

# Colección de Artículos de Investigación Tributarios y Aduaneros

---



Concurso 2023

**Autores:**

**Materia Tributaria**

Mena Dávila, John Hitler  
Piscoya Vera, Grace Kelly  
Curi Pérez, Manuel Chritopher  
Huaman Mendoza, Ana Paula  
Rodríguez Rivera, Guadalupe Gisel  
Solórzano Tapia, Dulio Leonidas

**Materia Aduanera**

Nuñez Pauca, Factor Daniel  
Díaz Marchena, Lilian Verónica

## **COLECCIÓN DE ARTÍCULOS DE INVESTIGACIÓN TRIBUTARIOS Y ADUANEROS CONCURSO 2023**

### **Editor:**

Es una publicación producida por el Instituto Aduanero y Tributario - IAT, de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. Primera edición digital: enero 2025

Esta publicación es una recopilación de los tres primeros puestos del Concurso de Artículos, organizado por el Instituto Aduanero y Tributario de la SUNAT en el año 2023. Los artículos publicados son inéditos, cedidos por los autores a la SUNAT.

### **Directivos**

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

### **Autores:**

#### **Materia Tributaria**

Mena Dávila, John Hitler  
Piscoya Vera, Grace Kelly  
Curi Pérez, Manuel Chritopher  
Huaman Mendoza, Ana Paula  
Rodríguez Rivera, Guadalupe Gisel  
Solórzano Tapia, Dulio Leonidas

#### **Materia Aduanera**

Nuñez Pauca, Factor Daniel  
Díaz Marchena, Lilian Verónica

#### **Diseño y Diagramación**

AVILA MIÑAN, Romina

#### **Edición de:**

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

**Depósito Legal:** 2024-13084

**ISBN N°:** 978-612-4205-78-1

**Libro electrónico disponible en:** <https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/235>

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

La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones, comentarios, recomendaciones, conclusiones u otras expresiones vertidas por los autores; siendo estas de su exclusiva responsabilidad; tampoco son vinculantes ni comprometen los objetivos, programas y acciones de la SUNAT. Del mismo modo, dichas expresiones no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la SUNAT, estando prohibido citarlas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.

# Contenido

Contenido.....	3
Presentación .....	7
Sobre los autores .....	8
<b>EL REQUERIMIENTO DEL ARTÍCULO 75° Y SU INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA CON EL PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL EN EL PROCEDIMIENTO DE INCREMENTO PATRIMONIAL...</b>	<b>11</b>
Introducción.....	12
<b>1. Procedimiento de incremento patrimonial no justificado .....</b>	<b>13</b>
1.1. Definición .....	13
1.2. Justificaciones prohibidas por el legislador.....	14
1.3. Jurisprudencia .....	15
<b>2. Límites temporales y materiales vinculados al Requerimiento emitido al amparo del artículo 75.....</b>	<b>17</b>
2.1. Definición de requerimiento .....	17
2.2. Tipos de requerimiento en el IPNJ .....	18
2.3. Jurisprudencia .....	20
<b>3. Principio de verdad material.....</b>	<b>22</b>
3.1. Definición .....	22
3.2. Actuaciones necesarias por la AT en aplicación del principio de Verdad Material.....	24
3.3. Jurisprudencia .....	26
<b>4. Problemática y propuestas de mejora.....</b>	<b>27</b>
4.1. El Cierre del primer requerimiento y posteriores cuando el Contribuyente no presenta ningún expediente vinculado con la información requerida.....	27
4.2. Información presentada una vez vencido el plazo establecido en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.....	30
4.3. Información presentada una vez notificado el resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.....	31
4.4. Cuál sería la vía idónea para comunicar al contribuyente el resultado de la evaluación de la información extemporánea después de la notificación del resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.....	32
4.5. La nulidad de oficio de los requerimientos durante el procedimiento de fiscalización.....	32
4.6. Rentas declaradas y no declaradas determinadas por la SUNAT y no depositadas en las cuentas del contribuyente.....	33
<b>Conclusiones.....</b>	<b>35</b>
<b>Recomendaciones.....</b>	<b>38</b>
<b>Referencias .....</b>	<b>40</b>
<b>LA COMERCIALIZACIÓN DE LOS BITCOINS Y SU IMPACTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA .....</b>	<b>45</b>
Introducción.....	46

<b>1. Capítulo I: Planteamiento del problema, objetivos, justificación y limitaciones.....</b>	<b>47</b>
1.1. Planteamiento del problema .....	47
1.2. Objetivo de la investigación.....	49
1.3. Justificación e importancia del estudio.....	49
1.4. Limitaciones de la investigación .....	50
<b>2. Capítulo II: Marco Teórico .....</b>	<b>51</b>
2.1. Antecedentes.....	51
2.2. Bases teóricas .....	51
2.3. Regulación de las criptomonedas en el ámbito internacional .....	55
2.4. Regulación de las criptomonedas en el Perú.....	56
2.5. La Teoría de la Renta Producto.....	57
<b>3. Capítulo III: Impacto cuantitativo en la compra y venta de Bitcoins.....</b>	<b>59</b>
3.1. Compra y venta de Bitcoins .....	59
<b>4. Capítulo IV: Análisis y discusiones ¿La compraventa de Bitcoins se encuentra gravada al Impuesto a la Renta de tercera categoría? .....</b>	<b>60</b>
4.1. Los Bitcoins como bienes muebles intangibles .....	60
4.2. La Habitualidad en la generación de Renta.....	65
4.3. Análisis de los Bitcoins en el ámbito de la Ley del Impuesto a la Renta .....	66
<b>Conclusiones.....</b>	<b>68</b>
<b>Recomendaciones.....</b>	<b>69</b>
<b>Referencias .....</b>	<b>70</b>
<b>ANALISIS DE LA VIABILIDAD DEL REGIMEN RIPE, PROPUESTO EN EL PROYECTO DE LEY N° 2751/2022-CR.....</b>	<b>73</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>74</b>
<b>1. Conceptos clave .....</b>	<b>75</b>
1.1 Régimen Tributario.....	75
1.2 Régimen simplificado.....	75
1.3 Sistema tributario .....	75
1.4 Impuesto progresivo.....	75
1.5 Impuesto regresivo .....	75
<b>2. Análisis del sistema tributario .....</b>	<b>75</b>
2.1. La desigualdad distributiva en América Latina .....	75
2.2. La política tributaria en los países en desarrollo .....	76
2.3. Los Regímenes Simplificados para pequeños contribuyentes en América Latina	76
2.4. Regímenes tributarios preferenciales según la OIT.....	79
2.5. Regímenes tributarios presuntivos .....	79
<b>3. Los regímenes tributarios en Perú .....</b>	<b>80</b>
3.1. Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS) .....	81
3.2. Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) .....	82

3.3.	Régimen MYPE Tributario (RMT) .....	82
<b>4.</b>	<b>Resumen del Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR.....</b>	<b>84</b>
4.1.	Ley que crea el nuevo régimen tributario 2023.....	84
4.2.	Creación del Régimen de Inclusión y Promoción Empresarial (RIPE).....	85
4.3.	Fundamentación de la propuesta del proyecto de ley.....	87
4.4.	Análisis y propuesta del proyecto de ley .....	89
<b>5.</b>	<b>Planteamientos a los regímenes tributarios en el Perú .....</b>	<b>92</b>
5.1.	Planteamiento del MEF .....	92
5.2.	Macroconsult.....	93
5.3.	Banco Mundial .....	93
5.4.	FMI.....	94
5.5.	Diario Gestión 28.07.2023 .....	94
<b>6.</b>	<b>Evaluación y propuesta al proyecto de ley de la creación de LA RIPE .....</b>	<b>95</b>
6.1.	Evaluación .....	95
6.2.	Propuesta.....	96
	<b>Conclusiones.....</b>	<b>97</b>
	<b>Recomendaciones.....</b>	<b>98</b>
	<b>Referencias .....</b>	<b>99</b>
	<b>EL CONTROL ADUANERO Y SU EFECTO EN LA COMPETITIVIDAD DEL SERVICIO POSTAL.....</b>	<b>101</b>
	<b>Introducción.....</b>	<b>102</b>
<b>1.</b>	<b>Metodología.....</b>	<b>103</b>
<b>2.</b>	<b>RESULTADOS.....</b>	<b>104</b>
2.1	Análisis Teórico .....	104
2.2.	Cadena Logística de Importación Postal .....	108
2.3.	Descripción del proceso .....	110
2.4.	Estimación del <i>Lead Time</i> de la entrega de paquetes postales .....	112
2.5.	Crecimiento de las transacciones postales de Importación .....	114
2.6.	Recaudación Aduanera por Importaciones Postales .....	115
2.7.	Optimización de las Operaciones del Proceso de Importación Postal.....	116
2.8.	Implementación de un Aplicativo de Control Aduanero Postal.....	120
2.9.	Estimación del Nuevo <i>Lead Time</i> .....	122
	<b>Conclusiones.....</b>	<b>124</b>
	<b>Referencias .....</b>	<b>126</b>
	<b>EL PROGRAMA OPERADOR ECONÓMICO AUTORIZADO Y SU INCIDENCIA EN EL COMERCIO INTERNACIONAL DEL SECTOR AGROEXPORTADOR DE LA REGIÓN LA LIBERTAD .....</b>	<b>129</b>
	<b>Introducción.....</b>	<b>130</b>
<b>1.</b>	<b>Referencial teórico .....</b>	<b>132</b>
1.1	La internacionalización.....	132
1.2	Cadena de Suministro .....	133

1.3 Sector Agroexportador.....	136
<b>Conclusiones.....</b>	<b>141</b>
<b>Recomendaciones.....</b>	<b>142</b>
<b>Referencias Bibliográficas .....</b>	<b>143</b>
<b>Anexos.....</b>	<b>145</b>

# Presentación

El Instituto Aduanero y Tributario busca promover la gestión del conocimiento a través de la investigación académica, con el objetivo de fortalecer las competencias de los funcionarios de la SUNAT, y, en consecuencia, mejorar el proceso de toma de decisiones en nuestra organización. En esta línea, desde el 2018, el Instituto Aduanero y Tributario invita a los trabajadores de la SUNAT a presentar trabajos de investigación que aborden el quehacer de la Administración Tributaria a través del análisis de los desafíos que enfrenta en materia tributaria y aduanera.

En esta edición 2023, tenemos el honor de presentar cinco artículos ganadores, tres en materia tributaria y dos en materia aduanera, seleccionados por su excelencia, rigor académico y aportes significativos al conocimiento. Estos artículos abordan temas como la interpretación sistémica en el procedimiento administrativo, la tributación digital, viabilidad del proyecto del régimen tributario RIPE, el control aduanero y el programa Operador Económico Autorizado.

Agradecemos a todos los participantes del concurso, cuyo esfuerzo han enriquecido el debate sobre las materias bajo análisis, y han puesto de manifiesto el gran potencial que existe en nuestra comunidad profesional.

Estamos seguros que este aporte investigativo será útil y enriquecedor para toda la comunidad profesional y académica; así como, que será útil para quienes deseen seguir profundizando e investigando en temas de la actualidad tributaria y aduanera. Por ello, a nombre del Instituto Aduanero y Tributario, me complace presentar esta publicación, que es fruto del esfuerzo de nuestros colaboradores, quienes, de manera coherente con los objetivos estratégicos institucionales, plantean importantes hipótesis y conclusiones.

**Gerardo Arturo López Gonzales**  
**Jefe del Instituto Aduanero y Tributario**

# Sobre los autores

## **Materia Tributaria**

### **John Hitler Mena Dávila**

Doctor en Administración de empresas, magister en tributación y cursando en la actualidad el último ciclo de la carrera de derecho y el primer ciclo de la maestría en derecho constitucional en la Universidad San Martín de Porres. Actualmente labora en la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos en la División de Gestión de Procesos de Fiscalización y cuenta con 12 años de trabajo en la SUNAT.

### **Grace Kelly Piscoya Vera**

Ingeniera Química. Egresada de la maestría de Gestión de Operaciones y Servicios Logísticos de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Profesional de la Gerencia Operativa del Registro de Bienes Fiscalizados de la SUNAT.

### **Manuel Chritopher Curi Pérez**

Contador Público, Magister de la Maestría con mención en Tributación de la Universidad Continental de Ciencias e Ingenierías. Profesional de la División de Control de la Deuda y Cobranza Coactiva de la SUNAT.

### **Ana Paula Huaman Mendoza**

Contador Público, Magister de la Maestría con mención en Tributación de la Universidad Continental de Ciencias e Ingenierías. Profesional de la División de Control de la Deuda y Cobranza Coactiva de la SUNAT.

### **Guadalupe Gisel Rodríguez Rivera**

Contador Público, egresada de la Maestría de Contabilidad con mención en Tributación Empresarial de la Universidad San Martín de Porres. Profesional de la División de Auditoría de la SUNAT.

### **Dulio Leonidas Solórzano Tapia**

Funcionario de la División de Servicios al Contribuyente de la Intendencia Regional Arequipa –SUNAT, Economista por la Universidad Católica Santa María, Maestro en Ciencias Contables y Administrativas con mención en Finanzas y Administración de Negocios por la Universidad Nacional San Agustín. MBA Executive por la Universidad Internacional Isabel I de Castilla – España.

## **Materia Aduanera**

### **Daniel Nuñez Pauca**

Master en Supply Chain Management e Ingeniero Industrial con más de 20 años de experiencia profesional en áreas: comercial, logística, producción, comercio exterior y aduanas. Se graduó de ingeniero en la Universidad Nacional San Agustín de Arequipa (UNSA), también, tiene especializaciones en Gestión de Procesos (UNSA), Logística y Aduanas (ESAN), Lean Management (PUCP) y Análisis de Datos (UPC). Asimismo, cuenta con estudios de maestría en derecho con mención en aduanas (UNFV) y Gestión de la Cadena de Suministros – Supply Chain Management por la Universidad del Pacífico (Pacifico Business School).

Específicamente, en la Administración Aduanera tiene 19 años de experiencia, laborando en la Aduana Marítima, Intendencia de Control y en la Aduana Aérea. Esto incluye labores de control aduanero en los regímenes de Importación, Exportación, Courier y Postal, así como también en análisis de riesgos, investigaciones e inteligencia aduanera. En la actualidad se desempeña como directivo de la Intendencia de Aduana Aérea y Postal.

### **Lilian Verónica Díaz Marchena**

Abogada por la Universidad Privada Antenor Orrego (2007), estudios concluidos en Maestría en Ciencias Contables y Financieras con Mención en Tributación Fiscal y Empresarial por la Universidad San Martín de Porres (2023). Auditor en la División de Fiscalización Posterior de la Intendencia de Nacional de Control Aduanero-SUNAT.

## **MATERIA TRIBUTARIA**

Artículo ganador del primer  
puesto del Concurso de  
Artículos 2023

# EL REQUERIMIENTO DEL ARTÍCULO 75° Y SU INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA CON EL PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL EN EL PROCEDIMIENTO DE INCREMENTO PATRIMONIAL.

**John Hitler Mena Dávila**  
**Grace Kelly Piscoya Vera**

**Resumen:** Es un imperativo categórico del Estado garantizar el debido proceso en su dimensión formal y sustancial, garantía que se extiende a los procedimientos administrativos. Por lo tanto, la Administración Tributaria debe realizar actos complementarios para determinar la condición fiscal del sujeto fiscalizado en armonía con el principio de verdad material.

**Abstrac:** It is a categorical imperative of the State to guarantee due process in its formal and substantial dimension, a guarantee that extends to administrative procedures. Therefore, the Tax Administration must carry out complementary acts to determine the tax situation of the audited subject in harmony with the principle of material truth.

**Palabras claves:** Debido proceso, procedimiento administrativo, principio de verdad material, situación tributaria, sujeto fiscalizado.

**Keywords:** Due process, administrative procedure, principle of material truth, tax situation, audited subject.

## Introducción

En un estado constitucional de derecho, la Administración Tributaria (En adelante AT) al momento de desarrollar sus funciones debe respetar los principios contenidos en el artículo 74° de la norma de reconocimiento. En ese sentido, los principios tributarios se constituyen en límites para el ejercicio de sus facultades discrecionales y garantías frente a su potencial afectación por parte de la autoridad tributaria; así como, mandatos de optimización de obligatorio cumplimiento en decurso del procedimiento de fiscalización, donde la AT se encuentra investida de un conjunto de facultades discrecionales.

El requerimiento del artículo 75° es una herramienta procesal contenida en la norma adjetiva tributaria que establece un límite temporal y material dentro del procedimiento de fiscalización y sobre la base de una interpretación literal del último párrafo del artículo 75° del Código Tributario (En adelante, CT), se puede colegir que la información presentada por el contribuyente de manera extemporánea no será merituada por el auditor. Sin embargo, en el decurso de la presente investigación se pretende demostrar que una interpretación literal del citado dispositivo legal no sería suficiente para garantizar la regla procesal del debido procedimiento en sede administrativa.

En ese orden de ideas, el problema de investigación fue ¿Cómo se debe interpretar el último párrafo del artículo 75° del CT? El objetivo de la investigación fue como se debe interpretar el último párrafo del artículo 75° del CT. La hipótesis de la investigación fue que el último párrafo del artículo 75° del CT se debe de interpretar de manera sistemática con el principio de verdad material contenido en la Ley de Procedimiento Administrativo General (En adelante, LPAG).

El problema específico de la investigación fue ¿En qué momento se debe cerrar el Requerimiento de Información cuando el contribuyente no presenta ningún expediente por mesa de partes virtual al vencimiento del plazo? El objetivo específico fue determinar en qué momento se debe cerrar el Requerimiento de Información cuando el contribuyente no presenta ningún expediente por mesa de partes virtual al vencimiento del plazo. La hipótesis específica fue en el contexto de la economía digital, el cierre del Requerimiento de Información cuando el contribuyente no presenta ningún expediente por mesa de partes virtual se debe realizar al día siguiente hábil del vencimiento del plazo establecido.

La investigación fue de tipo cualitativa y se sustenta en la técnica del análisis documental de la jurisprudencia de la Corte Suprema contenida en la Casación N° 8363-2021-Lima, las reglas procesales contenidas en la LPAG en relación con la actuación probatoria de la AT y la jurisprudencia del Colegiado Administrativo en materia impositiva. La investigación concluyó que cuando la información presentada de manera extemporánea es fundamental para reducir o dejar sin efecto un extremo del reparo, en estricta aplicación del principio de verdad material contenido en el artículo IV de la LPAG, la AT se encontraría obligada a realizar actos complementarios que permitan confirmar o desvirtuar la información contenida en el expediente presentado de manera extemporánea. Por lo tanto, el artículo 75° del código debe ser interpretado de manera sistemática con el principio de verdad material, con el propósito de garantizar la regla procesal del debido procedimiento en su dimensión formal y sustancial.

Así mismo, cuando el sujeto fiscalizado no presenta ningún expediente como respuesta al requerimiento de información notificado por la AT, éste debe cerrarse en el día hábil siguiente al vencimiento del plazo para la presentación de la información solicitada, al existir una incompatibilidad material entre el horario del auditor (16:30) y el plazo que tiene el contribuyente para la presentación de la información (23:59).

## **1. Procedimiento de incremento patrimonial no justificado**

### **1.1. Definición**

El Incremento Patrimonial no Justificado (En adelante, IPNJ) es la variación patrimonial que detenta el sujeto fiscalizado en un periodo determinado, materializado en el incremento de sus activos o la reducción de sus pasivos, el mismo que no guarda relación con las rentas producidas por el contribuyente, sea que éstas hayan sido declaradas o no ante la AT.

El IPNJ es un procedimiento presuntivo realizado por la AT sobre la base de las facultades otorgadas por el legislador tributario en el artículo 62° del CT y la materialización de los presupuestos habilitantes contenidos en los artículos 64° numeral 2, 4 y 15 del CT y los artículos 52°, 91°, 92° y 93° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (En adelante LIR).

Sánchez (2013) establece que es un aumento cualitativo en el patrimonio del sujeto fiscalizado, sea éste una persona natural o ente autónomo (sociedad conyugal), debido sustancialmente al aumento de sus activos o la reducción de sus pasivos, sin que el sujeto pasivo pueda acreditar su origen con medios de prueba idóneos y suficientes.

El Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 04761-4-2003 estableció lo siguiente:

“El incremento patrimonial no justificado no es otro sino aquél establecido por la AT en el procedimiento de fiscalización que, no habiendo sido justificado, no ha podido determinarse su procedencia y, consecuentemente, su categoría de renta; toda vez que, en caso contrario, si bien estaríamos frente a una renta que no ha sido declarada, esta no constituiría incremento patrimonial no justificado.”

En ese orden de ideas, el incremento patrimonial no justificado está constituido por aquellas variaciones patrimoniales que no guardan relación con las rentas producidas por el contribuyente en un ejercicio determinado, sea que estas hayan sido declaradas o no, teniendo el contribuyente la carga probatoria de demostrar el origen de dichos ingresos con medios de prueba idóneos y suficientes, caso contrario aplicará la presunción legal prescrita en el artículo 52° y 92° de la ley.

Así mismo, toda variación patrimonial del contribuyente materializada en la adquisición de activos, depósitos en cuentas, pagos de tarjetas de crédito u obligaciones financieras que no puedan ser justificadas, por mandato imperativo de la ley, se constituyen como renta neta de trabajo en el periodo fiscalizado, debiendo deducirse las rentas e ingresos percibidos en el ejercicio, las adquisiciones

de bienes por donaciones u otras liberalidades, que consten en escritura pública u otro documento fehaciente.

Por lo tanto, no todo incremento patrimonial que se origina en rentas no declaradas constituye per se IPNJ, se generará tal situación jurídica cuando en el decurso del procedimiento de fiscalización el contribuyente no ha podido demostrar con medios de prueba idóneos y suficientes su procedencia; es decir, la carga de la prueba para desvirtuar el IPNJ le corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de acuerdo como lo ha establecido el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia. (RTF N° 015926-5-2013)

## **1.2. Justificaciones prohibidas por el legislador**

El segundo párrafo del artículo 52° del TUO de la LIR establece como mandato imperativo que el incremento patrimonial no podrá ser justificado por:

- a) "Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente."
- b) "Utilidades derivadas de actividades ilícitas."

El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 04985-2007/PA/TC estableció que para la regla contenida en el artículo 52° del TUO de la LIR no es relevante la procedencia lícita o ilícita del IPNJ, bajo la premisa que la AT no tiene competencias para tipificar la legalidad o ilegalidad de una renta determinada, el exigir que la AT tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia desproporcionada. Finalmente, el impuesto a la renta grava manifestaciones de riqueza y no las conductas de los sujetos, en ese sentido, no resulta suficiente que un contribuyente invoque la ilegalidad de sus ganancias para quedar exento de sus obligaciones tributarias, una interpretación en contrario significaría vaciar de contenido el principio de igualdad contenido en el artículo 74° de la norma de reconocimiento, al establecerse un tratamiento diferenciado frente a los sujetos que cumplen con las obligaciones que subyacen de la relación tributaria.

El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado.

- c) "Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario, pero no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o extranjero que no hayan sido retirados."
- d) "Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento."

El artículo 60° inciso e) del Reglamento de la LIR prescribe que no forman parte de las rentas e ingresos que deducirán el incremento patrimonial no justificado:

- a) "Las rentas fictas"
- b) "Las retenciones y otros documentos, tales como los realizados por mandato judicial, debidamente comprobados por la AT."

- c) "Las rentas a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 52° de la LIR."
- d) "Los ingresos provenientes de préstamos cumplan o no los requisitos a que se refiere el Artículo 60° - A."

### 1.3. Jurisprudencia

#### Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Para aplicar el procedimiento presuntivo del IPNJ se tienen que materializar los presupuestos habilitantes. En ese sentido, en virtud del principio de verdad material, no resulta suficiente lo manifestado por la cónyuge del contribuyente sobre ser la única propietaria de la cuenta, cuando en los hechos se evidencia que la cuenta de donde provienen los fondos es una cuenta mancomunada, situación que evidencia que el reparo materializado en el hecho que el contribuyente no sustentó la devolución del préstamo no se encuentra debidamente sustentado (RTF N° 02454-10-2020)

Si en el decurso del procedimiento de fiscalización se determina la existencia de rentas de capital, trabajo, rentas empresariales o rentas de fuente extranjera, las mismas no formarán parte del incremento patrimonial y se procederá a realizar el acto de determinación por el tipo renta, para lo cual resulta indispensable que la fiscalización sea de carácter definitivo. Sin embargo, si se determina que las variaciones patrimoniales derivan de rentas empresariales, se deberá concluir con la fiscalización y derivar el caso a la división de fiscalización de rentas empresariales. (RTF N° 07007-5-2019)

Si un contribuyente en el decurso del procedimiento de fiscalización logra acreditar con medios de prueba idóneos y suficientes que el depósito realizado en sus cuentas bancarias tienen su origen en una obligación de no hacer, dicha circunstancia conlleva a que la AT sobre la base del principio de verdad material active la actuación probatoria necesaria para determinar si la obligación de no hacer consistía en no realizar actividades de naturaleza empresarial, caso contrario dicho ingreso constituiría renta de segunda categoría. (RTF N° 11927-8-2019)

Cuando la AT cumple con las reglas procesales y sustanciales para determinar el IPNJ del sujeto fiscalizado, el mismo es confirmado por el colegiado administrativo y las instancias judiciales ordinarias y constitucionales, situación que demuestra la importancia de garantizar el ejercicio del derecho a la defensa; así como la regla constitucional y legal del debido procedimiento, con el propósito de afectar la esfera patrimonial del contribuyente en lo estrictamente necesario para cautelar el interés público reflejado en la recaudación tributaria. (RTF N° 00258-3-2018)

Resulta indispensable de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, acreditar el momento en el que se realizó el pago por la adquisición del vehículo, para acreditar la existencia de una variación patrimonial. Así mismo, es importante excluir del INPJ los intereses ganados en el sistema financiero y las rentas declaradas o no en el ejercicio fiscalizado. (RTF N° 3727-8-2018)

Una vez que la AT cuenta con la información fuente de los depósitos realizados en las cuentas de los contribuyentes, sea a través de la información entregada por el propio contribuyente, o en su defecto, por las entidades financieras como consecuencia del Levantamiento del Secreto Bancario autorizado por el juez

competente, la carga de la prueba para probar el origen de los citados fondos se traslada al contribuyente y en caso de no acreditarlo con medios de prueba idóneos y suficientes, es válido que la AT proceda a reparar los citados depósitos y formen parte de la determinación del IPNJ. (RTF N° 06818-10-2017)

Es un imperativo categórico para la AT en el procedimiento de fiscalización por IPNJ que se apertura una orden de fiscalización al cónyuge del contribuyente fiscalizado, en caso exista un régimen de gananciales y no se haya ejercido la opción establecida en el artículo 16° del TUO de la LIR, con el propósito de permitir que el cónyuge pueda ejercer su derecho a la defensa. (RTF N° 07512-8-2012)

Si en el decurso del procedimiento de fiscalización se determina un IPNJ y el contribuyente genera renta de tercera categoría, el IPNJ debe adicionarse a su renta global y en ningún caso el IPNJ debe considerarse como renta de tercera categoría, porque son rentas de distinta naturaleza a la renta presunta derivada del IPNJ. (RTF 06151-1-2009)

El artículo 141° del Código limita la presentación de una nueva prueba, pero de ninguna manera se puede aplicar para evaluar y pronunciarse sobre argumentos expuestos por el sujeto fiscalizado, sobre la base de las pruebas existentes como, por ejemplo: a) recibos por honorarios, b) estados de cuentas exhibidos en etapa de fiscalización. Así mismo, no es necesario que las fechas de depósitos coincidan con las fechas de pago, bajo la premisa que las personas naturales no están obligados a llevar contabilidad y menos aún a depositar todos sus ingresos apenas lo perciban, por lo que para determinar el IPNJ la AT deberá deducir del citado incremento los fondos disponibles, dentro de los cuales se encuentran las rentas declaradas o no, sin importar que las mismas se encuentre depositadas en las cuentas de los contribuyentes, bajo la premisa que no se puede distinguir donde la ley no distingue. (RTF 3106-1-2004)

Por lo tanto, de la lectura de los criterios jurisprudenciales citados precedentemente, se puede colegir que la administración tributaria tiene un conjunto de facultades discrecionales para determinar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes, extrapolando dicho criterio al procedimiento de fiscalización por IPNJ se puede inferir que para aplicar dicho procedimiento presuntivo se tienen que materializar los presupuestos habilitantes prescritos en el artículo 64° numeral 2, 4 o 15 del TUO del CT y los artículos 52°, 91° y 92° de la LIR.

Seguidamente, se tiene que contar con la documentación fuente que acredite la variación patrimonial del sujeto fiscalizado y la misma sea incompatible con sus rentas declaradas en el ejercicio fiscalizado, para lo cual deberá requerir dicha información, y en caso la misma no sea entregada, proceder a solicitar al juez competente el levantamiento del Secreto Bancario del Contribuyente y notificar las cartas de cruce de información a los notarios y entidades públicas donde se realizaron los actos jurídicos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Posteriormente, notificar el requerimiento de IPNJ deduciendo del mismo las rentas declaradas o no en el ejercicio fiscalizado y todos aquellos ingresos que no signifiquen una variación patrimonial como, por ejemplo: transferencias entre cuentas, indemnizaciones debidamente acreditadas y transferencias para cambio

de moneda debidamente acreditadas, con el propósito que el reparo cumpla con los requisitos formales y sustanciales para la determinación del IPNJ.

Por otro lado, de acuerdo con la reciente Casación Vinculante N° 546-2022-Lima los medios de prueba ofrecidos de manera extemporánea por los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización, sobre la base de una interpretación sistemática del principio de impulso de oficio, verdad material e informalismo, la AT debe activar la actuación probatoria de oficio y valorar dichos medios de prueba siempre y cuando sean necesarios y pertinentes para levantar o reducir un reparo.

Así mismo, es pertinente resaltar que si bien el artículo 36° del TUO de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo (En adelante LPCA) no establece de manera expresa que el precedente vinculante de la suprema es de obligatorio cumplimiento para los órganos de la Administración Pública, de una interpretación sistemática del artículo 148° de la norma de reconocimiento y el artículo 36° del TUO de la LPCA se puede colegir que al ser el Poder Judicial el órgano encargado de realizar el control de legalidad y constitucionalidad de las decisiones administrativas, las reglas vinculantes producidos por la Quinta Sala Suprema de la Corte Suprema de la República se constituyen en parámetros normativos que deben ser tomados en cuenta por la AT y el Colegiado Administrativo al momento de emitir una decisión administrativa que resuelva las pretensiones de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

De acuerdo con la tercera regla vinculante establecida en la casación citada precedentemente, los jueces estarán en la obligación de admitir y valorar los medios de prueba ofrecidos de manera extemporánea con el propósito de hacer prevalecer la verdad material respecto de la verdad formal.

Finalmente, la actuación probatoria de oficio es un imperativo categórico para la AT y es una garantía para los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso tributario, bajo la premisa que el derecho a ofrecer medios de prueba y que estos sean valorados, es un derecho contenido en la regla constitucional y convencional del debido proceso y prevalece respecto de las reglas procesales tributarias.

## **2. Límites temporales y materiales vinculados al Requerimiento emitido al amparo del artículo 75**

### **2.1. Definición de requerimiento**

El requerimiento es un acto administrativo dictado dentro del procedimiento de fiscalización que tiene como propósito solicitar información y poner de conocimiento del contribuyente las inconsistencias detectadas por la AT, donde se le solicita cierta información que permita al sujeto pasivo levantar las mismas. Así mismo, se utiliza el requerimiento para comunicar las observaciones e infracciones determinadas en el procedimiento de fiscalización.

El artículo 4° del Reglamento de Fiscalización prescribe que a través del requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición y/o presentación de informes y en general toda información relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para verificar si el sujeto fiscalizado se encuentra

dentro de los supuestos de inafectación o exoneración establecidos por la norma sustantiva.

“El requerimiento contiene los límites para el ejercicio de la facultad de fiscalización de tal modo que no puede comprender períodos u obligaciones tributarias que no han sido expresamente consignadas en el requerimiento inicial (RTF 119-5-200).”

“Así mismo, el requerimiento tiene que ser notificado conforme a ley y de acuerdo con los criterios jurisprudenciales establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los expedientes N° 07279-2013-PA/TC (Fundamento 21) y N° 03394-2021-PA/TC (Fundamento 19).”

“El auditor sólo está facultado a solicitar información que guarda estricta vinculación con hechos de connotación tributaria, quedando proscrita toda acción orientada a solicitar información que afecte el derecho a la intimidad de los contribuyentes, si el auditor no motiva de manera suficiente la idoneidad y necesidad de la presentación de esta. (Tribunal Constitucional, Exp. 04168 -2006-PA/TC, fundamento 14)”

El requerimiento de información es una manifestación de las facultades de la AT en su dimensión fiscalizadora, en el mismo, dentro de la discrecionalidad que ostenta la AT, se puede solicitar la presentación de diversa información vinculada con hechos de connotación tributaria, teniendo como límite la esfera privada de los contribuyentes y sus derechos fundamentales.

## **2.2. Tipos de requerimiento en el IPNJ**

### **2.2.1. Requerimiento de inicio de la fiscalización**

Es el requerimiento que es notificado de manera conjunta con la Carta de la Fiscalización, en dicho requerimiento se le comunica al sujeto fiscalizado la inconsistencia patrimonial derivada del ITF o cualquier manifestación de riqueza incompatible con sus rentas declaradas en el ejercicio fiscalizado y se le requiere información sobre su actividad económica, sus rentas producidas en el ejercicio, sus cuentas bancarias, actos jurídicos celebrados en el ejercicio, su estado civil, su régimen patrimonial y en general toda información relacionada con hechos de connotación fiscal.

Con la notificación de la carta y el primer requerimiento se da inicio al procedimiento de fiscalización; y el cómputo del plazo de la fiscalización se inicia en el momento que el sujeto fiscalizado presenta la totalidad de la información solicitada en dicho requerimiento, regla procedimental y procesal que es aceptada por la doctrina y la jurisprudencia.

### **2.2.2. Requerimiento Reiterativo**

Es el requerimiento utilizado para reiterar al contribuyente la presentación de la información no presentada en el primer requerimiento, con el objetivo de asegurar la eficacia del debido procedimiento en su dimensión formal, materializada en el derecho de los contribuyentes de ofrecer medios de prueba idóneos y suficientes que permitan desvirtuar las presuntas inconsistencias patrimoniales observadas por la AT por los movimientos de ITF u otras fuentes; y su incompatibilidad con las rentas declaradas en el ejercicio fiscalizado.

### **2.2.3. Requerimiento de Incremento Patrimonial no Justificado**

Es el acto administrativo mediante el cual la AT después de analizada la información presentada por el contribuyente durante el decurso del procedimiento, o la información obtenida como consecuencia del auto emitido por el juez competente que declara fundada la solicitud del levantamiento del secreto bancario del sujeto fiscalizado, determina la existencia del presunto incremento patrimonial y le traslada al contribuyente la carga de la prueba para desvirtuar dicha inconsistencia.

Después de la evaluación de la información presentada por el contribuyente, en respuesta al citado requerimiento, si la misma es idónea y suficiente, se levanta el reparo o en su defecto, se reduce el mismo y se determina el IPNJ, el mismo que será comunicado en el resultado del requerimiento. Por lo tanto, el IPNJ se determina en el resultado del requerimiento después de la evaluación de la información presentada por el contribuyente.

### **2.2.4. Requerimiento del artículo 75° del Código Tributario**

Es el acto administrativo de naturaleza discrecional regulado en el artículo 75° de la norma adjetiva en materia tributaria, el cual es facultativo para la AT, en el que se comunica al contribuyente las conclusiones del procedimiento de fiscalización en el extremo de las observaciones e infracciones determinadas y comunicadas en el resultado del requerimiento IPNJ.

En este requerimiento, se establece un límite temporal a los contribuyentes en relación con la información que deberá ser merituada por la autoridad fiscal en el procedimiento de fiscalización, estableciéndose por mandato del último párrafo del artículo 75° del CT que la información presentada después del plazo otorgado en el citado requerimiento no será merituada en el procedimiento de fiscalización.

Sin embargo, de acuerdo con la Jurisprudencia de la Corte Suprema establecida en la Casación N° 8363-2021-Lima, los dispositivos legales contenidos en la norma adjetiva en materia tributaria deben ser interpretados de manera sistemática con el principio de verdad material contenido en el artículo IV del título preliminar del TUO de la LPAG, de tal manera que si la información presentada de manera extemporánea es sustancial para levantar o reducir el reparo, la misma debe ser valorada vía cruce de información, al estar obligada la AT en virtud del principio de verdad material ha adoptar todas las medidas probatorias para determinar la verdad material de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización para desvirtuar el IPNJ determinado por la autoridad fiscal.

A mayor abundamiento, el debido proceso es un derecho constitucional que de acuerdo con la jurisprudencia del Supremo Intérprete de la Constitución es un derecho continente que a la vez contiene otros derechos de naturaleza procesal y sustancial. En su dimensión formal, el derecho al debido proceso en el ámbito judicial y el debido procedimiento en el ámbito administrativo contiene el derecho a ofrecer medios de prueba y que estos sean meritutados por la autoridad administrativa, teniendo dicha garantía rango constitucional. Así mismo, en su dimensión sustancial, el derecho al debido procedimiento administrativo garantiza y obliga que las decisiones administrativas sean razonables y proporcionales.

Castro (2013) sostiene que resulta admisible los medios probatorios presentados de manera extemporánea por los contribuyentes después del cierre del requerimiento e incluso del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del TUO del CT, con el objetivo de garantizar el debido procedimiento en su dimensión formal, materializado a través del derecho a ofrecer medios de prueba y que estos sean valorados por la autoridad administrativa en la búsqueda de llegar a la verdad material en el procedimiento de fiscalización.

En ese orden de ideas, una interpretación literal y aislada del último párrafo del artículo 75° de la norma procedimental en materia tributaria resultaría contraria al numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú. Por lo tanto, los investigadores consideran que dicha regla debe ser interpretada de manera sistemática con el principio de verdad material y el principio del debido proceso que tiene rango constitucional y convencional.

Por lo tanto, cuando el contribuyente, al que se le ha notificado un requerimiento de acuerdo con el artículo 75° de la norma adjetiva tributaria, presenta información extemporánea, la misma deberá ser merituada vía cruce de información en aplicación del principio de verdad material cuando contenga información sustancial para reducir o levantar el IPNJ determinado por la autoridad fiscal, incluso si la información es presentada después del cierre del requerimiento, con el objetivo de garantizar el debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial, evitándose de esta manera que se declare la nulidad de los actos de determinación de la AT en sede judicial; y el potencial cuestionamiento a la decisión administrativa, se concentre en la sustancia y no en la forma.

### **2.3. Jurisprudencia**

Es importante precisar, que en un Estado Constitucional de derecho, no resulta suficiente que el requerimiento sea notificado conforme con las reglas del artículo 104° del TUO del Código Tributario; sino, que de acuerdo con la jurisprudencia del supremo intérprete de la Constitución, SUNAT debe realizar actos complementarios para tener la certeza absoluta que el contribuyente tomó conocimiento que estaba inmerso en un procedimiento de fiscalización, con el propósito que el sujeto fiscalizado pueda ejercer su derecho a la defensa y tener la posibilidad de contradecir los hechos que la administración le atribuye como generadores de obligaciones tributarias.

“De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, no resulta acorde a derecho que el requerimiento se emita y cierre en el mismo día, al afectar la regla contenida en la norma adjetiva tributaria en el extremo que los actos notificados por la administración surten efecto al día siguiente de su notificación. (RTF 8382-5-01)”

“La AT tiene la potestad de verificar hechos de connotación tributaria desarrollados en periodos prescritos siempre que la revisión de éstos generen consecuencias en la determinación de tributos correspondientes a ejercicios no prescritos (RTF 322- 1-2004).” No obstante, esta regla jurisprudencial debe ser interpretada con la jurisprudencia de la Corte Suprema contenida en la Casación N° 11138-2020-Lima

*“La afirmación de la recurrente SUNAT respecto de “su facultad de arrastrar la pérdida tributaria de periodos anteriores (prescritos) a fin de realizar la correcta determinación de un periodo no prescrito”, no ha sido sustentada en una norma*

*específica que tenga dicho sentido normativo, tampoco ello es posible determinar en vía interpretativa, en razón de la prohibición de la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, reafirmada en el precedente judicial vinculante de la Casación N° 4392-2013-Lima, consistente en que, en vía de interpretación, no se pueden extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley."*

Por lo tanto, se considera que la administración sólo debe verificar hechos que aún no han prescrito, o en su defecto, impulsar la aprobación de una norma de rango de ley que faculte a la autoridad fiscal a revisar periodos prescritos para determinar periodos no prescritos, al existir jurisprudencia de la suprema corte que no comparte la posición del del Colegiado Administrativo y la AT.

El Tribunal Fiscal al existir un vacío normativo en la ley y su reglamento en relación con el acto con el cual se ejerce la opción del artículo 16° de la LIR y el artículo 6° de su reglamento, estableció que dicha opción se ejercerá con la presentación del formulario virtual 1683 en el ejercicio fiscal, sin establecer el momento de su presentación, por lo que se puede colegir que el mismo puede ser presentado en los periodos de enero a diciembre del ejercicio fiscalizado. (RTF 3441-4-2010)

Si el primer requerimiento no es cerrado en la fecha establecida en el mismo, dicha circunstancia acarrea la nulidad de dicho acto administrativo y los demás actos vinculados con éste, situación que evidencia la necesidad de producir un cambio normativo al reglamento de fiscalización que sea compatible con la posibilidad que tienen los contribuyentes de presentar información hasta las 23:59 horas del día establecido por la AT y el horario laboral del auditor 16:30 horas. (RTF 1170-11-2020 y RTF 9842-3-2019)

El requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario no debe incrementar el monto del reparo por una razón que no fue previamente analizada en fiscalización, porque dicha circunstancia afecta el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, al no habersele otorgado la oportunidad de desvirtuar el mismo, bajo la premisa que en el citado requerimiento se comunica las conclusiones previamente determinadas (RTF 7012-9-2019 y Casación N° 98-2022-Lima)

Finalmente, es pertinente resaltar la segunda regla vinculante establecida por la Quinta Sala Suprema Constitucional y Transitoria de la Corte Suprema de la República en relación con la actuación probatoria de oficio:

*"A la luz de los principios de impulso de oficio, verdad material e informalismo y la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, si bien la prueba extemporánea solo será admitida cuando se cumplan los supuestos establecidos en la norma tributaria, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; en aplicación de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y reglas de la LPAG."*

Por lo tanto, los principios administrativos se constituyen en mandatos de optimización que al ser interpretados de manera sistemática con el artículo 75° y 126° del CT se puede colegir que los medios de prueba presentados de manera

extemporánea deben ser incorporados de oficio por la AT, incluso después de haberse notificado el resultado del Requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del CT, cuando dichos medios de prueba sean necesarios y pertinentes para reducir o levantar el reparo determinado en el procedimiento de fiscalización, al ser el derecho a probar un derecho contenido en la regla convencional y constitucional del debido procedimiento.

