el Poder Judicial se pronuncien sobre esta nueva interpretación de la forma en que se devengarán los intereses en etapa recursiva; cuando, lo anterior, ya debería haber sido confirmado por la misma autoridad de fiscalización ambiental en el ejercicio de sus competencias. Inclusive, de forma previa al inicio de los procedimientos de ejecución coactiva en el 2023.

VI. Conclusiones

Por lo expuesto, podemos concluir que esta nueva interpretación del OEFA genera una clara incertidumbre entre los administrados, en virtud de los que expresamente dispone el numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS. En efecto, no queda claro que la DFAI y la COAC estén tomando en cuenta que el referido numeral **exige la suspensión** de las multas durante todo el procedimiento recursivo; lo cual, se entiende, incluye el devengado de los intereses. Además, es manifiesto que el OEFA tampoco ha tomado en cuenta que esta generación de intereses no es un asunto que se comunique previamente a los administrados en las resoluciones emitidas por la DFAI o el TFA, lo cual confirma una evidente falta de comunicación o información formal a los administrados sobre este asunto. Inclusive, destacamos que la motivación del cálculo del devengando de los intereses que normalmente se determina en las resoluciones de ejecución coactiva, solo es respecto de la aplicación de la tasa de interés legal; más no se respalda el por qué el cálculo de los intereses también debe incluir el tiempo en exceso que se tomó la DFAI o el TFA para resolver.

En este contexto, es crucial que el OEFA se pronuncie sobre esta situación, ya sea mediante un acto administrativo particular o una modificación del Reglamento PAS, para que los administrados cuente con un pronunciamiento formal y actualizado de la autoridad de fiscalización ambiental en el que se confirme expresamente: **(i)** cuál será el estado de las multas ante la presentación de los recursos impugnatorios; y, en esa línea, **(ii)** se determine desde cuándo iniciará el devengado de los intereses moratorios. Un buen ejemplo de la forma en que se ha regulado el devengado de los intereses, y su correspondiente suspensión, resulta ser el Código Tributario. Si bien esta norma, ante todo, señala que el procedimiento recursivo no suspende el devengado de los intereses, a raíz de una interpretación del TC se ha determinado que el cálculo de los intereses se debe suspender cuando la Administración exceda el plazo legal otorgado para resolver. Esta certeza respecto del momento en que se aplican y/o suspenden los intereses moratorios, también debería reflejarse en las normas del OEFA, tratándose de asuntos que finalmente afectan la esfera patrimonial de los administrados. Precisamente, el administrado tiene el derecho de tener un claro conocimiento de la forma en que se le imputarán los intereses moratorios, desde el inicio del PAS y, en consecuencia, resulta irrazonable que este sea un tema del cual recién tomen conocimiento con la notificación de una resolución ejecución coactiva por parte de la COAC.

En otras palabras, y respondiendo a la pregunta de la introducción, debe quedar claro que esta nueva interpretación del OEFA respecto del numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, **no tiene respaldo legal**. En efecto, si la suspensión de las multas no abarca el devengado de intereses, finalmente, cuál sería el sentido de la regulación de esta suspensión en el Reglamento PAS. ¿Limitarse a la exigencia del pago de la multa? Consideramos que no. Más aún cuando el mismo cálculo de la multa es lo que continúa siendo analizado en la segunda instancia administrativa. En esa línea, tomemos en cuenta que, hasta la fecha, el sustento que ha estado utilizando la COAC para sostener sus argumentos referidos al cobro de los intereses durante la etapa recursiva, se remiten a informes legales elaborados en el año 2014; es decir, antes de la aprobación del Reglamento PAS que, a la fecha, constituye la norma base para la tramitación de los procedimientos sancionadores en el OEFA. Así las cosas, urge que este aspecto sea analizado y determinado por el OEFA, para que **se otorgue claridad a los administrados** respecto de la forma en que se considerará el devengado de los intereses a partir de los procedimientos recursivos. Y, en consecuencia, de ser necesario, se proceda con la pronta modificación del numeral 2 del artículo 24 del Reglamento PAS, conforme a los mecanismos legales vigentes.