### **3. Principio de verdad material**

#### **3.1. Definición**

El principio de verdad material es un mandato de optimización que vincula a la Administración Tributaria y la obliga a realizar actos complementarios orientados a realizar todas las medidas probatorias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los contribuyentes, para verificar plenamente los hechos que sirvieron de sustento para la producción de la decisión administrativa que determina el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del sujeto fiscalizado.

El incumplimiento por parte de la Administración Tributaria del citado mandato de optimización acarrea la nulidad de la decisión administrativa y consecuentemente que se reanude el procedimiento al momento anterior a la materialización del citado vicio de legalidad.

En la sentencia recaída en el expediente N° 452-2012-PA/TC el Tribunal Constitucional estableció que la Administración Tributaria en virtud del principio de verdad material se encuentra obligada a verificar los hechos que fundamentaron sus decisiones. En ese orden de ideas, si después de cerrado el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del CT, el contribuyente presenta un escritura pública inscrita en los registros públicos, donde se acredita que en el ejercicio fiscalizado enajenó un inmueble por un importe que fue depositado en sus cuenta bancarias; y respecto del cual, se declaró y pagó el impuesto respectivo, dicha información deberá ser merituada por la autoridad fiscal vía cruce de información en los registros públicos y sus sistemas internos; y después de dicha actuación probatoria, determinar si corresponde levantar o no el reparo en ese extremo.

A mayor abundamiento el Tribunal Constitucional en el fundamento 14 de la sentencia recaída en el expediente N° 04303-2014-PA/TC ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial:

“Al no haber contrastado el medidor de la recurrente por no haber sido solicitada por ésta, queda claro que tanto Sedapal como Sunass han contravenido el principio de verdad material recogido en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444.”

Por lo tanto, si el contribuyente presenta información extemporánea al cierre del requerimiento del artículo 75° de la norma adjetiva tributaria; y contiene información que puede ser extraída de registros públicos y se encuentra vinculada con el IPNJ determinado por la autoridad fiscal, la misma debe ser valorada por la AT y servir de sustento para fundamentar su decisión administrativa.

Es pertinente precisar que la interpretación sistemática del artículo 75° del CT con el principio de Verdad Material, no significa vaciar de contenido la regla prescrita

en el citado cuerpo normativo, sino por el contrario, se dota de legalidad y constitucionalidad los actos de la Administración Tributaria, conducentes a la realización del acto de determinación del incremento patrimonial no justificado del sujeto fiscalizado o en su defecto, el acto de determinación materializado con una Resolución de Determinación cero.

De acuerdo con Murillo (2011) en virtud del principio de verdad material la AT no puede actuar como una simple mesa de partes; sino, que debe de actuar de oficio para determinar la verdad material de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento administrativo, y de esa manera, fundamentar adecuadamente los hechos que sirvieron para motivar sus decisiones."

Así mismo, los investigadores comparten la posición de Murillo (2011) en el extremo que en el procedimiento administrativo prima la verdad material respecto de la verdad formal, razón por la cual, si la AT quiere restar validez probatoria a los hechos alegados por el contribuyente para desvirtuar el presunto incremento patrimonial, debe desplegar la actividad probatoria necesaria que permita fundamentar adecuadamente sus decisiones, con el propósito de garantizar el debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial.

A mayor abundamiento, los autores comparten la posición de Bardales (2013) en el extremo que el principio de verdad material obliga a la AT a valorar los medios de prueba ofrecidos por el contribuyente, mientras no concluya el procedimiento de fiscalización, con el propósito que el Incremento Patrimonial No Justificado se ajuste lo más cercano posible a la realidad. Así mismo, dicho criterio se extiende a la información presentada después de vencido el plazo establecido en el requerimiento formulado en virtud del artículo 75° de la norma adjetiva tributaria.

Finalmente, Gentile (2019) estableció que sobre la base del interés público contenido en la norma IV del Título Preliminar del TUO del CT, la administración se encuentra obligada a obtener la verdad material de la situación tributaria del contribuyente fiscalizado, para lo cual deberá, desplegar la actuación probatoria necesaria que le permita verificar plenamente los hechos que fundamentaron sus decisiones.

Por lo tanto, el principio de verdad material de acuerdo con lo prescrito en la norma IX del CT, es un principio administrativo que resulta plenamente aplicable al procedimiento de fiscalización y obliga a la AT a realizar la actuación probatoria necesaria para verificar los hechos que fundamentan sus decisiones, aún cuando los contribuyentes no hayan presentado la información o la misma haya sido presentada de manera extemporánea, con el propósito que la decisión administrativa cumpla con las reglas del debido procedimiento en su dimensión formal y sustancial. Es decir, que se valoren todos los medios probatorios ofrecidos en el procedimiento de fiscalización y la decisión administrativa se fundamente en hechos plenamente probados, con el propósito que dicha decisión afecte razonablemente la esfera patrimonial del contribuyente fiscalizado o en su defecto, se levante el presunto incremento patrimonial no justificado.

### **3.2. Actuaciones necesarias por la AT en aplicación del principio de Verdad Material**

En el procedimiento de Incremento Patrimonial No Justificado la Administración Tributaria aplicando el principio de verdad material debe realizar los siguientes actos:

#### **3.2.1. Debe realizar cruce de información con la SUNARP**

El auditor en el procedimiento de Incremento Patrimonial No Justificado debe realizar una búsqueda de la información registral del contribuyente, con el propósito de conocer los bienes muebles e inmuebles de su propiedad en el ejercicio fiscalizado. Así mismo, deberá realizar la búsqueda en el registro de personas naturales con el propósito de conocer si el contribuyente tiene inscrito un acto jurídico que acredita que eligió el régimen de separación de patrimonio, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 295° del Código Civil. A contrario sensu, en caso de ser casado el contribuyente y de no existir información registral respecto del régimen de separación de patrimonio, opera la presunción establecida en el último párrafo del artículo 295° de la norma sustantiva en materia civil y el presunto IPNJ deberá atribuirse 50% para cada cónyuge.

#### **3.2.2. Deberá realizarse el cruce de información con los Notarios**

El auditor en el IPNJ, después de revisar los actos jurídicos celebrados por el contribuyente en ejercicio fiscalizado y declarados por los notarios, deberá realizar el requerimiento de cruce de información con los notarios, con el propósito de conocer la naturaleza y cuantía de dichos negocios jurídicos celebrados por el contribuyente en el ejercicio fiscalizado.

En caso de no recibir respuesta por parte de los notarios, se deberá realizar un requerimiento reiterativo, y si el notario incumple con su obligación formal de presentar la información solicitada por la autoridad administrativa, se deberá sancionar al notario por la infracción tipificada en el artículo 177° numeral 5 del CT, generándose el riesgo necesario para impulsar la respuesta oportuna a los requerimientos de cruce de información formulados en la fiscalización.

#### **3.2.3. Deberá realizarse el cruce de información con la RENIEC**

El auditor deberá proyectar un oficio para que la autoridad competente solicite la información a la RENIEC respecto del Estado Civil del contribuyente en el ejercicio fiscalizado, con el propósito que se evalúe la pertinencia de proyectar un informe motivado para generar una orden de fiscalización a la cónyuge del sujeto fiscalizado.

#### **3.2.4. Deberá realizar cruces de información con las empresas vinculadas con el contribuyente.**

El auditor deberá realizar los requerimientos de cruce de información con las empresas vinculadas con el contribuyente, cuando en el procedimiento de fiscalización se determine la vinculación de los hechos alegados por el contribuyente con otras empresas del mercado, con el propósito de llegar a la verdad material de los hechos y emitir una decisión administrativa razonable y proporcional.

A manera de ilustración, si el contribuyente alega en el procedimiento de fiscalización que los depósitos en sus cuentas bancarias tienen como origen la

devolución de préstamos realizados como persona natural en favor de las empresas donde tiene la condición de accionista, en ese escenario, resulta indispensable que se notifique un requerimiento de cruce de información a la empresa, solicitándole el libro diario debidamente legalizado, los contratos de mutuos celebrados con el contribuyente, las transferencias bancarias realizadas al contribuyente como devolución del préstamo y en general toda información que permita generar convicción respecto de la fehaciencia del contrato de mutuo que origina las transferencias monetarias de la empresa en las cuentas del contribuyente fiscalizado.

En ningún escenario, el auditor podrá desconocer la fehaciencia de los hechos alegados por el contribuyente, sino realizó los cruces de información necesarios para desvirtuar la presunción de veracidad de la que gozan los documentos presentados por los sujetos fiscalizados en el procedimiento de fiscalización.

### **3.2.5. Deberá realizar cruces de información con migraciones.**

El auditor deberá proyectar un oficio para que la autoridad competente solicite la información a MIGRACIONES respecto del movimiento migratorio del contribuyente, con el propósito de conocer si en el ejercicio fiscalizado tenía la condición de domiciliado.

En caso de tener el contribuyente en el ejercicio fiscalizado la condición de No domiciliado, el auditor deberá emitir el informe correspondiente para cerrar la fiscalización.

### **3.2.6. Deberá proyectar el Informe de Levantamiento del Secreto Bancario**

En caso el contribuyente no presente la información de los estados de cuenta en el ejercicio fiscalizado, de acuerdo con la información extraída del ITF, en el primer requerimiento y en el requerimiento reiterativo, el auditor deberá proyectar el informe de Levantamiento del Secreto Bancario debidamente motivado, para que el área competente emita la solicitud del Levantamiento del Secreto Bancario al juez especializado en lo penal, para que éste declare fundada la misma y ordene a los bancos entregar la información de las operaciones pasivas del contribuyente en el ejercicio fiscalizado.

Una vez recibido el auto que ordena el Levantamiento del Secreto Bancario, el auditor debe proyectar las Cartas a los Bancos de acuerdo con la información del ITF, para que sean notificadas por el área competente a las entidades financieras y estas remitan la información en el más breve plazo posible, que por lo general se realiza en un plazo superior a los 10 días hábiles prescritos en la Ley.

### **3.2.7. Deberá verificar si el contribuyente ejerció la opción prescrita en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta**

El auditor siguiendo el criterio jurisprudencial de observancia obligatoria producido por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 3441-4-2010 "**Con la presentación del formulario utilizado para la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría se ejerce la opción de declarar y pagar el Impuesto como sociedad conyugal por las rentas comunes, prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta**"

Es pertinente precisar que la RTF no establece como regla de observancia obligatoria que para acreditar que la sociedad conyugal ejerció la opción del

artículo 16° del TUO de la Ley de Renta tiene que presentarse el formulario utilizado para la declaración y pago del impuesto a la Renta de primera categoría en el mes de enero, siendo suficiente que se presente dicho formulario en cualquier mes del ejercicio fiscalizado, bajo la premisa que no se puede distinguir donde la ley no distingue y el hecho que las decisiones judiciales se cumplen en sus propios términos.

Por lo tanto, a juicio de los investigadores, si el auditor durante la revisión de la información que obra en poder de la AT determina que uno de los miembros de la sociedad conyugal declaró rentas de primera categoría con el formulario 1683, sin importar el mes en el que presentó la declaración, resulta suficiente para establecer que el cónyuge ejerció la opción prescrita en el artículo 16° de la LIR y el artículo 6° de su reglamento, debiendo atribuirse el 100% del IPNJ determinado por la Administración Tributaria a dicho cónyuge.

### **3.3. Jurisprudencia**

La Corte Suprema inaplicó la regla contenida en el artículo 141° y 148° del CT al ser contraria a la garantía convencional del debido proceso contenido en la Norma Suprema. Por lo tanto, en aplicación de principio de jerarquía normativa ante un conflicto entre la norma constitucional y una norma legal, se debe preferir la norma fundamental. Así mismo, estableció que el Colegiado Administrativo y la AT en virtud del principio de Verdad Material deben realizar la actuación probatoria necesaria para acreditar los hechos que sustentan sus decisiones que afectarán la esfera patrimonial de los administrados (Casación N° 8363-2021-Lima).

La Corte Suprema estableció que el Principio de Verdad Material es un imperativo categórico para la AT y sobre la base de dicho principio se encuentra obligada a realizar la actuación probatoria necesaria para llegar a la verdad procesal y de esa manera garantizar la eficacia del principio del debido procedimiento en su dimensión formal (valoración de los medios de prueba y actuación probatoria de oficio) y en su dimensión sustancial; es decir, la razonabilidad y proporcionalidad de la decisión administrativa que afectará la esfera patrimonial del administrado. (Casación N° 25709-2017)

El colegiado administrativo estableció que la administración se encuentra obligada a merituar la información presentada por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, el no cumplir con dicha regla procesal conlleva a la nulidad de todo lo actuado por afectación al derecho del debido procedimiento administrativo. (RTF 11867-5-2019).

El Tribunal Fiscal ha establecido en su jurisprudencia que la emisión de un requerimiento con posterioridad al plazo de fiscalización tiene como único límite el hecho de estar proscrita toda actividad orientada a solicitar información al contribuyente. Sin embargo, si el contenido del requerimiento busca que el contribuyente pueda ejercer su derecho a la defensa a través de la presentación de los descargos pertinente, dicho acto procesal resulta plenamente válido. (RTF 1610-20-2020)

La AT en estricta aplicación del principio de verdad material se encuentra obligada a realizar la actuación probatoria necesaria para determinar la veracidad de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, en

caso de eximirse de dicha actuación probatoria, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 176° del TUO de la LPAG debe dar por ciertos los hechos alegados por el contribuyente. (RTF 5871-11-2011)

Si la AT quiere desvirtuar la presunción de veracidad de los hechos y la documentación presentada por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, debe activar la actuación probatoria de oficio y a través del cruce de información con otras entidades determinar la fehaciencia y veracidad de los hechos, no resultando suficiente que la administración emita una decisión sobre la base de la información que se puede extraer de los sistemas de la SUNAT. (RTF 5871-11-2011). La actividad probatoria de la AT debe ser sustancial y no deficiente, el incumplimiento de dicha regla procesal constituye una clara vulneración al debido procedimiento administrativo en su dimensión formal. (RTF 5871-11-2011)

No resulta suficiente para cumplir con el mandato de optimización contenido en el principio de verdad material que la AT consulte la base de datos de la municipalidad, resultando indispensable que la actuación probatoria se extienda a efectuar una inspección en sitio del predio y la verificación de la documentación vinculada al mismo. (RTF 3399-7-2014). Los investigadores coinciden totalmente con el criterio jurisprudencial, en el extremo que la AT en cumplimiento de lo establecido en el artículo 126° del TUO del Código, puede ordenar en cualquier estado del procedimiento de oficio las pruebas pertinentes para fundamentar los hechos que sustentan sus decisiones y se pueda verificar la naturaleza de los servicios que presta la recurrente, y se emita como consecuencia de ello un nuevo pronunciamiento sobre si éstos se encuentran o no gravados con el impuesto. (RTF 939-1-2006)

Así mismo, de acuerdo con la segunda regla vinculante de la Casación N° 546-2022-Lima, la AT tiene la potestad de incorporar de oficio los medios de prueba extemporáneos siempre y cuando en el ejercicio de su facultad discrecional se determine que permitirán llegar a la verdad material de los hechos y sean pertinentes y necesarios para reducir o levantar un reparo, teniendo presente que el citado parámetro vinculante no vacía de contenido la regla contenida en el artículo 75° del CT; sino, la reviste de constitucionalidad y privilegia la verdad material respecto de la verdad formal.

## **4. Problemática y propuestas de mejora**

### **4.1. El Cierre del primer requerimiento y posteriores cuando el Contribuyente no presenta ningún expediente vinculado con la información requerida**

De acuerdo con lo prescrito en el último párrafo del artículo 8° del Reglamento de Fiscalización aprobado con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias,

*De no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del Requerimiento.*

La citada disposición reglamentaria tiene que interpretarse de manera sistemática con la jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal producida en la RTF 8716-10-2017 que establece lo siguiente:

*En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada.*

Así como la regla jurisprudencial contenida en la Casación N° 31316-2022-Lima que confirma el criterio del Tribunal Fiscal:

*“Si bien el último párrafo del artículo 8 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización establece que, de no presentarse la documentación requerida en la fecha otorgada, se procederá a efectuar el cierre del requerimiento en dicha fecha, aquel párrafo debe ser interpretado teniendo en consideración el inciso b) del citado artículo y de forma conjunta con otros artículos ubicados en la misma norma, como el inciso d) del artículo 13; de lo que se colige que, en el caso de incumplirse con el segundo requerimiento, el plazo para su cierre se suspende hasta que la AT culmine la evaluación de los descargos a las observaciones imputadas en el requerimiento o hasta la fecha en que el contribuyente entregue la totalidad de la información.”*

En ese sentido, el cierre del requerimiento respecto de todos los requerimientos distintos al primer requerimiento deberá realizarse después de la evaluación de la información presentada por el contribuyente, incluso cuando sea presentada parcialmente. Sin embargo, cuando el contribuyente no presente ninguna información, existe la obligación legal de realizar el cierre del requerimiento en la fecha establecida para la presentación de la información y en caso de no realizarse el cierre en dicha fecha, dicha circunstancia implicaría la declaración de nulidad del cierre del requerimiento y todos los actos posteriores vinculados con éste, al haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido.

A mayor abundamiento, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 1170-11-2020 ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial:

*“Se declara nulo el resultado del primer requerimiento cursado en la fiscalización que sustenta la emisión de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, así como nulos dichos valores y la apelada, debido a que el referido resultado del primer requerimiento no fue cerrado en la fecha señalada por la AT, lo que vulnera el procedimiento legal establecido.”*

Como se puede apreciar, el cierre del requerimiento debe realizarse en la fecha señalada por la AT para la presentación de la información solicitada. Sin embargo, dicho criterio jurisprudencial no tiene en cuenta la modificación introducida al Reglamento de Fiscalización por el artículo 5° del Decreto Supremo N° 049-2016-EF

*“En el caso que en el primer requerimiento se indique que la presentación y/o exhibición debe realizarse en las oficinas de la SUNAT, el agente fiscalizador podrá realizar el cierre del citado requerimiento hasta el séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, sea que esta se realice ante el mencionado agente o ingresando la documentación en la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente. De existir prórroga, el agente fiscalizador tendrá similar plazo máximo para el cierre del requerimiento. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo*

*requerido en la fecha señalada en este requerimiento, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento."*

Con la citada modificación y la regla vinculante del Tribunal Fiscal establecida en la RTF N°8716-10-2017, tanto en el primer y requerimientos sucesivos, si el contribuyente presenta total o parcialmente la información requerida, el cierre del requerimiento se realizará después de la evaluación de la información por parte del auditor. Sin embargo, cuando el contribuyente no presenta ninguna información en el primer requerimiento y los requerimientos sucesivos, subsiste la obligación de cerrar el requerimiento en la fecha establecida para la presentación de la citada información, bajo sanción de nulidad del resultado del requerimiento y los actos posteriores vinculados a éste.

Es pertinente precisar, que las reglas contenidas en el artículo 8° del Reglamento de Fiscalización son incompatibles con el derecho que tienen los contribuyentes de presentar información a través de las mesas de partes virtual hasta las 23:59 horas del día dispuesto para la presentación de la información requerida; así como, con el horario laboral del auditor (16:30 horas). Así mismo, se advierte que la última modificación realizada al citado reglamento se produjo en marzo de 2016; es decir, se evidencia una inercia legislativa en relación de la adecuación de las reglas reglamentarias prescritas en el artículo 8° del reglamento de fiscalización, a los retos de la economía digital.

En el contexto de la economía digital, de acuerdo con la Acción BEPS 1 del Organismo para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2015) las Administraciones Tributarias deben adaptar sus procedimientos a los retos de la economía digital; y dentro de dichas actuaciones, en la actualidad los procedimientos tributarios son electrónicos y los contribuyentes pueden presentar información a través de la mesa de partes virtual hasta las 23:59 horas del día, para que se considere presentada en el día hábil de su presentación.

El INDECOPI mediante la Resolución N° 0090-2022/CEB-INDECOPI estableció el siguiente criterio:

*"Corresponde declarar que la limitación de presentar documentación por medio de la mesa de partes virtual de la Sunat hasta las 16:30 horas de un día hábil para que se considere presentada la documentación en el mismo día hábil, contenida en los siguientes medios de materialización, constituye una barrera burocrática ilegal."*

Cómo se puede apreciar, hasta antes de la decisión administrativa del INDECOPI, los contribuyentes tenían que presentar la información a través de la mesa de partes virtual, hasta las 16:30 horas de un día hábil para que se considere presentada la documentación en el mismo día hábil. Sin embargo, al ser declarada dicha restricción como medida burocrática ilegal, la AT procedió a modificar dicha regla con la Resolución de Superintendencia N° 00058-2022/SUNAT y a partir del 06 de abril del 2022 los contribuyentes pueden presentar escritos a través de la mesa de partes virtual de la SUNAT hasta las 23:59 horas y será considerada para efectos procesales, como presentada en el día hábil de su presentación.

Sin embargo, dicha modificación normativa debió estar acompañada de una modificación del artículo 8° del Reglamento de Fiscalización, en el extremo que

cuando el contribuyente no presente ningún escrito como respuesta al requerimiento de información, sea el primer requerimiento o los sucesivos a éste, dicho requerimiento deberá cerrarse el día hábil siguiente de la fecha establecida por la AT, con el propósito que el auditor pueda verificar al día siguiente si el contribuyente presentó o no la información requerida, al existir la posibilidad jurídica que la misma sea presentada después del horario laboral del auditor.

Por lo tanto, con el propósito de evitar nulidades por afectación al procedimiento legalmente establecido, es un imperativo categórico que se impulse la modificación del artículo 8° del reglamento de fiscalización en el siguiente sentido: ***“De no presentarse un expediente a través de la mesa de partes virtual o física como respuesta al requerimiento de información, se procederá a efectuar el cierre del Requerimiento al día hábil siguiente de la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado”***.

#### **4.2. Información presentada una vez vencido el plazo establecido en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.**

Los investigadores se formulan la siguiente pregunta: ¿Cuál debería ser la actuación de la AT respecto de la información presentada de manera extemporánea al plazo establecido en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código?

En primer lugar, se debe verificar el contenido de esta y determinar si la misma contiene información idónea y suficiente para reducir o levantar el reparo, si de la evaluación realizada se determina que la información no es relevante, se aplica la regla contenida en el último párrafo del artículo 75° de la norma adjetiva tributaria. Sin embargo, si la información contiene información relevante, en aplicación del principio de verdad material, la AT se encontrará obligada a valorarla y realizar los cruces de información para determinar la fehaciencia de la misma, con el propósito de fundamentar los hechos que sirven de sustento para la emisión de la Resolución de Determinación, dicha actuación no significa de ninguna manera vaciar de contenido la regla prescrita en el último párrafo del artículo 75° del Código, por el contrario, reviste de legalidad y constitucionalidad la actuación probatoria de la AT en la búsqueda de determinar la real situación tributaria del sujeto fiscalizado. Máxime, que el artículo 174° de la LPAG, norma aplicable supletoriamente en aplicación de la norma IX del TUO del Código, establece la obligación de realizar una actuación probatoria cuando la AT dude de los hechos alegados por el contribuyente, pudiendo rechazar motivadamente los medios propuestos por los administrados cuando no guarden relación con el fondo, sean innecesarios o improcedentes.

A contrario sensu, si los medios de prueba presentados de manera extemporánea son necesarios y pertinentes para determinar la verdad de los hechos alegados por el contribuyente, los mismos en aplicación de principio de verdad material y la regla contenida en el artículo 174° de la LPAG deberán ser meritados con la información que obra en poder de la AT y realizarse el cruce de información necesario para determinar la fehaciencia de la misma, con el propósito de confirmar, disminuir o levantar el reparo.

A manera de ilustración, si vencido el plazo establecido en el requerimiento 75°, el contribuyente presenta información respecto de sus rentas de tercera categoría depositadas en sus cuentas bancarias, devoluciones de detracciones depositadas en sus cuentas bancarias, la devolución realizada por una entidad financiera depositada en sus cuentas y una operación de tipo de cambio con la transferencia en soles de su cuenta a la cuenta de la casa de cambios; así como, la transferencia en soles de la cuenta de la casa de cambios a la cuenta del contribuyente, importes que se encontraban incluidos en el IPNJ determinado en el procedimiento de fiscalización, por no haberse presentado dicha información en el plazo, se debería desconocer la validez probatoria de dicho acervo documentario por extemporáneo.

En aplicación del principio de verdad material, sobre la base de dicha información, el auditor debe proceder a contrastar la misma en los sistemas de la SUNAT y la información extraída de los estados de cuenta del contribuyente, sea que estos hayan sido entregados por éste, o se haya recibido en virtud del levantamiento del Secreto Bancario dispuesto por la autoridad jurisdiccional competente, con la finalidad de determinar la veracidad de los hechos alegados por el contribuyente y consecuentemente, determinar si corresponde confirmar, reducir o levantar el reparo. No resulta admisible, en un estado constitucional de derecho, donde coexisten reglas y principios, que se aplique una regla y se desconozca un mandato de optimización establecido en un principio positivizado en la LPAG que garantiza el debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial.

#### **4.3. Información presentada una vez notificado el resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.**

Ahora bien, una vez que el auditor notifica el resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código, subsiste la obligación de la AT de realizar la actuación probatoria necesaria para determinar la verdad material de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización; en ese orden de ideas, si una vez notificado el resultado del citado requerimiento, el contribuyente presenta información idónea y suficiente para acreditar de manera fehaciente el origen de los fondos depositados en sus cuentas bancarias, la misma debe ser merituada en estricta aplicación del principio de verdad material. Máxime, si el artículo 174° de la LPAG y el principio de verdad material contenido en el citado cuerpo legal obliga a la AT a realizar una actuación probatoria de oficio respecto de los hechos que sustentan sus decisiones.

En ese orden de ideas, se puede colegir que el último párrafo del artículo 75° del TUO del Código, debe ser interpretado de manera sistemática con el principio de verdad material y la regla contenida en el artículo 174° de la LPAG, teniendo presente que si la información presentada de manera extemporánea, incluso una vez notificado el resultado del requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del Código, es pertinente y necesaria para desvirtuar total o parcialmente el reparo, se debe activar la actuación probatoria de la AT, con el propósito de determinar la fehaciencia de los hechos alegados por el contribuyente con el caudal probatorio ofrecido de manera extemporánea y la información que obra en sus sistemas; así como la obtenida vía cruce de información, para de esa manera

verificar sustancialmente los hechos que fundamentan su decisión administrativa materializada en la Resolución de Determinación.

A manera de ilustración, si en el decurso del procedimiento de fiscalización el auditor le notifica al contribuyente el resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del TUO del Código; y antes de la notificación de los valores, presenta a través de la mesa de partes virtual información registral que acredita la enajenación de un inmueble en el ejercicio fiscalizado y los importes depositados en sus cuentas bancarias coinciden con los importes señalados en la escritura pública de compraventa inscrita en registros públicos, ante dicha circunstancia ¿Qué debe hacer el auditor?, aplicar la regla contenida en el último párrafo del artículo 75° del Código de manera aislada y proceder con la emisión y notificación de los valores; o en su defecto, interpretar dicha regla de manera conjunta con el principio de verdad material y proceder a verificar en registros públicos la fehaciencia de dicha información, así como verificar en los sistemas de la AT el pago del impuesto, de determinarse la fehaciencia de la información presentada de manera extemporánea, convocar a su supervisor y su jefe de división para tomar una decisión colegiada en relación a la necesidad de merituar dicha información y levantar de manera parcial o total el reparo, respetándose de esta manera el derecho al debido procedimiento administrativo en su dimensión formal, en el extremo del derecho a ofrecer medios de prueba y que estos sean valorados por la autoridad administrativa.

#### **4.4. Cuál sería la vía idónea para comunicar al contribuyente el resultado de la evaluación de la información extemporánea después de la notificación del resultado del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código.**

De acuerdo con lo prescrito en el inciso f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización aprobado con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias, a través de la carta se le comunica al sujeto fiscalizado cualquier información que deberá notificarse durante el procedimiento de fiscalización. En ese orden de ideas, se considera que la vía idónea para comunicar la evaluación realizada a la información presentada después de la notificación del resultado del requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del Código, es la carta, bajo la premisa que toda actuación realizada por la AT en el procedimiento de fiscalización debe ser comunicada al sujeto fiscalizado para que éste pueda ejercer su derecho a la defensa.

#### **4.5. La nulidad de oficio de los requerimientos durante el procedimiento de fiscalización.**

El artículo 213° del TUO de la LPAG prescribe que en los casos enumerados en el artículo 10° del citado cuerpo normativo; es decir, los actos que contravengan la Constitución, las leyes o a las normas reglamentarias y no hayan seguido el debido procedimiento administrativo, pueden ser declarados nulos de oficio, siempre que agraven el interés público o afecten un derecho fundamental.

Así mismo, el citado dispositivo legal establece que la nulidad de oficio sólo puede ser declarada por el funcionario jerárquico superior al que expidió el acto inválido. Por lo tanto, si en el decurso del procedimiento de fiscalización el auditor advierte

la afectación al debido procedimiento administrativo del contribuyente al presentarse los siguientes supuestos:

**El auditor no cierra el primer requerimiento en el plazo señalado para la presentación de la información requerida, en el supuesto que el contribuyente no presenta ningún expediente a través de mesa de partes virtual o en su defecto omite pronunciarse sobre la totalidad de la información presentada.**

En este supuesto, el auditor debe comunicar esta circunstancia a su supervisor para que éste comunique al jefe de división y en su condición de superior jerárquico del auditor y el supervisor, declare la nulidad de oficio del primer requerimiento y el resultado del requerimiento de corresponder, comunicando dicha decisión administrativa al contribuyente a través de una carta, de acuerdo con lo establecido en el inciso f) del artículo 3° del reglamento de Fiscalización.

En ningún caso, resulta conforme a derecho que el auditor o el supervisor declaren la nulidad del requerimiento y su resultado en otro requerimiento, al no ser dicho acto administrativo el instrumento idóneo para comunicar la nulidad de oficio determinada en el procedimiento de fiscalización, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 4° del Reglamento de Fiscalización.

Es pertinente precisar, que el procedimiento de fiscalización es un ritual que debe ser respetado de manera estricta por el auditor; y en el mismo, se debe garantizar la eficacia del derecho al debido procedimiento en su dimensión formal y sustancial, razón por la cual, la nulidad de oficio debe realizarse por la autoridad competente y la misma debe ser comunicada a través del instrumento idóneo establecido en la norma reglamentaria; es decir, a través de una carta de acuerdo con lo prescrito en el inciso f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización.

#### **4.6. Rentas declaradas y no declaradas determinadas por la SUNAT y no depositadas en las cuentas del contribuyente.**

El último párrafo del inciso d) del artículo 60° del Reglamento de la LIR prescribe que del IPNJ se debe deducir el patrimonio que no signifique una variación patrimonial o consumo, estableciendo de manera enunciativa y no taxativa los siguientes supuestos de deducción: a) transferencias entre cuentas, b) diferencias de cambio, c) préstamos, d) los intereses, la adquisición de bienes y/o consumos realizados con rentas del ejercicio o de ejercicios anteriores y dispuestos o retirados para tal fin. Así mismo, el inciso e) del artículo 60° del citado cuerpo legal establece que del IPNJ se deducirán las rentas en ingresos percibidos por el sujeto en el ejercicio fiscalizado, previa verificación de la AT sea que se encuentren declarados o no.

Por lo tanto, se debe deducir por mandato de la norma reglamentaria el patrimonio que no signifique en estricto una variación patrimonial, circunstancia que debe estar debidamente acreditada con un documento de fecha cierta de acuerdo con lo establecido en el artículo 245° del Código Procesal Civil y cumplir con los requisitos establecidos por el reglamento. Así mismo, de acuerdo con la jurisprudencia del colegiado administrativo en materia tributaria y la disposición reglamentaria contenida en el inciso e) del artículo 60°, se deben deducir del IPNJ las rentas declaradas o no que hayan sido verificadas por la AT, independientemente que se encuentren depositadas en las cuentas bancarias o no, bajo el aforismo ***Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus***, que no se

puede distinguir donde la ley no distingue; y el reglamento, no establece como condición para la deducción de las rentas generadas en el ejercicio, que las mismas se encuentren depositadas en las cuentas del sujeto fiscalizado.

Sin embargo, en aplicación del principio de razonabilidad y proporcionalidad si el contribuyente pretende acreditar el origen de los fondos que determinaron el IPNJ con rentas no declaradas y no existe evidencia material sobre la categoría y origen de estas, dichos fondos se constituirán en rentas no declaradas por el sujeto fiscalizado y de acuerdo con lo prescrito en el artículo 52° del TUO de la Ley de renta formará parte del IPNJ. A contrario sensu, un documento que reviste de fehaciencia respecto de los hechos alegados por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización puede ser: a) una demanda en el poder judicial donde se discute el cumplimiento de las obligaciones recíprocas derivadas de un contrato de mutuo y el contribuyente es parte del proceso, b) un documento de fecha cierta que establece una obligación de no hacer y la contraprestación pactada, acreditándose un ingreso por un préstamo o rentas de segunda categoría, las mismas que no deben formar parte del IPNJ.

## Conclusiones

1. En un Estado Constitucional de derecho, los principios se erigen como mandatos de optimización vinculantes para todos los poderes del Estado; y de acuerdo con la Norma IX del CT, los principios administrativos contenidos en el artículo IV del TUO de la LPAG se aplican de manera supletoria a los procedimientos tributarios.
2. El IPNJ es un procedimiento de naturaleza administrativa y de carácter residual, en el que se grava toda manifestación de riqueza o variación patrimonial debidamente acreditada, cuyo origen no puede ser demostrado por el sujeto fiscalizado con medios de prueba idóneos y suficientes, debiendo respetarse en el mismo las reglas formales y sustanciales contenidas en el derecho al debido procedimiento administrativo.
3. El procedimiento de IPNJ se erige como un procedimiento presuntivo que se activa frente a la evidencia material del ocultamiento de ingresos por parte del sujeto fiscalizado, la duda razonable sobre la veracidad de los datos contenidos en su declaración y cuando la ley a través del artículo 52° y 92° así lo determinan, con el propósito de determinar si la variación patrimonial del contribuyente guarda una sustancial relación con sus rentas generadas en el ejercicio o los fondos disponibles al inicio del ejercicio; caso contrario dichos ingresos, por mandato imperativo de la ley se constituirán en renta neta no declarada por éste.
4. La potestad tributaria en su dimensión fiscalizadora otorga a la AT una serie de facultades discrecionales, las mismas que no son absolutas y se encuentran reguladas por el artículo 74° de la norma de reconocimiento, el artículo 62° del CT y los principios administrativos de aplicación supletoria de acuerdo con lo prescrito en la norma IX del título preliminar del TUO de la norma adjetiva tributaria.
5. El requerimiento es el acto administrativo por medio del cual la AT solicita al contribuyente la información necesaria para confirmar o desvirtuar una supuesta variación patrimonial de éste; así mismo, en dicho acto administrativo también se comunica al sujeto fiscalizado las conclusiones del procedimiento de fiscalización para que el contribuyente pueda ejercer su derecho a la defensa, bajo la premisa que previamente se ha realizado el acto de determinación en el resultado del requerimiento previo al 75°.
6. El principio de verdad material obliga a la AT a realizar la actuación probatoria necesaria para determinar la existencia o no de un Incremento Patrimonial no justificado, para lo cual deberá realizar los cruces de información con las entidades y terceros vinculados con los actos jurídicos realizados por el contribuyente en el ejercicio fiscalizado.
7. El límite temporal prescrito en el último párrafo del artículo 75° del CT, debe ser interpretado de manera sistemática con el principio de verdad material y el principio de respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, con el propósito de garantizar el respeto del derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial.
8. La valoración de los medios probatorios presentados de manera extemporánea, cuando la misma sea sustancial para reducir o levantar un reparo, de ninguna manera significa vaciar de contenido la regla prescrita en el último párrafo del

artículo 75° de la norma adjetiva tributaria, por el contrario, de su interpretación sistemática con el principio de verdad material, se garantiza su eficacia con las demás normas del ordenamiento jurídico y se garantiza que la decisión administrativa será razonable y proporcional.

9. En la actualidad se advierte que la regla contenida en el último párrafo del artículo 8° del Reglamento de Fiscalización es incompatible con las acciones desplegadas en respuesta a los retos de la economía digital, al advertirse que existe una incongruencia sustancial entre el plazo que tienen los contribuyentes para presentar la información requerida en la mesas de partes virtual (23:59 horas) y el horario laboral del auditor (16:30), al subsistir la obligación de cerrar el requerimiento en la fecha establecida por la AT, cuando el contribuyente no presentó ningún expediente como respuesta al requerimiento de información formulado; y en caso de no hacerlo, dicha circunstancia acarrea la nulidad del resultado del requerimiento y los actos posteriores vinculados con éste.
10. En la actualidad el Colegiado Administrativo en materia tributaria en reiterada jurisprudencia está declarando la nulidad del resultado del requerimiento y los actos posteriores vinculados con éste, cuando el primer requerimiento no es cerrado en el plazo establecido por la AT, situación que evidencia la necesidad de realizar una modificación al último párrafo del artículo 8° del reglamento de fiscalización.
11. La nulidad de oficio de un acto administrativo dictado dentro del procedimiento de fiscalización que afecta el derecho al debido procedimiento de los contribuyentes debe ser declarado por el superior jerárquico del auditor y el supervisor; es decir, por el Jefe de División de auditoría, debiendo comunicarse dicha decisión administrativa a través de la carta, al ser el instrumento idóneo para dicha comunicación de acuerdo con lo prescrito en el inciso f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización.
12. La vía idónea para comunicar la evaluación de la información presentada después del cierre del requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del TUO del Código Tributario, es la carta, de acuerdo con lo prescrito en el inciso f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización; y a través de dicha comunicación, se garantiza el ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente.
13. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y las reglas contenidas en el inciso d) y e) del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se deben deducir del IPNJ el patrimonio que no signifique en estricto una variación patrimonial del contribuyente, así como las rentas producidas en el ejercicio, sin importar que éstas hayan sido depositadas en cuenta, bajo el aforismo que no se puede distinguir donde la ley no distingue, siendo que el reglamento establece como única condición que esas rentas sean verificadas por SUNAT.
14. El reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece a título enunciativo las circunstancias que en estricto no signifiquen una variación patrimonial del contribuyente, como, por ejemplo: a) transferencias entre cuentas, b) diferencias de cambio, c) los préstamos debidamente acreditados, d) los intereses, e) la adquisición de bienes y/o consumos realizados en el ejercicio con rentas e ingresos percibidos en el ejercicio o anteriores destinados para tal fin.

15. Otras circunstancias que pueden acreditar el origen de fondos que en estricto no signifiquen una variación patrimonial del contribuyente que pueda ser sometida a imposición son: a) una demanda judicial por incumplimiento de obligaciones derivadas de un contrato de mutuo en la que el contribuyente es parte y se deriva del ejercicio fiscalizado, b) transferencias de la cuenta del contribuyente a una empresa que realiza actividades de tipo de cambio y la transferencia de ésta a la cuenta del contribuyente, c) indemnizaciones derivadas de una obligación contractual o extra contractual y cualquier otro documento que genere convicción respecto de su fehaciencia y tenga fecha cierta de acuerdo con lo prescrito en el artículo 245° del Código Procesal Civil.

## Recomendaciones

1. Se debe impulsar en sede administrativa la interpretación sistemática del último párrafo del artículo 75° del CT con el principio de verdad material contenido en la norma IV del Título Preliminar de la LPAG, al ser el fin último del procedimiento administrativo determinar la verdad material respecto de los hechos vinculados con el IPNJ determinado en el procedimiento de fiscalización.
2. Se debe tener en cuenta que la potestad tributaria en su dimensión fiscalizadora es una facultad reglada y mientras mayor sea la discrecionalidad del requerimiento, mayor deber de motivación de este, para poder distinguir frente a un requerimiento emitido sobre la base de una facultad discrecional y un requerimiento arbitrario.
3. Se debe tener en cuenta que en lo no regulado por la norma procesal y sustantiva en materia tributaria, de acuerdo con la norma IX del Título Preliminar del CT, el auditor se debe remitir a otras fuentes del derecho y en el Procedimiento del IPNJ resulta un imperativo la remisión al Código Civil, Código Procesal Civil, las reglas y principios contenidos en la LPAG.
4. Se debe coordinar con el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) una modificación al último párrafo del reglamento de fiscalización en el siguiente sentido: **“De no presentarse un expediente a través de la mesa de partes virtual o física como respuesta al requerimiento de información, se procederá a efectuar el cierre del Requerimiento al día hábil siguiente de la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con lo solicitado”**.
5. Se debe impulsar la creación de un sistema de intercambio de información en línea con las entidades del sistema financiero, respecto de las operaciones activas realizadas por los sujetos fiscalizados en el periodo materia de fiscalización, al no encontrarse dicha información protegida por el secreto bancario y la misma ser un medio de prueba sustancial para la determinación del IPNJ.
6. Se debe impulsar la creación de una plataforma interinstitucional donde se pueda consultar en línea información del contribuyente en la Superintendencia de Migraciones, Registro Nacional de Identificación y Estado Civil, Superintendencia de Banca y Seguro, Superintendencia Nacional de Registros Públicos; y de esa manera, materializar en el mundo fáctico el mandato contenido en el artículo 46° del TUO de la LPAG.
7. Se debe regular en la ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento si corresponde que las rentas declaradas en el ejercicio o determinadas por SUNAT tienen que haber estado depositadas en cuentas para su deducción del IPNJ o en su defecto, si resulta suficiente la declaración y pago del impuesto para que proceda su deducción.
8. Se debe tener presente que durante el procedimiento de fiscalización el auditor, de acuerdo con lo prescrito en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del CT, **“En los casos que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público”**. Es decir, no se debe tener una actuación pro-

fisco, ni pro-contribuyente; sino, una actuación de acuerdo con el interés público y es de dicho interés llegar a la verdad material de los hechos en el procedimiento de fiscalización.

9. La Quinta Sala de Derecho Constitucional de la Corte Suprema está produciendo precedentes vinculantes, los mismos que de una interpretación sistemática del artículo 148° de la Constitución y el artículo 36° del TUO de la ley del PCA son vinculantes para la AT, por lo que se recomienda su aplicación para privilegiar la predictibilidad de las decisiones administrativas y la expectativa razonable de los administrados en relación al uso del poder en aplicación del derecho.

## Referencias

- Bardales Castro, P. (2013). ¿Es posible la admisión de medios probatorios y/o argumentos luego del cierre de los requerimientos? Breves notas con motivo de la aplicación del reglamento del procedimiento de fiscalización tributaria. *THEMIS Revista De Derecho*, (64), 37-49. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9535>
- Casación N° 8363-2021 (Lima). (28 de marzo de 2023). Corte Suprema de Justicia de la República: Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EDdrag9HxJQIT0zeliNNpU78EtPcNUzS4R/mrQ/C0ZbT59z3jPO4D1/pxvwwwJTRiaksbNi1CxNjHgcuI9CNZQOrV5rOnf+kIDukQhKhSIHikrpu2r/nQhKaesIKULa2Eg6n35Kpp6H34BGDEfBRooXUmEJsoDrXuDm9PsP+h+RPKvRj/IJJ3/rV824VAWSe6FkQq7Y5HcpuNFdJzY8tQa1RTbxCfzC/8W6+ilsNTu7sy7AfQOIHOS9B0MJ OlecwBFL9edXnrrgxGsGdpHnIP+cw1AuG/6RJaaOi9TD7f6taq0vQ+/h8TsSA18Su2Cw5/lq==>
- Casación N° 25709-2017 (Lima). (16 de marzo de 2021). Corte Suprema de Justicia de la República: Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EDtnk9SJ/fidYAYYUL677AfjDfL1bQgAh3ScK5Edj5qxZAXrHYMm1IFIVgY6jPJYY2jVvskfs/pYF/6xpW2xp/of5WpW0c7/Ur8x3E/aUUu2xX68GvG2Ao3xFHoQPrubPPRyFs9qoxviS09op68Ul6b284WsQ5gW5N/F4Yqjh7k7IJqKbjAqy8vFoNkUjdDk05AHiol3wNTg/FBrGOLtCUJcOo8T9VL961kAQQShJrZ/YoG7CRlqkaSUHDgD9EQn5gHVRrvvNPioOQzUDq+gzf3V8XmIfFn+bzXdOlum8Hrw2rMrBqPrSDXhmhxrZqRA==>
- Casación N° 11138-2020 (Lima). (10 de noviembre de 2022). Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=ENQfXe8Xu194xOnAX7oSw8N3RDD0TfETyLyF8IZDMBV2xckvEifZqhVWMicK4ScAipvZsXkc6O8BsUxfW2iZamwdsZY2RdKxxPF6FCudVqy02F8mMAws/OSNo2zedO6fJckIVCC3RvmEFD+aK0AgmHbKfaTjUVJMVfashGEmYz3dSSuDd6rj6UzFUHITxv0wvDrX/qn7hpgshjn5NQVHojXG7zHCnChzPd3vftEPqzDBDHhEVPokRkYTFIFSmV8gfXjHS7+udiy5DiufF9ESiWwoA3xdP1SCeUxXwWEPxCN2PNXNdHm20C965D6C5FQ==>
- Casación N° 546-2022 (Lima). (07 de setiembre de 2023). Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. [file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230907%20\(3\).pdf](file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230907%20(3).pdf)
- Casación N° 98-2022 (Lima). (30 de marzo de 2023). Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. [2022000985001211\\_0\\_190419\\_Causalidad\\_y\\_fehaciencia.pdf](#)
- Castro Cubas, E. S., & Cárdenas Pisfil, P. N. (2019). *El incremento patrimonial no justificado y su impacto en la fiscalización tributaria a los youtubers peruanos con más de 100,000 suscriptores de lima 2018*. [Tesis de grado,

Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. Alicia.

<http://doi.org/10.19083/tesis/652586>

- Castro, P. B. (2013). ¿Es posible la admisión de medios probatorios y/o argumentos luego del cierre de los requerimientos? Breves notas con motivo de la aplicación del reglamento del procedimiento de fiscalización tributaria. *THEMIS Revista de Derecho*, (64), 37-49.
- Galvan Villegas, K. A., & Pozo Alarcon, A. B. (2021). *El incremento patrimonial no justificado y su impacto en la fiscalización tributaria a los ingenieros civiles de Lima Metropolitana, año 2020*. [Tesis de grado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. Alicia. <http://hdl.handle.net/10757/659734>
- Gentile Fitzcarrald, C. V. (2019). *La aplicación del principio de verdad material en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta Empresarial y aspectos cuestionables de la exigencia probatoria de la SUNAT para admitir la deducibilidad de un gasto*. [Trabajo académico para optar el título de segunda especialidad en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio de la PUCP. [https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/16311/GENTILE\\_FITZCARRALD\\_CLAUDIO\\_VICIENZO%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/16311/GENTILE_FITZCARRALD_CLAUDIO_VICIENZO%20%281%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Huarhua Yupanqui, A. (2022). *Incremento patrimonial no justificado de personas naturales y sus efectos en el impuesto a la renta, Lima 2022*. [Tesis de grado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. Alicia. <https://hdl.handle.net/20.500.13053/8030>
- Lluncor Valdez, Y. K. (2015). *Análisis del incremento patrimonial no justificado en la legislación peruana tributaria durante el periodo 2012*. [Tesis de grado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Alicia. <http://hdl.handle.net/20.500.12423/179>
- Mamani Quispe, E. S., Quintanilla Choqqe, V. M., & Luna Cayo, B. (2022). *Incremento patrimonial no justificado y su impacto en la fiscalización tributaria de los trabajadores mineros*. [Tesis de grado, Universidad Peruana Unión]. Alicia. <http://hdl.handle.net/20.500.12840/5801>
- Monterroso Unuysuncco, N. I. (2018). *Impuesto a la renta por incremento patrimonial no justificado de personas naturales. Lima 2017*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional Hermilio Valdizán]. Alicia. <https://hdl.handle.net/20.500.13080/3830>.
- Motta Ariza, S. M. (2022). *Informe jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No. 11740-3-2019*. [Tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Alicia. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/23026>
- Murillo, R. J. (2011). Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo. *Derecho PUCP*, (67), 189-206. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/2947/3514>
- Resolución N° 119-5-2000. (Chimbote). (25 de febrero de 2000). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos. [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2000/5/2000\\_5\\_0119.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/5/2000_5_0119.pdf)
- Resolución N° 00258-3-2018. (Lima). (12 de enero de 2018). Tribunal Fiscal. Tercera Sala de Tributos Internos.

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2018/3/2018\\_3\\_00258.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/3/2018_3_00258.pdf)

- Resolución N° 939-1-2006. (Ica). (21 de febrero de 2006). Tribunal Fiscal. Primera Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2006/1/2006\\_1\\_00939.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_00939.pdf)
- Resolución N° 1170-11-2020. (Tacna). (4 de febrero de 2020). Tribunal Fiscal. Onceava Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2020/11/2020\\_11\\_01170.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/11/2020_11_01170.pdf)
- Resolución N° 1281-10-2020. (Lima). (06 de marzo de 2020). Tribunal Fiscal. Décima Sala de Tributos Internos.
- [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2020/10/2020\\_10\\_02454.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/10/2020_10_02454.pdf).
- Resolución N° 02454-10-2020. (Piura). (6 de marzo de 2020). Tribunal Fiscal. Décima Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2020/10/2020\\_10\\_02454.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/10/2020_10_02454.pdf)
- Resolución N° 3106-1-2004. (Lambayeque). (14 de mayo de 2004). Tribunal Fiscal. Primera Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/1/2004\\_1\\_03106.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_03106.pdf)
- Resolución N° 3322-1-2004. (Cajamarca). (21 de mayo de 2004). Tribunal Fiscal. Primera Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/1/2004\\_1\\_03322.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_03322.pdf)
- Resolución N° 3399-7-2014. (Chaclacayo). (14 de marzo de 2014). Tribunal Fiscal. Séptima Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2014/7/2014\\_7\\_03399.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/7/2014_7_03399.pdf)
- Resolución N° 3441-4-2010. (Lima). (30 de marzo de 2010). Tribunal Fiscal. Cuarta Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2010/4/2010\\_4\\_03441.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/4/2010_4_03441.pdf)
- Resolución N° 03727-8-2018. (Tacna). (17 de mayo de 2018). Tribunal Fiscal. Octava Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/11/2011\\_11\\_05871.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/11/2011_11_05871.pdf)
- Resolución N° 04761-4-2003. (Lima). (22 de agosto de 2003). Tribunal Fiscal. Cuarta Sala de Tributos Internos.  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2003/resolucion/2003\\_4\\_04761.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2003/resolucion/2003_4_04761.pdf)
- Resolución N° 5871-11-2011. (Lima). (08 de abril de 2011). Tribunal Fiscal. Onceava Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/11/2011\\_11\\_05871.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/11/2011_11_05871.pdf)

- Resolución N° 06151-1-2009. (Lima). (26 de junio de 2009). Tribunal Fiscal. Primera Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2009/1/2009\\_1\\_06151.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_06151.pdf)
- Resolución N° 06818-10-2017. (Lima). (09 de agosto de 2017). Tribunal Fiscal. Décima Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/10/2017\\_10\\_06818.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_06818.pdf)
- Resolución N° 07007-5-2019. (Arequipa). (6 de marzo de 2019). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/5/2019\\_5\\_07007.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/5/2019_5_07007.pdf)
- Resolución N° 7012-9-2019. (Lima). (6 de agosto de 2019). Tribunal Fiscal. Novena Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/9/2019\\_9\\_07012.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/9/2019_9_07012.pdf)
- Resolución N° 07512-8-2012. (Lima). (16 de mayo de 2012). Tribunal Fiscal. Octava Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/8/2012\\_8\\_07512.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/8/2012_8_07512.pdf)
- Resolución N° 8382-5-2001. (La Libertad). (10 de octubre de 2001). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2001/5/2001\\_5\\_8382.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/5/2001_5_8382.pdf)
- Resolución N° 8716-10-2017. (Lima). (28 de setiembre de 2017). Tribunal Fiscal. Décima Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2017/10/2017\\_10\\_08716.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_08716.pdf)
- Resolución N° 9842-3-2019. (Lima). (28 de octubre de 2019). Tribunal Fiscal. Tercera Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/3/2019\\_3\\_09842.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_09842.pdf)
- Resolución N° 11927-8-2019. (Lima). (20 de diciembre de 2019). Tribunal Fiscal. Octava Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/8/2019\\_8\\_11927.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/8/2019_8_11927.pdf)
- Resolución N° 11867-5-2019. (Lambayeque). (20 de diciembre de 2019). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2019/5/2019\\_5\\_11867.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/5/2019_5_11867.pdf)
- Resolución N° 15926-5-2013. (Lambayeque). (18 de octubre de 2013). Tribunal Fiscal. Quinta Sala de Tributos Internos.  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2013/5/2013\\_5\\_15926.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/5/2013_5_15926.pdf)
- Sentencia 04985-2007-PA/TC. (Lima). (09 de enero de 2008). Tribunal Constitucional del Perú. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04985-2007-AA.pdf>.

## **MATERIA TRIBUTARIA**

Artículo ganador del  
segundo puesto del  
Concurso de Artículos 2023

# LA COMERCIALIZACIÓN DE LOS BITCOINS Y SU IMPACTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA

**Manuel Christopher Curi Pérez**  
**Ana Paula Huaman Mendoza**  
**Guadalupe Gisel Rodríguez Rivera**

*"If you guys want proof Bitcoin is real, send them to me, I'll cash them out and feed homeless people." - Jason King\**

**RESUMEN:** El trabajo tiene como objetivo determinar si las operaciones de compraventa de Bitcoins realizadas por personas naturales que cumplen con los criterios de habitualidad se encuentran gravadas al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

**ABSTRACT:** The purpose of this paper is to determine if the trading transactions of Bitcoins are subject to corporate income tax, carried out by individuals who meet the criteria of habituality.

**PALABRAS CLAVES:** Bitcoin, Impuesto a la Renta, habitualidad, renta producto, bien mueble intangible.

**KEYS WORDS:** BTC, corporate income tax, habituality, theory of income product, intangible assets

## Introducción

De acuerdo con Forbes (abril 2022), diecinueve (19) de los multimillonarios que se encuentran en la lista de los más ricos, ganaron su dinero gracias a la tecnología de las criptomonedas y el *blockchain*. Dada la importancia económica de este tipo de actividad que día a día se fortalece urge que nuestro país defina criterios claros respecto a su afectación al Impuesto a la Renta. El presente trabajo tiene por finalidad determinar si la comercialización de Bitcoins realizada por personas naturales que cumplan los criterios de habitualidad se encuentra gravada al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Por ello resulta de suma importancia iniciar conociendo la forma de operacionalización de los Bitcoins y la generación de ganancias por parte de las personas naturales sin negocio quienes realizan operaciones de compra y venta de Bitcoins de manera frecuente a fin de reflejar la generación de riqueza

Adicionalmente, es preciso identificar la naturaleza jurídica de los Bitcoins como bienes muebles intangibles a partir del análisis de las normas contables, normas tributarias, doctrina, jurisprudencia y entre otros

Finalmente, analizando nuestra actual legislación tributaria y de todo lo definido, podremos determinar la incidencia tributaria de las operaciones de compra y venta de Bitcoins de manera frecuente por parte de las personas naturales sin negocio, a fin de determinar si la mencionada operación se encuentra gravada con el Impuesto a la renta bajo la teoría de la Renta Producto, buscando incluir en nuestra actual legislación peruana la incidencia tributaria de las operaciones con Bitcoins en cuanto al Impuesto a la Renta.

En el primer capítulo se aborda a cerca del problema, los objetivos, la justificación y las limitaciones de la investigación. En el segundo capítulo se expone el marco teórico. El tercer capítulo ilustra el impacto que generaría en la recaudación tributaria la afectación de la comercialización de Bitcoins. Finalmente, en el cuarto capítulo se presenta el análisis y la discusión respecto al tema planteado.

Esperando que el presente trabajo sea un pequeño paso para que SUNAT pueda tomar la iniciativa respecto a las estrategias que debe abordar el Estado para identificar a todos los partícipes de las actividades con criptomonedas, clasificar su actividad, dar a conocer la tasa impositiva y en los casos que corresponda desarrollar un marco normativo; con la finalidad de preservar los principios igualdad, seguridad jurídica y no confiscatoriedad.

# 1. Capítulo I: Planteamiento del problema, objetivos, justificación y limitaciones

## 1.1. Planteamiento del problema

En la actualidad el uso de las tecnologías de la información y la transformación digital han ido generando valor en el desarrollo de las actividades económicas diarias y por ende en las transacciones comerciales por lo cual han surgido nuevas alternativas como el uso de medios de pago digitales con transacciones en línea que van supliendo el uso de la moneda física.

La Rosa (2021), menciona que, «en los últimos años, se ha popularizado una nueva clase de activos que surgieron como respuesta a la crisis económica del 2008, la tecnología detrás de estos activos consiste en el uso de blockchain y criptografía, por medio de una red descentralizada para que los usuarios de dichas redes puedan transferir libremente valor, utilizando criptomonedas o criptoactivos, sin la necesidad de acudir a un intermediario que centralice y registre todas las operaciones.» (p.1)

Esta nueva clase de activos llamados "criptomonedas" se han convertido en muy atractivas en el mercado económico por sus altas posibilidades de ganancias y por su modalidad en sus transacciones fáciles, actualmente existen variedades de monedas digitales, siendo la más antigua y conocida desde el año 2009 el "Bitcoin".

Pero ¿qué son las criptomonedas? Es la representación digital de un derecho, activo o valor. Carrera y Lague (2022) definen a la criptomoneda como «un activo digital que emplea un cifrado criptográfico para garantizar su titularidad y asegurar la integridad de las transacciones, y controlar la creación de unidades adicionales; es decir evitar que alguien pueda hacer copias...».

El Banco Central de Reserva del Perú (BCRP, 2023) en su página web oficial señala que «Las denominadas criptomonedas son activos digitales no regulados, que no tienen la condición de moneda de curso legal ni son respaldadas por bancos centrales. Asimismo, no cumplen plenamente las funciones del dinero como medio de cambio, unidad de cuenta y reserva de valor.».

En ese sentido, las criptomonedas son un nuevo mecanismo que permiten interactuar en la adquisición de bienes y/o servicios a través de una plataforma en línea que no se encuentra regulada por el sistema financiero, por ende, no se puede controlar la trazabilidad de sus operaciones. Estas plataformas permiten invertir en monedas virtuales cuyos precios son muy volátiles, sin embargo, ha permitido generar ingresos cuantiosos al momento de vender criptomonedas cuyos precios se han incrementado con el paso del tiempo.

Ahora bien, en una nota periodística publicada en el diario Gestión del 2018 señaló que «en marzo de 2018, Roger Benites Quijano afirmó que aproximadamente 12,600 peruanos adquirieron criptomonedas. Asimismo, en el citado diario se aseguró a inicios de junio de 2019 que el Perú es el tercer país con mayores transacciones de criptomonedas en Latinoamérica. La información citada nos revela la importancia que vienen adquiriendo las criptomonedas en el país.» (como se citó en Román y Meza, 2019)

Es decir, gran cantidad de personas han adquirido criptomonedas y han realizado transacciones con las mismas, sin embargo, no se ha podido tener una trazabilidad de los mismos.

Por su parte, Morán, Perez, Ortiz y Castillo (2018) especialistas del BCRP en su artículo sobre monedas digitales señalan que «Las monedas digitales se han popularizado por sus altos niveles de retorno de inversión debido al incremento de sus precios. Por ejemplo, el valor del Bitcoin aumentó en 120 por ciento, en 2016, y en más de 1 400 por ciento, en 2017. Este nuevo tipo de monedas cuentan únicamente con representación en forma electrónica y se originaron en el ámbito privado. Debido a esto último, no tienen ningún control de los gobiernos en su creación, pero tampoco cuentan con su respaldo, a diferencia del dinero fiduciario emitido por los bancos centrales.» (p.25)

Es decir, los retornos en la inversión por el incremento en los precios han alcanzado altos niveles de ingresos para las personas que deciden invertir en monedas virtuales, lo cual también es muy volátil, sin embargo, representa ingresos cuya naturaleza jurídica no se ha contemplado en nuestra actual legislación.

Por analogía, podríamos inferir que sigue una suerte de los ingresos que se generan por diferencias en tipos de cambio, por ejemplo, en el caso de compra y venta del dólar, es lo mismo con los bitcoins la compra y venta de las mismas de forma frecuente por parte de las personas naturales generan ingresos, sin embargo, al no contar con una trazabilidad en el sistema financiero no tenemos certeza de lo cuantioso que puede resultar esta comercialización de criptomonedas, ni menos aún tenemos una certeza de que las criptomonedas se puedan traducir como una suerte de dinero o moneda, puesto que no cumplen con las funciones básicas del dinero, es decir no tenemos identificado sus características ni su naturaleza jurídica para el tratamiento tributario adecuado.

No obstante, sus operaciones se traducen en generación de riqueza y consumo, sin embargo, al no encontrarse reguladas por el sistema financiero representan una amenaza al no poder llevar un control ni la trazabilidad de sus operaciones, dado a que cada plataforma es diferente y el valor de las criptomonedas varían.

Por ello en el presente trabajo de investigación nos centraremos en los Bitcoins como un tipo de criptomonedas, partiendo de la siguiente pregunta ¿Cuál es la naturaleza jurídica de los Bitcoins y su afectación en el Impuesto a la Renta para las operaciones de compra y venta frecuentes realizadas por las personas naturales sin negocio? Considerando que nuestra actual legislación no ha contemplado dentro de su ámbito de aplicación las ganancias generadas por las operaciones de compra y venta de Bitcoins de manera frecuente por parte de personas naturales sin negocio.

Por otra parte, resulta también un problema actual el pretender gravar los ingresos no sustentados como un incremento patrimonial no Justificado con determinaciones cuantiosas de impuestos, a través de un procedimiento de fiscalización, generando incertidumbre en el contribuyente y además generando deuda que podría devenir en una cobranza dudosa o muy difíciles de recuperar por parte de la Administración Tributaria.

### 1.1.1. Problema general

¿Cuál es la naturaleza jurídica de los Bitcoins y su afectación en el Impuesto a la Renta para las operaciones de compra y venta frecuente realizadas por las personas naturales sin negocio?

### 1.2. Objetivo de la investigación

El objetivo de la presente investigación es identificar la naturaleza jurídica de los Bitcoins y determinar si las operaciones de compra y venta de Bitcoins de manera frecuente realizadas por las personas naturales sin negocio se encuentran afectas al Impuesto a la Renta.

### 1.3. Justificación e importancia del estudio

Actualmente existe un gran interés de la población peruana en invertir en criptomonedas, sin embargo, existe dudas respecto al tratamiento legal que deben recibir los Bitcoins, por tanto, el presente estudio reviste relevancia toda vez que aborda el tratamiento tributario de las operaciones económicas relacionadas con bitcoins.

A efectos de poder tener un panorama del interés despertado en el Perú por las criptomonedas, resulta pertinente citar los siguientes artículos periodísticos:

Según Forbes Staff (11 de setiembre de 2023), en el Perú, una porción significativa de la población muestra interés por las criptomonedas y la tecnología *blockchain*. Según revela el informe anual de *blockchain* de *Sherlock Communications*, un 57% de los encuestados apuntó que invertiría en criptomonedas para ahorrar para el futuro. Perú ha dado un salto importante comparado con los años anteriores, considera Luiz Hadad, investigador Web3 en *Sherlock Communications*. "Que más de un millón de personas (1,28 millones, lo que equivale al 3,8% de la población) sean dueños de criptomonedas en el país es un claro indicador de que cada vez hay más interés sobre los activos digitales", comentó. Así, Perú ocupa el puesto 35 a nivel mundial y el sexto lugar a nivel Latinoamérica en cuanto a adopción de criptomonedas.

Según Herrera (25 de junio de 2023), la Comisión de Economía y Finanzas del Congreso de Perú aprobó el dictamen de la ley que regula la comercialización de bitcoin (BTC) y criptomonedas en ese país, llevando a esta regulación un paso más cerca de su posible proclamación como ley de la República. El avance del proyecto de ley en el Congreso de Perú se da en un contexto en que la adopción del ecosistema de criptomonedas en ese país va en crecimiento constante. Así lo deja ver la firma de análisis de cadenas de bloques *Chainalysis*, que determina que el país andino es la octava nación latinoamericana con mayor uso de criptoactivos. La misma empresa resalta que Perú ostenta actualmente el puesto número 35 en el ranking mundial de adopción. Quiere decir que, en esta nación, el ecosistema de Bitcoin es ampliamente conocido. Y es que, como lo reportó *CriptoNoticias*, Perú también lidera el volumen de transacciones en la *Bitcoin Beach Wallet*. A eso se suma que más de 60.000 peruanos han recibido instrucción académica sobre bitcoin desde 2020, lo que se traduce en una mayor adopción.

#### 1.4. Limitaciones de la investigación

La interrogante planteada nos permitirá analizar la naturaleza jurídica de los Bitcoins y determinar si las operaciones de compra y venta de Bitcoins de manera frecuente realizadas por las personas naturales sin negocio se encuentran afectas al Impuesto a la Renta.

Nuestra población y muestra de estudio en la presente investigación se limitará al análisis del Bitcoins como un tipo de criptomonedas, que de acuerdo a nuestro marco conceptual fue la primera criptomoneda creada, esto debido a la amplitud de criptomonedas que se han ido creando en el tiempo cada una con su peculiaridad en cuanto a su operacionalización, optando por el muestreo Cualitativo No Probabilístico Intencional.

A su vez se delimitará al análisis de las operaciones de compra y venta de Bitcoins de manera frecuente por parte de las personas naturales sin negocio, dado que existen diferentes modalidades de transacciones con Bitcoins, pretendiendo gravar su generación de ingresos como renta de tercera categoría.

La técnica e instrumento de estudio se delimitará a la información documental que se recabará de nuestra legislación tributaria peruana, legislación contable, doctrina, jurisprudencia y entre otros.

Es preciso señalar que se solicitó información tales como data sobre la cantidad total de contribuyentes seleccionados para acciones de fiscalización relacionadas a incremento patrimonial no justificado cuya variable de selección esté relacionada a criptoactivos y monto total de las variables (inconsistencias detectadas), por cada tipo de acción de fiscalización (cartas inductivas, esquelas de citación, procedimientos de fiscalización) por los años 2020 a la fecha a través del Formulario 5030 – Solicitud de Acceso a la Información Pública a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT con Solicitud de Datos Nros. 88037097, 88037098, 88037099, 88037108, asimismo, se solicitó información por transparencia con Expediente N.º 2023-85261 a la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP – SBS respecto a cantidad total de personas informadas a la SUNAT por las cuales la SBS detectó inconsistencias relacionadas a criptoactivos y monto total de las inconsistencias detectadas desde enero 2020 a agosto 2023.

No obstante, dichas entidades no nos proporcionaron la información debido a que, de conformidad con el Texto Único Ordenado de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, aprobado por D.S. N° 21-2019-JUS, las entidades no tienen la obligación de crear o producir información con la que no cuenten o no tengan la obligación de contar al momento de efectuarse el pedido.

## 2. Capítulo II: Marco Teórico

### 2.1. Antecedentes

#### 2.1.1. Perspectivas del derecho fiscal comparado: Criptomonedas, transacciones y eventos impositivos. Tratamiento tributario en el Perú, problemas y recomendaciones

Este estudio realizado por Luis Durán Rojo y Ernesto Pachas Luna para la Revista IUS ET VERITAS publicado en diciembre 2021, brinda un enfoque de las diversas transacciones que se pueden hacer con las criptomonedas, analizando su naturaleza jurídica y sus efectos tributarios en base a legislación comparada y brindando una opinión del tratamiento tributario de estas operaciones en la legislación peruana.

El estudio concluye, en lo que concierne al Impuesto a la Renta, que, por un lado, tenemos que los resultados de la actividad de minería (obtención de criptomonedas producidas o generadas por el minero) no calificarían como supuestos gravados con el impuesto en tanto no existe una relación con un tercero (una contraparte) que permita considerar a dichas adquisiciones dentro de la definición de ingresos o rentas gravadas según la normativa. Por otro lado, concluyó que las operaciones de intercambio de criptomonedas sí generan hechos gravados con el impuesto en tanto se evidencie una actividad empresarial, siendo un tema de particular atención las operaciones realizadas por personas naturales en función a los criterios habitualidad en sus transacciones o de la aplicación conjunta del capital y trabajo que pueda evidenciar la actividad empresarial.

#### 2.1.2. A propósito de la digitalización del dinero: las criptomonedas y su incidencia tributaria en el Perú. El caso del Bitcoin

Este estudio realizado en diciembre 2019 por Diana Elizabeth Román Yrigoín y Marco Antonio Meza Maúrtua realizó una revisión de la naturaleza jurídico-económica de las criptomonedas, con particular énfasis en el bitcoin, a fin de determinar la incidencia tributaria de la imposición a las ganancias y al consumo en las operaciones de compra-venta de bitcoins, en las que se emplean como medio de pago y el servicio de minado de bitcoins en el Perú.

El estudio concluye, en el extremo referido a Impuesto a la Renta que, las operaciones de compra-venta de criptomonedas (bitcoins) y la actividad de minería de bitcoins se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que las actividades realizadas responden al criterio de la teoría de renta producto; por otro lado, la operación de compra-venta de criptomonedas (bitcoins) por una persona natural que no realiza actividad empresarial no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la citada Ley.

### 2.2. Bases teóricas

El presente trabajo basará su investigación en el Bitcoin al ser la pionera de las criptomonedas.

### 2.2.1. El Bitcoin, la primera criptomoneda

Según Rojo (2019) en el año 2008 fue publicado un documento de divulgación científica denominado «Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System», en español traducido como “Bitcoin: Un sistema de pago electrónico entre pares», el artículo señala como autor a Satoshi Nakamoto, sin embargo, se desconoce su identidad, tampoco se sabe si se trata de una persona o un grupo de personas. (p. 15)

El artículo dio a conocer acerca de un sistema innovador basado en la criptografía capaz de emitir monedas electrónicas que faciliten las transacciones entre pares sin la necesidad de intermediarios. (Nakamoto, p. 1)

De acuerdo con Hernández Encinas, L. (2016, p. 16), «la criptografía es el procedimiento utilizado para transformar un mensaje claro en otro ininteligible, llamado mensaje cifrado o criptograma, señala que, su objetivo es garantizar que la información transmitida posea las cualidades de confidencialidad, integridad y autenticidad.»

Asimismo, de acuerdo con la Real Academia de la Lengua Española, la moneda es definida como un instrumento aceptado como medida de valor, unidad de cuenta y medio de pago.

De ahí la denominación de criptomonedas, cripto por basarse en la criptografía y monedas porque permite realizar transacciones de pago.

### 2.2.2. El primer bloque de Bitcoins y la cadena de bloques

De acuerdo con Rojo (2019), el 3 de enero de 2009 se creó el primer bloque de Bitcoin denominado “bloque génesis” o bloque 0. Los códigos que identifican a un bloque son denominados hashes y son trasladados al siguiente bloque, esta característica conlleva a que cada bloque se encuentre vinculado al anterior, por ello la denominación de cadena de bloques o *blockchain*. Por este motivo el primer bloque no tendrá información respecto al bloque anterior como se muestra en la figura 1. (pp. 26 y 27)

**Figura 1:** Bloque génesis Bitcoin

Bloques #0	
<b>Resumen</b>	
Número de Transacciones	1
Total de productos	50 BTC
Volumen Estimado de la Transacción	0 BTC
<b>Hashes</b>	
Hash	000000001955982c55ae15531e0747783a46a2af172311602a5c29f
Bloque Anterior	00

Fuente: Rojo, (p. 26)

Como se ha señalado anteriormente, el sistema se basa en la criptografía. Según Rojo (2019) «la criptografía se basa en algoritmos y un hash es un algoritmo matemático. Por tanto, la función de un hash es codificar el mensaje y para poder descifrarlo se necesitan de miles de hashes. Asimismo, señala que existe una diversidad de hashes que se diferencia por el nivel de dificultad, es decir, no todos

cuentan con el mismo nivel de seguridad. El hash elegido por Satoshi fue el SHA256.» (pp. 39 y 41)

El fin del sistema es emitir monedas electrónicas para que entren en circulación en el mundo virtual y así se vaya cumpliendo el objetivo para el cual fue diseñado. Para la emisión de nuevas monedas resulta necesario resolver el mensaje cifrado, el primero que descifre el mensaje ganará monedas de Bitcoins en recompensa.

La recompensa dependerá del grado de dificultad para descifrar el mensaje, una vez descifrado se cierra el bloque e inicia uno nuevo. Por esta razón muchas personas, conformadas en equipo o individualmente, invierten en computadoras, conocidas también como granja de ordenadores, que trabajan constantemente para descifrar los mensajes ocultos, a estas personas se les conoce como mineros.

De acuerdo con el medio periodístico RPP (enero, 2022), un minero solitario logró descifrar el bloque 718 124, obteniendo como recompensa 6.35 bitcoins, que ascienden a más de 250 mil dólares americanos, considerando el valor de la moneda en aquel tiempo.

Es importante también señalar que son los bloques donde se almacenan las transacciones. (Rojo, p.28)

Además, el sistema posee otras características que lo hace más seguro frente a probables ataques de hackers, los que no son abordados en el presente trabajo debido a que no su objeto de estudio.

Debido a su valorización los Bitcoins resultaron atractivos como medio de inversión, además pueden ser intercambiados por bienes o servicios<sup>1</sup>, o utilizados en compraventas regulares probablemente con la finalidad de especular o de obtener ganancias en el corto plazo.

El presente trabajo se focalizará en aquellas personas naturales que compran y venden Bitcoins de forma frecuente, para determinar si las ganancias obtenidas se encontrarían gravadas al impuesto a la renta de tercera categoría.

### 2.2.3. Ejemplo práctico sobre la comercialización de Bitcoins

A continuación, se ejemplificará la operatividad de los Bitcoins (BTC) en base a la información obtenida de la página web blockchain.com.

Al ingresar a la página y seleccionar la moneda Bitcoin podremos apreciar el historial de precios de estos y la cadena de bloques que lo conforman.

**Figura 2:** La plataforma del Bitcoin

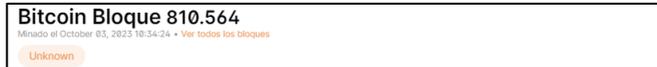


<sup>1</sup> De acuerdo con Lopez, L (mayo 2019, p.58), citando a Coinmap.org, señala que, "A marzo de 2019, existen más de cincuenta establecimientos en el Perú, treinta en Lima y los demás en otras nueve regiones, que aceptan a los Bitcoins como medio de pago de sus productos o servicios (restaurantes, hospedajes, servicios de turismo, vestido, dentistas, entre otros)"

Fuente: [blockchain.com](https://blockchain.com)

Al ingresar al bloque podremos ver la fecha en el que fue minado, es decir descifrado, y la recompensa que obtuvo el minador, así como los datos de aquel, en la imagen el minador es desconocido (*unknow*):

**Figura 3:** Bitcoin Bloque 810.564



Fuente: [blockchain.com](https://blockchain.com)

Sin embargo, no todos los mineros son desconocidos, en la siguiente imagen se puede apreciar los datos de mineros como ViaBTC y Antpool.

**Figura 4:** Los mineros

Número	Función hash	Minero
810573	0000-1b0f	ViaBTC
810572	0000-eb7b	Unknown
810571	0000-33af	Unknown
810570	0000-b239	Unknown
810569	0000-f15f	Antpool

Fuente: [blockchain.com](https://blockchain.com)

Para centrarnos en las operaciones de compraventa de BTC, se toma como ejemplo al usuario `bc1q7-zpemf`, con Bitcoin Address: `bc1q7cyrfmck2ffu2ud3rn5i5a8yv6f0chkp0zpemf`.

De acuerdo con el Bitcoin Balance que se muestra en la siguiente imagen el usuario a la fecha y hora de visita (3 de octubre de 2022, 23:58 p. m.) cuenta con una ganancia de 31,772,772.00 dólares americanos.

**Figura 5:** Estimación de la ganancia de bitcoins en dólares americanos



Fuente: [blockchain.com](https://blockchain.com)

Asimismo, de acuerdo con el resumen (*summary*), el usuario ha transado 1 482.017 veces en la cadena de bloques de Bitcoin. Ha recibido un total de 14702078.85202436 BTC (\$ 403 139 235.286) y ha enviado un total de 14700902.99468682 BTC (\$403 107 462.514), concluyendo que el valor corriente del usuario a la fecha sería de 1158.72075869 BTC o 31 772 772.00 dólares americanos.

**Figura 6:** *Summary* del usuario bc1q7cyrfmck2ffu2ud3rn5l5a8yv6f0chkp0zpemf

Summary			
This address has transacted 1,482,017 times on the Bitcoin blockchain. It has received a total of 14,702,078.85202436 BTC (\$403,139,235.286) and has sent a total of 14,700,902.99468682 BTC (\$403,107,462.514). The current value of this address is 1,158.72075869 BTC (\$31,772,772).	Total Received ● <b>14702078.85202436 BTC</b> \$403,139,235,286	Total enviado ● <b>14700902.99468682 BTC</b> \$403,107,462,514	Total Volume ● <b>29402981.84671118 BTC</b> \$806,246,227,906
	Transacciones ● <b>1.482.017</b>		

Fuente: [blockchain.com](https://blockchain.com)

Seguidamente se puede apreciar todas las transacciones realizadas por el usuario:

**Figura 7:** Ejemplo de dos operaciones realizadas por el usuario bc1q7cyrfmck2ffu2ud3rn5l5a8yv6f0chkp0zpemf

ID: d86a-414f ⓘ 03/10/2023, 23:52:01		De bc1q-pemf ⓘ Para 2 Outputs	-0.00145630 BTC = -\$39,88 Comisión 580 Sats = \$0,16
<b>De</b> 1 bc1q7cyrfmck2ffu2ud3rn5l5a8yv6f0chkp0zpemf ⓘ 10.43373297 BTC = \$285.696	<b>Para</b> 1 3NCZfwwNmwezFisDDf2WrrBxUV6FwE8gj ⓘ 0.00145050 BTC = \$39,72 2 bc1q7cyrfmck2ffu2ud3rn5l5a8yv6f0chkp0zpemf ⓘ 10.43227667 BTC = \$285.656		
ID: 990f-c404 ⓘ 03/10/2023, 23:51:30		De bc1q-pemf ⓘ Para 2 Outputs	-0.00302640 BTC = -\$82,87 Comisión 580 Sats = \$0,16
<b>De</b> 1 bc1q7cyrfmck2ffu2ud3rn5l5a8yv6f0chkp0zpemf ⓘ 2.79980802 BTC = \$76.664,23	<b>Para</b> 1 3LddDHB7c7ETnXnrFYR9uRS9VrV6Awo2X ⓘ 0.00302060 BTC = \$82,71 2 bc1q7cyrfmck2ffu2ud3rn5l5a8yv6f0chkp0zpemf ⓘ 2.79678162 BTC = \$76.581,36		

Fuente: [blockchain.com](https://blockchain.com)

En conclusión, podemos señalar que el usuario bc1q7cyrfmck2ffu2ud3rn5l5a8yv6f0chkp0zpemf realiza transacciones frecuentes de Bitcoins, 1 400 transacciones a la fecha de revisión, reflejando una ganancia de 31 772.772 dólares americanos.

## 2.3. Regulación de las criptomonedas en el ámbito internacional

### 2.4.1. Regulación tributaria

Según Durand Rojo y Pachas (2021), el tratamiento jurídico de las criptomonedas en la legislación comparada y sus implicancias en materia tributaria es el siguiente:

«En **Canadá**, cuando una criptomoneda se adquiere con ánimo de lucro, se entiende que los intercambios realizados con ella constituyen una actividad empresarial.

En **España**, según Pérez Carasa, la transmisión de criptomonedas por personas naturales es llevada como una actividad profesional -“exchangers” persona física- que califica como rendimiento de actividades económicas, cuando se observa

que en su realización se utilizan diversos soportes, como páginas webs o plataformas virtuales que ponen en contacto a oferentes y demandantes de estas criptomonedas percibiendo a cambio de su labor una determinada comisión, pues evidencia que dicho rendimiento procede de trabajo personal y/o del capital, y dado que existe una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

**En Portugal**, los intercambios de criptomonedas no encajan en la definición de ganancia de capital, por lo que dichas operaciones no generan rentas gravadas en ese supuesto, salvo que estas se realicen como parte de una actividad empresarial.

**En Polonia**, los ingresos provenientes de los intercambios de criptomonedas por dinero, o cuando se utilizan como pago para la adquisición de otros bienes y servicios, se tratan como ganancias de capital -independientemente de si son provenientes de una actividad comercial o personal- y están sujetos a la tasa impositiva respectiva.

En jurisdicciones como **Chile, Francia, Letonia y Polonia**, el intercambio entre criptomonedas -intercambio de bien por bien-, no se encuentra gravado debido a razones netamente pragmáticas, es decir, para evitar las dificultades que conlleva establecer el valor monetario entre dos criptomonedas o para fomentar su comercio. (Durand y Pachas, 2021, Perspectivas del derecho fiscal comparado: Criptomonedas, transacciones y eventos impositivos. Tratamiento tributario en el Perú, problemas y recomendaciones, Revista *Ius Est Veritas* N.º 63).»

## 2.4. Regulación de las criptomonedas en el Perú

### 2.4.1. Código Civil

Explícitamente las criptomonedas no se encuentran reguladas en nuestro Código Civil. El artículo 885° establece acerca de aquellos bienes que califican como inmuebles y el artículo 886° sobre los bienes muebles. Los últimos incisos de ambos artículos dejan un espacio abierto para la calificación de otros bienes, específicamente el inciso 10 del artículo 886°, señala que serán bienes muebles aquellos que no se encuentre clasificados como bienes inmuebles. El análisis respecto a su calificación se desarrolla en el Capítulo IV.

#### 1. **Ley que regula las características básicas del dinero electrónico como instrumento de inclusión financiera - Ley N.º 29985**

Mediante la Ley N.º 29985 se han dispuesto las características básicas del dinero electrónico como instrumento de inclusión financiera. El artículo 2º señala que, el dinero electrónico es un valor monetario representado por un crédito exigible a su emisor, y posee las siguientes características:

- a) Es almacenado en un soporte electrónico.
- b) Es aceptado como medio de pago por entidades o personas distintas del emisor y tiene efecto cancelatorio.
- c) Es emitido por un valor igual a los fondos recibidos.

- d) Es convertible a dinero en efectivo según el valor monetario del que disponga el titular, al valor nominal.
- e) No constituye depósito y no genera intereses.

## 2. **Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles**

De acuerdo con la NIC 38, un activo es un recurso: (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y (b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro.

Agrega señalando que un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física.

Un activo es identificable si:

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido; o

(b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal.

Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros.

## 2.5. **La Teoría de la Renta Producto**

Para Bravo Cucci (2002), «la Teoría de la Renta – Producto, también conocida como Teoría de la Fuente, establece una acepción restringida (económica) del concepto de renta, al requerir que se trate de un ingreso o riqueza nueva que califique como un producto que provenga de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. En términos generales, la renta a) debe ser producto de una fuente, b) debe ser un producto periódico, c) tiene que provenir de una fuente que se mantenga en el tiempo, d) deja de producirse si se extingue la fuente que la genera».

Para Fernandez Cartagena (2004), «la renta se caracteriza por ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporeal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive. Del mismo modo, es importante resaltar que la renta según este criterio es un ingreso periódico, es decir, de repetición en el tiempo. Sin embargo, dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello. Así, se considera cumplida la periodicidad si potencialmente existe la posibilidad de que tenga lugar la repetición de la ganancia. Dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito o la profesión o actividad de la persona cuando, en este último caso, es la actividad humana la que genera la renta; pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta».

Para García Mullin (1978) sobre la teoría de Renta Productos señala:

«Este criterio, en el cual subyace una concepción de la renta de tipo económica y objetivo, entiende que es tal "el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación". Por consiguiente, sólo son categorizables como

rentas, los enriquecimientos que llenen estos requisitos: a) sean un producto; b) provengan de una fuente durable; c) sean periódicos; d) la fuente haya sido puesta en explotación (habilitación). Por tanto, la Renta:

1. Debe ser un Producto: La renta debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce.

Por ello, no es renta, en esta concepción, el mayor valor que experimente un bien, ni el crecimiento operado en un bosque, etc. A esa condición se agrega la de que debe ser una riqueza nueva "material". Según indican los clásicos expositores de la tesis, desde el punto de vista tributario, la renta es un concepto contable que puede referirse a cosas que puedan contarse y medirse exactamente y ser expresadas en dinero. Como se ve, este carácter de "material", pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es el medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en la cual deja fuera del concepto de renta a las denominadas "rentas imputadas", como p. Ej., el valor locativo de la casa habitación de la que se es propietario,

2. Debe Provenir de una Fuente Productora Durable: Por fuente productora se entiende un capital, corporal o incorporeal, que, teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades. La fuente para ser tal debe ser durable, en el sentido de que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto. Lo importante del concepto radica en que excluye la consideración como renta de las ganancias de capital, pues en ellas, la fuente se agota (para la persona) en el momento en que la ganancia se realiza.
3. La Renta debe ser Periódica: Como consecuencia del carácter durable de la fuente, y vinculado a él, se afirma la necesaria periodicidad de la renta. Pero es importante destacar que no es necesario que la periodicidad se concrete en los hechos (es decir, que realmente se repita la renta), sino que basta con que sea posible. El concepto de periodicidad se conforma, así, con la simple potencialidad o posibilidad, la que se presenta cuando la fuente tiene la capacidad de volver a repetir el producto, si es nuevamente habilitada a tal efecto. Tratándose de bienes corporales, esa capacidad debe ser determinada atendiendo a la naturaleza y destino de ellos; por ello, si un inmueble se arrienda durante un único mes el arriendo será renta, aun cuando antes y después no vuelva a afectarse el bien a ese destino, puesto que en virtud de aquellas condiciones puede volver a originar nuevos alquileres, si vuelve a ser arrendado.
4. La fuente debe ser Puesta en Explotación: A efectos de producir renta, es necesario que la fuente haya sido habilitada racionalmente para ello o sea afectada a destinos productores de renta. Por eso, si un predio es objeto de labores, los frutos que se obtengan serán renta; pero no lo será, en cambio, el enriquecimiento proveniente de un aluvión./ La problemática en estos casos es doble e involucra tanto a los beneficios que eventualmente se obtengan, como a los quebrantos que resulten de tal tipo de actividades.
5. Realización y Separación de la Renta: En doctrina se ha discutido si además de los elementos analizados, la caracterización de la renta producto requiere la realización y efectiva separación del producto de la fuente. No obstante, las discrepancias que se registran entre algunos autores, es posible concluir para que

se tipifique la renta producto, sólo es necesario que la riqueza nueva se agregue en forma cierta y estable al fondo preexistente; la realización es una de las formas, quizá la mas común, en que la riqueza nueva se consolida. El Concepto de separación supone que lo producido se extrae de la fuente adquiriendo individualidad económica propia; pero a su vez es susceptible de una doble interpretación, según se exija separación en sentido físico o simplemente financiero.

6. La Renta debe ser Neta: En cualquier caso, se acepta que sólo constituya renta aquella riqueza que excede los costos y gastos incurridos para producirla, así como para mantener la fuente en condiciones productivas».

### 3. Capítulo III: Impacto cuantitativo en la compra y venta de Bitcoins

#### 3.1. Compra y venta de Bitcoins

Con la finalidad de poder determinar el impacto cuantitativo en la comercialización de Bitcoins se tomaron aleatoriamente diez usuarios de la plataforma *blockchain*, se eligió el Bloque 811 113, que está conformado por 482 transacciones.

**Tabla 1 – Bitcoin Bloque 811 113**

Transacciones		482				
Nro.	Usuario	Fecha de corte	Hora	Nro. de transacciones	Valor de la cuenta a la fecha de corte	URL
1	3HqyCYxn5BKcVvubGeGYegVLAK54HP5bzA	07/10/2023	17:48	751,00	15.041,31	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/3HqyCYxn5BKcVvubGeGYegVLAK54HP5bzA">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/3HqyCYxn5BKcVvubGeGYegVLAK54HP5bzA</a>
2	bc1qjekccjz9pl782yuvmn75zx17h7a7h4k676tpl	07/10/2023	17:51	120.498,00	-	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qjekccjz9pl782yuvmn75zx17h7a7h4k676tpl">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qjekccjz9pl782yuvmn75zx17h7a7h4k676tpl</a>
3	bc1qnc56en6xdc42ggr5ct5engzfgs2c9zt489rcyh	07/10/2023	17:53	4,00	-	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qnc56en6xdc42ggr5ct5engzfgs2c9zt489rcyh">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qnc56en6xdc42ggr5ct5engzfgs2c9zt489rcyh</a>
4	bc1qady3ahgy3rrm7az4m52ysyt5k4nhgpv0381qf2	07/10/2023	12:43	2,00	-	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qady3ahgy3rrm7az4m52ysyt5k4nhgpv0381qf2">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qady3ahgy3rrm7az4m52ysyt5k4nhgpv0381qf2</a>
5	bc1qaq5cf4t8wt5jrwzrfppakdd0gnypcmwx5m0csq	07/10/2023	17:54	2,00	-	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qaq5cf4t8wt5jrwzrfppakdd0gnypcmwx5m0csq">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qaq5cf4t8wt5jrwzrfppakdd0gnypcmwx5m0csq</a>
6	bc1qr4dl5wa7kl8yu792dceg9z5knl2gkn2201k7a9	07/10/2023	17:56	1.907,00	140.129.775,00	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qr4dl5wa7kl8yu792dceg9z5knl2gkn2201k7a9">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qr4dl5wa7kl8yu792dceg9z5knl2gkn2201k7a9</a>
7	1GDaQZnGxqfmbKxPYUsFgVtmEASzpREJwZ	07/10/2023	17:57	6,00	-	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/1GDaQZnGxqfmbKxPYUsFgVtmEASzpREJwZ">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/1GDaQZnGxqfmbKxPYUsFgVtmEASzpREJwZ</a>
8	bc1qtu430rk3et3mw2klwdwy5v76mxudgfvwgh952	07/10/2023	17:58	36,00	-	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qtu430rk3et3mw2klwdwy5v76mxudgfvwgh952">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qtu430rk3et3mw2klwdwy5v76mxudgfvwgh952</a>
9	bc1qscfgquaj7kcfgef7vOd9kcpqsm7qwyyu96d53ja	07/10/2023	17:59	3,00	-	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qscfgquaj7kcfgef7vOd9kcpqsm7qwyyu96d53ja">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qscfgquaj7kcfgef7vOd9kcpqsm7qwyyu96d53ja</a>
10	bc1qm34lsc65zpw79lxes69zkqmk6ee3ewf0j77s3h	07/10/2023	18:00	1.129.386,00	278.913.512,00	<a href="https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qm34lsc65zpw79lxes69zkqmk6ee3ewf0j77s3h">https://www.blockchain.com/explorer/addresses/btc/bc1qm34lsc65zpw79lxes69zkqmk6ee3ewf0j77s3h</a>
					419.058.328,31	

Fuente: Elaboración propia

La columna “Valor de la cuenta a la fecha de corte” considera la utilidad que tiene el usuario a la fecha de corte, solo usuarios que de acuerdo con las teorías expuestas califican como habituales, debido al número de operaciones y la ganancia obtenida; asimismo, se encuentran enmarcado dentro de la Teoría Renta Producto, por tanto, gravados al Impuesto a la Renta de tercera categoría. En las casillas que no tienen valor corresponden a usuarios que no calificarían como

habituales, asimismo, de acuerdo con la plataforma no registran utilidad, con excepción del usuario número dos, que intencionalmente para efectos de la evaluación de las ganancias por tercera categoría no se consignó la utilidad.

De los diez usuarios seleccionados aleatoriamente, se puede observar que seis usuarios registran transacciones menores a cinco, es decir, el 60% no serían habituales y el 40% sí.

El 40% de los usuarios generó una utilidad de 419,058,328.31 dólares americanos. Si llevamos este porcentaje al 100% que equivaldría a una ganancia proyectada de 1,047,645,820.7 dólares americanos, más de unos mil millones de ingresos.

A fin de estimar la proyección de omisión de ingresos en el Perú se tomará el porcentaje del PBI mundial que representa Perú que para el 2014 de acuerdo con el Fondo Monetario Internacional el Perú fue del 0.26%.

Multiplicando los 0.26% 1,047,645,820.7 obtenemos 2,723,879.13 dólares americanos, si este importe le aplicamos la tasa del 29.5% del Impuesto a la Renta se obtiene como impuesto omitido 803,544.34 dólares americanos o 3,075,967.75 soles (S/ 3.828 - Tipo de cambio venta publicado por la SBS el día 06 de octubre de 2023), más de tres millones de impuestos dejados de pagar.

En conclusión, podemos señalar que los Bitcoins impactarían grandemente en la recaudación tributaria potencial.

## **4. Capítulo IV: Análisis y discusiones ¿La compraventa de Bitcoins se encuentra gravada al Impuesto a la Renta de tercera categoría?**

### **4.1. Los Bitcoins como bienes muebles intangibles**

El BCRP (2023) en su página web oficial señala que «Las denominadas criptomonedas son activos digitales no regulados, que no tienen la condición de moneda de curso legal ni son respaldadas por bancos centrales. Asimismo, no cumplen plenamente las funciones del dinero como medio de cambio, unidad de cuenta y reserva de valor.» por tanto no constituye una moneda ni un medio de pago que sea respaldado legalmente en el Perú.

Ahora bien, centrándonos en los Bitcoins como materia de nuestra investigación, podemos inferir en que estos son considerados como un sistema de pago electrónico basado en pruebas criptográficas que permite a dos partes realizar transacciones directamente sin necesidad de intermediarios por ello es pertinente identificar si los bitcoins califican como bienes muebles o bienes inmuebles.

Para ello, Alva, Valdiviezo, Effio y Flores (2023) define que un «Bien es toda entidad, material o inmaterial, que es tomada en consideración por la Ley, en cuanto constituye o puede constituir objeto de relaciones jurídicas. El ordenamiento jurídico reconoce como objeto de relaciones reales determinadas realidades carentes de existencia corporal o material. Estas realidades son los derechos como el usufructo o una concesión, o las obras literarias, entre otros bienes de carácter intangible.» (P.57-58)

Por su parte, el Código Civil realiza una clasificación de bienes inmuebles y bienes muebles en sus artículos 885° y 886° respectivamente. El artículo 886° del Código Civil Peruano lista los bienes que considera como muebles, dentro de los cuales la definición de criptomonedas como un medio de pago digital que no califica como moneda no se encontraría dentro del alcance de los supuestos del 1 al 9, no obstante, el numeral 10 del mismo artículo 886° ha contemplado que se encuentran comprendidos:

«10) *Los demás bienes no comprendidos en su artículo 885°*»

Debiendo considerar que el artículo 885° del código Civil lista los bienes que son considerados como inmuebles que no comprende a las criptomonedas. Por tal motivo, el referido numeral 10 del artículo 886° del Código Civil permite calificar a los Bitcoins como **bienes muebles**.

Ahora bien, es preciso analizar la naturaleza de los Bitcoins como bienes muebles, para ello citamos al Banco Central de Reserva del Perú (2023) quien en su página oficial ha señalado que las criptomonedas no califican como una moneda de curso legal en el Perú, definiendo al dinero como «Activos financieros que cumplen las funciones de medio de pago, reserva de valor y unidad de cuenta. En sentido estricto, se refiere al circulante y los depósitos a la vista. Sin embargo, existen una clase amplia de otros activos que son sustitutos cercanos del dinero, llamado cuasidineró, que por innovación financiera pueden cumplir varias de las funciones del dinero.» (p.59), es decir no califican como moneda al estar dentro de un mundo digital no respaldado por el sistema financiero ni la SBS.

Además, los Bitcoins no pueden ser considerados como dinero electrónico de acuerdo a las características establecidas en el artículo 2° de la Ley 29985 que a letra dice:

«El dinero electrónico es un valor monetario representado por un crédito exigible a su emisor, el cual tiene las siguientes características:

- a) Es almacenado en un soporte electrónico.
- b) Es aceptado como medio de pago por entidades o personas distintas del emisor y tiene efecto cancelatorio.
- c) Es emitido por un valor igual a los fondos recibidos.
- d) Es convertible a dinero en efectivo según el valor monetario del que disponga el titular, al valor nominal.
- e) No constituye depósito y no genera intereses.»

No obstante, la utilización de los Bitcoins es basado en la confianza cuyo soporte electrónico no es respaldado por el sistema financiero, si no solo por plataformas creadas para su utilización sin intermediarios, no son aceptados como medios de pago, su valor es fluctuante y no es convertible a dinero en efectivo tal como iremos analizando.

Por su parte, Arias, Gustavo (2023) analiza contablemente que:

«una criptomoneda no puede ser calificada con Efectivo de acuerdo a la NIC 7 *Estado de flujos de efectivo* ni como un instrumento financiero de acuerdo a la

NIC 32 explica que un depósito a la vista le da al depositante el "derecho a obtener efectivo de la institución". También establece que: "moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa el medio de intercambio y, por consiguiente, es la base a partir de la cual todas las transacciones son medidas y reconocidas en los estados financieros". Efectivo son billetes y monedas y el derecho a obtener billetes y monedas.

El tenedor de una criptomoneda no tiene billetes o monedas ni el derecho a billetes o monedas. Tiene una clave de una dirección en una cadena de bloques que puede usarse para facilitar los intercambios par-a-par. Si bien es posible convertir una criptomoneda en efectivo, quizás mediante una Cryptocurrency Exchange (Intercambio de criptomonedas), el tenedor no tiene el derecho a efectivo.

Las criptomonedas, además, no satisfacen la definición de equivalentes de efectivo contenida en el NIC 7. No son fácilmente convertibles a "cantidades conocidas de efectivo". Adicionalmente, la volatilidad de los precios de la criptomoneda es inconsistente con el requerimiento de que los equivalentes de efectivo puedan estar sujetos solo a riesgo insignificante de cambios en el valor.

Por lo citado, podemos inferir en que los Bitcoins, que es materia de nuestra investigación, son activos digitales, pero al no cumplir con funciones como las del dinero y como un medio de cambio no se pueden retirar solo se puede transferir una moneda o fracción de una moneda a otra parte (plataforma) y a su vez realizar una compra y venta de los mismos.

Lo indicado es respaldado por el abogado español Pablo Fernández Burgueño citado por Román y Meza (2011) en su tesis quien definió «el bitcoin como bienes muebles, digitales, no fungibles y de propiedad privada, en forma de unidad de cuenta y creado mediante un sistema informático, utilizado como medida común de valor por acuerdo de los usuarios del sistema (Fernández P., 2013)».

Ahora bien, al haber concluido en que los Bitcoins son activos digitales basados en pruebas criptográficas que no califican como dinero electrónico ni como efectivo ni equivalente de efectivo, no pueden ser considerados como medios de pago, además, que no cuentan con un respaldo legal en el país y que a su vez no son supervisadas por la SBS, no obstante, cabe señalar que la SBS cuenta con información de reserva que pueden determinar los ingresos (de acuerdo a los casos de fiscalización), es preciso definirlo como un **bien mueble intangible**.

Pero que significa "Intangible", la Real Academia Española define a intangible como adj. «Que no debe o no puede tocarse» por ello los Bitcoins al ser considerado un activo digital basado en cálculos matemáticos se encontrarían dentro de ésta definición.

Por ello, a fin de sustentar el análisis de su naturaleza como bien mueble intangible es preciso remitirnos a las normas contables dado a que nuestra actual legislación tributaria peruana no cuenta con una definición de "Activos Intangibles" y menos aún de "criptomonedas" y tampoco de su naturaleza jurídica aplicable al Impuesto a la Renta, por lo que recurrimos a las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC).

Al respecto, la NIC 38 – Activos Intangibles define a un Activo Intangible como un «recurso (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y (b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro», agrega además que «un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física.»

Román y Meza (2019) señalan que, «El tercer párrafo del punto 8 de la NIC 38 señala que son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero. Al respecto, cabe señalar que en la operación en la que se emplean los bitcoins como forma de pago, estos no serán intercambiados únicamente por dinero sino por otros bienes o servicios, por lo que afirmamos que no califican como activos monetarios de acuerdo a la definición antes descrita.» (pag 32)

Por lo que al haber concluido que un bitcoin no es calificado como dinero electrónico, no es un activo monetario y no cuenta con apariencia física se encontrará dentro del alcance de la NIC 38 – Activos Intangibles.

Agrega la NIC 38 que estos activos intangibles deben cumplir con la definición de identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros según el Punto 10 de la misma, caso contrario el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. (el subrayado es nuestro)

Por ello analizamos los tres aspectos, el Punto 12 de la NIC señala que un activo es identificable si:

«(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o

(b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.»

Por su parte, El Comité de Interpretaciones NIIF (CINIIF) definió como activo intangible a las criptomonedas anteponiendo como argumento, que estas son capaces de ser separadas o divididas del titular para efectuar su venta, transferencia, arrendamiento o intercambio, cifrándolas como un activo identificable.

Añade que las criptomonedas son capaces de ser separadas del titular y venderse o transferirse individualmente, no le da al titular el derecho a recibir un número fijo o determinable de unidades de moneda. «Separables», según el organismo, se refiere más estrictamente a un grupo de activos que pueden ser separados o divididos de la entidad y vendidos, transferidos, licenciados, arrendados o intercambiados, ya sea individualmente o junto con un contrato relacionado, un activo identificable o un pasivo.

En la misma línea, consideramos que los Bitcoins califican como activos identificables por ser susceptibles de ser separados o escindidos de la entidad y vendidos, transferidos, dados en explotación, arrendados o intercambiados, ya sea individualmente o junto con un contrato tal como se describió en el ejemplo práctico que explica la comercialización de criptomonedas por parte de personas naturales.

Seguidamente el activo debe contar con un **control sobre el recurso en cuestión**, para eso el sujeto deberá tener el control sobre los Bitcoins y el poder de **obtener beneficios económicos futuros** en sus transacciones cumpliendo el supuesto de que «Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.»

A su vez, la existencia de beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible «incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.» por lo que los Bitcoins al poder ser intercambiados por bienes o servicios y a su vez utilizados en compraventas generan un beneficio económico para el sujeto.

Por otro parte, la NIC 38 establece los criterios de reconocimiento y medición de un activo intangible, señalando que se reconocerá si, y sólo si «(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y (b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad.»

Al respecto, y sobre el caso analizado la compra venta de Bitcoins de forma frecuente genera beneficios económicos futuros al sujeto que realiza las transacciones y además su costo puede ser medido en función al precio de adquisición de las mismas.

No obstante, Arias (2023) analiza a las Criptomonedas como activos intangibles de la siguiente forma:

«La NIC 38 tiene dos modelos para la medición subsiguiente de los activos intangibles: el modelo del costo y el modelo de revaluación. Ningún modelo permite que una criptomoneda sea medida a valor razonable a través de utilidad o pérdida.

Cuando se aplica el modelo del costo, la criptomoneda es llevada al costo, menos las pérdidas por deterioro acumuladas. Dado que una criptomoneda es un activo intangible de vida indefinida no sería amortizada.

La NIC 38 permite que los activos intangibles sean medidos, después del reconocimiento inicial, usando el modelo de revaluación, como una elección de política de contabilidad, pero esto solo ocurrirá cuando exista un mercado activo de la criptomoneda. Los mercados de la criptomoneda todavía están en desarrollo y algunas monedas son negociadas más activamente que otras. La sola existencia de un mercado o intercambio no es suficiente para satisfacer la definición de un mercado activo.»

Motivo por el cual resulta de suma importancia realizar un análisis de la forma de medición del costo de los bitcoins que debería ser incluida en nuestras normas contables y tributarias actuales, en la presente investigación sugeridos la medición del costo al precio de adquisición de los Bitcoins.

De lo analizado en cuanto a la definición de criptomonedas, su operatividad de compra y venta de forma frecuente por parte de personas naturales que generan ingresos por el tipo de transacciones que realizan y de su clasificación como bien mueble intangible, hemos concluido en que los Bitcoins son activos que no tienen atributos físicos por tanto se encuentran dentro del alcance de la NIC 38 como Activos Intangibles.

## **4.2. La Habitualidad en la generación de Renta**

La habitualidad es uno de los requisitos para poder concluir si determinada actividad realizada por un sujeto califica como renta de tercera categoría. La Ley del Impuesto a la Renta no define que es habitualidad, sin embargo, contamos con una aproximación de este concepto en la Ley del Impuesto General a las Ventas. El numeral 9.2 del artículo 9º regula que la habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen o periodicidad de las operaciones. De manera concordante el numeral 1 del artículo 4º de la Reglamente señala que la evaluación de estas condiciones se efectúa con la finalidad de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó, asimismo, señala que, en el caso de operaciones de venta, se debe evaluar el motivo de la adquisición si fue por venta o reventa, así como la frecuencia y monto.

De acuerdo con Ruiz de Castilla (2010), en la política fiscal para poder determinar la habitualidad se cuentan con los criterios cuantitativos y cualitativos, los cualitativos están relacionados a la finalidad de la adquisición, respondería a la pregunta ¿con que objetivo se compró el bien?, mientras que los criterios cuantitativos están relacionados a la cantidad de ventas, el monto de las ventas, entre otros.

También señala que resultaría muy difícil regular la habitualidad debido a la infinidad de casuística con la que se cuenta, por lo que, lo contrario podría generar inequidad.

Asimismo, cita a Hernández (1986, p.36), quien ha señalado que se deben considerar, entre otros, el motivo de la adquisición, el destino de los bienes, entre otros.

Por su parte, Elio (2009), ha citado a Seminario Dapello (2009), quien ha señalado que «al interpretar los actos ocasionales es importante evaluar la intención o no de repetirlos ya que la intención de repetición supone vocación de permanencia/.../». (Citado por Manrique y Tapia, 2015, p. 31)

Balbi (1983), señala que, «la habitualidad reposa en la existencia de un propósito especulativo, expresado a través de una reiteración de operaciones que denota el ejercicio de una actividad con aquella finalidad». (Citado por Manrique y Tapia, 2015, p. 31)

En la legislación comparada, tenemos el caso de Guatemala, que de acuerdo con lo recogido por Salirrosas (2014), el Reglamento del IVA regula lo siguiente: «La

habitualidad estará dada por la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes de que se trate y el ánimo con que los adquirió, ya sea para su uso, consumo o para su reventa. Se presumirá habitualidad respecto de todas las transferencias y retiros que efectúe un vendedor dentro de su giro.» (p. 57)

Como se puede apreciar, para poder calificar una actividad como habitual se debe evaluar el motivo de la adquisición, el destino del bien, la frecuencia de compra, el importe de venta, entre otros, que puedan evidenciar que se tratan de operaciones con fines empresariales.

### 4.3. Análisis de los Bitcoins en el ámbito de la Ley del Impuesto a la Renta

Habiéndose concluido que los Bitcoins califican como activos intangibles, corresponde analizar si la compra venta de Bitcoins es renta gravada con el Impuesto a la Renta bajo las condiciones de la Teoría de la Renta – Producto.

Para ello debemos tomar en cuenta que, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. N.º 179-2004-EF (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta), el Impuesto a la Renta grava: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Al respecto, cabe referir que el Informe N.º 025-2019-SUNAT/7T0000<sup>2</sup> indica que, del contenido del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta se puede afirmar que en ella se adopta lo que en doctrina se conoce como la teoría “renta producto”, considerándose como tal a aquella renta que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos<sup>3</sup>.

En este contexto, pasaremos a analizar si en la compra venta de Bitcoins se cumple cada uno de los requisitos para que las ganancias por dicha actividad económica se consideren renta a la luz de la Teoría de la Renta – Producto, de modo tal que podremos dilucidar si las ganancias obtenidas por estas operaciones se encuentran gravadas de conformidad con el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. **La renta debe ser un Producto:** Los Bitcoins constituyen bienes (activos intangibles), por tanto, la compra venta de Bitcoins en la que se evidencie actividad empresarial constituye transferencia de bienes que genera nueva riqueza que se materializa en

---

<sup>2</sup> Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i025-2019-7T0000.pdf>

<sup>3</sup> Es pertinente mencionar que en el Informe N.º 314-2005-SUNAT/2B0000 (disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3142005.htm>) se ha indicado que, en cuanto al criterio renta-producto, la doctrina señala que conforme al mismo solo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que cumplan estos requisitos: a) La renta debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce; y debe ser una riqueza nueva “material”. Este carácter de “material”, pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es el medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en sí, lo cual deja fuera del concepto de renta a las denominadas “rentas imputadas”. b) Además, la renta debe provenir de una fuente productora durable; entendiéndose por fuente productora un capital, corporal o incorporeal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.

la ganancia obtenida por el margen de utilidad que obtiene el vendedor de Bitcoins en la operación económica al momento de la transferencia.

2. **La renta debe provenir de una Fuente Productora Durable:** Como se ha mencionado, los Bitcoins son bienes intangibles que cuentan con un precio en dinero que es capaz de suministrar una renta a su poseedor al momento de su comercialización (actividad empresarial). Asimismo, la fuente es durable dado que el monto recibido por la transacción permite la compra de nuevos Bitcoins para su posterior venta, es decir, la fuente mantiene su capacidad para repetir en el futuro las transacciones comerciales con Bitcoins.
3. **La Renta debe ser Periódica:** La compra venta de Bitcoins que denota actividad empresarial es una actividad permanente y continua que permite colegir que la repetición de la generación de renta es tanto potencial como efectiva dada la demanda que tiene este tipo de bienes.
4. **La fuente debe ser Puesta en Explotación:** La compra venta de Bitcoins de naturaleza empresarial, al ser una actividad habitual, implica que la fuente, compuesta por Bitcoins, se encuentre permanentemente habilitada para ser explotada a través de la comercialización de dichos bienes y poder así generar renta.
5. **Realización y Separación de la Renta:** La compra venta de Bitcoins que evidencie actividad empresarial se caracteriza por la generación de riqueza nueva que se agrega en forma cierta y estable al fondo preexistente (capital), permitiendo la adquisición de nuevas cantidades de Bitcoins que habiliten la fuente.
6. **La Renta debe ser Neta:** En la compra venta de Bitcoins de naturaleza empresarial es posible identificar los costos y gastos incurridos para llevar a cabo la actividad, lo que permite conocer con certeza los excedentes obtenidos al realizar las ventas de Bitcoins.
7. **La renta debe provenir de la aplicación conjunta del capital y del trabajo:** En la compra venta de Bitcoins con connotación empresarial es evidente la necesidad del capital que permita adquirir los bienes; en lo que atañe al factor trabajo, éste se materializa en la necesidad de la actividad humana para llevar adelante el negocio y mantener la empresa en marcha, para lo cual es indispensable, entre otros: buscar proveedores y clientes de Bitcoins, mantenerse informado a través de plataformas digitales de la fluctuación de precios de los Bitcoins, realizar la respectiva publicidad y el asesoramiento que se requiera a los potenciales clientes, etc.

En base a los criterios antes glosados, arribamos a la conclusión de que la riqueza obtenida por la compra venta de Bitcoins donde se evidencie actividad empresarial es renta a la luz de las condiciones de la Teoría de la Renta – Producto y se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta en aplicación del inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta.

## Conclusiones

1. El crecimiento del mercado de criptomonedas despierta gran interés de la población peruana en invertir en dicho mercado, sin embargo, en la actualidad no se ha desarrollado un marco normativo completo que regule su uso.
2. La compra venta de Bitcoins donde se evidencie actividad empresarial cumple todos los requisitos de la Teoría de la Renta Producto, por lo cual las ganancias obtenidas en dicha actividad se considera renta, siendo que, para el caso peruano, dichas ganancias deben ser consideradas como Renta de Tercera Categoría gravada con el Impuesto a la Renta al amparo del inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. N.º 179-2004-EF
3. Los Bitcoins son activos digitales no regulados basados en pruebas criptográficas que no califican como dinero electrónico ni como efectivo ni equivalente de efectivo, no pueden ser considerados como medios de pago, además, que no cuentan con un respaldo legal en el país, por lo que de acuerdo al numeral 10 del artículo 886° del Código Civil es preciso calificarlo como un bien mueble.
4. Los Bitcoins no son calificados como dinero electrónico, no es un activo monetario y no cuenta con apariencia física por lo que se encuentra dentro del alcance de la NIC 38 – Activos Intangibles. De acuerdo con análisis realizado cumple con la definición de identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión, existencia de beneficios económicos futuros, y el reconocimiento y la medición del costo con fiabilidad, ya que pueden ser intercambiados por bienes o servicios, o comercializados, según el Punto 10 de la NIC 38.
5. Para determinar la habitualidad se deben evaluar los criterios de intención de compra, destino del bien, frecuencia de las operaciones, importes obtenidos como ganancia, entre otros, que permitan evidenciar la intención del sujeto de obtener rentas periódicas. En el caso de los Bitcoins, de la evaluación realizada se pudo determinar que un 40% de los usuarios calificarían como habituales, y que representaría una omisión del Impuesto a la Renta de 3,075,967.75 de soles.

## Recomendaciones

- 1.1. Existen otras actividades económicas relacionadas a las criptomonedas, tales como: intercambio, minería, que no han sido analizadas en el presente trabajo, sin embargo, dado el creciente interés de la población peruana por invertir en criptomonedas, se requiere atención por parte del estado peruano y de la Administración Tributaria para regular dichas actividades y sus efectos tributarios.
  
- 2.1. Se recomienda añadir una regulación en el marco legal actual del Impuesto a la Renta que incluya la definición y características de los Activos Intangibles y a su vez la calificación de "bien mueble" dada a las criptomonedas (Bitcoins) a partir del análisis del artículo 886° del Código Civil a fin de tener conceptos claro del término "Criptomonedas" y su operacionalización.
  
- 3.1. Se sugiere al legislador realizar un análisis de la forma de medición del costo de los Bitcoins que debería ser incluida en nuestras normas contables y tributarias actuales e incluir en las formas de medición del costo a las criptomonedas (Bitcoins).

## Referencias

- Arias, Gustavo (2023), Deloitte – Perspectivas, Criptomonedas: Presentación de los Estados Financieros: <https://www2.deloitte.com/hn/es/pages/audit/articles/criptomonedas-presentacion-en-los-estados-financieros.html>
- Alva Mateucci, Mario, Fernando Effio Pereda, José Valdiviezo Rosado, Jorge Flores Gallegos (2023) – La Digitalización y la Tributación – Instituto Pacífico.
- BALBI, R. (1993). El IVA y su generalización en América Latina. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas SA.
- EFFIO, F. y AGUILAR, H. (2009). 100 Casos Prácticos del IGV-ISC. Lima: Biblioteca de | Asesor.
- Banco Central de Reserva del Perú, (2021), Reporte de Estabilidad Financiera.
- Nakamoto, S. (2008). Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System. Obtenido en <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>
- Banco Central de Reserva del Perú (2023), <https://www.bcrp.gob.pe/sistema-de-pagos/articulos/riesgos-de-las-criptomonedas.html#:~:text=Las%20denominadas%20criptomonedas%20son%20a%20activos,cuenta%20y%20reserva%20de%20valor.>
- Banco Central de Reserva del Perú, Glosario de Términos Económicos, <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Glosario/Glosario-BCRP.pd>
- Blockchain recuperado de: <https://www.blockchain.com/>
- Bravo Cucci, Jorge (2002). "La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad". VII Jornadas Nacional de Tributación. [https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/8\\_03\\_ct28\\_iabc.pdf](https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/8_03_ct28_iabc.pdf)
- Caballero Manrique, Tapia Quifiones Betsy Marybel, Omar Luis Gabriel (Setiembre, 2015), La habitualidad del IGV y su incidencia en las entidades sin fines de Lucro de la provincia de Lima, Callao, Universidad Nacional Del Callao.
- Durand y Pachas (2021), Perspectivas del derecho fiscal comparado: Criptomonedas, transacciones y eventos impositivos. Tratamiento tributario en el Perú, problemas y recomendaciones, Revista IUS EST VERITAS N.º 63. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/24812/23625>
- Fernandez Cartajena, Julio (2004). "El concepto de renta en el Perú". Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, recuperado de : [https://www.academia.edu/32643284/EL\\_CONCEPTO\\_DE\\_RENTA\\_EN\\_EL\\_PERU](https://www.academia.edu/32643284/EL_CONCEPTO_DE_RENTA_EN_EL_PERU)
- Forbes Staff (11 de setiembre de 2023). ¿Qué opinan los peruanos sobre las criptomonedas y de qué forma las usan?. Perú Forbes recuperado de <https://forbes.pe/activos-digitales/2023-09-11/que-opinan-los-peruanos-sobre-las-criptomonedas-y-de-que-forma-las-usan>
- García Mullín, Roque (1978). Impuesto sobre la Renta: Teoría y técnica del impuesto. Buenos Aires, Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- Hernández Encinas, L. (2016). La criptografía. Madrid, Spain: Editorial CSIC Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/utpbiblio/41843?page=21>.
- Hernández Berenguel, Luis.- "La Presunción de Habitualidad Aplicable a las Personas Naturales en el Impuesto a la Renta". Lima, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, No 10, junio de 1986, pág. 36

- Herrera, J. (25 de junio de 2023). La Comisión de Economía del Congreso de Perú aprobó el viernes el dictamen sobre la ley que regulará la comercialización de criptomonedas. Criptonoticias. <https://www.criptonoticias.com/regulacion/ley-criptomonedas-peru-paso-mas-cerca-aprobacion/>
- Instituto Nacional de Contadores Públicos recuperado de: <https://incp.org.co/las-criptomonedas-recibiran-tratamiento-contable-activos-intangibles/#:~:text=El%20Comit%C3%A9%20de%20Interpretaciones%20NIF,cifr%C3%A1ndolas%20como%20un%20activo%20identificable.>
- IMPUESTO A LA RENTA: ASPECTOS SUBJETIVOS (Versión actualizada)
- Por: Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León\* <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2010/12/13/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada/>
- La Rosa Almenara, Martín Alonso (2021) - Tributación De Criptomonedas Y Otros Criptoactivos - Análisis Comparado - 10.18800/themis.202101.011
- Ley 29985 - Ley Que Regula Las Características Básicas Del Dinero Electrónico Como Instrumento De Inclusión Financiera.
- López Miranda Lisset (mayo 2019) Bitcoin: ¿Tenerla o ignorarla? Una aproximación hacia el tratamiento tributario peruano de la criptomoneda más famosa del mundo, Revista IUS ET VERITAS N° 58, / ISSN 1995-2929 (impreso) / ISSN 2411-8834 (en línea) recuperado de: <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.201901.008>
- Martín Alonso La Rosa Almenara (2021) - Tributación De Criptomonedas Y Otros Criptoactivos - Análisis Comparado - 10.18800/themis.202101.011
- Marthín Morán, Fernando Pérez, Marco Ortiz y Paul Castillo (Marzo 2018) - Monedas Digitales – Una perspectiva desde la Banca Central - Perú
- Norma Internacional de Contabilidad 38 - Activos Intangibles – Definiciones
- Real Academia de la Lengua Española, recuperado de: <https://www.rae.es/drae2001/moneda>
- Redacción RPP (12 de enero del 2022) recuperado de <https://rpp.pe/tecnologia/mas-tecnologia/un-minero-solitario-resolvio-un-bloqueo-de-bitcoin-y-gano-250-mil-dolares-noticia-1380320?ref=rpp>
- Rojo, M. I. (2019). Blockchain: fundamentos de la cadena de bloques. Bogotá, Ediciones de la U. Recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/utpbiblio/127086?page=16>.
- Román Yrigoin Diana Elizabeth y Meza Maúrtua Marco Antonio -
- Trabajo de investigación (2019) - A propósito de la digitalización del dinero: las criptomonedas y su incidencia tributaria en el Perú. el caso del bitcoin, Diciembre 2019 – Lima – Perú.
- Salirrosas Vargas, Carmen Isela (octubre 2014), Criterios para determinar habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles (ley del impuesto general a las ventas y reglamento) Universidad Privada Antenor Orrego, Trujillo.

**MATERIA TRIBUTARIA**

Artículo ganador del tercer  
puesto del Concurso de  
Artículos 2023

# ANALISIS DE LA VIABILIDAD DEL REGIMEN RIPE, PROPUESTO EN EL PROYECTO DE LEY N° 2751/2022-CR

**Dulio Leonidas Solórzano Tapia**

**RESUMEN:** El presente trabajo analizará la viabilidad del Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR, que tiene por objeto la creación del Régimen de Inclusión y Promoción Empresarial (RIPE), con la finalidad de incentivar la formalización y mejorar la recaudación; eliminando el NRUS y el RER, reemplazar en el mediano plazo el Régimen MYPE Tributario y mantener el Régimen General.

**ABSTRACT:** This work will analyze the viability of Bill No. 2751/2022-CR, which aims to create the Business Inclusion and Promotion Regime (RIPE), with the purpose of encouraging formalization and improving collection; eliminating the NRUS and the RER, replacing the MYPE Tax Regime in the medium term and maintaining the General Regime.

## Introducción

El desarrollo económico de todo país depende de la estructura de su modelo fiscal, así como de su sistema tributario que sea de fácil cumplimiento para los contribuyentes, de lo contrario un sistema tributario mal estructurado contribuirá a la informalidad y a la evasión tributaria.

Según la OCDE para el año 2019, los mejores sistemas tributarios del mundo se encontraban en Europa, teniendo ocho de los diez mejores sistemas, encabezado por Estonia con la mejor estructura impositiva del mundo, seguido de Nueva Zelanda, Letonia, Lituania, Suiza, Luxemburgo, Australia, Suecia, Holanda y República Checa.

En los sistemas tributarios de todos los países tanto desarrollados como subdesarrollados, están conformados por dos grandes impuestos: los impuestos progresivos que gravan directamente a la fuente de la riqueza, al patrimonio o a la renta de personas físicas y de sociedades, donde el que genera más ingresos paga más impuestos. Y los impuestos regresivos llamados indirectos que gravan sobre los consumos por medio de los consumidores, como el (IVA) e IGV.

En los países en vías de desarrollo, la mayor fuente de ingresos en la recaudación fiscal recae en los impuestos indirectos, porque son más fáciles de recaudar, requiriendo un menor costo administrativo de control. En cambio, existe una débil participación en el impuesto a la renta, especialmente en la renta de personas físicas; esto ha generado una preocupación en América Latina, por la baja recaudación y la estrecha base imponible del Impuesto Sobre la Renta (ISR), para el caso de las personas físicas la baja recaudación es debido a las deducciones personales y ganancias no imponibles establecidas en la legislación tributaria, sobre todo los numerosos regímenes de exención o gastos tributarios, así como a los regímenes tributarios simplificados que implican una carga tributaria menor que erosiona la base imponible, conduciendo a la informalidad y permitiendo la elusión y arbitraje de los contribuyentes entre los regímenes; esto contribuye a un tratamiento discriminatorio entre contribuyentes de similar capacidad contributiva.

El Perú no es ajeno a esta problemática, para el caso del Impuesto Sobre la Renta Empresarial de los pequeños contribuyentes, se han creado los regímenes del NRUS, RER y MYPE Tributario, para tener un tratamiento especial que soporten una reducida carga tributaria y de fácil accesibilidad, con el objetivo de ampliar la base tributaria y conducirlos a la formalidad.

Por otro lado, el gobierno peruano intenta adherirse a la OCDE en 2026, para lo cual tiene que el MEF reducir drásticamente la informalidad y baja recaudación, así como la racionalización de regímenes tributarios y el mayor uso de tecnología en la lucha contra la evasión tributaria. En este sentido se han originado diversas opiniones y propuestas respecto a estos regímenes tanto de organismos nacionales e internacionales; por este motivo, la agrupación parlamentaria Alianza para el Progreso, representada por la congresista María Grimaneza Acuña Peralta, ha presentado el Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR, para la creación de un Nuevo Régimen Tributario 2023, del cual el presente trabajo tratará de hacer un análisis de viabilidad.

## 1. Conceptos clave

### 1.1 Régimen Tributario

Los regímenes tributarios son las categorías que una persona natural o jurídica puede afiliarse al iniciar un negocio o cuando ya lo tenga, en el cual se determina la manera y los niveles de pago de sus impuestos.

### 1.2 Régimen simplificado

Es un régimen destinado a pequeños contribuyentes con características distintas del régimen común, resultando una forma sencilla para el cumplimiento de sus obligaciones, eximiendo de otras obligaciones y el pago de alícuotas reducidas.

### 1.3 Sistema tributario

El Sistema Tributario es el conjunto ordenado de normas, principios e instituciones que regulan los ingresos públicos (tributos) para el financiamiento del gasto público.

### 1.4 Impuesto progresivo

Los impuestos progresivos son los tributos que aumentan a medida que el contribuyente posea una mayor capacidad económica. Es decir, mientras mayor sea su renta, mayor será su impuesto.

### 1.5 Impuesto regresivo

El impuesto regresivo es un tributo igual para todos, por el que todos pagan lo mismo, independientemente del poder adquisitivo de cada persona.

## 2. Análisis del sistema tributario

### 2.1. La desigualdad distributiva en América Latina

Una característica en América Latina es la desigualdad distributiva en el ámbito económico y social, donde un pequeño porcentaje de la población concentra la mayor riqueza y un gran número de habitantes se encuentra por debajo de los niveles de subsistencia; siendo la responsabilidad del Estado para la aplicación de políticas distributivas, a través de instrumentos en los sistemas tributarios.

Según CEPAL<sup>4</sup>, señala que los sistemas tributarios son el pilar del financiamiento para el desarrollo sostenible de toda nación, esto permite la reducción de la desigualdad de una manera directa, proporcionando recursos para financiar el gasto público, la inversión pública, etc.

Considera que la recaudación progresiva en los sistemas tributarios en América Latina, presentan las ciertas deficiencias como: i) los niveles de recaudación son bajos; ii) los regímenes tributarios apenas contribuyen a nivelar la distribución de ingresos; iii) la recaudación por impuesto sobre la renta de las personas físicas es baja; iv) la evasión fiscal alcanza magnitudes importantes, y v) las tasas de

---

<sup>4</sup> CEPAL Naciones Unidas, Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. (2021). Los desafíos de la política fiscal en la recuperación transformadora pos-COVID-19. pág. 65

impuestos sobre los ingresos más altos continúan siendo bajas, por consiguiente su impacto sobre la desigualdad de ingresos es limitado.

Para implantar un sistema fiscal eficaz en América Latina, se tendría que reducir la brecha fiscal y reformar el sistema tributario, con estas deficiencias es imposible establecer un modelo de sistema fiscal y administración tributaria aplicable a todos los países de AL. Pero sí se podría establecer líneas de acción para aplicar alternativas que se adapten a los diferentes países.

## **2.2. La política tributaria en los países en desarrollo**

Según el FMI<sup>5</sup>, la tributación es el único medio de recaudar ingresos para financiar el gasto público; para establecer un sistema tributario justo y eficiente en estos países, se presenta los siguientes problemas. En primer lugar, la mayor parte de los trabajadores pertenecen a pequeñas empresas informales, algunos perciben salarios fijos y regulares, que se pagan en efectivo sin contabilizarse; siendo difícil calcular la base de un impuesto sobre la renta, estos trabajadores, además que no gastan sus ingresos en establecimientos formales. En segundo lugar, es difícil contar con una administración tributaria eficiente que tengan un personal educado y capacitado. En tercer lugar, debido a la informalidad y las limitaciones financieras, los estados no pueden generar estadísticas de impuestos, para la formulación de políticas en sistema tributario, logrando solo cambios marginales, contribuyendo a la ineficiencia de las estructuras tributarias y cuarto, los ingresos están distribuidos en forma desigual, la recaudación de ingresos tributarios requiere que los ricos soporten una mayor carga tributaria que los pobres; pero el poder económico y político de los ricos les permite impedir la adopción de reformas fiscales que incrementarían su carga tributaria, siendo difícil lograr una progresividad y que los ricos paguen proporcionalmente más impuestos.

## **2.3. Los Regímenes Simplificados para pequeños contribuyentes en América Latina**

Según el FMI<sup>6</sup>, indica que para paliar estos problemas tributarios, los países de AL cuentan con algún tipo de régimen que brinda un trato diferenciado a los contribuyentes de menor tamaño, como los Regímenes Simplificados (RS), que son instrumentos de política tributaria, de uso común, con excepción de El Salvador, Panamá y Venezuela. Este tipo de prácticas también se presentan en muchos países avanzados. Estos regímenes se dan por la vía de la política tributaria como la sustitución de varios impuestos, impuestos presuntivos, tasas reducidas, la simplificación y el número reducido de pagos. Estos regímenes simplificados segmentan a contribuyentes de acuerdo a su tamaño y suelen reemplazar el pago de varios impuestos como el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el IVA, mediante dos mecanismos: (a) una cuota fija (Argentina, Brasil, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, Perú, y Uruguay); o (b) aplicando una tasa más baja a la del régimen general, usualmente sobre los ingresos brutos de la PYME.

---

<sup>5</sup> Fondo Monetario Internacional y Vito Tanzi Howell Zee. (marzo 2001). La política tributaria en los países en desarrollo. pág. 2.

<sup>6</sup> FMI Informe de país No. 22/35. (febrero 2022). Perú Informe Técnico – Régimen tributario para contribuyentes menores y zonas económicas especiales. pág. 15.

## Regímenes Especiales

Según el FMI<sup>7</sup>, señala que la pequeña empresa suele ser la puerta de entrada del emprendedor al mundo de los negocios. Su característica es la escasez de capital y tecnología, teniendo un acceso muy limitado al crédito bancario y a los mercados de exportación. Por su parte, el CEAT<sup>8</sup>, indica que en los países de AL los pequeños contribuyentes tienen características diferentes del resto de los demás, en donde un gran número de contribuyentes aportan una parte muy pequeña o casi insignificante del total de la recaudación tributaria, teniendo:

- Un deficiente nivel de organización.
- Imposibilidad de imponerles obligaciones contables rigurosas
- Tienen una tendencia a operar en la economía subterránea o informal.

CUADRO Nro. 1		
Regímenes Especiales de Tributación para los pequeños contribuyentes en AL (2016)		
País	Régimen	Técnica Presuntiva
Argentina	1. Monotributo	1. Cuota Fija
	2. Monotributo Social	2. Cuota Fija
Bolivia	1. Muy pequeños contribuyentes	1. Exención
	2. Régimen Tributario Simplificado (RTS)	1. Cuota Fija
	3. Régimen Integrado Tributario	2. Patrimonio
	4. Régimen Agropecuario o Unificado	3. Patrimonio
Brasil	1. MEI (Micro emprendedor individual)	1. Cuota Fija
	2. SIMPLES NACIONAL	2. Ingresos brutos
	3. Impuesto Sobre la Renta Presunta	3. Ingresos brutos
Colombia	Régimen Simplificado del Impuesto a las Ventas	Exención
Costa Rica	Régimen de Tributación Simplificada (RTS)	Compras
Cuba	Régimen Simplificado de Tributación	Cuota Fija
Chile	1. Régimen Simplificado IVA	1. Cuota Fija
	2. Cambio del sujeto del IVA	2. Sustitución tributaria
	3. Régimen Simplificado Renta	3. Sustitución Tributaria - Cuota Fija
	4. Régimen de Renta Presunta	4. Patrimonial e ingresos brutos
	5. Régimen de Tributación Simplificada (RTS)	5. Tributación Simplificada
Ecuador	RISE (Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano)	Cuota Fija
El Salvador	No	Exención
Guatemala	1. Régimen Simplificado de Actividades Lucrativa	1. Ingresos brutos
	2. Régimen de Pequeño Contribuyente del IVA	2. Ingresos brutos
Honduras	Régimen Simplificado	Exención
México	1. Muy pequeños contribuyentes	1. Exención
	2. RIF (Régimen de Incorporación Fiscal)	2. Tributación Simplificada
Nicaragua	Régimen Simplificado	Cuota Fija
Panamá	No	
Paraguay	1. Régimen Simplificado	1. CF y DF presunto
	2. IRAGRO (Impuesto a la Renta Agropecuaria)	2. Ingresos brutos
	3. IRPC (Impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente)	3. Compras
Perú	1. Nuevo RUS (Régimen Único Simplificado)	1. Cuota Fija
	2. RER (Régimen Especial de Renta)	2. Ingresos brutos

Fuente: Dario Gonzales - Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes -2016

<sup>7</sup> FMI Informe de país No. 22/35. (febrero 2022). Perú Informe Técnico – Régimen tributario para contribuyentes menores y zonas económicas especiales. pág. 13.

<sup>8</sup> CEAT – FCE – UBA, Alfredo Collosa. (25.08.2020). La administración tributaria de los pequeños contribuyentes en América Latina. Pág. 9.

- Una imposibilidad de contar con asesoramiento profesional para la liquidación de los tributos.
- El CEAT presenta el cuadro Nro. 1 de los principales regímenes vigentes a 2016 en América Latina, evidenciándose que el método más utilizado es el de cuota fija a base de distintos parámetros.

Así mismo, el CEAT señala que los regímenes simplificados (RS) para pequeños contribuyentes, debe considerar los siguientes objetivos<sup>9</sup>:

- ✓ Simplificar las obligaciones formales (No llevar registros de compras y ventas, ni presentar declaraciones juradas).
- ✓ Incorporar a los pequeños contribuyentes a la economía formal, para ampliar la base imponible.
- ✓ Disminuir el costo de cumplimiento fiscal para los contribuyentes, lo cual no implica disminuir la carga tributaria, sino facilitar su cumplimiento.
- ✓ Posibilitar que la AT destine la mayor parte de sus recursos a los medianos y grandes contribuyentes.

Pero estos regímenes presentan ciertos riesgos e inconvenientes, como por ejemplo el "enanismo fiscal" que significa que los contribuyentes de mayor nivel económico se hacen pasar fraudulentamente como pequeños provocando la evasión fiscal.

### **Tipos de regímenes simplificados**

Según CEAT, en AL no existen regímenes de pymes duraderos en el tiempo, que generen seguridad jurídica, que potencien el crecimiento de las pequeñas y medianas empresas. Los RS sirven para aplicar los impuestos directos e indirectos a los pequeños contribuyentes, estos pueden ser:

#### **A. Regímenes simplificados de carácter presuntivo**

Para la CEAT, los RS determinan la obligación tributaria en función de rendimientos sobre la base de índices o presunciones. Existen varias modalidades de estos regímenes. Unos parten de débitos fiscales presuntos y créditos fiscales reales. En otros casos, el impuesto surge de una cuota fija establecida por la ley que se determina de acuerdo a los ingresos brutos y/o magnitudes físicas, estableciéndose distintas categorías que se encuadran los contribuyentes.

#### **B. Regímenes de sustitución tributaria**

En estos regímenes se desplaza la responsabilidad de ingreso del impuesto a otros responsables, tales como los proveedores o los compradores de los pequeños contribuyentes.

#### **C. Impuestos presuntos**

---

<sup>9</sup> CEAT – FCE – UBA, Alfredo Collosa. (25.08.2020). La administración tributaria de los pequeños contribuyentes en América Latina. pág. 10.

Se utilizan en el impuesto a las ganancias, que consiste en aplicar un porcentaje a los ingresos brutos o el volumen de las operaciones, deduciendo los gastos necesarios para conservar, mantener o adquirir la renta.

## **2.4. Regímenes tributarios preferenciales según la OIT**

La OIT<sup>10</sup> indica si la tributación es fundamental para la vida de una empresa, los regímenes tributarios preferenciales son para las (MIPYME), estos regímenes fiscales especiales ofrecen a sus beneficiarios una tasa impositiva más baja, con un cumplimiento tributario más simple que el régimen tributario normal. Estos regímenes tributarios simplifican a la administración tributaria ampliar la base imponible y recaudar ingresos tributarios adicionales.

Asimismo, la OIT<sup>11</sup> sostiene que existen cuatro tipos de regímenes tributarios preferenciales: El primero, los "regímenes presuntivos", que permiten a las MIPYME calcular sus obligaciones tributarias sobre la base de un ingreso estimado, donde la estimación se computa sobre la base de un indicador financiero o no financiero distinto del ingreso. El segundo tipo consiste en un descuento de la tasa legal del impuesto sobre la renta de las sociedades, al que se denomina "tasa tributaria de pequeñas empresas". El tercer tipo son las reducciones o exenciones impositivas que no se aplican al ingreso de la empresa, como el IVA. Finalmente, el cuarto tipo incluye preferencias tributarias que reducen la carga impositiva general para MIPYME.

## **2.5. Regímenes tributarios presuntivos**

Se puede ver en el Cuadro Nro. 2 las diversas características de los regímenes tributarios en América Latina, que fueron aplicadas en diferentes periodos.

---

<sup>10</sup> OIT Organización Internacional de Trabajo Regímenes tributarios preferenciales para la MIPYME. (julio 2021). Aspectos operativos, pruebas de impacto y lecciones en materia de políticas públicas Autor / Marco Marchese. pág. 19.

<sup>11</sup> OIT Organización Internacional de Trabajo Regímenes tributarios preferenciales para la MIPYME. (julio 2021). Aspectos operativos, pruebas de impacto y lecciones en materia de políticas públicas Autor / Marco Marchese. pág. 12.

CUADRO Nro. 2			
Selección de regímenes tributarios presuntivos en América Latina			
País	Nombre del régimen	Año en que se comenzó a aplicar	Característica principal
Argentina	Monotributo	1998	Reemplaza el impuesto a las ganancias y el IVA e incluye seguro de salud
Bolivia	Régimen Tributario Simplificado (RTS)	1997	Sustituye el impuesto a la renta, el IVA y el impuesto a las transacciones
Brasil	SIMPLES NACIONAL	2006	Reemplaza ocho impuestos (seis impuestos federales, uno estatal y uno municipal) a través de un documento único y una tasa única que depende de los ingresos anuales y el tipo de actividad económica.
	Microempreendedor individual (MEI)	2009	Un pago mensual fijo que cubre los impuestos locales a nivel estatal y municipal, mientras que se exonera plenamente el impuesto a la renta federal.
Colombia	Mínimo Alternativo Nacional (IMAN)	2012	Sustituye el impuesto sobre la renta
	Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado (IMAS)	2012	Sustituye el impuesto sobre la renta
Chile	Régimen de Tributación Simplificada del impuesto a la renta	2007	Se aplica a la industria, la minería, el comercio minorista y la pesca.
Ecuador	RISE (Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano)	2008	Sustituye el impuesto a la renta y el IVA
México	Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)	2014	Descuento del impuesto sobre la renta, el IVA y las contribuciones a la seguridad social durante 10 años
Paraguay	Impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente IRPC	2007	Sustituye el impuesto sobre la renta de las sociedades
Perú	Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS)	2004	Sustituye el impuesto a la renta y el IVA
	Régimen Especial de Renta (RER)	2004	Sustituye el impuesto a la renta
Uruguay	Monotributo	2007	Reemplaza todos los impuestos relacionados con las empresas

Los regímenes presuntivos<sup>12</sup> son la forma más común de regímenes tributarios preferenciales para MIPYME y son utilizados para alentar la formalización empresarial a través de la simplificación y la reducción del impuesto sobre la renta. Los regímenes presuntivos en general están destinados a propietarios de empresas de bajos ingresos, como trabajadores independientes o propietarios de microempresas; funcionan de manera voluntaria.

### 3. Los regímenes tributarios en Perú

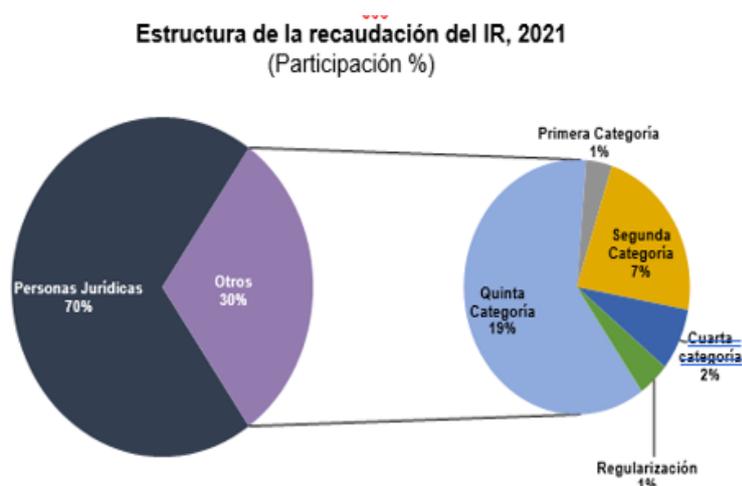
El Sistema Tributario Peruano considera cuatro impuestos de importancia en la recaudación: i) el Impuesto a la Renta (IR) de personas naturales y jurídicas; ii) el Impuesto General a las Ventas (IGV); iii) el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC); y, iv) los Derechos a la Importación.

Respecto al IR en la estructura del 2021<sup>13</sup> el 70% de la recaudación del IR es de Renta de tercera categoría y el 30% de rentas de PN (1ra, 2da, 4ta y 5ta categoría)

<sup>12</sup> OIT Organización Internacional de Trabajo Regímenes tributarios preferenciales para la MIPYME. (julio 2021). Aspectos operativos, pruebas de impacto y lecciones en materia de políticas públicas Autor / Marco Marchese. pág. 12.

<sup>13</sup> MEF. (agosto 2022). Análisis del rendimiento de los tributos 2021. pág. 47.

## GRÁFICO Nro. 1



Nota: Los rubros de "Tercera Categoría" y "No Domiciliados" están incluidos en Personas Jurídicas.

Fuente: SUNAT.

Elaboración: DGPIP-MEF

Asimismo, el Perú cuenta con distintos regímenes especiales de tributación para microempresas pequeñas, cada uno de estos regímenes tiene sus propias características, que no resultaría ser un sistema simplificado.

### 3.1. Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS)

El NRUS<sup>14</sup> es un régimen presuntivo dirigido a personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, que exclusivamente obtengan rentas por la realización de actividades empresariales a consumidores finales, también pueden acogerse las personas naturales no profesionales con algún oficio, domiciliadas en el país.

Existen límites al acogimiento sobre la base del valor de activos, monto de ingresos, monto, adquisiciones y número de trabajadores, respecto a sus ingresos les permite tributar un monto fijo mensual de S/ 20 si las ventas anuales no exceden S/ 60,000 (Categoría 1) o de S/ 50 si las ventas anuales son mayores de S/ 60,000, pero no exceden S/ 96,000 (Categoría 2). Este pago sustituye al IR, el Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto de Promoción Municipal (IPM). El NRUS tiene además una Categoría Especial que está exenta del tributo, por ventas hasta S/ 60,000 al año de productos agrícolas en estado natural, sea por el productor o en mercados de abasto.

Estos contribuyentes del NRUS pueden emitir comprobantes de pago, pero no facturas, no trasladan un crédito en IGV a otros contribuyentes, no están obligados a llevar libros contables, solo debiendo conservar los comprobantes de pago emitidos y comprobantes que sustenten sus compras. Su obligación de la declaración se considera cumplida con el pago de la cuota mensual.

<sup>14</sup> Decreto Legislativo N° 937. (Peruano el 14.11.2003) y normas modificatorias. El reglamento de este Impuesto está dado por el Decreto Supremo N°097-2004-EF. (Publicado el 21.07.2004 y vigente a partir del 22 de julio de 2004 a excepción de lo dispuesto en la Primera Disposición Final, cuya vigencia será a partir del 01.09.2004

### 3.2. Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER)

El RER<sup>15</sup> es un régimen simplificado dirigido a personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de actividades de comercio y/o industria y servicios cuyos ingresos netos del ejercicio y sus adquisiciones no superen los S/ 525,000, y el valor de los activos fijos afectados a la actividad, que no supere los S/. 126,000, exceptuando los predios y vehículos.

El RER tributa sobre la base de ingresos brutos, que es una aproximación de la renta neta (presunta) del contribuyente. El impuesto, liquidado mensualmente, corresponde a 1.5% del ingreso bruto. No se pueden acoger al RER las empresas con más de 10 trabajadores o con activos fijos (excepto inmuebles y vehículos) de más de S/ 196,000, este régimen es opcional, es la puerta de entrada para el IGV, RMT y RG.

### 3.3. Régimen MYPE Tributario (RMT)

El RMT<sup>16</sup> es un régimen simplificado, destinado a aquellos contribuyentes, domiciliados en el país, cuyos ingresos netos del ejercicio gravable no superen las 1700 UIT, su tributación es de la siguiente manera:

Una tasa progresiva acumulativa: (i) Hasta 15 UIT de renta neta anual, una tasa del 10%; y (ii) más de 15 UIT, una tasa del 29,5%. Los pagos a cuenta se darán cuando los ingresos netos anuales del ejercicio no superen las 300 UIT, la cuota a aplicar el 1% a los ingresos netos obtenidos en el mes. Si superan el límite anterior, abonarán el pago a cuenta de acuerdo a lo establecido en el artículo 85 de la Ley del IR.

Asimismo, si sus activos netos al 31 de diciembre del ejercicio gravable anterior superen el S/ 1'000,000, se encuentran afectados al Impuesto Temporal a los Activos Netos; si sus ingresos anuales son hasta 300 UIT están obligados a llevar el Registro de Ventas, el Registro de Compras y el Libro Diario de Formato Simplificado. Los que superen ese monto están obligados a llevar los libros de acuerdo a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 65 de la Ley del IR.

Con la introducción del RMT en 2017 no se ha cumplido con el objetivo de atraer empresas de otros regímenes especiales, sobre todo del RER, especialmente del sector informal, sino por el contrario ha provocado una migración de empresas del RG a este régimen, reduciéndose en un 8%, según el siguiente (Gráfico 2) <sup>17</sup>.

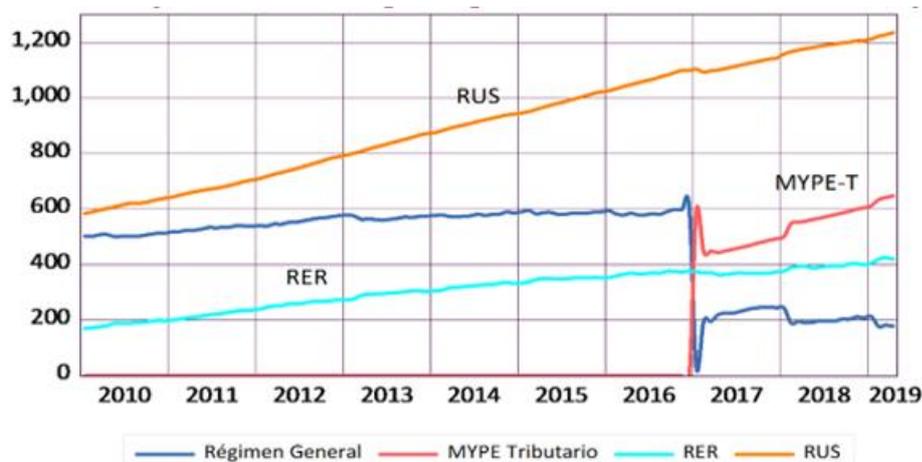
#### GRAFICO Nro. 2

#### Contribuyentes inscritos según Régimen Tributario (miles de contribuyentes)

<sup>15</sup> MEF. (agosto 2022). Análisis del rendimiento de los tributos 2021. pág.10.

<sup>16</sup> MEF. (agosto 2022). Análisis del rendimiento de los tributos 2021. pág.9.

<sup>17</sup> FMI Informe de país No. 22/35. (febrero 2022). Perú Informe Técnico – Régimen tributario para contribuyentes menores y zonas económicas especiales. pág. 24.



## Opiniones respecto de los regímenes tributarios en el Perú

1) Jorge Bravo Cucci<sup>18</sup> indica que la recaudación tributaria de los regímenes del RER y el NRUS, va a una tendencia decreciente, considera que no habría la necesidad de crear más regímenes especiales o paralelos, lo que más bien faltaría es una fiscalización, porque los del NRUS no cumplen con los requisitos, en muchos casos tienen ingresos superiores a lo señalado.

Respecto al RER, no está debidamente controlado por la AT, es el caso que hay empresas que no califican para estar dentro del RER, pero para pertenecer a este régimen se constituyen en varias empresas distintas, contribuyendo con una tributación reducida, convirtiéndose en una elusión.

2) Por su parte, la Dra. Mónica Byrne<sup>19</sup> sostiene que el NRUS es un monotributo y el RER no lo es. El NRUS por sus actividades no permite que se conecten con empresas más grandes en las cadenas de comercialización, distribución y producción, etc., porque no emite factura, por lo tanto, no tienen crédito fiscal, estando destinados los del NRUS a ser minoristas en cantidades reducidas.

En cambio, en el RER, si se genera crédito fiscal, simplificando al pequeño contribuyente su tributación que debería estar en el régimen general, le sirve para esconderse o para tributar menos.

## Análisis de la recaudación de los regímenes tributarios en el Perú

En el sistema tributario peruano existen tres regímenes tributarios especiales para MYPEs que son opcionales: el Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS), Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) y Régimen MYPE Tributario (RMT).

Según Cuadro Nro. 3 para el periodo 2022 la cantidad de contribuyentes inscritos activos en el MYPE Tributario fue 965,521, en el RER de 555,713 y en el NRUS de 1'425,633, que en conjunto entre estos tres regímenes especiales hacen el 93.33%

<sup>18</sup> Derecho & Sociedad 33 Asociación Civil. Mesa Redonda: Simplificación del Régimen Tributario. Jorge Bravo Cucci pág. 211

<sup>19</sup> Derecho & Sociedad 33 Asociación Civil; Mesa Redonda: Simplificación del Régimen Tributario. Mónica Byrne pág. 212

de contribuyentes inscritos, en cuanto al régimen general solo son 210,946 inscritos que el 6.68% de los inscritos.

**CUADRO Nro. 3**  
**CONTRIBUYENTES INSCRITOS SEGÚN RÉGIMEN TRIBUTARIO, 2005 - 2022 (Miles de contribuyentes)**

Concepto	2005		2010		2015		2020		2021		2022	
	Dic.	%										
<b>TOTAL REGIMEN</b>	<b>1 037.3</b>	<b>100.00</b>	<b>1 343.1</b>	<b>100.00</b>	<b>1 964.8</b>	<b>100.00</b>	<b>2 769.7</b>	<b>100.00</b>	<b>2 988.4</b>	<b>100.00</b>	<b>3 157.8</b>	<b>100.00</b>
Régimen General	585.6	56.45	513.0	38.19	590.1	30.03	199.6	7.21	215.8	7.22	210.9	6.68
Régimen Especial de Renta	118.9	11.47	198.3	14.76	352.2	17.93	471.2	17.01	520.5	17.42	555.7	17.60
Régimen Único Simplificado	332.8	32.08	631.8	47.04	1 022.5	52.04	1 310.0	47.30	1 369.4	45.82	1 425.6	45.15
Régimen MYPE Tributario	0.0	0.00	0.0	0.00	0.0	0.00	788.9	28.48	882.7	29.54	965.5	30.58

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)

Elaboración: Propia.

Asimismo, según el Cuadro Nro. 4 para el año 2022 el régimen MYPE Tributario contribuye con la recaudación con 2,281 millones con 6.92%, el RER con 458 millones con 1.39% y el NRUS con 114 millones de soles, que representa el 0.35%, que en conjunto de estos tres regímenes recaudan 2,853.5 millones representando el 8.66% de la recaudación, por su parte el régimen general contribuye con 29,821.1 millones de soles representando el 90.47% de la recaudación del IR empresarial.

**CUADRO Nro. 4**  
**INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS POR LA SUNAT- RENTAS EMPRESARIALES, 2005-2022 (Millones de Soles)**

CONCEPTO	2005		2010		2015		2020		2021		2022	
	Ingreso	%	Ingreso	%	Ingreso	%	Ingreso	%	Ingreso	%	Ingreso	%
<b>TOTAL REGIMENES</b>	<b>5,483.7</b>	<b>100.00</b>	<b>15,024.9</b>	<b>100.00</b>	<b>17,473.5</b>	<b>100.00</b>	<b>15,556.2</b>	<b>100.00</b>	<b>25,406.5</b>	<b>100.00</b>	<b>32,963.9</b>	<b>100.00</b>
Régimen General	5,315.7	96.93	14,651.5	97.52	16,817.5	96.25	13,804.0	88.74	22,785.7	89.68	29,821.1	90.47
Régimen Especial del IR	54.7	1.00	117.7	0.78	309.6	1.77	271.0	1.74	418.6	1.65	458.1	1.39
Régimen MYPE Tributario	0.0	0.00	0.0	0.00	0.0	0.00	1,167.9	7.51	1,833.1	7.22	2,281.3	6.92
Otras Rentas de 3ra Categoría	40.7	0.74	110.3	0.73	138.6	0.79	195.6	1.26	221.3	0.87	248.1	0.75
Otras Rentas	0.0	0.00	37.6	0.25	28.8	0.16	24.3	0.16	39.3	0.15	41.2	0.12
Régimen Único Simplificado	72.7	1.33	107.8	0.72	179.0	1.02	93.4	0.60	108.5	0.43	114.1	0.35

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Elaboración: Propia

De este análisis se puede observar que la recaudación de los tres regímenes (MYPE, RER y NRUS) tienen la mayor cantidad de contribuyentes inscritos, que representan en conjunto 93.33% y cuya aportación tributaria conjunta es del 8.66% de la recaudación total del IR. Por el otro lado, tenemos a los contribuyentes del régimen General con el 6.68% de contribuyentes inscritos, soportan la mayor recaudación tributaria del IR, aportando el 90.47% del total. Por lo que se puede observar que una variación o eliminación de uno de estos regímenes (MYPE, RER y NRUS) no afectaría significativamente a la recaudación nacional, lo que sí podría estar en juego es formalización y deserción de los pequeños contribuyentes.

## 4. Resumen del Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR

### 4.1. Ley que crea el nuevo régimen tributario 2023<sup>20</sup>

Según el Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR, plantea la creación del Nuevo Régimen Tributario 2023, el **Régimen de Inclusión y Promoción Empresarial (RIPE)**, con la

<sup>20</sup> Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR, presentado por la congresista de la República que suscribe María Grimaneza Acuña Peralta, hermana del fundador del grupo parlamentario de Alianza para el Progreso, en uso de su derecho

finalidad de incentivar la formalización empresarial y consecuentemente mejorar la recaudación tributaria<sup>21</sup>.

Esta propuesta también considera la eliminación del NRUS<sup>22</sup> y el Régimen Especial de Renta (RER) <sup>23</sup>, dejando sin efecto los Decretos Legislativos 937 y 1270. Los contribuyentes que a la fecha pertenezcan al NRUS y RER, pueden permanecer hasta el 31 de diciembre de 2026, plazo a partir del cual deben optar por pertenecer al Régimen General (REG) o al Régimen de Inclusión y Promoción Empresarial (RIPE).

En cuanto al Régimen MYPE Tributario (RMT)<sup>24</sup>, queda establecido de acuerdo a lo previsto en el Decreto Legislativo N° 1269 y modificatorias; no es posible migrar del RMT al RIPE, del RMT solo se puede migrar al Régimen General (REG).

El Régimen General (REG) <sup>25</sup>, queda establecido de acuerdo a lo previsto en la normatividad vigente, no es posible migrar del REG al RMT o al RIPE

## **4.2. Creación del Régimen de Inclusión y Promoción Empresarial (RIPE)**

En su Artículo 4<sup>26</sup> considera la creación de este régimen que tiene como finalidad reemplazar en el mediano plazo al Régimen MYPE Tributario y está diseñado para que se convierta en un estadio de transición e incentivo hacia el Régimen General, teniendo como características:

- Dirigido a personas Naturales y Jurídicas.
- Límite de ingresos: S/. 3'600,000 anuales
- Se pueden emitir todos los comprobantes de pago
- Cantidad de Trabajadores: Sin Límite
- Cantidad de Activos Fijos: Sin Límite
- Tasas de Impuesto a la renta con las siguientes escalas:

---

de iniciativa legislativa establecido en el artículo N° 107 de la Constitución Política del Perú, concordante con los artículos N°22, inciso c) N° 67 y N° 76 del Reglamento del Congreso.

<sup>21</sup> Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR. Artículo 1

<sup>22</sup> Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR. Artículo 2

<sup>23</sup> Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR. Artículo 3

<sup>24</sup> Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR. Artículo 4

<sup>25</sup> Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR. Artículo 4

<sup>26</sup> Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR. Artículo 4

## CUADRO Nro. 5

### ESCALAS DE INGRESOS MENSUALES EN SOLES

CUADRO Nro. 5  
ESCALAS DE INGRESOS MENSUALES EN SOLES

Tramo	Límite Inferior	Límite Superior	Tasa de IR	Variación
1	0.01	1,500.00	2.68%	-
2	1,500.01	10,000.00	5.36%	2.68%
3	10,000.01	20,000.00	8.05%	2.68%
4	20,000.01	30,000.00	10.73%	2.68%
5	30,000.01	50,000.00	13.41%	2.68%
6	50,000.01	70,000.00	16.09%	2.68%
7	70,000.01	125,000.00	18.77%	2.68%
8	125,000.01	200,000.00	21.45%	2.68%
9	200,000.01	250,000.00	24.14%	2.68%
10	250,000.01	299,999.99	26.82%	2.68%
11	300,000.01		29.50%	2.68%

- Periodicidad de Pago: Bimestral
- Los pagos a la Seguridad Social se deducen como gasto para el cálculo del impuesto a la renta.
- Si los ingresos son emitidos a través de medio electrónico, se podrá hacer una deducción de 5% para el cálculo del ingreso imponible para el IR.
- El plazo de estadío en este régimen es de 10 años, pasado ese periodo el contribuyente automáticamente pasa a ser parte del régimen general.
- IGV, de acuerdo a normatividad vigente.
- No es posible regresar del Régimen General al Régimen de Inclusión y Promoción Empresarial.
- Se excluyen del Régimen RIPE las siguientes actividades:
  - a) Transporte de carga de mercancías, si los vehículos tienen una capacidad de carga mayor o igual a 2 toneladas métricas.
  - b) Transporte terrestre nacional o internacional de pasajeros
  - c) Organización de cualquier tipo de espectáculo público
  - d) Notario, martillero, comisionista o rematador
  - e) Agente corredor de productos, de bolsa de valores u operador especial que realiza actividades en la bolsa de productos.
  - f) Agente de aduana, intermediario o auxiliar de seguros
  - g) Negocio de casinos, tragamonedas u otros de naturaleza similar.
  - h) Agencia de viajes, propaganda o publicidad
  - i) Venta de inmuebles.
  - j) Venta de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos.
  - k) Entrega de bienes en consignación.

- l) Servicios de depósitos aduaneros y de terminales de almacenamiento
- m) Trámite o ejercicio de cualquier régimen, operación o destino aduanero, salvo el domicilio fiscal se encuentre en zona de frontera y además se realice: Importaciones definitivas que no exceden los USD 500 por mes, Exportaciones de mercancías a través de los destinos aduaneros especiales o de excepción previstos en los incisos b y c del artículo 83 de la Ley General de Aduanas o Exportaciones definitivas de mercancías, a través del despacho simplificado de exportación.
- n) Operaciones gravadas con el Impuesto Selectivo al Consumo
- o) Operaciones afectas al impuesto a la venta del arroz pilado
- p) Actividades de médicos y odontólogos
- q) Actividades veterinarias
- r) Actividades jurídicas
- s) Actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría y consultoría fiscal.
- t) Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de consultoría técnica.
- u) Programación o consultoría informática y actividades conexas; actividades de servicios de información: edición de programas de informática y de software en línea y reparación de ordenadores y equipos periféricos.
- v) Obtener rentas de fuente extranjera.

### 4.3. Fundamentación de la propuesta del proyecto de ley

Según la propuesta presentada, manifiesta que el Estado Peruano tiene cuatro regímenes tributarios: a) Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS), b) Régimen Especial de Impuesto a la Renta (RER), c) Régimen MYPE Tributario (RMT) y d) Régimen General (RG). Teniendo la siguiente información:

**CUADRO Nro. 6  
REGIMENES TRIBUTARIOS**

Tipo de régimen		Número de empresas					Total
		Micro empresa	Pequeña empresa	Mediana empresa	Mipyme*	Gran empresa	
Régimen General	REG	154,006	23,839	2,836	180,681	9,493	190,174
Régimen Especial de Renta	RER	426,437	1,120	3	427,560	8	427,568
Nuevo Régimen Único Simplificado	RUS	1,173,837	445		1,174,282		1,174,282
Régimen MYPE	RMT	537,970	56,653	98	594,721	36	594,757
		2,292,250	82,057	2,937	2,377,244	9,537	2,386,781

Según este Cuadro Nro. 6 los resultados de los regímenes tributarios indicados, no han podido obtener una buena recaudación, ni ha sido incentivo para la formalización, ni el crecimiento y desarrollo empresarial, con los problemas de informalidad, esta política tributaria no ha sido atractiva para el empresario; en el ámbito de la formalidad también han fracasado, las políticas tributarias, pues solo han contribuido a atomizar los núcleos empresariales. De acuerdo a este cuadro, señala que del total de inscritos 2'386,781, corresponden a la Microempresa 2'196,607 empresas inscritas, 2'292,250 y solo 9,537 son grandes empresas que representan el 0.3%, y en conjunto 2'377,244 corresponde a la Mipyme que hacen el 99.997% de los inscritos. Respecto a la eficiencia de cada tipo de régimen, se observa que el Régimen General (RG) captó el 8.0% de las empresas, el Régimen Especial de renta (RER) el 17.9%, el Nuevo Régimen Único Tributario (NRUS) el 49.2% y el Régimen MYPE (RMT) el 24.9%. Respecto al tamaño de empresa, se observa que la Gran Empresa constituye el 0.4%, la Mediana Empresa el 0.1%, La Pequeña Empresa el 3.4% y la Microempresa el 96.0%.

### Referencia del caso Mexicano

En su propuesta hace referencia al sistema tributario mexicano donde las empresas con fines de lucro, poseen un solo régimen que tiene 11 tramos.

**CUADRO Nro. 7**  
**SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO**

Escala de Ingresos Pesos MXN		Escala de Ingresos Soles*		Tasa de Impuesto a la Renta	Variación
Límite Inferior	Límite Superior	Límite Inferior	Límite Superior		
1.00	7,735.00	0.19	1,493.24	1.92%	
7,735.01	65,651.07	1,493.24	12,673.94	6.40%	4.48%
65,651.08	115,375.90	12,673.94	22,273.32	10.88%	4.48%
115,375.91	134,119.41	22,273.32	25,891.75	16.00%	5.12%
134,119.42	160,577.65	25,891.75	30,999.52	17.92%	1.92%
160,577.66	323,862.00	30,999.52	62,521.56	21.36%	3.44%
323,862.01	510,451.00	62,521.56	98,542.57	23.52%	2.16%
510,451.01	974,535.03	98,542.57	188,133.99	30.00%	6.48%
974,535.04	1,229,380.04	188,133.99	237,331.82	32.00%	2.00%
1,229,380.05	3,898,140.12	237,331.82	752,535.95	34.00%	2.00%
3,898,140.13		752,535.95		35.00%	1.00%
		1,432,398	1,432,398		

Esta propuesta, llamada Régimen General (RG) se observa algunas diferencias con el régimen tributario peruano; la primera. Es que en el Perú hay 4 regímenes y en México solo uno, y la segunda es el concepto de "progresividad", es decir, que las empresas van creciendo y poco a poco, tributan cada vez más, asumiendo también paulatinamente los costos administrativos del crecimiento, en el cual no puede pasar de un momento a otro a un contribuyente de una tasa de impuesto a la renta de 1.92% hacia un 35%, como sucede en la propuesta tributaria peruana.

En México existe un Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), a modo de "oferta promocional" que incentiva al ciudadano a incorporarse a la formalidad, creciendo de manera gradual, de esta manera agrega más contribuyentes a la

base tributaria. En el que las empresas que no superen ventas por 2 millones de pesos (S/. 380,000 soles aproximadamente); se les propone que declaren sus ingresos del primer año, sin pagar impuesto alguno por su actividad. Luego gradualmente se va incrementando su carga tributaria en 10% cada año, hasta 10 años como plazo máximo y luego indefectiblemente pasa al Régimen General. En cambio, en el Perú una empresa puede estar en el NRUS durante toda su vida, sin obligarlos a que pasen a un nuevo régimen.

### Referencia del caso colombiano

Asimismo, indica que en el sistema tributario colombiano, existe el Régimen Simple de Tributación (RST); este propone tarifas en cuatro tramos según la actividad empresarial y los ingresos brutos anuales.

Cuadro Nro. 8

**CUADRO Nro. 8**  
**SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO**

Tarifas RST	Ingresos brutos anuales (UVT)		Escala de Ingresos Soles*		Tipo de Actividad			
	Límite Inferior	Límite Superior	Límite Inferior	Límite Superior	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4
Tramo 1		6,000		233,097	2.00%	1.80%	5.90%	3.40%
Tramo 2	6,000	15,000	233,097	582,743	2.80%	2.20%	7.30%	3.80%
Tramo 3	15,000	30,000	582,743	1,165,487	8.10%	3.90%	12.00%	5.50%
Tramo 4	30,000	80,000	1,165,487	3,107,965	11.60%	5.40%	14.50%	7.00%

Al igual que en el mexicano, se plantea un esquema de "gradualidad", en el que se incorpora el criterio de la actividad; considerando que las diferentes actividades económicas tienen diferentes estructuras de costos; este sistema acopla el uso de las plataformas digitales para la facturación y un sistema que deduce del pago del impuesto a la renta las aportaciones a la seguridad social de los trabajadores.

A diferencia del sistema peruano, la tasa es única en Colombia, es progresiva; en el Perú, las empresas, independientemente de su tamaño y facturación, deben de aportar casi el 10% de la remuneración del trabajador a ESSALUD, lo cual es un sobre costo. En el sistema colombiano ofrece un descuento tributario del 0.5% de los pagos recibidos a través de tarjetas de débito o crédito, incentivando la bancarización.

#### 4.4. Análisis y propuesta del proyecto de ley<sup>27</sup>

De acuerdo a los regímenes planteados por el Estado, a los contribuyentes, estos son muy complejos y muy poco incentivados, según el Cuadro Nro. 6, en donde se concentran voluntariamente, muy pocas pasan de la Micro a la Pequeña, luego de la Pequeña a la Mediana para finalmente pasar de Medianas a Grandes. En

<sup>27</sup> Proyecto de Ley N° 2751/2022-CR. Numeral 1.4.4. pág. 24

este inexistente tránsito no existe un acompañamiento del Estado y tampoco incentivos para crecer, las políticas tributarias solo han sido “castigadoras” “punitivas”.

El objetivo de los cuatro regímenes tributarios, han sido asegurar una mejor recaudación tributaria, convirtiéndose en un desincentivo a crecer y en consecuencia ha llevado a la atomización empresarial y al estancamiento económico. Superar los límites planteados para cada uno de los regímenes implicaría que las empresas multipliquen exponencialmente los gastos efectivos en los impuestos que pagan, sin percibir un beneficio a cambio de ello. No hay forma de que una empresa que paga 20 o 50 soles al mes pase a pagar 29.5% de los ingresos; es un salto sumamente alto que se ha convertido en un cuello de botella para el crecimiento.

Respecto a los ingresos recaudados tomando en cuenta el siguiente Cuadro Nro.9

**CUADRO Nro. 9**  
**INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS POR LA SUNAT**  
**TRIBUTOS INTERNOS (Millones de soles)**

Concepto	2005		2010		2015		2020	
Ingresos Tributarios Recaudados	28,002		53,521		77,271		83,416	
Impuesto a la Renta	11,188		25,802		34,745		38.167	
RG	5,316	47.50%	14,652	56.80%	16,817	40.20%	13,804	36.20%
RER	55	0.50%	118	0.50%	310	0.80%	271	0.70%
RMYPE	0	0.00%	0	0.00%	0	3.20%	1,168	3.10%
NRUS	73	0.60%	108	0.40%	179	0.30%	93	0.20%

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas

Se puede observar claramente que en realidad ni el RUS ni el RER resultan elementos que pueden contribuir a la recaudación. Especialmente el NRUS que concentra al 49.2% de las empresas existentes y solo contribuye en el 0.2% a la recaudación. En este caso sería más fácil fiscalizar a una empresa que a mil, y ni que decir que la calidad de producto y empleo suele ser superior para empresas con más capital y tecnología; se deben poner incentivos para crecer, invertir y contratar personas; asimismo indica que la ampliación de la base tributaria y la recaudación mayor llegaran solas.

Esta norma plantea cambios en el DS 179-2004-EF TUO de la Ley del IR DS 122-94-EF – Reglamento de la Ley del IR DS 403-2016-EF – Reglamento del DL 1269 – Régimen MYPE Tributario del IR DL 1258 – Ley del IR, DS 033-2017-EF – Normas Complementarias del IR

## 1. El análisis costo – beneficio

El costo está orientado a realizar la estimación de los ingresos tributarios dejados de percibir al eliminar dos regímenes tributarios como el RUS y el RER y cuanto sería la estimación de ingresos tributarios en la implementación del RIPE.

**CUADRO Nro. 10  
TIPO DE RÉGIMEN Y RECAUDACIÓN**

Tipo de régimen		Total recaudación 2020	Total empresas	Recaudación promedio por empresa
Régimen General	REG	13,804,000,000	190,174	72,586
Régimen Especial de Renta	RER	271,000,000	427,568	634
Nuevo Régimen Único Simplificado	NRUS	93,400,000	1,174,282	80
Régimen MYPE	RMT	1,167,900,000	594,757	1,964

En el Cuadro Nro. 10 se puede observar, para el año 2020, el promedio por unidad empresarial; es así que para cada empresa del RER tributa 634 soles anuales y en el RUS 80 soles. Es claro que ambas propuestas no han tenido la acogida del empresariado, el cual no las ha encontrado conveniente para el desarrollo de sus actividades.

Es posible hacer un cuadro cruzado (Nro. 11) de sensibilidad entre la recaudación promedio por régimen tributario comparada contra el monto de ingresos necesarios para igualar la recaudación.

**CUADRO Nro. 11**  
**SENSIBILIDAD DE RECAUDACIÓN POR TIPO DE RÉGIMEN TRIBUTARIOS**

<b>Tramo</b>	<b>80</b>	<b>634</b>	<b>Recaudación promedio por tramo</b>
1	2,983	23,641	40
2	1,492	11,820	617
3	994	7,880	2,414
4	746	5,910	5,364
5	597	4,728	10,727
6	497	3,940	19,309
7	426	3,377	36,607
8	373	2,955	69,727
9	331	2,627	108,614
10	298	2,364	147,500
11	271	2,149	
<b>Recaudación promedio régimen</b>			<b>36,447</b>

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas

En esta sensibilidad cruzada se puede observar la recaudación necesaria por tramo para igualar la recaudación promedio por régimen y la recaudación promedio por tramo planteada en el RIPE y la recaudación promedio del régimen.

Claramente, queda demostrada la mejora sustancial que se puede generar con el nuevo régimen tributario.

## **5. Planteamientos a los regímenes tributarios en el Perú**

Ante esta problemática a cerca de los regímenes tributarios en el Perú, se tiene la opinión de diferentes entidades y expertos:

### **5.1. Planteamiento del MEF<sup>28</sup>**

Según publicación del Diario Gestión 19.10.2022, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), indicaba que desde hace más de cinco años se venía pensando en la necesidad de implementar en el Perú una simplificación del sistema tributario, sobre todo para eliminar los regímenes que actualmente aplicaban para las micro y pequeñas empresas (MYPES), señalando que debido a los avances en la convergencia del sistema tributario peruano con los estándares de la OCDE, el viceministro de Economía, Alex Contreras, propondría la existencia de los siguientes regímenes tributarios:

Un régimen para las empresas más pequeñas del país, similar al régimen único simplificado (RUS), en el que se pague un monto fijo mensual, dicho régimen reemplazaría al RUS, el Régimen Especial de Renta (RER) y el Régimen MYPE

<sup>28</sup> <https://gestion.pe/economia/mef-plantea-nuevo-esquema-tributario-solo-con-dos-regimenes-noticia/> del 19.10.2022

Tributario (RMT), a los que en la actualidad se pueden acoger las MYPES. El resto de empresas, pasarán al régimen general, pero con incentivos para la deducción de sus gastos en inversiones y, de esa manera, reducir el pago de impuestos, con una tasa de 29.5%.

## 5.2. Macroconsult

Según el FMI, indica que la consultora Macroconsult<sup>29</sup> ha propuesto consolidar el RER y el RMT en un solo régimen, sobre la base de flujo de caja, y mantener el NRUS para un conjunto muy reducido de contribuyentes, que sería aplicado solamente a los negocios de bodegas y en los mercados de abastos. El régimen para pequeñas empresas, por encima del umbral del RUS y por debajo del RG, que sería el régimen intermedio (este régimen aplicaría a la mayoría de contribuyentes, que sería el verdadero régimen general, no sugieren un valor específico para el umbral entre el régimen intermedio y el régimen general, pagarían un impuesto sobre la base de la renta neta empresarial, a una tarifa progresiva de tasas marginales del 1, 5, 10, 15, 20 y 30%. La tasa del RG también se aumentaría al 30%, para así emparejarla con la de rentas de personas naturales. El contribuyente presentaría cada mes una declaración jurada de carácter final que tomaría innecesaria la declaración anual.

## 5.3. Banco Mundial<sup>30</sup>

El Banco Mundial ha elaborado un estudio de los pequeños negocios en Perú, encontrando que los umbrales actuales son muy elevados, proponiendo racionalizar y reestructurar el sistema en tres segmentos:

1. Micronegocio para las personas naturales (artesanos, proveedores de servicios básicos) con ventas anuales hasta 7 UIT (\$/ 28,350) que corresponde al tramo exento del IR de personas físicas. Estos contribuyentes pagarían un monto fijo a cambio del IR, el IGV y la contribución para salud.
2. Pequeño negocio de persona natural con ventas anuales de hasta 38.5 UIT (\$/ 156,000). La contribución de estos contribuyentes reemplazaría el IR y el IGV y se calcularía como un porcentaje de las ventas: del 0.2% para las manufacturas, 3.5% para el comercio y 8% para los servicios.
3. Empresa mediana, que podría ser conformada por una persona o una sociedad, con ventas anuales no excedentes a 1700 UIT (\$/ 6,885,000). Inicialmente, estos contribuyentes estarían sometidos al régimen general de IR, con las ventajas limitadas de simplificación administrativa (facilidades de declaración y pago). En el mediano plazo, las personas naturales en este régimen migrarían al IR progresivo de personas físicas, mientras las personas jurídicas pasarían al RG de tercera categoría. Empresas medianas y grandes serían contribuyentes de IGV.

---

<sup>29</sup> FMI Informe de país No. 22/35. (febrero 2022). Perú Informe Técnico – Régimen tributario para contribuyentes menores y zonas económicas especiales. pág. 27.

<sup>30</sup> FMI Informe de país No. 22/35. (febrero 2022). Perú Informe Técnico – Régimen tributario para contribuyentes menores y zonas económicas especiales. pág. 29.

## 5.4. FMI

Según el FMI<sup>31</sup>, la recaudación tributaria en el Perú, al igual que AL, recae principalmente de dos fuentes, el IGV y el IR. El IGV es aplicado uniformemente, en cambio, el IR tiene estructura cedular según los tipos de renta. La renta de tercera categoría contiene regímenes simplificados para pequeños contribuyentes. La progresividad del sistema estaría dada por tres regímenes (NRUS, Intermedio y General), el intermedio que reemplace al RER y al RMT desapareciendo régimen (MYPE), que contenga todos los que hoy están en el RER y la mayor parte de los que están en el RMT, el umbral de este régimen intermedio podría ser 150 UIT, gravando el flujo de caja a la tasa del régimen general, es decir 29.5%, sin necesidad de introducir tasas marginales crecientes adicionales al interior del régimen intermedio.

Los contribuyentes del RG, que son un 8% del total y contribuyen un 92% del impuesto de tercera categoría, aumentarían ligeramente en número. El NRUS no se alteraría en el mediano plazo.

Este régimen intermedio que se propone se distingue principalmente del RG porque la base del impuesto sería la utilidad determinada en flujo de caja<sup>32</sup>. La declaración sería mensual y definitiva, llevaría contabilidad simplificada. Solamente se necesitarían los registros de compras y ventas, y un libro diario simplificado, no habría necesidad de declaración jurada anual. La determinación de la utilidad por flujo de caja sería común a las propuestas de Macroconsult, Banco Mundial y MEF/SUNAT. La tasa de impuesto del nuevo régimen intermedio debería ser la misma del impuesto a la renta pagado en el RG (29.5%).

## 5.5. Diario Gestión 28.07.2023

Según el artículo de Julio Quispe Hermoza<sup>33</sup> Indica que ajustar el régimen tributario NRUS o derogar los regímenes existentes para establecer un sistema unificado, son algunos planteamientos de algunos tributaristas respecto a la micro y pequeña empresa, donde la informalidad y la complejidad de estos regímenes tributarios son los motivos por lo que retrasan la incorporación de las Mypes al sistema tributario peruano. A pesar de ello, a junio del 2023, se registraron 1,006,000 contribuyentes en el Régimen MYPE Tributario, lo que significó un avance de 9.3% respecto al mismo periodo del 2022, en ese mismo periodo el impuesto a la renta recaudado se contrajo en un 19.4%, por una menor recaudación en los pagos; mientras que el Régimen de MYPE Tributario cayó 7%, según cifras la SUNAT.

En su opinión, Jorge Picón, señaló que una solución para estos problemas entre la MYPES y los sistemas tributarios, sería contar con un régimen parecido al Régimen RUS, pero con mayores ingresos y que contenga un pago de seguridad social, con base en las ventas brutas, con mecanismos de deducciones, porque no son

---

<sup>31</sup> FMI Informe de país No. 22/35. (febrero 2022). Perú Informe Técnico – Régimen tributario para contribuyentes menores y zonas económicas especiales. pág. 30.

<sup>32</sup> FMI Informe de país No. 22/35. (febrero 2022). Perú Informe Técnico – Régimen tributario para contribuyentes menores y zonas económicas especiales. pág. 31.

<sup>33</sup> Diario Gestión 28.07.2023 03:35 p.m. artículo Julio Quispe Hermoza [Julio.quispe@diariogestion.com.pe](mailto:Julio.quispe@diariogestion.com.pe) Sección EMPRESAS

<https://gestion.pe/economia/empresas/las-dificultades-de-no-contar-con-un-sistema-simplificado-de-tributacion-para-mypes-peruanas-sunat-mypes-tributario-renta-rus-rer-noticia/?ref=gest>

empresas que pueden asumir costos de un contador, señalo que los cuatro regímenes tributarios han demostrado ser insuficientes para las MYPE.

Por su parte, Walker Villanueva, señalo que otra solución sería derogar y promulgar un nuevo régimen integral, evitando la confusión entre los contribuyentes. Donde se conjugue el tema laboral y tributario, cada uno con sus propios límites.

En abril del presente, el ministro de economía, Alex Contreras, informó que se encuentran elaborando un proyecto de ley para implementar medidas tributarias a favor de las Micro y Pequeñas empresas, simplificando las obligaciones y dando incentivos para cumplir con los requerimientos para la adhesión a la OCDE.

## 6. Evaluación y propuesta al proyecto de ley de la creación de LA RIPE

### 6.1. Evaluación

Como se ha podido observar el objetivo del Proyecto es incentivar la formalización empresarial e incrementar la recaudación del Estado, consideramos que este proyecto no va acorde con la realidad, porque no se está tomando en cuenta las características de las empresas y de los empresarios que laboran en la informalidad.

Si consideramos la vigencia de este proyecto, los contribuyentes tendrían que pagar al Estado más de lo que pagan con los regímenes actuales. Para tal efecto se ha realizado una comparación del proyecto Ley Nro.2751/2022.CR (RIPE) con sus 11 tramos contra los regímenes actuales (NRUS y RER) para ver su viabilidad.

**CUADRO Nro. 12**  
**CUADRO COMPARATIVO DE LA ESCALA DEL PROYECTO CON REGIMEN ACTUAL NRUS Y RER**

PROYECTO RIPE				NRUS CATEG 1 PAGA S/ 20	NRUS CATEG 2 PAGA S/ 50	RER 1.5% de S/ 10,000			
Tramo	Límite Inferior	Límite Superior	Tasa de IR	Impuesto RIPE S/.	NRUS ACTUAL	Impuesto RIPE Ejemplo2 S/.	NRUS ACTUAL	Impuesto RIPE Ejemplo3 S/.	RER ACTUAL
1	0.01	1,500.00	2.68%	40.20	S/ 20.00	40.20	S/ 50.00	40.20	S/ 150.00
2	1,500.01	10,000.00	5.36%	455.60		187.60		348.40	
3	10,000.01	20,000.00	8.05%	805.00					
4	20,000.01	30,000.00	10.73%	1,073.00					
5	30,000.01	50,000.00	13.41%	2,682.00					
6	50,000.01	70,000.00	16.09%	3,218.00					
7	70,000.01	125,000.00	18.77%	10,323.50					
8	125,000.01	200,000.00	21.45%	16,087.50					
9	200,000.01	250,000.00	24.14%	12,070.00					
10	250,000.01	299,999.99	26.82%	13,410.00					
11	300,000.01		29.50%						

Con ayuda del cuadro Nro. 12 podemos observar que existe una gran diferencia en la recaudación, para demostrar vamos a considerar los tramos 1 y 2 del proyecto con los siguientes ejemplos:

- Un contribuyente que esté en el NRUS categoría 1 cuyos ingresos son hasta S/ 5,000.00, tendría que pagar en el régimen actual como único pago **S/. 20.00**, si se encontraría en el RIPE tendría que pagar **S/. 227.80** (que comprende del tramo 1

- S/. 40.20 por los S/ 1,500.00, se incrementa S/. 187.60 que corresponde al tramo 2 por el exceso de los S/. 3,500.00).
8. Si este contribuyente estaría en el NRUS categoría 2 cuyos ingresos son hasta S/ 8,000.00, tendría que pagar en el régimen actual como único pago **S/. 50.00**, si se encontraría en el RIPE tendría que pagar **S/. 388.60** (que comprende del tramo 1 S/. 40.20 por los S/ 1,500.00, se incrementa S/. 348.40 que corresponde al tramo 2 por el exceso de S/. 6,500.00).
  9. Si este contribuyente estaría en el RER cuyos ingresos serían de S/ 10,000.00, tendría que pagar en el régimen actual el 1.5% que sería **S/. 150.00**, si se encontraría en el RIPE tendría que pagar **S/. 495.80** (que comprende del tramo 1 S/. 40.20 por los S/ 1,500.00, se incrementa S/. 455.60 que corresponde al tramo 2 por el exceso de S/. 8,500.00).
  10. Si este contribuyente estaría en el RER cuyos ingresos serían de S/ 20,000.00, tendría que pagar en el régimen actual el 1.5% que sería **S/. 300.00**, si se encontraría en el RIPE tendría que pagar **S/. 1,300.80** (que comprende del tramo 1 S/. 40.20 por los S/ 1,500.00, se incrementa S/. 455.60 que corresponde al tramo 2, se le agrega S/. 805.00 por el exceso de S/.10,000.00 del tramo 3).

Como se puede observar, la diferencia es enorme entre los regímenes actuales NRUS y RER, frente el RIPE, la situación se complicaría más aún si en el RER los ingresos fueran cada vez más elevados, porque a medida que va teniendo mayores ingresos, van perteneciendo a los demás tramos del RIPE y el tributo es mucho mayor.

La intención del RIPE es buena porque tendría una mayor recaudación que beneficiaría al Estado, pero, por otro lado, para los pequeños contribuyentes tendrían una excesiva carga tributaria, eso sin contar que tienen que tributar por el IGV, esto sería una gran desventaja para el Estado, porque esto permitiría incentivar a los pequeños contribuyentes a la informalidad para lo que quieran iniciar un negocio y una invitación para los que ya están formalizados. Además, que los contribuyentes del RIPE tendrían que recurrir al apoyo de un profesional contable que en el caso del NRUS y RER no era necesario porque el cálculo es más sencillo.

## 6.2. Propuesta

Como se ha podido analizar la propuesta del Proyecto de Ley Nro. 2751/2022-CR, así como de las propuestas de entidades como: MEF, Macroconsult, Banco Mundial, FMI, CEAT, entre otros y destacados tributaristas, se puede observar que existen diversidad de criterios, en algunos casos coinciden y en otros divergen, unos sostienen que se debe mantener el NRUS y crear un Régimen intermedio entre este y el régimen General, otros que eliminar el NRUS y crear otro, etc. Asimismo se ha efectuado un análisis de los regímenes actuales en el Perú, donde se puede determinar que la contribución a la recaudación del IR de los regímenes del NRUS, RER y MYPE Tributario, no es muy significativo, respecto a la recaudación del régimen General. Por otro lado, haciendo una comparación con el Proyecto de Ley a cerca de la creación del RIPE, no sería viable por excesiva carga tributaria para los pequeños contribuyentes; consideramos que se debería mantener los actuales regímenes NRUS, RER y MYPE Tributario, en todo caso mantener el NRUS y consolidar en uno solo el RER con el MYPE Tributario, teniendo en cuenta siempre en hacer algunas modificaciones de forma con el objetivo de ampliar la base tributaria incentivando la formalización.

## Conclusiones

1. La propuesta del Proyecto de Ley Nro. 2751/2022-CR tiene como finalidad incentivar la formalización empresarial para mejorar la recaudación, para ello propone la eliminación del NRUS y RER y la creación del Régimen de Inclusión y Promoción Empresarial (RIPE) que reemplazará en el mediano plazo al régimen MYPE Tributario con una escala de ingresos mensuales con once (11) tramos, a base de las experiencias de los sistemas tributarios de México y Colombia.
2. De acuerdo al análisis de las propuestas de diferentes entidades nacionales como: el MEF, Macroconsult, Banco Mundial, FMI, CEAT, entre otros y destacados tributaristas, establecen diferentes criterios, algunos que deben eliminarse, mantenerse o unificarse dichos regímenes.
3. Haciendo un análisis de la recaudación tributaria actual de los regímenes NRUS, RER y MYPE Tributaria, la recaudación no es muy representativa, ya que representa el 8.66% de la recaudación total de Impuesto a la Renta empresarial, correspondiendo el 90.47% al Régimen General.
4. Haciendo una comparación entre el RIPE con sus 11 tramos y los regímenes NRUS y RER, se puede observar una excesiva carga tributaria para los pequeños empresarios que estén en el RIPE, peligrando el objetivo de la formalización e incentivando la evasión tributaria, resultando inviable la propuesta del Proyecto.

## Recomendaciones

El Proyecto de Ley 2751/2022-CR presentando el 02.08.2022, por el Grupo Parlamentario de Alianza para el Progreso. Hasta la culminación del presente no ha sido debatido en el pleno del congreso, dicho proyecto se encuentra en la Comisión Permanente de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera; se recomienda que antes de la votación del pleno, se tenga una opinión técnica por parte de la SUNAT, de algún tributarista y representante de los pequeños empresarios. Es una decisión de importancia para el país, que permitirá reducir la informalidad y aumentar la recaudación, para poder adherirse a la OCDE en el 2026.

## Referencias

- Centro de Estudios de Administración Tributaria (CEAT) – Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (FCE – UBA) y Alfredo Collosa. (25.08.2020). La administración tributaria de los pequeños contribuyentes en América Latina y el Caribe. <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2020/08/La-AAT-de-los-peque%C3%B1os-contribuyentes-en-LAC.pdf>
- CEPAL Naciones Unidas. (diciembre 2006). Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas: Oscar Cetrángolo, Juan Carlos Gómez-Sabaini Compiladores. Impreso en Naciones Unidas, Santiago de Chile.
- CEPAL Naciones Unidas, Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. (2021). Los desafíos de la política fiscal en la recuperación transformadora pos-COVID-19. Publicación de las Naciones Unidas, Copyright © Naciones Unidas, 202.
- CIAT Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2016). Serie comparativa Nro 1. "Los sistemas tributarios de América Latina". Breve repaso de la legislación.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) Naciones Unidas y Oxfam. (2019). Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe. publicación de las Naciones Unidas y de Oxfam LC/TS.2019/50. Copyright © Naciones Unidas, 2019, Copyright © Oxfam Internacional. Impreso en Naciones Unidas, Santiago S.19-0060.
- Derecho & Sociedad Numero 33 Asociación Civil. (2009). Mesa Redonda: Simplificación del Régimen Tributario, Jorge Bravo Cucci, Mónica Byrne Santa María y Daniel Ono Hirata.
- FMI Informe de país No. 22/35. (febrero 2022). Perú Informe Técnico – Régimen tributario para contribuyentes menores y zonas económicas especiales.
- Fondo Monetario Internacional y Vito Tanzi Howell Zee. (marzo 2001). La política tributaria en los países en desarrollo.
- Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas FIIAPP, EUROSOCIAL y COHESIÓN SOCIAL. (2007). Retos para la reforma fiscal en América Latina. Notas para el análisis de la situación actual y algunas propuestas de actuación. Santos Ruesga Benito Domingo Carbajo Vasco.
- MEF. (agosto 2022). Análisis del rendimiento de los tributos 2021.
- OIT Organización Internacional de Trabajo y Marco Marchese (julio 2021). Regímenes tributarios preferenciales para la MIPYME: Aspectos operativos, pruebas de impacto y lecciones en materia de políticas públicas. [https://www.ilo.org/global/publications/working-papers/WCMS\\_814265/lang-es/index.htm](https://www.ilo.org/global/publications/working-papers/WCMS_814265/lang-es/index.htm)
- Revista de Derecho Fiscal y Fernando Díaz Yubero. Administración tributaria y sistema fiscal en América. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2692>

**MATERIA ADUANERA**

Artículo ganador del primer  
puesto del Concurso de  
Artículos 2023

# EL CONTROL ADUANERO Y SU EFECTO EN LA COMPETITIVIDAD DEL SERVICIO POSTAL

**Daniel Núñez Pauca**

**RESUMEN:** La competitividad de la cadena logística de importación postal depende, en gran parte, de la eficiencia de las operaciones de control aduanero ejecutadas sobre ésta. En el presente artículo se analizan las operaciones de la cadena logística de ingreso de paquetes postales al país utilizando técnicas modernas de *Lean Management*, a efectos de identificar aquellas que generen desperdicios para luego proceder a implementar las optimizaciones necesarias en base al planteamiento de un modelo específico de gestión de riesgos aduaneros postales y el desarrollo informático de un aplicativo para la transformación digital de las operaciones a cargo de la Autoridad Aduanera. En tal sentido, se demostrará que con la optimización de las operaciones de control aduanero se reducirá el *Lead Time* de entrega de paquetes postales a los usuarios finales en más de 22 días en promedio, lo que representa una disminución del 54%, eliminando también los excesivos inventarios y los costos relacionados para mejorar, en consecuencia, la competitividad del servicio postal en concordancia al cumplimiento de los objetivos estratégicos institucionales.

**PALABRAS CLAVE:** Control Aduanero, servicio postal, competitividad, *Lean Management*, transformación digital, gestión de riesgos aduaneros, *Lead Time*.

**ABSTRACT:** Competitiveness of the postal import logistics chain depends, to a large extent, on customs control operations efficiency. This article analyses logistics chain operations for the entry of postal packages into the country, using modern *Lean Management* techniques to identify those that generate waste with the aim of implementing optimizations based on the approach of a specific postal customs risk management model and development of a software application for digital transformation of the Customs Authority's operation. In this way, it will be demonstrated that the optimization of customs control operations will reduce the *Lead Time* for delivery of postal packages to end users by more than 22 days, this represents a reduction of 54%. This will also eliminate excessive inventories and improve postal service competitiveness in accordance with the compliance of institutional strategic objectives.

**Keywords:** Customs control, postal service, competitiveness, lean management, digital transformation, customs risk management, lead time.

## Introducción

Se sabe que el servicio postal nacional ha estado olvidado y desatendido por años, cuando debería tener un mejor desempeño soportado en nuevos métodos y tecnologías que permitan agilizar los tiempos de entrega para buscar igualarse a los envíos *Courier* (Envíos de Entrega Rápida).

Es importante mencionar lo que Núñez et al. (2019) señalan respecto de la logística *Courier* internacional en el Perú, precisando que ésta crea un impacto positivo y directo en el intercambio comercial internacional del país. Esto se entiende en el sentido de que los pequeños envíos que salen o arriban al país corresponden a emprendedores que inician pequeñas operaciones comerciales con proveedores y clientes del extranjero o a empresas que importan y exportan muestras para pruebas de producción y/o comercialización, desencadenando luego volúmenes más altos de intercambio comercial internacional. Por simple deducción, las operaciones de pequeños envíos postales también tendrían el mismo efecto ya que su logística es muy similar y asimismo son utilizados por el mismo tipo de usuarios, pero con tiempos de entrega más largos a costos más bajos.

Ahora bien, junto a otros sectores, las deficiencias del servicio postal se manifestaron sobremanera con las consecuencias que trajo consigo la pandemia del Covid 19 tanto sobre la cadena de suministros postal, como en las operaciones de control aduanero, al reducirse la cantidad de personal operativo y aumentar desde julio del 2020 la cantidad de envíos postales arribados al país. Estando en esta situación, se observó la oportunidad de mejorar la eficiencia del control aduanero optimizando los procesos, con lo cual se obtuvieron resultados que no solo fueron positivos para los efectos de la Administración Aduanera, sino que también, fueron muy favorables para hacer más eficientes las operaciones del Operador Postal, mejorando la competitividad del sector.

Con el presente artículo, se demostrará como la optimización de las operaciones de Control Aduanero tiene un gran efecto positivo en la Competitividad del Servicio Postal, para lo cual se emplearán técnicas de análisis de procesos *Lean Management* para mapear toda la cadena de suministros de importación postal en su estado inicial a diciembre del 2019 (previo a la pandemia del Covid 19), para luego plantear y ejecutar la optimización de las operaciones del proceso durante los siguientes 3 años (periodo de julio del 2020 hasta julio del 2023), a que se refiere la mejora continua de los procesos.

Esto ha permitido obtener resultados muy favorables que incentivan a seguir mejorando las operaciones para lograr tener un servicio postal nacional competitivo sobre la base de la cooperación Aduanas-Operador Postal, a que se refieren *World Customs Organization - Universal Postal Union* (2018) al señalar “Es realmente de interés del Correo, la administración aduanera y el gobierno que, en cada país, el Correo y la administración aduanera trabajen en colaboración y de manera eficaz. Esto se aplica no sólo a las cuestiones operativas diarias, sino también a la planificación estratégica y otras iniciativas.”

## 1. Metodología

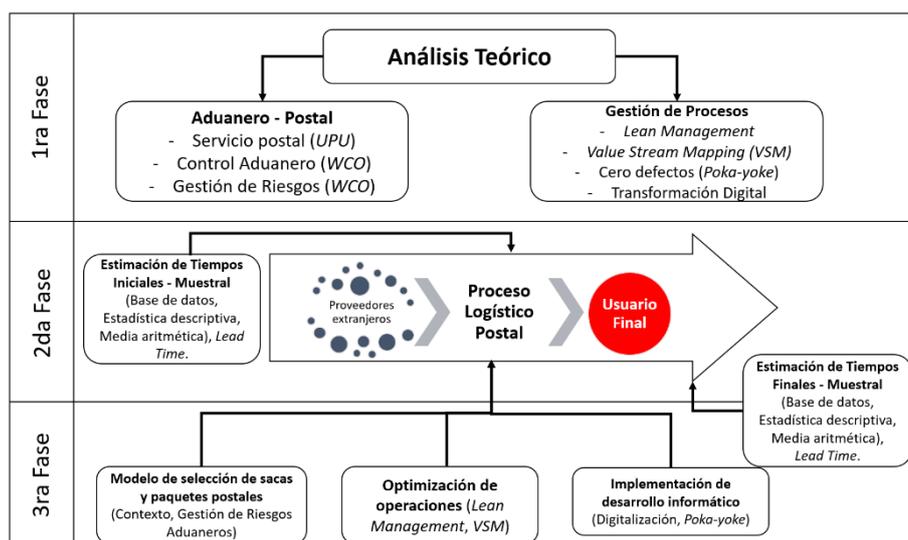
El presente trabajo está definido como una investigación de tipo mixto, ya que recopila información académica cualitativa sobre la materia y asimismo se efectúan estimaciones cuantitativas para estimar el *Lead Time* de la cadena de suministros postal.

En tal sentido, poniendo la satisfacción del usuario final como objetivo fundamental del modelo de negocio, primero se revisarán los conceptos del servicio postal y del control aduanero sobre envíos postales, desarrollados por la Unión Postal Universal y la Organización Mundial de Aduanas; así como la base teórica sobre la mejora de procesos relacionados al *Lean Management* (herramienta VSM), el *Poka-yoke* (cero defectos) y finalmente la Transformación Digital.

Luego pasaremos a analizar la situación inicial de la cadena logística de importación postal durante diciembre de 2019 (situación previa a la declaratoria de emergencia por la pandemia del Covid 19), que incluye el análisis y calculo muestral de tiempos de las operaciones para estimar el *Lead Time* de entrega de paquetes postales. En base a ello, se plantarán soluciones que permitirán optimizar las operaciones para reducir los tiempos, inventarios y, en consecuencia, también reducir los costos relacionados.

Estas soluciones inician con la comprensión del contexto de control aduanero postal para poder desarrollar un modelo de selección de sacas y paquetes postales en base a la gestión de riesgos aduaneros. Posteriormente, se optimizarán las operaciones de la cadena logística modificando los métodos de realizar el control aduanero, implementando finalmente una aplicación informática que digitalice los registros de control y elimine los errores de registro por medio de un mecanismo informático tipo *Poka-yoke* (insertado dentro del código de programación) para optimizar la labor del Oficial de Aduanas encargado de tales tareas. Implementadas las mejoras, se volverán a medir los tiempos de manera muestral durante agosto de 2023 para comparar y verificar si efectivamente tales mejoras han tenido un efecto positivo en la competitividad de la cadena logística internacional postal del país. En la siguiente figura se muestra esta metodología y las herramientas utilizadas.

**Figura 1. Metodología y herramientas utilizadas en la investigación**



Fuente: Elaboración propia

## 2. RESULTADOS

### 2.1 Análisis Teórico

El análisis teórico recopila fuentes de información relacionadas al control aduanero de los servicios postales, de gestión y de mejora de procesos como sigue.

#### 2.1.1. Servicio Postal Internacional

El Servicio Postal Internacional o Universal comprende el conjunto de operaciones y actividades que se realizan por las empresas de servicios postales en todo el mundo<sup>34</sup>. En el ingreso al país, tales actividades comprenden la recepción, consolidación, transporte, desconsolidación, traslado al depósito temporal postal, almacenamiento, presentación a las autoridades aduaneras y entrega al destinatario de los envíos postales (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013). El Servicio Postal Universal es la "prestación permanente a los clientes de servicios postales básicos de calidad, en todos los puntos del territorio de un país, a precios asequibles" (Universal Postal Union - UPU, 2004, pág. 40).

#### 2.1.2. Marco Normativo Postal según UPU

El Convenio Postal Universal es el documento jurídico que contiene las disposiciones generales del servicio postal universal. Fue formulado por la Unión Postal Universal en el congreso de Viena de 1964. Asimismo, el Reglamento de ejecución del Convenio Postal Universal corresponde al documento formulado también en este año, el mismo que contiene los dispositivos detallados correspondientes a las del Convenio antes señalado.

<sup>34</sup> Según WCO-UPU (Guía WCO-UPU, 2018), el **Servicio Postal** es un organismo público o privado habilitado por el gobierno para prestar servicios postales internacionales conforme a las Actas de la Unión Postal Universal actualmente vigentes. Asimismo, definen a la **Unión Postal Universal** como la organización intergubernamental fundada en 1874 por el Tratado de Berna con el nombre de «Unión Postal General», que tomó en 1878 la denominación de «Unión Postal Universal (UPU)» y que desde 1948 se convirtió en un organismo especializado de las Naciones Unidas.

“Ambos documentos jurídicos fueron formulados para desarrollar las comunicaciones entre los países mediante un funcionamiento eficaz de los servicios postales y para contribuir a alcanzar altos objetivos de la colaboración internacional en las esferas cultural, social y económica” (Universal Postal Union, 1964).

### 2.1.3. Control Aduanero Postal

Son las actividades que desarrollan las Administraciones Aduaneras del mundo alrededor del servicio postal internacional, a efectos de garantizar el cumplimiento de las normas aduaneras de cada país sobre el flujo de paquetes postales. En nuestro país tales actividades se regulan, principalmente, en las disposiciones del Procedimiento de Envíos Postales Transportados por el Servicio Postal DESPA-PG.13 (versión 3), aprobado por Resolución de Superintendencia N° 180/2020; el Reglamento del Régimen Aduanero Especial de Envíos o Paquetes Postales Transportados por el Servicio Postal, aprobado con Decreto Supremo N° 244-2013-EF y por la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 y sus normas modificatorias.

### 2.1.4. Marco Normativo del Control Postal según WCO

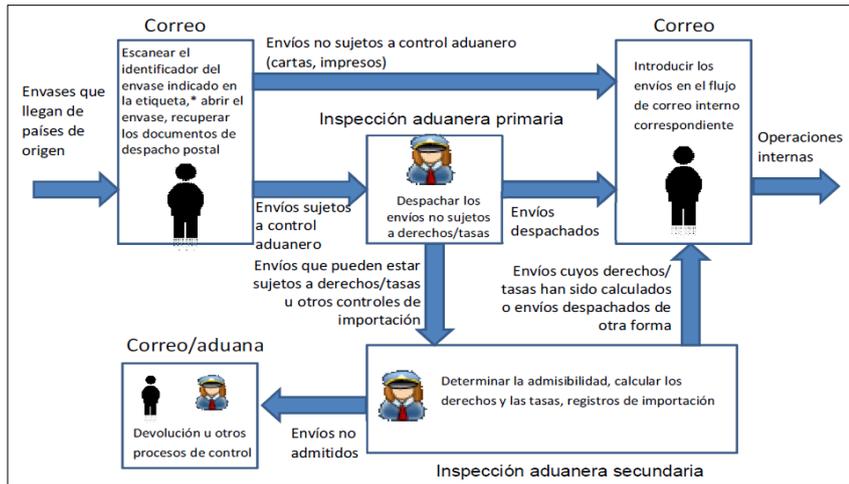
En el marco de la cooperación entre la Unión Postal Universal y la Organización Mundial de Aduanas (WCO por sus siglas en inglés), en abril del 2018 ambas entidades han formulado disposiciones relativas al control aduanero postal en el documento denominado “Guía conjunta WCO-UPU para el despacho aduanero postal”. En tal documento se señalan instrumentos y herramientas relevantes para el tráfico postal como es el Convenio de *Kyoto* revisado<sup>35</sup> que dispone los siguientes principios rectores esenciales, dentro de otros, para el control aduanero postal: i) Máximo uso de las tecnologías de la información, ii) Control aduanero mínimo necesario para asegurar el cumplimiento de los reglamentos y iii) Utilización de la gestión de riesgos y controles en base a auditorías.

Asimismo, en el Capítulo 2 de su anexo Específico J se disponen medidas para mejorar los procesos Aduanas-Correos, argumentando: “Esto resulta muy importante al observar el crecimiento constante de los volúmenes de comercio electrónico internacional siendo importante generar mayores exigencias de calidad y rapidez del despacho aduanero y de la distribución postal, junto con la obligación de respetar las diferentes disposiciones reglamentarias nacionales e internacionales” (World Customs Organization - Universal Postal Union, 2018, pág. 20). En la figura siguiente se muestra el proceso postal aduanero para el arribo de envíos, extraído de la Guía *WCO-UPU*, siendo importante precisar que esta investigación se centrará en mayor medida en la “Inspección Aduanera Primaria” ejecutada por personal de Oficiales de Aduana.

### Figura 2. Procesos postales/aduaneros normales según WCO

---

<sup>35</sup> El Convenio de *Kyoto* revisado entró en vigor el 3 de febrero de 2006, siendo un instrumento examinado y actualizado regularmente por su comité de gestión.

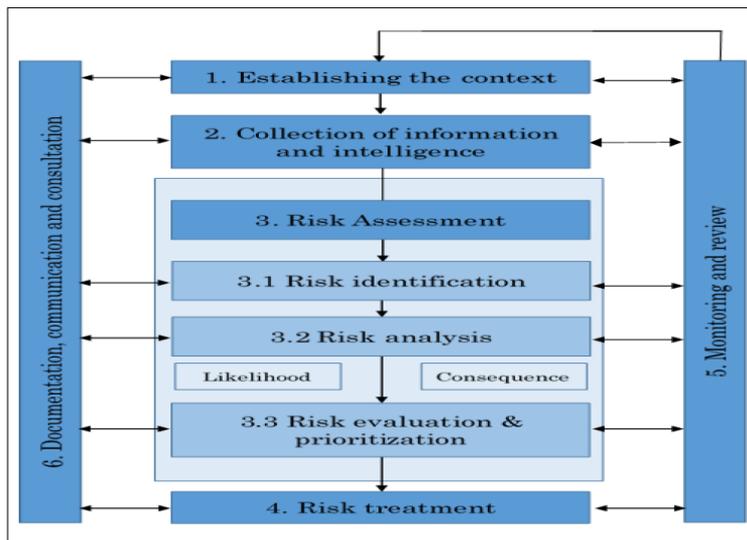


Nota. Figura extraída de “Guía conjunta WCO–UPU para el despacho aduanero postal”, 2018, pág. 32.

### 2.1.5. Gestión de Riesgos Aduanero

El Compendio sobre Gestión de Riesgo de WCO<sup>36</sup> establece lineamientos para la aplicación de la gestión de riesgos, planteando un marco de trabajo que involucra cinco etapas, asimismo, establece un proceso para la implementación de la gestión de riesgo en las Administraciones Aduaneras, como sigue:

**Figura 3. Proceso de Gestión de Riesgo planteado por WCO**



Nota. Figura extraída de “WCO Customs Risk Management Compendium”, pág. 13.

<sup>36</sup> En 2011 WCO formuló un Compendio de Gestión de Riesgos Aduaneros. Este consta de dos módulos, el primero relacionado con las mercancías que generan preocupación desde el punto de vista de la seguridad nacional, y el segundo sobre indicadores de riesgos en relación con los envíos postales. Estos documentos no son de libre publicación ya que WCO los mantiene en reserva solo para el uso de sus miembros.

Estos conceptos nos ayudarán a definir, más adelante, un modelo aplicado para la selección de valijas postales.

### 2.1.6. Lean Management

Ahora bien, por su parte, el *Lean Management* es un modelo de gestión de la producción que se apoya en llevar a cabo las operaciones de un sistema productivo con el mínimo empleo de recursos de todo tipo y la adaptación total en las necesidades de los consumidores, enfocándose en la demanda con la necesaria flexibilidad para ajustarse a las fluctuaciones de dicha demanda. Lo que resulta sumamente importante de aplicar al enfrentar la coyuntura del año 2020 por los efectos de la pandemia del Covid 19 a razón de la falta de recursos humanos en la Administración Aduanera. “Estos modelos de gestión siguen los principios de racionalizar, normalizar y simplificar los sistemas productivos y sus puestas en operación, todos esto para luego pasar a aplicar las herramientas tecnológicas y de automatización” (Cuatrecasas, 2011, págs. 83, 84, 85).

Una herramienta para la mejora *Lean* es el Mapa de Flujo de Valor – VSM (del inglés *Value Stream Mapping*) que constituye una potente y versátil herramienta visual para analizar los sistemas productivos complejos (desde el aprovisionamiento hasta la entrega al cliente), a efectos de eliminar al máximo los desperdicios. “Si el *Lean Management* se basa en la consideración del flujo completo y se vale de la herramienta de gestión visual, el VSM necesariamente ha de tener un papel muy importante” (Cuatrecasas, 2011, pág. 184).

### 2.1.7. Poka-yoke como Herramienta de Control de Calidad

Si el Control Estadístico de Procesos se basa en la premisa de que las inspecciones deben hacerse por medio de muestreos que representen a la población, en consecuencia, se tendrán márgenes de errores y de no conformidades aceptables, existiendo discrepancias con la realidad. En otra línea conceptual, los dispositivos o sistemas *Poka-yoke* tienen el objetivo de tener calidad con Cero Defectos (Control de Calidad Cero), realizándose las inspecciones sobre la población y no sobre muestras, siendo económicos y de poco esfuerzo de implementación.

“El Control de Calidad Cero tiene tres componentes que conducen a la eliminación de defectos, esto son:

- Inspección en la fuente.- Chequeo de los factores de causan errores, no de los defectos resultantes.
- Inspección al 100%.- Uso de baratos mecanismos *Poka-yoke* (a prueba de errores) para inspeccionar automáticamente errores y condiciones operativa defectuosas.
- Acción Inmediata.- Las operaciones se paran instantáneamente cuando se comete un error y no se reinician hasta que se corrige.” (The Nikkan Kogyo Shimbun, Ltd. Tokyo, 1987).

Un mecanismo tipo *Poka-yoke* se implementará en el registro informático de sacas y paquetes postales a efectos de eliminar los errores, así como las pérdidas de tiempo y recursos en corregirlos luego de realizar el control aduanero.

### 2.1.8. Transformación Digital

La transformación digital se puede definir como el conjunto de capacidades digitales de una organización para mejorar sus procedimientos y procesos buscando maximizar la eficiencia de las operaciones.

“Considerada ampliamente, la transformación digital constituye un proceso que, en esencia, tiene tres características básicas:

- Es Inevitable. Es un fenómeno en curso, y frente a este, cada organización decide si se convierte en un actor activo y en un protagonista o si asume el rol de un observador pasivo que se queda fuera de él.
- Involucra un cambio profundo. No se refiere a modificaciones sutiles o superficiales en el modelo del negocio, sino a la reinención de la manera en que tradicionalmente ha funcionado la organización.
- Implica más que solo tecnología. No se refiere solo a modificaciones en materia tecnológica, sino a reconsiderar, a la luz de los nuevos desarrollos, la manera en que se hace la estrategia y los procesos, así como se adaptan los comportamientos, la cultura y los individuos” (Perkin & Abraham, 2017, pág. 50).

El presente trabajo involucra cambiar la forma de realizar las operaciones de control aduanero, utilizando tecnologías no intrusivas para la inspección y un aplicativo informático con uso de la nube institucional al considerar que la transformación digital: “También se podría definir como el conjunto de decisiones estratégicas que toman las empresas como consecuencia del impacto de las tecnologías digitales, tan diversas como computación en la nube, inteligencia artificial, analítica, *big data*, *mobile*, internet de las cosas, medio sociales y *blockchain*” (Werner & Reyes Zamora, 2018, pág. 15).

Al respecto, desde marzo del 2020 las organizaciones se han obligado a implementar nuevas tecnologías de la información para reducir el impacto de la pandemia del Covid 19 en sus operaciones, dentro de estas se encuentra la Administración Aduanera y Tributaria que desde antes de la pandemia ya contaba con tecnologías diversas como Microsoft Teams y servicios de almacenamiento en la nube (SherePoint), red social Yammer, Wiki, entre otros aplicativos digitales, los que han permitido implementar las optimizaciones planteadas más adelante.

## 2.2. Cadena Logística de Importación Postal

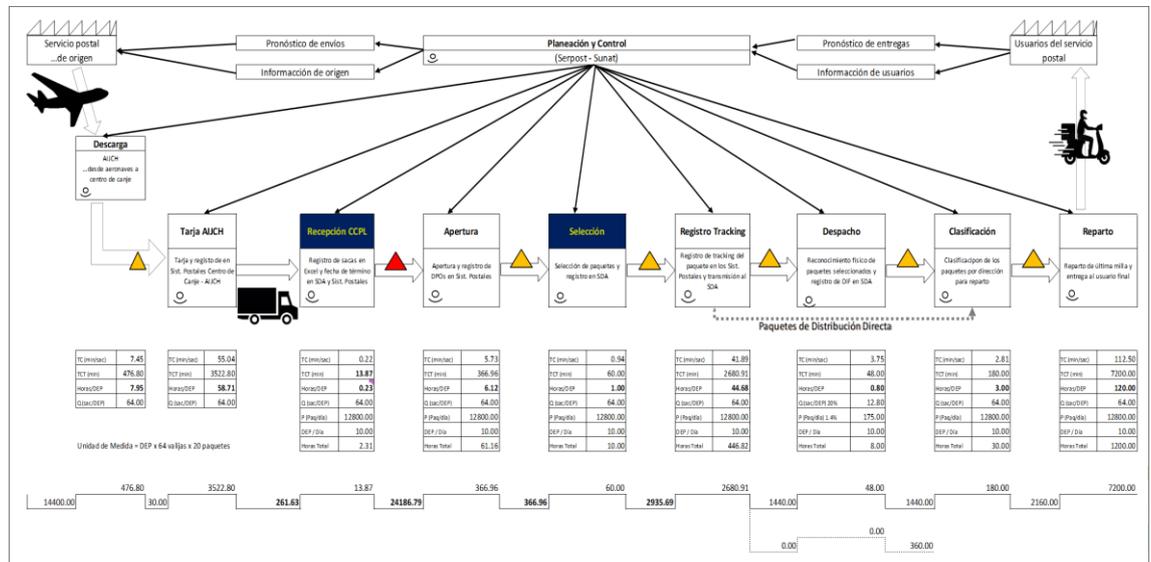
Las operaciones de la cadena logística de importación postal inician con el pedido o la compra – venta internacional y terminan con la entrega final de las mercancías adquiridas. En el presente trabajo se detallarán gráfica y descriptivamente tales operaciones en una situación inicial a diciembre del 2019 (previo a la declaratoria de emergencia nacional por el Covid 19), a tal efecto utilizaremos la herramienta “Mapa de Flujo de Valor – VSM” del *Lean Management*, para analizar todas las actividades que agregan valor al proceso, centrándonos específicamente en aquellas correspondientes al control aduanero.

El análisis tomará datos del proceso en cuanto a cantidad de movimientos que para el presente estudio corresponde a la cantidad de valijas postales (sacas) que se trasladan en una aeronave y se registran en un manifiesto de carga postal, llamado también Documento de Envíos Postales – DEP, conteniendo en promedio

64 valijas postales<sup>37</sup>. Cada DEP se considerará como un lote de producción cuyos paquetes postales se tramitan de manera conjunta desde el país de origen, arriban conjuntamente también al aeropuerto Jorge Chávez, son tramitados conjuntamente en el Centro de Clasificación Postal de Lima (CCPL), para finalmente ser entregados a los usuarios finales en sus domicilios o en las oficinas descentralizadas del operador postal, según los procedimientos postales.

Estando a estas consideraciones, los datos de cantidad de valijas postales por DEP y sus tiempos de procesamiento se obtuvieron de un análisis muestral realizado sobre la trazabilidad de varios manifiestos de carga postal -DEP- registrados en los sistemas aduaneros y, asimismo, de los registros de operación de la División de Control Operativo de la Intendencia de Aduana Aérea y Postal. La cadena de suministro completa se muestra en el siguiente diagrama VSM, junto con los parámetros de cantidad (lote de 64 valijas postales) y tiempos de operación.

**Figura 4. Diagrama VSM del proceso de importación postal – Estado Inicial (diciembre del año 2019)**



Nota. Figura de elaboración propia. Los datos numéricos se obtuvieron de los registros de la División de Control Operativo de la IAAP sobre el control postal y del estudio de tiempos muestral realizado con datos registrados en el SDA – Importa Fácil durante el mes de diciembre de 2019.

<sup>37</sup> Dato estimado con información de la base de datos del SDA – Importa fácil, durante diciembre del 2019.

### 2.3. Descripción del proceso

En este apartado procederemos a describir el proceso antes mostrado, el cual inicia cuando el usuario del servicio postal realiza un pedido *E-Commerce*, una compraventa internacional o toma conocimiento que va a recibir una encomienda por medio del servicio postal desde el extranjero. Los envíos postales son entregados en las oficinas postales del país de origen asignándoseles un código único conocido como DPO (documento postal de origen) o número de seguimiento (*Tracking*). Luego se inicia el proceso como sigue:

**Traslado internacional del envío postal.-** Los paquetes recibidos en las oficinas descentralizadas de origen son trasladados a la oficina central para su clasificación y consolidación junto con otros envíos que serán trasladados a nuestro país. Esta consolidación se realiza y se generan los marbetes postales que corresponden a las etiquetas con códigos las cuales son colocadas en el paquete postal o en la valija postal que agrupa varios pequeños paquetes. El medio de transporte es por lo general aéreo, pero también se usa el medio marítimo. Si bien sobre esta operación no se puede tener control, se ha estimado su tiempo en 10 días de ejecución.

**Descarga.-** Los medios de transporte descargan las valijas postales en las zonas habilitadas para tal efecto. En el caso aéreo lo realizan únicamente en el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, específicamente en las áreas de estacionamiento de aviones y luego se realiza el traslado a la zona de transferencia para ser entregada al operador postal. Para toda esta operación se ha estimado un tiempo de 7.95 horas.

**Tarja.-** Las valijas postales son recibidas por el operador postal en la zona de transferencia en el aeropuerto, realizándose luego el registro de cada saca en sus sistemas informáticos a efectos de numerar y transmitir a la Administración Aduanera el manifiesto de carga postal -DEP-, generándose el acta de traslado a efectos de proceder de cargar los vehículos para su posterior traslado al CCPL, previa autorización de la Autoridad Aduanera. Todas estas tareas tienen un tiempo estimado de 58.71 horas.

**Traslado de la carga del AIJCH al CCPL.-** Realizada la diligencia de autorización de la Autoridad Aduanera, los vehículos con precinto de seguridad trasladan la carga amparada en un acta de traslado hacia el CCPL. Este traslado tiene un tiempo estimado de 4.36 horas.

**Recepción en el CCPL.-** Arribado el vehículo al CCPL, se procede a su descarga en presencia de la Autoridad Aduanera, y a la vez se realiza la lectura y registro de los códigos de los marbetes a efectos de su contabilización y posterior registro del término de la descarga en los sistemas postales y aduaneros. Esta operación tiene un tiempo de 0.23 horas (13.87 minutos). Las herramientas que utiliza la Autoridad Aduanera para esta operación son:

- Pistolas de lectura de código de barras; y
- Hojas de cálculo para el registro de los códigos de los marbetes por medio de las pistolas.

**Almacenamiento temporal 1.-** Una proporción considerable de valijas postales, según criterios de urgencia y tipo de servicio son almacenadas temporalmente en

el CCPL hasta tener capacidad de procesarlas. Se ha estimado un tiempo de almacenamiento promedio de 403.11 horas (16.8 días).

**Apertura de valijas.-** El operador postal procede con la apertura y desconsolidación de las valijas y asimismo procede con el registro del arribo en sus sistemas informáticos, luego pone a disposición de la Administración Aduanera los paquetes postales a efectos de su control y selección para reconocimiento físico. El tiempo estimado es de 6.12 horas.

**Selección.-** La Autoridad Aduanera recibe los paquetes desconsolidados y procede a verificar los mismos de manera física, observando los valores consignados en el paquete, la descripción de la mercancía y otros datos relevantes para la selección, en una mínima proporción utiliza también dos (02) equipos de rayos x para realizar inspección no intrusiva. Aquellos paquetes seleccionados para reconocimiento físico son registrados en los sistemas aduaneros para su control y trazabilidad. Asimismo, imprime el registro para hacer firmar el cargo de entrega al operador postal. El tiempo de selección y su registro suman 1 hora. Los equipos de rayos x utilizados son:

- Un equipo de rayos x marca Rapiscan 6040 de 0.60x0.40 m<sup>2</sup> de túnel de carga (de propiedad de Senasa), 100% operativo, ubicado en el área de pequeños paquetes.
- Un equipo de rayos x marca Astrophysics 7060 de 0.70x0.60 m<sup>2</sup> de túnel de carga (de propiedad de Sunat), 100% operativo en 2019, ubicado en el área de EMS.
- Uso eventual de un equipo de rayos x marca Rapiscan 100100 de 1x1 m<sup>2</sup> de túnel de carga (de propiedad de Senasa), parcialmente operativo, ubicado en el área de Encomiendas Internacionales.

Asimismo, el soporte informático para el trabajo de selección es la hoja de cálculo y el Sistema de Despacho Aduanero (SDA) – módulo de Importa Fácil. También se vale de pistolas para la lectura de código de barras de los paquetes (DPO). Los criterios de selección obedecen a los regulados en los procedimientos y normas legales de la materia, siendo estos i) cuando el valor del paquete postal, o el conjunto de estos para el mismo consignatario arribados en la misma aeronave, supera los USD 200 (doscientos dólares americanos) o bien ii) se trate de mercancía prohibida o restringidas por los sectores competentes (MTC, DIGEMID, SENASA, DIGESA, SUCAMEC, otros).

**Almacenamiento temporal 2.-** Todos los paquetes son materia de almacenamiento temporal corto de 48.93 horas hasta que se proceda a su registro y/o transmisión.

**Registro del Tracking.-** El operador postal recibe los paquetes postales de la operación anterior, seleccionados para reconocimiento físico o no, a efectos de registrar la información detallada del paquete en sus sistemas informáticos, asimismo lanza la información del manifiesto detallado a los sistemas aduaneros de aquellos paquetes seleccionados para reconocimiento físico. Estas operaciones en total duran 44.68 horas.

**Despacho de Importación.-** Solo los paquetes seleccionados para reconocimiento físico son puestos a disposición de la Autoridad Aduanera para la verificación de las formalidades aduaneras de despacho simplificado de importación, numerándose la Declaración de Importa Fácil (DIF) y la cancelación de los tributos que correspondan. Estas actividades tienen un tiempo de 0.8 horas. Los paquetes que no fueron seleccionados para despacho de importación pasan directamente a la siguiente etapa de clasificación.

**Clasificación.-** Los paquetes postales procedentes de las etapas anteriores, son materia de clasificación por la dirección en entrega, para ser trasladados a las oficinas desconcentradas del operador postal en Lima y a nivel nacional, teniendo un tiempo estimado de 3 horas.

**Reparto.-** Las oficinas descentralizadas coordinan con el usuario final la entrega del paquete en su domicilio o para recojo en oficina según las dimensiones y peso del mismo, para lo cual firman un cargo de entrega y culmina esta operación con su registro correspondiente en los sistemas informáticos del operador. Su tiempo es de 120 horas (5 días).

#### 2.4. Estimación del *Lead Time* de la entrega de paquetes postales

Es importante definir el concepto de *Lead Time* que resulta ser “una expresión genérica utilizada mucho en logística para analizar la rapidez del flujo de materiales y que podríamos definir como el tiempo que media desde que se inicia un “proceso operativo” –aprovisionamiento, almacenaje, fabricación, distribución– hasta su finalización” (Tejero, 2007, pág. 28). Para el presente trabajo adecuaremos el concepto de *Lead Time* de entrega de paquetes postales al tiempo que media desde que se realiza la orden de entregar un paquete por la vía postal en el país de origen (compra o encomienda), hasta que efectivamente se realiza la entrega al usuario final<sup>38</sup>.

Estando a esta definición, en este apartado se estiman los tiempos para cada operación del proceso, debiéndose tener en cuenta que los paquetes postales tienen dos caminos luego de la operación de selección, la gran mayoría sigue el camino de distribución directa, siendo una mínima proporción los que se encaminan a despacho aduanero de importación antes de su distribución. Según el análisis de datos, esta relación en cantidad de paquetes es de 100 a 1.37. A tal efecto, se utiliza una muestra para estimar los tiempos, la que obedece a 450 Documentos de Envíos Postales (DEP) registrados desde el 01/12/2019 al 31/12/2019 en los sistemas aduaneros (SDA - Importa Fácil). Estos consignan información desde la fecha de arribo de las aeronaves hasta la transmisión del Manifiesto (DEP) desconsolidado. Los resultados mostrados en la siguiente tabla corresponden al valor del tiempo esperado o promedio de los 450 registros (expresado en días) de cada operación del proceso. Asimismo, cabe precisar que los tiempos de Traslado internacional, Acarreo a Clasificación, Clasificación y Reparto; fueron estimados fuera de la muestra en base al tiempo estimado por el juicio de expertos del sector

---

<sup>38</sup> Sánchez Gómez (2008) define el *Lead Time* (plazo medio de aprovisionamiento) como una medida de la agilidad de respuesta y flexibilidad de los procesos de entrega por parte del proveedor. Señala el autor que su cálculo resulta de la media de la diferencia existente entre la fecha de recepción del pedido y la fecha de emisión del pedido al proveedor. Esta es la manera en que se calcularon los tiempos de las operaciones del proceso en este trabajo de investigación.

postal - aduanero, a efectos de tener una estimación del tiempo total del proceso<sup>39</sup> que finalmente corresponde al *Lead Time* de la entrega de paquetes postales. En la tabla siguiente se muestran los resultados.

**Tabla 1. Tiempos del proceso de importación postal (valores en horas)**

DOP	Operación	Despacho	Distribución Directa
⇨	Traslado internacional	240.00	240.00
○	Descarga	7.95	7.95
⇨	Acarreo a Tarja	0.50	0.50
○	Tarja	58.71	58.71
⇨	Traslado Interno	4.36	4.36
◻	Recepción	0.23	0.23
▽	Almacenamiento 1	403.11	403.11
○	Apertura	6.12	6.12
⇨	Acarreo a Selección	6.12	6.12
◻	Selección	1.00	1.00
▽	Almacenamiento 2	48.93	48.93
○	Tracking	44.68	44.68
⇨	Acarreo a Despacho	24.00	0.00
◻	Despacho	0.80	0.00
⇨	Acarreo a Clasificación	24.00	6.00
○	Clasificación	3.00	3.00
⇨	Acarreo a Reparto	36.00	36.00
○	Reparto	120.00	120.00
	<b>Lead Time (horas)</b>	<b>1029.51</b>	<b>986.71</b>
	<b>Lead Time (días)</b>	<b>42.90</b>	<b>41.11</b>

Nota. Tabla de elaboración propia. La primera columna contiene la simbología del DOP (Diagrama de Operaciones del Proceso) a efectos de identificar fácilmente el tipo de operación. Los datos numéricos se obtuvieron de los registros de la División de Control Operativo de la IAAP sobre el control postal y del estudio de tiempos muestral realizado con datos del SDA - Importa Fácil para el mes de diciembre 2019.

La ecuación utilizada para estimar el tiempo promedio por cada operación es la siguiente:

$$Media (X) = \frac{1}{n} \left( \sum_{i=1}^n X_i \right)$$

Donde:

*Media (X)* = Tiempo promedio de cada operación;

*X<sub>i</sub>* = Tiempos registrados por operación correspondientes a cada DEP (Fecha Final – Fecha Inicial);

*n* = Cantidad de DEPs materia de análisis.

Asimismo, la ecuación utilizada para estimar el “*Lead Time* de entrega de paquetes postales” es la siguiente:

<sup>39</sup> Estos tiempos obedecen a las operaciones realizadas netamente por los operadores de comercio que escapan al control de la Administración Aduanera, no teniendo relevancia al estimar la variación de tiempos al considerarse valores constantes tanto en diciembre 2019 como en agosto del 2023 luego de ejecutadas las mejoras.

$$Lead\ Time = \sum_{j=1}^N Media(X_j)$$

Donde:

*Lead Time* = Tiempo total que media desde que se realiza la orden de entregar un paquete por la vía postal en el país de origen, hasta que efectivamente se realiza la entrega del mismo, al usuario final;

*Media (X<sub>j</sub>)* = Tiempo promedio de cada operación del proceso;

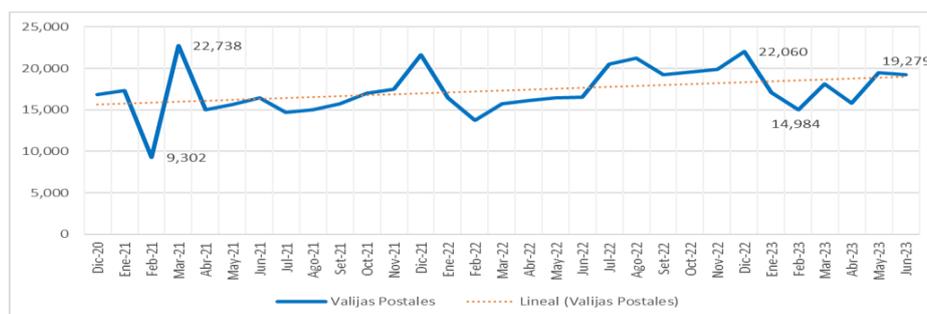
N = Cantidad de operaciones que forman parte del proceso.

Como se puede observar, el *Lead Time* de la entrega de paquetes postales es de 42.90 días para los paquetes sometido a reconocimiento físico, y de 41.11 días para los paquetes sujetos a distribución directa. Pasando al análisis de estos datos, las operaciones con mayor tiempo de ejecución corresponden al Almacenamiento 1 (luego de la Recepción), el Traslado internacional, el Reparto, la Tarja, el Almacenamiento 2 (entre la Selección y Tracking) y el Tracking. Considerando que estas operaciones podrían contener desperdicios, se plantearán, más adelante, cambios en el proceso para reducir estos tiempos, en la medida que estén dentro de las competencias de la Administración Aduanera.

## 2.5. Crecimiento de las transacciones postales de Importación

Según los registros mensuales de la División de Control Operativo sobre la cantidad de valijas postales recibidas y controladas en el CCPL, se puede observar un comportamiento estacional con picos en los meses de diciembre y caídas en los meses de febrero (salvo en marzo 2021 que arribaron 22,734 valijas rezagadas en aeropuertos de origen por efectos de la pandemia del Covid 19). Asimismo, se puede apreciar una tendencia creciente en el tiempo con un máximo de 22,060 valijas en diciembre 2022. En el gráfico siguiente se muestra esta información.

**Figura 5. Comportamiento y tendencia del comercio postal**



Nota. Gráfico de elaboración propia. Los datos numéricos se obtuvieron de los registros de la División de Control Operativo de la IAAP sobre el control postal hasta junio de 2023.

## 2.6. Recaudación Aduanera por Importaciones Postales

De la información que consta en los registros de la Institución se puede estimar el valor de la recaudación del régimen de importación postal en el periodo de 2014 a noviembre del 2018. Según esto, el valor máximo estimado correspondiente al año 2014 asciende a S/. 10'078,075.48 y el valor mínimo de S/. 7'610,255.60 corresponde a año 2016. Los detalles se muestran en la tabla siguiente:

**Tabla 2. Estimación de la recaudación aduanera del Importa fácil**

Año	Valor FOB	Ratio a CIF	Valor CIF	Tributos			
	(USD)	10%	(USD)	Ad-Valorem (4%)	IGV (18%)	Total (USD)	Total (Soles)
2014	11,521,487.42	1.1	12,673,636.16	506,945.45	2,372,504.69	2,879,450.14	10,078,075.48
2015	11,130,446.66	1.1	12,243,491.33	489,739.65	2,291,981.58	2,781,721.23	9,736,024.30
2016	8,700,219.04	1.1	9,570,240.94	382,809.64	1,791,549.10	2,174,358.74	7,610,255.60
2017	11,249,354.29	1.1	12,374,289.72	494,971.59	2,316,467.04	2,811,438.62	9,840,035.18
2018 (a Nov.)	9,683,936.59	1.1	10,652,330.25	426,093.21	1,994,116.22	2,420,209.43	8,470,733.01
Promedio							9,147,024.72

Nota. Tipo de Cambio considerado 3.5 Soles / USD. Valor CIF estimado equivalente a 1.1 del valor FOB (10% por Flete + Seguro). Fuente. Elaboración propia con información de "Estadísticas de Comercio Exterior de Sunat ([https://www.sunat.gob.pe/estad-comExt/modelo\\_web/regimen\\_noDefinitivo.html](https://www.sunat.gob.pe/estad-comExt/modelo_web/regimen_noDefinitivo.html))

A efectos de poder tener una medida de qué significa una recaudación de alrededor de 9.15 millones de nuevos soles anuales en promedio, en el régimen postal, se procederá a estimar la recaudación aduanera e institucional total para poder comparar estos valores con miras a establecer el contexto del servicio postal nacional desde el punto de vista de la recaudación fiscal. En tal sentido, en la siguiente tabla se muestran las estimaciones antes señaladas con fuente de la nota tributaria institucional publicada en el postal web.

**Tabla 3. Comparación de la recaudación del Importa Fácil respecto de la recaudación aduanera total y del total de la Institución**

Año	Tributos Internos (S/.)	Tributos Aduaneros (S/.)	Tributos Postales (S/.)	Participación Postal / T. Aduaneros	Participación Postal / T. Sunat
2014	81,103,624,894.75	24,993,419,430.15	10,078,075.48	0.040%	0.0095%
2015	77,270,525,547.12	24,668,384,232.77	9,736,024.30	0.039%	0.0096%
2016	80,347,045,091.22	25,384,665,249.88	7,610,255.60	0.030%	0.0072%
2017	81,224,170,167.52	26,690,240,998.60	9,840,035.18	0.037%	0.0091%
2018 (a Nov.)	83,025,073,685.03	27,938,543,840.45	8,470,733.01	0.030%	0.0076%
Promedio				0.0354%	0.0086%

Nota. Fuente: Elaboración propia con información de "Nota tributaria de Sunat (<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/>)".

Según se puede observar, la recaudación fiscal del régimen aduanero especial postal solo representa el 0.035% respecto del total recaudado por la Administración Aduanera en el país, y 0.009% respecto de la recaudación efectuada por toda la Administración Aduanera y Tributaria.

## 2.7. Optimización de las Operaciones del Proceso de Importación Postal

Considerando el crecimiento del comercio por la vía postal y sus niveles de recaudación aduanera detallados en el apartado anterior, resulta importante tener primero i) un modelo de gestión de riesgos aduaneros de aplicación especial y exclusiva para el proceso de control aduanero postal, alineado a los procedimientos y normativa nacional e internacional sobre la materia. En segunda etapa, ii) se optimizará el proceso logístico de comercio exterior postal en base al análisis situacional antes realizado, para luego iii) finalizar con la digitalización de los registros de las actividades de control<sup>40</sup>.

### 2.7.1. Modelo de Gestión de Riesgos para el Targeting Postal

#### Principios del modelo de selección

Para el desarrollo del presente modelo, es necesario tener los siguientes principios rectores que permitirán orientar el modelo, estos son los siguientes:

- A. **Core business del control postal aduanero.-** Según el análisis contextual del negocio postal aduanero<sup>41</sup> a que se refiere el crecimiento de los movimientos de valijas postales en los últimos años con tendencia a seguir creciendo en el tiempo, así como sus muy bajos niveles de recaudación, es posible afirmar que el control aduanero postal no se debe centrar exclusivamente en la recaudación fiscal. Según este análisis el negocio del control aduanero postal entonces debe consistir en ofrecer un alto nivel de servicio a los usuarios del comercio exterior postal y, asimismo, mantener un alto nivel de control de mercancías prohibidas (narcóticos, armas y explosivos), restringidas, patrimonio cultural, especies CITES y otros similares.
- B. **Priorización de las incidencias en la selección de envíos postales.-** Considerando el principio anterior, se procederá a realizar la priorización de los riesgos/criterios de selección de paquetes postales a que se refieren la defraudación, el contrabando, mercancías restringidas y prohibidas, patrimonio cultural, armas, explosivos y municiones, productos CITES, Propiedad Intelectual, narcóticos y Dinero transfronterizo. Estableciéndose cuales son más prioritarios respecto de los otros (categorizados y priorizados), se puede tener ya un buen criterio técnico para desplegar las acciones de selección y control aduanero de los paquetes postales al tener claro qué se pretende encontrar. Para tal efecto, se tiene la siguiente matriz de riesgos ordenados de mayor a menor prioridad.

---

<sup>40</sup> Esta es la secuencia lógica a que se refiere Cuatrecasas en su texto de 2011: "Organización de la Producción y Dirección de Operaciones"

<sup>41</sup> Aquí tenemos en cuenta el proceso de gestión de riesgos planteado por WCO en "Customs Risk Management Compendium", donde se señala que se debe iniciar el mismo con el análisis contextual.

**Tabla 4. Matriz de riesgos priorizados en el comercio exterior postal**

Orden	Prioridades	Peso Asignado
	<b>Mercancía Restringida</b>	
	1.1 Alimentos y perecibles	
1	1.2 Equipos médicos y de Telecomunicaciones	30%
	1.3 Medicamentos y precursores	
	1.4 Explosivos y armamento	
2	<b>Drogas</b>	25%
	<b>Tráfico Ilícito de Mercancías</b>	
3	2.1 Patrimonio cultural	20%
	2.2 Cites	
	<b>Recaudación</b>	
	3.1 Subvaluación	
4	3.2 Acogimiento indebido	18%
	3.3 Fraccionamiento de envíos	
	3.4 Contrabando	
5	<b>Propiedad Intelectual</b>	5%
6	<b>Dinero Transfronterizo</b>	2%
	<b>TOTAL</b>	100%

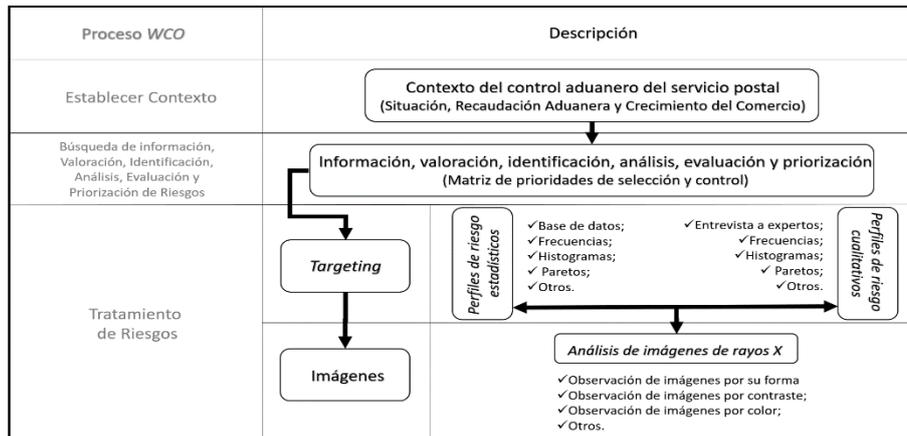
Nota. Tabla de elaboración propia en base al análisis del personal de la División de Control Operativo que labora en la sede postal y los registros de información del sistema aduanero SIGEDA para las acciones de control extraordinario ejecutadas sobre carga postal.

- C. **Requerimiento del cliente interno.**- Finalmente, el siguiente principio es importante a efectos de dimensionar la cantidad de envíos que pueden ser tramitados, tanto en la misma selección, como en el despacho aduanero de ingreso al país, debiendo considerarse las capacidades de operación de la División de Envíos Postales que tiene a cargo realizar el reconocimiento físico de los paquetes postales seleccionados.

En consecuencia, el presente modelo primero define la variable de *Giro del negocio aduanero postal* considerando el contexto, para luego en base al análisis de información de riesgos realizar su *Priorización de los mismos*. Finalmente, tomando en cuenta la *Capacidad de procesamiento* de la operación del Despacho Aduanero (cantidad de paquetes postales procesados), se pueda seleccionar paquetes respondiendo las preguntas ¿qué? seleccionar y ¿cuánto? se debe seleccionar.

Estando a estos principios, ahora se verá el ¿cómo? seleccionar sacas y paquetes postales aplicando técnicas operativas de *targeting* bajo el uso de perfiles de riesgo en base al análisis estadístico de datos y de las características físicas de las sacas y paquetes postales, así como el mayor uso de equipos de rayos x para visualizar imágenes que representan riesgo aduanero apoyado con sonidos predefinidos que se emiten por el aplicativo informático desarrollado para el mejor control aduanero. Este esquema, nos permitirá seleccionar las sacas y paquetes postales gestionando la selección de los envíos en función del riesgo y la disponibilidad de recursos necesarios, considerando las prioridades de riesgo preestablecidas, optimizando de este modo el control aduanero. El modelo se muestra en la siguiente figura.

**Figura 6. Esquema del modelo de selección de sacas y paquetes postales**



Nota: Elaboración propia en base al proceso sugerido por WCO en *Customs Risk Management Compendium*.

## Fases del modelo

**1ra fase:** Selección de sacas.- Acción de control que se ejecutaría inmediatamente después de realizar la recepción en la apertura de los camiones en el CCPL. Esta operación utilizará al 100% la inspección de las valijas postales usando métodos no intrusivos de rayos x, permitiendo realizar una preselección (1ra Selección) de valijas a efectos de direccionarlas a las siguientes operaciones de control y selección. En tal sentido, corresponde al operador tramitar las sacas no seleccionadas por un proceso de mayor rapidez sin presencia de la autoridad aduanera, para su distribución directa<sup>42</sup>.

**2da fase:** Selección de paquetes.- Acción que se realizará en 4 subprocesos de control y selección 100% no intrusiva (Encomiendas internacionales - EI, Pequeños paquetes comunes - PP, Pequeños paquetes registrables – RI y paquetes Express Mail Service - EMS) localizados en diferentes áreas físicas dentro del CCPL. El insumo que reciben estos subprocesos obedece a las sacas seleccionadas en la fase anterior.

### 2.7.2. Cadena Logística de Importación Postal Optimizada

#### Identificación de operaciones críticas bajo gestión y control de la Administración Aduanera

Como se puede observar, las operaciones con mayor tiempo de ejecución (con mayor cantidad de desperdicios según la filosofía *Lean*), son las siguientes:

- ◆ *Almacenamiento temporal 1.*- Que tiene un tiempo de almacenamiento temporal muy grande de 403.11 horas (16.8 días) además de generar altos inventarios durante su ejecución.
- ◆ *Tarja.*- Con tiempo estimado para realizar las actividades de esta operación de 58.71 horas (2.45 días).
- ◆ *Almacenamiento temporal 2.*- Se ha estimado un tiempo de 48.93 horas (2.04 días).

<sup>42</sup> De esta manera se aplica el principio rector sugerido en el *Convenio de Kyoto* revisado sobre "Control aduanero mínimo necesario para asegurar el cumplimiento de los reglamentos"

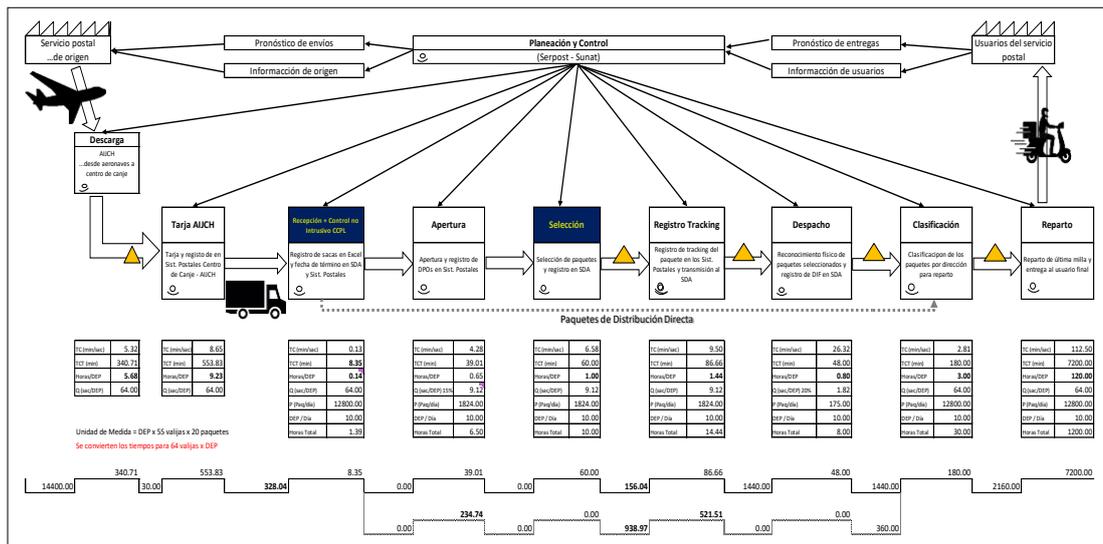
- ◆ **Tracking.-** Tiene un estimado de 44.68 horas (1.86 días).

### Optimización de las operaciones de la cadena logística de importación postal

Para optimizar el proceso y las operaciones que representan mayor generación de desperdicios (tiempos, inventarios y costos) es necesario reconfigurar aquellas operaciones bajo gestión y control de la Administración Aduanera en concordancia con lo que Pinheiro et al (2015) señalan: “Las organizaciones en lugar de concentrarse en las condiciones del sector, deberían concentrarse en las competencias esenciales de sus empresas y utilizar las habilidades, los procesos y las tecnologías para crear ventaja competitiva sustentable en su cadena de valor”.

En tal sentido, se han optimizado las operaciones de la cadena logística donde tiene participación y competencia la Administración Aduanera, como se muestra en el siguiente VSM, donde se ve cómo se han redefinido las actividades que conforman las operaciones de **Tarja** ahora con participación remota del personal de la Administración Aduanera. Asimismo, se ha incorporado el “control no intrusivo al 100%” de las sacas postales en las operaciones de **Recepción y Selección** lo que ha permitido eliminar el **Almacenamiento temporal 1** que generaba altos de inventarios y costos relacionados, así como reducir los tiempos del **Almacenamiento temporal 2** y el de la operación de **Tracking**.

**Figura 7. Diagrama VSM del nuevo proceso de importación postal (a agosto del 2023)**



Nota. Figura de elaboración propia. Los datos numéricos se obtuvieron de los registros de la División de Control Operativo de la IAAP sobre el control postal y del estudio de tiempos muestral realizado con datos del SDA – Importa fácil durante agosto de 2023.

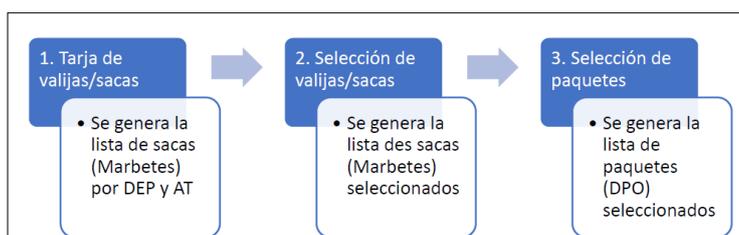
## 2.8. Implementación de un Aplicativo de Control Aduanero Postal

Habiendo ya optimizado las operaciones del proceso, con el objeto de digitalizar las labores de control postal, ahora se detallará la implementación de un aplicativo que permita capturar, manejar y compartir la información de control y selección de sacas – paquetes postales, haciendo el trabajo de la autoridad aduanera más rápido y eficiente, para lo cual se utilizará el registro de información en la nube institucional.

### 2.8.1. Registros del proceso de control postal

El flujo de selección de paquetes postales, enfocado en la generación de registros de control aduanero, se ha definido en tres etapas que generan registros de información interrelacionados y dependientes entre ellos, como sigue:

**Figura 8. Flujo general de selección de paquetes postales y generación de registros de control**



Fuente: Elaboración propia

### 2.8.2. Diseño del aplicativo

En el presente gráfico se muestra un esquema general de funcionamiento del aplicativo. Este requiere de datos del proceso de selección de paquetes postales capturados con pistolas de código de barras. Asimismo, el aplicativo ayudará con el registro de esta información para luego almacenarla en la nube y usarla para realizar su registro en el SDA – Importa Fácil. Luego, también se podrá comunicar al operador postal el detalle de los paquetes seleccionados por medio de correo electrónico, eliminando el uso del papel. Finalmente, el aplicativo deberá permitir generar el reporte diario al culminar el servicio en el puesto de control, también de manera digital con remisión automática a las jefaturas vía correo electrónico.

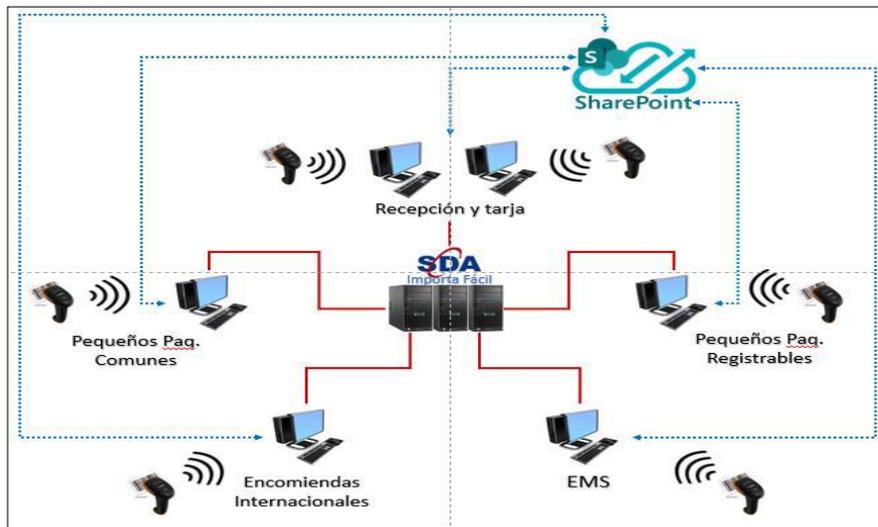
**Figura 9. Esquema general de funcionamiento del aplicativo**



Fuente: Elaboración propia

En la figura siguiente se muestra cómo es que se deben conectar los puntos de captura de datos de cada operación de control aduanero en los diferentes servicios postales, la recepción de carga, la nube del SharePoint y los servidores del SDA.

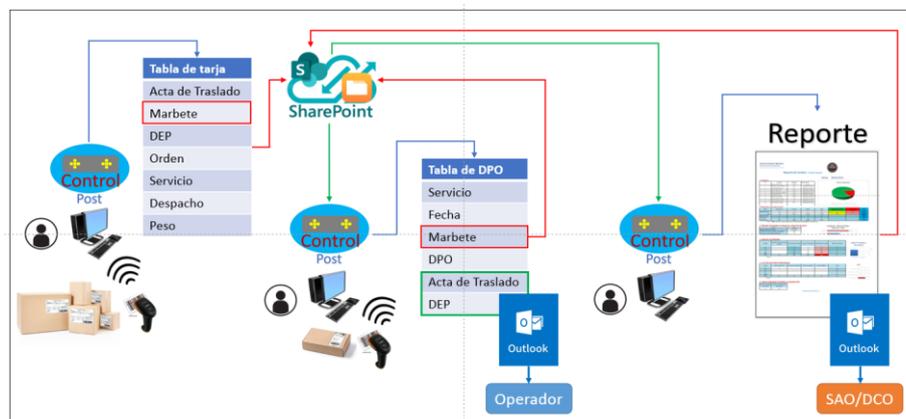
**Figura 10. Distribución de equipos y conectividad informática**



Fuente: Elaboración propia

Las 3 fases del funcionamiento del aplicativo se detallan de manera gráfica en la siguiente figura.

**Figura 11. Interrelación de tablas y datos del aplicativo**



Fuente: Elaboración propia

Según se observa, la implementación del aplicativo permitirá contar con las funcionalidades que se requieren para el correcto y óptimo control aduanero de selección de los paquetes postales para su despacho de importación, según las necesidades del puesto de control postal. Con el aplicativo se automatizarán procedimientos que demandan bastante mano de obra y tiempo.

Es importante tener en cuenta que, durante el desarrollo del aplicativo, que involucra la generación del código del programa, se han dispuesto validadores con emisión de alertas sonoras y de texto diversas, tipo *Poka-yoke*, que el programa hará respecto de la captura de los códigos de barras de los DPOs y MARBETES. Esto a efectos de validar que no se registren códigos incorrectos que luego generarán mucho trabajo adicional de subsanación y registro. En tal sentido, se detectarán los errores en la captura de datos en tiempo real, durante su ejecución, y se emitirá sonidos de error y textos explicativos, corrigiéndose de inmediato los códigos errados para continuar con el registro.

También, se ha dispuesto la programación del aplicativo, con la misma lógica antes expuesta, para la emisión de sonidos de alerta cuando se capturen códigos de MARBETE de valijas postales que provienen de países con alto riesgo aduaneros previamente perfilados, de modo tal que el personal pueda estar alerta cuando estas valijas sean sometidas al control no intrusivo, mejorando de este modo la manera de realizar los hallazgos.

## **2.9. Estimación del Nuevo Lead Time**

Habiéndose implementado las mejoras en el proceso y su digitalización antes expuestas, se ha estimado el nuevo tiempo de cada operación del proceso utilizando la misma metodología empleada para su medición inicial, pero ahora con datos de los registros del SDA correspondientes a agosto del 2023, teniendo como resultado un *Lead Time* de 19.77 días para la entrega de los envíos postales al consumidor final desde la fecha de compra o pedido, para el caso de envíos postales sometido a despacho de importación aduanera. Asimismo, para los envíos que no fueron seleccionados a reconocimiento físico, siendo sujetos a distribución directa, se estimó un *Lead Time* de 18.97 días. El resumen de tiempos por operación se muestra en la tabla siguiente:

**Tabla 5. Tiempos del proceso de importación postal mejorado (agosto del 2023, tiempo estimado en horas)**

DOP	Operación	Despacho	Distribución Directa
⇒	Traslado internacional	240.00	240.00
○	Descarga	5.68	5.68
⇒	Acarreo a Tarja	0.50	0.50
○	Tarja	9.23	9.23
⇒	Traslado Interno	5.47	5.47
⊠	Recepción + Control N.I.	0.14	0.14
▽	Almacenamiento 1	0.00	0.00
○	Apertura	0.65	3.91
⇒	Acarreo a Selección	0.00	0.00
⊠	Selección	1.00	1.00
▽	Almacenamiento 2	2.60	15.65
○	Tracking	1.44	8.69
⇒	Acarreo a Despacho	24.00	0.00
⊠	Despacho	0.80	0.00
⇒	Acarreo a Clasificación	24.00	6.00
○	Clasificación	3.00	3.00
⇒	Acarreo a Reparto	36.00	36.00
○	Reparto	120.00	120.00
	<b>Lead Time (horas)</b>	<b>474.51</b>	<b>455.27</b>
	<b>Lead Time (días)</b>	<b>19.77</b>	<b>18.97</b>

Nota. Tabla de elaboración propia. Los datos numéricos se obtuvieron de los registros de la División de Control Operativo de la IAAP sobre el control postal y del estudio de tiempos muestral realizado para el mes de agosto 2023.

## Conclusiones

Según los resultados detallados en la sección anterior, se puede verificar que los tiempos de las operaciones de la cadena de suministro postal y el *Lead Time* total se han reducido, de valores iniciales de 42.90 días (con despacho de importación) y 41.11 días (con distribución directa) a valores de 19.77 y 18.97 días, respectivamente. Esto representa una reducción del tiempo de entrega de los paquetes postales en más de 22 días, que significa, en promedio, una reducción del orden del 54% respecto del tiempo medido inicialmente durante diciembre del 2019.

En la tabla siguiente se muestra el *Lead Time* total, tanto inicial como final (luego de las mejoras implementadas), así como la diferencia entre estos que obedece a la reducción obtenida.

**Tabla 6. Comparación y estimación de reducción de tiempos del proceso de importación postal (tiempo estimado en días)**

OPERACIONES INICIALES		TIEMPOS INICIALES		NUEVAS OPERACIONES		NUEVOS TIEMPOS		REDUCCIÓN	
DOP	Operación	Despacho	Distribución Directa	DOP	Operación	Despacho	Distribución Directa	Despacho	Distribución Directa
⇒	Traslado internacional	240.00	240.00	⇒	Traslado internacional	240.00	240.00	0.00	0.00
○	Descarga	7.95	7.95	○	Descarga	5.68	5.68	2.27	2.27
⇒	Acarreo a Tarja	0.50	0.50	⇒	Acarreo a Tarja	0.50	0.50	0.00	0.00
○	Tarja	58.71	58.71	○	Tarja	9.23	9.23	49.48	49.48
⇒	Traslado Interno	4.36	4.36	⇒	Traslado Interno	5.47	5.47	-1.11	-1.11
□	Recepción	0.23	0.23	□	Recepción + Control N.I.	0.14	0.14	0.09	0.09
▽	Almacenamiento 1	403.11	403.11	▽	Almacenamiento 1	0.00	0.00	403.11	403.11
○	Apertura	6.12	6.12	○	Apertura	0.65	3.91	5.47	2.20
⇒	Acarreo a Selección	6.12	6.12	⇒	Acarreo a Selección	0.00	0.00	6.12	6.12
□	Selección	1.00	1.00	□	Selección	1.00	1.00	0.00	0.00
▽	Almacenamiento 2	48.93	48.93	▽	Almacenamiento 2	2.60	15.65	46.33	33.28
○	Tracking	44.68	44.68	○	Tracking	1.44	8.69	43.24	35.99
⇒	Acarreo a Despacho	24.00	0.00	⇒	Acarreo a Despacho	24.00	0.00	0.00	0.00
□	Despacho	0.80	0.00	□	Despacho	0.80	0.00	0.00	0.00
⇒	Acarreo a Clasificación	24.00	6.00	⇒	Acarreo a Clasificación	24.00	6.00	0.00	0.00
○	Clasificación	3.00	3.00	○	Clasificación	3.00	3.00	0.00	0.00
⇒	Acarreo a Reparto	36.00	36.00	⇒	Acarreo a Reparto	36.00	36.00	0.00	0.00
○	Reparto	120.00	120.00	○	Reparto	120.00	120.00	0.00	0.00
	<b>Lead Time (horas)</b>	<b>1029.51</b>	<b>986.71</b>		<b>Lead Time (horas)</b>	<b>474.51</b>	<b>455.27</b>	<b>555.00</b>	<b>531.44</b>
	<b>Lead Time (días)</b>	<b>42.90</b>	<b>41.11</b>		<b>Lead Time (días)</b>	<b>19.77</b>	<b>18.97</b>	<b>23.12</b>	<b>22.14</b>

Nota. Tabla de elaboración propia. Los datos numéricos se obtuvieron de los registros de la División de Control Operativo de la IAAP sobre el control postal y de la estimación de tiempos muestral realizada para el mes de diciembre de 2019 y agosto de 2023 con datos del SDA – Importa fácil.

Según esto, se puede evidenciar que las acciones de optimización de las operaciones del proceso, implementadas desde julio de 2020 hasta agosto de 2023, han permitido crear mayor eficiencia en la cadena logística postal al reducir el *Lead Time* de entrega de los paquetes postales a los usuarios finales y eliminar los inventarios en el CCPL (almacenamiento de sacas postales) reduciendo también los costos de operación. Todo ello en concordancia con el cumplimiento de los objetivos estratégicos institucionales: OEI.02 de reducir los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras; OEI.03 al reducir el fraude aduanero y el OEI.04 sobre fortalecer la capacidad de gestión interna por optimizar los procesos y mejorar la productividad de los recursos institucionales.

En consecuencia, queda acreditado que las eficiencias logradas en las labores de Control Aduanero tienen un efecto positivo directo en la Competitividad del Servicio Postal.

Asimismo, es importante señalar que dentro de la mejora continua de procesos se tienen aún propuestas en etapa de implementación, como son la instalación de transportadores de rodillos eléctricos flexibles, la centralización del control aduanero en la zona de descarga de camiones, la instalación de monitores para tener control visual de las valijas con errores y riesgos aduaneros y la reubicación de las operaciones de despacho aduanero para tener una línea de producción secuencial "Selección – Transmisión – Despacho Aduanero". Todas ellas de cara a seguir mejorando los procesos, reduciendo los tiempos y costos que finalmente tendrán un impacto directo en los usuarios finales y en la competitividad de la cadena de suministros postal del país.

## Referencias

Banco Central de Reserva del Perú - BCRP. (15 de Agosto de 2023). *Banco Central de Reserva del Perú*. Obtenido de Banco Central de Reserva del Perú: <https://www.bcrp.gob.pe/apps/pbi-y-crecimiento/crecimiento.html>

- Chirinos, R. (2007). *Comercio y crecimiento: Una revisión de la hipótesis "Aprendizaje por las Exportaciones"*. Lima: Banco Central de Reserva del Perú. Recuperado el Agosto de 2023
- Cuatrecasas, L. (2011). *Organización de la Producción y Dirección de Operaciones*. España: Diaz de Santos. Recuperado el Julio de 2023
- McEachern, W. A. (2014). *Econ Macroeconomía* (3ra ed.). (R. H. Rodríguez, Ed.) México D..F., México: Cengage Learning Editores S.A. de C.V. Recuperado el 17 de Agosto de 2023
- Ministerio de Conomía y Finanzas. (2013). Decreto Supremo N° 244-2013-EF. *Reglamento del Régimen Aduanero Especial de Envíos o Paquetes Postales transportados por el Servicio Postal y otras disposiciones*. Lima, Perú: MEF.
- Núñez Pauca, D., Landa Gálvez, G., & Chong Chong, M. (2019). *Best Practices in Manufacturing Processes (Experiences from Latin America)* (Vols. Jorge Luis García Alcaraz, Leonardo Rivera Cadavid, Rosa Guadalupe González Ramírez, George Leal Jamil, Mario Gustavo Chong Chong). eBook: Springer. Recuperado el junio de 2023
- Perkin, N., & Abraham, P. (2017). *Building the Agile Business through Digital Transformation* (1th ed.). London, Great Britain: Kogan Page Limited. Recuperado el Agosto de 2023
- Pinheiro, O., Breval, S., Rodriguez, C., & Follmann, N. (2015). *Una nueva definición de la logística interna y forma de evaluar la misma*. Ingeniare. Santiago: Ingeniare. Recuperado el 2023
- Tejero, J. J. (2007). *Logística Integral - La gestión operativa de la empresa* (3ra Edición ed.). Madrid, España: ESIC EDITORIAL. Recuperado el agosto de 2023
- The Nikkan Kogyo Shimbun, Ltd. Tokyo. (1987). *Poka - Yoke (Título original: Pokayoke dai zukan)* (1991 en español ed.). (A. C. Álvarez, Trad.) Madrid, España: Tecnologías de Gerencia y Producción S.A. edición en español 1991. Recuperado el Julio de 2023
- Universal Postal Union - UPU. (2004). Convenio Postal Universal. *Unión Postal Universal*. Berna: Universal Postal Union. Recuperado el Julio de 2023, de <https://apps.ree.gob.pe/portal/webtratados.nsf/xsp/.ibmmodres/domino/OpenAttachment/VICUS/MREPERU%21%21portal/tratados.nsf/9C63831F85F32F59052571C7006CA182/%24FILE/M-0982-e-1.pdf>
- Universal Postal Union. (10 de Julio de 1964). Convenio de la Unión Postal Universal. *Convenio de la Unión Postal Universal*. Viena, Austria: UPU.
- Werner, A. C., & Reyes Zamora, D. (2018). *REVOLUCION.PE "La Transformación Digital de once empresas en el Perú"* (1ra ed.). Lima, Perú: Penguin Randon House Grupo Editorial S.A. Recuperado el Agosto de 2023

World Customs Organization - Universal Postal Union. (2018). Guía conjunta OMA–UPU para el despacho aduanero postal. *Comité de Contacto OMA–UPU* (pág. 63). OMA–UPU. Recuperado el 27 de julio de 2023, de [www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org)

**MATERIA ADUANERA**

Artículo ganador del  
segundo puesto del  
Concurso de Artículos 2023

# EL PROGRAMA OPERADOR ECONÓMICO AUTORIZADO Y SU INCIDENCIA EN EL COMERCIO INTERNACIONAL DEL SECTOR AGROEXPORTADOR DE LA REGIÓN LA LIBERTAD

**Lillian Verónica Díaz Marchena**

**Resumen:** En este artículo se realiza un análisis de la incidencia que tiene el Programa Operador Económico Autorizado, en el comercio internacional del sector agroexportador de la Región La Libertad, a fin de que siga contribuyendo a tener fronteras ágiles y seguras que acorten el tiempo de la cadena de suministro.

**Abstract:** This article analyzes the impact that the Authorized Economic Operator Program, has on international trade in the agro-export sector of the La Libertad Region, to continue contributing to having agile and secure borders that shorten the time of Supply Chain.

**PALABRAS CLAVE:** Internacionalización, cadena de suministro, Operador Económico Autorizado, Acuerdos de Reconocimiento Mutuo, Exportación, Desarrollo sostenible, capacitación y formación, fluctuación de precios internacionales, auditoría.

**KEYWORDS:** Internationalization, supply chain, Authorized Economic Operator, Mutual Recognition Agreements, Export, Sustainable development, training and education, international price fluctuation, audit.

## Introducción

El crecimiento del sector agrícola es de dos a cuatro veces más eficaz para aumentar los ingresos de los más pobres en comparación con otros sectores, por lo tanto, su desarrollo cobra importancia al contribuir a la reducción de la pobreza, incrementando los ingresos y mejorando la seguridad alimentaria para el 80 % de la población mundial en nivel de pobreza, los cuales viven en las zonas rurales y se dedican principalmente a labores agrícolas (Banco Mundial, 2023).

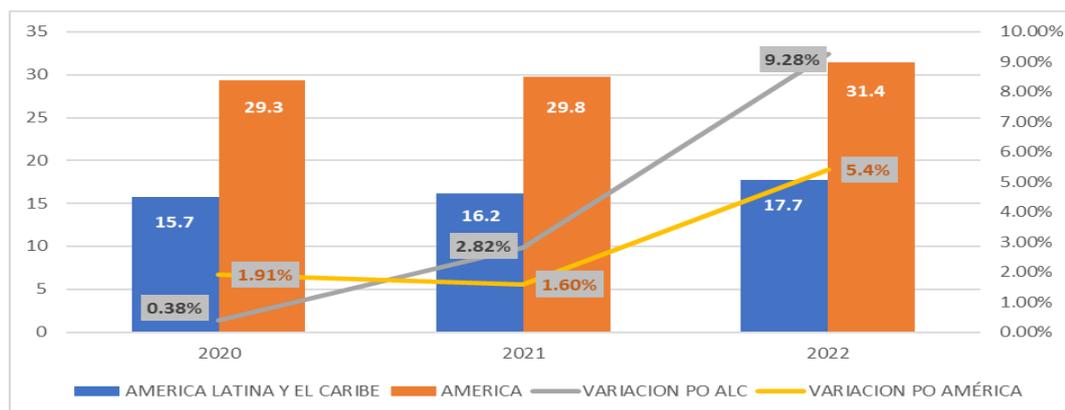
En ese contexto, actualmente el sector agrícola no sólo orienta su producción a los mercados locales, sino también a los mercados internacionales, así las agroexportaciones a nivel mundial se han incrementado en los últimos años, por ejemplo, en el año 2022 las exportaciones agrícolas a nivel mundial alcanzaron cifras récord, superando los US\$ 2 trillones de dólares por primera vez, un 7.4% más que en el 2021 (Interfax Information Services Group, 2023).

EE. UU continuó siendo el mayor exportador agrícola, y por ende un participante clave en el comercio agrícola mundial, (Foreign Agricultural Trade of the US Database, USDA, Economic Research Service, 2023), añadiendo un 9.1% a sus ventas en el extranjero por un total de US\$ 193 billones, teniendo entre sus principales destinos de exportación a Canadá, México, China, Japón y Alemania. Por su parte, Brasil quedó en segundo lugar, aumentando los envíos en un 35%, lo que les representó un incremento de US\$ 135 billones. Los Países Bajos cayeron del segundo al tercer lugar (US\$ 121 billones, + 1.6%). Alemania y China también se ubicaron entre los cinco principales proveedores de alimentos del mundo. (Interfax Information Services Group, 2023).

Por su parte, en el caso de América Latina y el Caribe (ALC), los sistemas agroalimentarios de ésta región están legítimamente reconocidos como uno de los más exitosos del planeta, al contribuir de manera significativa a un conjunto de objetivos de desarrollo, entre los que se incluyen el crecimiento y la promoción del comercio, la reducción de la pobreza, la seguridad alimentaria y nutricional, así como la capacidad de adaptación climática, además de ser la mayor región exportadora neta de productos alimenticios del mundo, lo cual contribuye a la reducción y estabilización de los precios (World Bank Group, 2020).

En el 2022 las agroexportaciones provenientes de 19 países latinoamericanos alcanzaron el 17.7% del total mundial. En combinación con las de Estados Unidos y Canadá, las Américas en su conjunto representaron el 31.4% de las agroexportaciones mundiales (The International Food Policy Research Institute – IFPRI, 2023).

**Gráfico 1: Participación de América Latina y el Caribe en las agroexportaciones en el mundo en el periodo 2020-2022 (%)**



Fuente: The International Food Policy Research Institute (IFPRI). Elaboración: Propia

Respecto al Perú, el sector agricultura ha ido incorporando nuevas investigaciones y desarrollo tecnológico, lo cual le está permitiendo que la producción nacional se oriente también a los mercados internacionales (Danton et al., 2023), habiendo alcanzado notoriedad en este sector debido a sus altos niveles de calidad y producción.

De acuerdo con las cifras proporcionadas por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo – MINCETUR(2023), en el 2022 el Perú alcanzó los US\$ 9,807 millones en agroexportaciones, cifra que representa el 12.3 % mayor a la registrada en el 2021, ingresando a 133 mercados del mundo, teniendo más de 2700 empresas agroexportadoras, y manteniendo como su principal destino a Estados Unidos, con un valor de US\$ \$ 3,414 millones (35% del total de envíos), lo que representa un 16.6% mayor al registrado en el 2021, así también, nuestro país es el primer proveedor de arándano a dicho país, y el segundo de uva, palta, espárrago y cebolla fresca.

En el caso del arándano, las condiciones geográficas del Perú y su consecuente incremento de este cultivo, ha posicionado al país como el mayor exportador de este producto en el mundo en términos de valor de exportación (ITC-TradeMap, 2020) con US\$ 1,291 millones exportados a nivel nacional, en 225,583 toneladas y con una participación de 100 exportadores(Fresh report, 2023); a pesar de no ser originario del país, desplazando así a un competidor que casi siempre se mantuvo en el primer lugar (Chile), y encabezando la lista de departamentos de origen, La Libertad, seguido de Lambayeque y Lima.

Como observamos, el sector agricultura viene evidenciando un crecimiento significativo en el proceso de internacionalización, lo cual contribuye positivamente a la diversificación económica de nuestro país. A través de este proceso las empresas del sector agricultura buscan incrementar sus actividades más allá de las fronteras nacionales, para lo cual implementan acciones estratégicas que les permitan otorgarle a sus clientes un producto con un valor agregado que lo distinga de sus competidores internacionales, haciendo uso intensivo de su capacidad de innovación, ventajas competitivas y comparativas, trabajando de manera coordinada, a fin de asegurar su crecimiento comercial en el tiempo.

Dentro de este proceso de internacionalización mediante el cual las empresas agroexportadoras buscan lograr establecer estrategias de diversificación y desempeño internacional eficientes, es importante realizar un adecuado seguimiento y control de la cadena de suministro, entendido esta como un diseño mediante el cual las empresas buscan obtener resultados financieros, reduciendo costos, aumentando la eficiencia de la empresa, mejorando la calidad de los productos y la colaboración, y aumentando la rentabilidad.

En ese escenario, la Administración Aduanera desde el Programa Operador Económico Autorizado (en adelante OEA), desempeña un papel importante en la cadena de suministro, puesto que al ofrecer beneficios a aquellos operadores que adopten esquemas que garanticen la seguridad de la cadena logística, así como de las operaciones de comercio exterior, en cuanto a simplificación de trámites, atención preferente, y minimización de los canales de control; esto repercute de manera positiva en la cadena de suministro, entendiendo que el tiempo para que la empresa agroexportadora recupere sus activos, será menor.

Entonces, con la finalidad de contribuir a la sostenibilidad y fomentar el dinamismo de este importante sector, resulta importante determinar la incidencia que tiene el programa OEA en el mantenimiento o incremento del nivel de las agroexportaciones, para lo cual tomaremos como muestra las agroexportaciones de los OEA que operan en la Región La Libertad; así mismo se establecerán algunas recomendaciones que pueden contribuir a que el programa siga teniendo repercusiones positivas en la cadena de suministro de este sector.

## 1. Referencial teórico

### 1.1 La internacionalización

La internacionalización tiene sus raíces en la teoría clásica del comercio internacional, según la cual los países se especializan en producir bienes y servicios a menores costos de producción, de modo que el comercio internacional surge de la especialización, la integración y la división del trabajo. (a nivel internacional); permitiendo que los recursos se dirijan a sus usos más eficaces en cada país involucrado en actividades comerciales. De esta manera, el país producirá y exportará productos que produzca de manera más eficiente e importará productos que no pueda producir de manera eficiente (Cardozo, Chavarro y Ramirez, 2007).

Galván (2003) define la internacionalización como aquel conjunto de operaciones que facilitan el establecimiento de vínculos más o menos estables entre la empresa y los mercados internacionales, a lo largo de un proceso de creciente implicación y proyección internacional.

Por su parte Claver y Quer (2000) señala que "la internacionalización desde un punto de vista corporativo, en el que la decisión de ampliar geográficamente el campo de actividad de la empresa, en su forma más sencilla, representa la búsqueda de nuevos mercados extranjeros con el producto actual que ofrece la

empresa, lo que consideran como un desarrollo de mercados dentro de la matriz de estrategias de crecimiento de la empresa".

## **1.2 Cadena de Suministro**

### **1.2.1. Definición**

Para el Consejo de Profesionales de Administración de la Cadena de Suministro (CSCMP, 2016) define la cadena de suministro la gestión de todas las actividades de la cadena de suministro para maximizar el valor al cliente y lograr una ventaja competitiva sostenible. En ese sentido, dichas actividades de la Cadena de Suministro involucran todo, desde el desarrollo de producto, abastecimiento, manufactura hasta la logística, así como los sistemas de información necesarios para coordinar estas actividades (CSCMP, 2016).

Jacoby, Chávez, Torres y Bowersox coinciden en que no existe un consenso para la definición de la cadena de suministro. Aunque se puede definir como la integración de procesos claves y críticos que pertenecen o tienen relación con el proceso logístico que involucra desde el proveedor inicial hasta el consumidor final. Para David Blanchard (2007), una cadena de suministro, en sus elementos básicos, viene a ser una secuencia de acontecimientos y procesos que tiene un producto; es decir, se extiende desde el proveedor hasta el cliente final.

Por su parte, Sunil Chopra y Peter Meindl (2008) definen a la cadena de suministro como la composición de todas las partes involucradas, directa o indirectamente para satisfacer la petición de un cliente, esta cadena de suministro incluye a los fabricantes, proveedores, transportistas, almacenistas, vendedores y clientes.

### **1.2.2. Objetivo**

El objetivo de una cadena de suministro debe ser maximizar el valor total generado. El valor que una cadena de suministro general es la diferencia entre lo que vale el producto final para el cliente y costos en que la cadena incurre para cumplir la petición de este. (Chopra y Meindl, 2008), este valor total maximizado beneficiará a cada una de las partes que componen la cadena de suministro, lo que permitiría una mejor relación colaborativa donde todas las partes puedan recibir un beneficio.

#### **1.2.2.1. Métricas importantes en las que incide la labor de la Administración Aduanera**

- a) Tasa de Inversión en Capital de Trabajo, entendida ésta como la cantidad de inversión que se realiza para obtener determinada ganancia.
- b) El Ciclo de Conversión de Efectivo, es una métrica que representa los días que demora una unidad monetaria en retornar, midiendo el tiempo desde la venta, hasta que se recibe la ganancia esperada. Es decir, que la agilidad que tiene una empresa se basa en el tiempo que sus activos están inmovilizados.

### **1.2.3. El Programa Operador Económico Autorizado**

#### **1.2.3.1. Antecedentes**

El Operador Económico Autorizado (OEA), tiene sus orígenes en el Marco SAFE de Estándares (WCO SAFE Framework of Standards) de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), creado con el objetivo de garantizar la circulación fluida de las mercancías del comercio internacional dentro de un escenario de seguridad de las cadenas logísticas internacionales (Quindimil 2017).

A raíz del mencionado marco normativo se instaura el Programa OEA, el cual busca que los operadores certificados, adopten esquemas que garanticen la seguridad de la cadena logística, así como de las operaciones de comercio exterior, adquiriendo en retribución, beneficios en cuanto a simplificación de sus trámites, atención preferente, y minimizar los canales de control, lo cual se ve reflejado en mejores y mayores oportunidades de crecimiento para los operadores y bienestar para los ciudadanos (Céspedes y Álvarez 2016).

En el caso de nuestro país, se adoptó este programa con la promulgación del Reglamento de Certificación del Operador Económico Autorizado, aprobado por Decreto Supremo N.º 184-2016-EF, siendo recogido también en la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N.º 1053, su Reglamento y el Procedimiento General INPCFA-PG.13-V2 aprobado por RIN N.º 035-2016-SUNAT-5F000000. Dicha normativa delega en la Administración Aduanera, disponer los requisitos, la forma y plazos para la incorporación paulatina de los operadores de comercio exterior -OCE, que pueden solicitar la certificación.

### **1.2.3.2. Definición**

El artículo 25º de la Ley General de Aduanas, establece que el OEA: “es aquel operador de comercio exterior u operador interviniente, certificado por la SUNAT al haber cumplido cumplir con las condiciones y requisitos dispuestos en el presente Decreto Legislativo, su Reglamento y aquellos establecidos en las normas pertinentes” (Decreto Legislativo N.º 1053).

El Operador Económico Autorizado, es pues entonces, un socio estratégico para las Aduanas de cada país, que luego de las evaluaciones y cumplimiento de requisitos establecidos por cada aduana una de ellas, ha sido calificado como un operador confiable, que vela por el aseguramiento de su cadena logística (Céspedes y Álvarez 2016).

### **1.2.3.3. Requisitos**

De acuerdo con la normatividad vigente en nuestro país, el OEA debe cumplir con las condiciones y requisitos de trayectoria satisfactoria de cumplimiento de la normativa vigente, sistema adecuado de registros contables y logísticos que permita la trazabilidad de las operaciones, solvencia financiera debidamente comprobada, y nivel de seguridad adecuado (Decreto Legislativo N.º 1053).

### **1.2.3.4. Beneficios**

Para el caso de los exportadores, el programa ofrece diversos beneficios como la disminución del nivel de reconocimiento físico, aprobación automática de la solicitud de Drawback, salvo excepciones, regularización automática cuando el exportador y el agente de aduana son OEA; disminución de la selección a regularización con revisión de documentos; atención preferente durante

contingencias o eventualidades de cierre de puertos y/o aeropuertos; atención preferente en las atenciones de orientación y asistencia presencial, telefónica y virtual (correo electrónico) en materia aduanera; atención preferente de las consultas técnicas en materia aduanera; asignación de un sectorista de la División del Operador Económico Autorizado, entre otros. (Anexo III del Procedimiento General: Certificación del Operador Económico Autorizado- DESPA-PG.29). Todo esto, que redundará en tiempos más cortos (menores) en la atención de sus despachos y en menores costos.

### **1.2.3.5. Cantidad de operadores y entidades públicas participantes**

Actualmente el Programa OEA de nuestro país cuenta con 361 operadores de comercio exterior certificados, entre exportadores, importadores, depósitos temporales, agentes de aduana, depósitos aduaneros, empresas de servicio entrega rápida y almacenes aduaneros. Así mismo, cuenta con cuatro (04) entidades públicas participantes: SUCAMEC, SENASA, MINSA, SANIPES, las cuales también otorgan beneficios a las empresas certificadas.

## **1.2.4. Acuerdos de Reconocimiento Mutuo**

### **1.2.4.1. Definición**

El reconocimiento mutuo es un concepto amplio que supone que una acción o decisión tomada válidamente por una Administración de Aduanas es reconocida y aceptada por otra Administración Aduanera. En ese contexto, el objetivo del reconocimiento mutuo de los OEA es que una Administración de Aduanas reconozca los resultados de la validación y las autorizaciones de OEA realizados/emitados por la otra Administración Aduanera, y se comprometan recíprocamente, a proporcionar importantes y comparables beneficios a los operadores económicos autorizados por la contraparte en el acuerdo (Pedruelo, 2016).

En ese contexto, los Acuerdos de Reconocimiento Mutuo (ARM), se refiere a la firma de un documento formal entre dos o más Administraciones de Aduanas en el que se describen las circunstancias y condiciones en las que los Programas OEA son reconocidos y aceptados entre las partes firmantes (Pedruelo, 2016). Además, el ARM define los beneficios mutuos de los que disfrutarán las empresas OEA de los países participantes y establece los aspectos prácticos necesarios para que las administraciones de aduanas participantes atribuyan estos beneficios (OMA, 2021).

### **1.2.4.2. Beneficios**

El reconocimiento mutuo de los programas de OEA proporciona beneficios tanto a nivel Aduana-Aduana como a nivel de Aduana-Empresa. Así, las Aduanas mejorarán su gestión de riesgos permitiendo centrar sus controles en los cargamentos de mayor riesgo, agilizando a su vez los envíos de bajo riesgo. Por su parte las empresas OEA conseguirán mejoras de la eficiencia económica a través de la reducción del tiempo y los costos asociados a los controles aduaneros debido a un tratamiento prioritario; reducción de los costos y las demoras, a través de inspecciones prioritarias cuando la carga es seleccionada para control, facilitando así el cumplimiento de los plazos de entrega; mejora de la predicción y la precisión

en el movimiento de mercancías entre los territorios de los países firmantes con la consiguiente mejoría de la competitividad de las empresas; reducción de robos y hurtos de la carga mediante la mejora de la seguridad de la cadena de suministro (Pedruelo, 2016).

## **1.3 Sector Agroexportador**

### **1.3.1. Exportación**

#### **1.3.1.1. Definición**

Para Hill (2001) exportación es la venta de productos o servicios producidos en un país a los residentes de otro país. En ese sentido, a fin de ampliar este concepto, debemos tener en consideración que, de acuerdo con la Ley General de Aduanas, la Exportación Definitiva es el régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. No encontrándose afecta al pago de tributos" (Decreto Legislativo N.º 1053).

En consecuencia, las exportaciones se encuentran reguladas bajo principios fundamentales como la imposición en el país de destino y la no exportación de tributos<sup>43</sup>, a fin de liberar al producto exportado de incidencia fiscal, de tal manera que las mercancías exportadas puedan competir en mercados internacionales, con similar carga fiscal a la de productos nacionales y sin distorsión del precio final (Arana, 2011).

#### **1.3.1.2. Consideraciones y requisitos**

Se debe entender como exportador a la persona natural o jurídica que destina mercancías al régimen aduanero de exportación definitiva, para lo cual debe contar con: a) Número del RUC y no tener la condición de no habido, b) DNI si es peruano, o carné de extranjería, pasaporte o carné de permiso temporal de permanencia si es extranjero, cuando no está obligado a inscribirse en el RUC (Resolución de Superintendencia N° 024-2020/SUNAT).

El exportador puede tramitar la exportación a través de una Declaración Aduanera de Mercancías (DAM), Declaración Simplificada de Exportación (Exportador/Agente de Aduanas) Exportación Simplificada Web (Exportador a través de su clave sol), Exporta Fácil (SERPOST), Envíos de Entrega Rápida (Empresa EER).

En cuanto a lo documentos que amparan la exportación encontramos: la Declaración Aduanera de Mercancías, el documento de transporte; y la factura o boleta de venta, cuando exista la obligación de emitirla; de no existir tal obligación, una declaración jurada en la forma que determine la Administración Aduanera (Decreto Supremo N° 0102-009-EF).

#### **1.3.1.3. Beneficios para el Régimen de Exportación Definitiva**

---

<sup>43</sup> Según este principio, el impuesto se aplica en el Estado de recepción de los bienes o servicios, y no en el Estado del cual provengan. Véase Blanco, Andrés, "Los criterios del origen y del destino en el Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones internacionales": en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, págs.523 y ssgtes.

El exportador que utiliza insumos importados en su mercancía de exportación puede solicitar los beneficios de restitución de derechos arancelarios, reposición de mercancías en franquicia arancelaria, y el saldo a favor del exportador.

#### **a) Régimen de Restitución de derechos arancelarios – Drawback**

El Glosario de Términos Aduanales de la Secretaría del Convenio Multilateral Sobre Cooperación y Asistencia Mutua Entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal (1994) define al Drawback como el régimen Aduanero que permite, con motivo de la exportación de Mercancías obtener la Restitución total o parcial de los gravámenes a la importación que hayan pagado, sea por esas mercaderías, sea por los productos contenidos en las mercancías exportadas o consumidos durante su producción.

Por su parte, Moreno (2009), definen al Drawback como la devolución de los derechos de importación, que gravan a los insumos importados que se utilicen en la elaboración de mercancías que luego se exportan, pudiendo también estar referidos a sus envases, embalajes, etc. Es decir, que los exportadores obtienen la correspondiente devolución, de los derechos aduaneros y otros impuestos que gravaron la importación de materias primas y productos que se incorporaron o fueron utilizados en la elaboración de las mercancías exportadas, así como sus envases, acondicionamiento y /o embalajes

El Convenio de Kyoto Revisado<sup>44</sup> (2006) define al Drawback como la cantidad de derechos e impuestos reembolsados bajo el sistema de reintegro de importación; el régimen aduanero que, cuando se exportan las mercancías, prevé el reembolso (total o parcial) de los derechos e impuestos de importación aplicados sobre las mercancías o sobre las materias contenidas en ellas o consumidas en su producción; dando libertad a cada país miembro de precisar normativamente los alcances del régimen dentro de su territorio.

De acuerdo con la normativa nacional, se entiende por Drawback al Régimen Aduanero que permite a las empresas productoras-exportadoras, como consecuencia de la exportación, obtener la devolución de un porcentaje del valor FOB del producto exportado, en razón que el costo de producción se ha visto incrementado por los derechos arancelarios que gravan la importación de insumos incorporados o consumidos en la producción del bien exportado (Decreto Legislativo N° 1053).

Actualmente la tasa de restitución es de 3%, la misma que se aplica sobre el valor FOB del producto exportado, con el tope del 50% de su costo de producción, que corresponde a los materiales directos utilizados, mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación (Supremo N° 314-2014-EF).

#### **b) Reposición de mercancías en franquicia arancelaria**

---

44 CONVENIO DE KYOTO, Anexo F, capítulo 3, Definiciones.

Para Lanziano (1979), el término franquicia generalmente se interpreta como libertad, liberalidad o excepción de alguna contribución, derecho, especialmente por la introducción y extracción de mercaderías, desde o hacia el extranjero, respectivamente. Siendo entonces un concepto netamente aduanero que se aplica para eliminar restricciones cualitativas y cuantitativas (Carbajal, 1997).

De acuerdo con el Glosario de Términos de la Ley General de Aduanas, se entiende por franquicia a la exención total o parcial del pago de tributos, dispuesta por ley. En ese sentido, la citada norma peruana indica que la Reposición de mercancías en franquicia arancelaria, es el régimen aduanero que permite la importación para el consumo de mercancías equivalentes, a las que habiendo sido nacionalizadas, han sido utilizadas para obtener las mercancías exportadas previamente con carácter definitivo; sin el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo.

Entonces, se puede afirmar que este régimen aduanero busca exonerar de los derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación, a las mercancías equivalentes a las que habiendo sido nacionalizadas han sido transformadas, elaboradas o materialmente incorporadas en productos exportados definitivamente, es decir que sirven para reponer insumos utilizados en la elaboración de los productos exportados.

Son beneficiarios de este régimen, los importadores-productores y los exportadores-productores que hayan importado por cuenta propia los bienes sujetos a reposición de mercancía en franquicia (Decreto Legislativo N° 1053).

### **c) Saldo a favor del exportador**

De acuerdo con la normatividad tributaria peruana, el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador, a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal (Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo).

En ese sentido, el saldo a favor del exportador es un mecanismo promotor de las exportaciones que busca compensar o devolver al exportador, el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de sus compras, generado por operaciones de exportación (Vilca, 2022). Entendiendo como crédito fiscal a aquél que está constituido por el impuesto soportado, principalmente, en facturas de proveedores, notas de débito y de crédito recibidas que acrediten la adquisición o utilización de servicios efectuados en el período tributario respectivo, siendo necesario el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV (Arana, 2011).

Para Ramos (2021) el saldo a favor del exportador es una medida necesaria otorgada por el estado, que busca incentivar el sector exportador, la cual se traduce en no condenar a nuestros productores nacionales al fracaso en el mercado internacional, debido a que, sin este procedimiento, a los exportadores no le quedaría otra salida que incrementar a sus costos el IGV de sus compras,

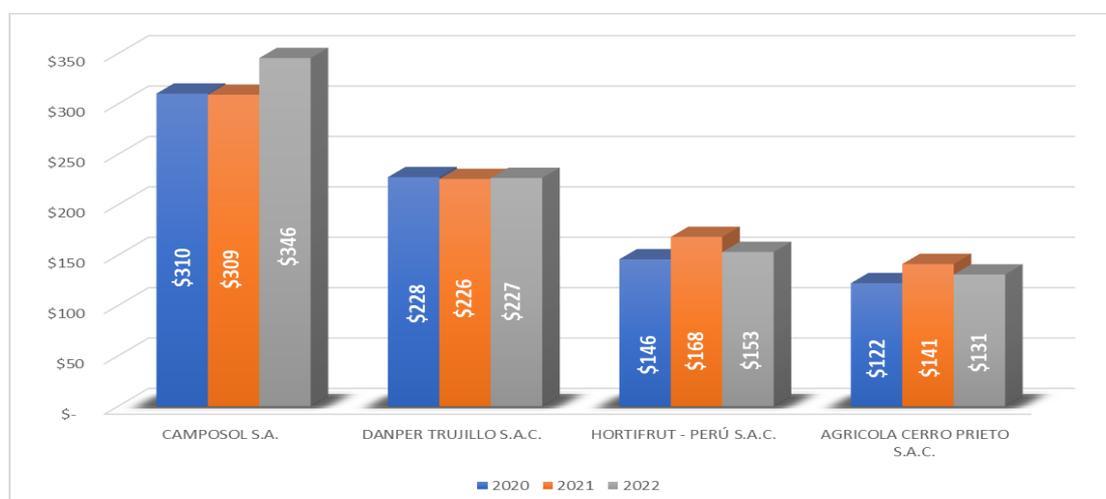
dado que no sería posible aplicarlos contra sus ventas, toda vez que las exportaciones no están afectas al IGV.

Entonces podemos afirmar que el saldo a favor del exportador es un mecanismo tributario que permite la devolución al exportador, del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, pagado en las adquisiciones gravadas destinadas a ventas exoneradas. Beneficio tributario que debe ser solicitado por el exportador y es sujeto a evaluación por la Administración Tributaria.

### 1.3.2. Desempeño Agroexportador en la Región La Libertad

En el año 2022 las agroexportaciones efectuadas por los OEA que operan en la Región La Libertad registraron un valor superior a US\$ 1,171 millones, siendo lideradas por CAMPOSOL S.A. con US\$ 345.7 millones, cifra que representó un incremento del 11.76% respecto al año anterior, seguida por DANPER TRUJILLO S.A.C. con US\$ 226.7 millones (+0.42%), de HORTIFRUT - PERÚ S.A.C. con US\$ 153.2 millones (-8.87) y AGRÍCOLA CERRO PRIETO S.A.C con US\$ 130.9 millones (-7.36%).

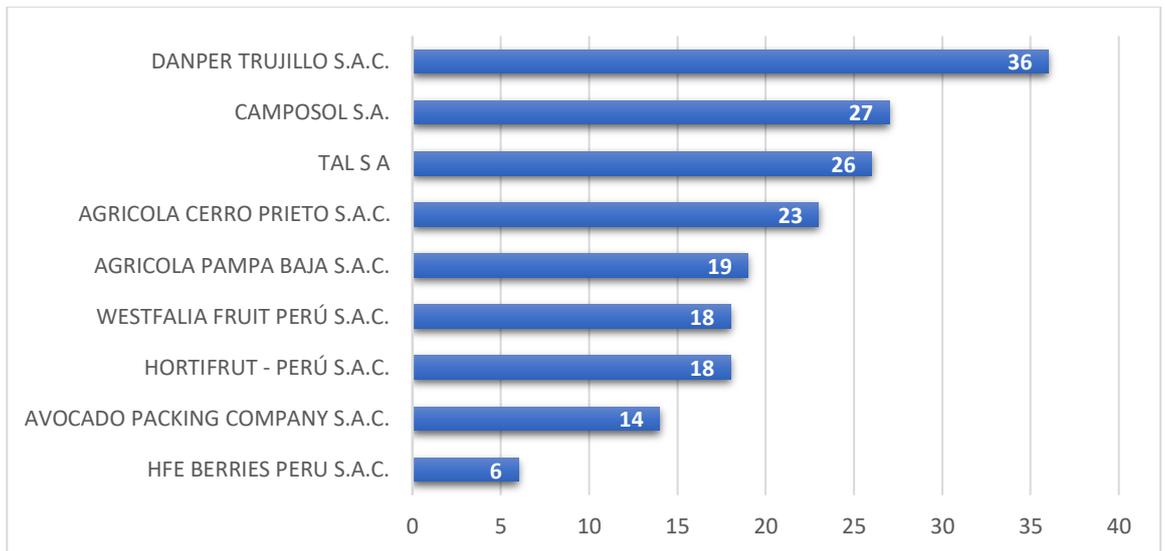
**Gráfico 2: Evolución de las agroexportaciones en el periodo 2020-2022 (US\$ millones)**



Fuente: SUNAT. Elaboración: Propia

En cuanto a países de destino, en el 2022 este sector llegó a 52 países en el mundo, siendo la empresa con mayor número de mercados alcanzados: DANPER TRUJILLO S.A.C. con 36 países, seguida por CAMPOSOL S.A. con 27, TAL S.A. con 26 y Agrícola Cerro Prieto S.A.C. con 23. En ese punto cabe resaltar que ingresar a nuevos mercados es importante porque permite a nuestros agroexportadores, no sólo obtener mayores ganancias, sino también mayor especialización, entre otros aspectos, los cuales incrementan el nivel de productividad.

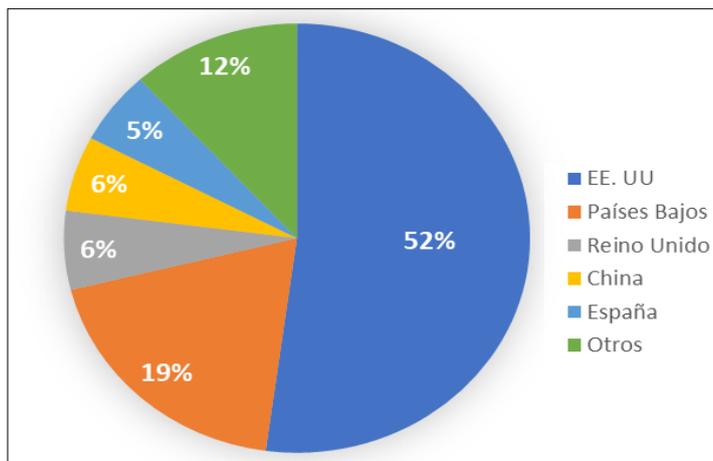
**Gráfico 2: Cantidad de países de destino de agroexportaciones en el periodo 2020-2022**



Fuente: SUNAT. Elaboración: Propia

Respecto a los principales países de destino durante el año 2022, EE. UU lidera la lista con casi US\$ 611 millones y un incremento respecto al 2021 del 4.6%, seguido de los Países Bajos (US\$ 222.27 millones, - 2.1%), Reino Unido (US\$ 69.59 millones, +94.4%), China (US\$ 66.41 millones, -6.5%), y España (US\$ 64.7 millones, -9.3%). En este contexto, estos cinco países concentraron el 88% del total de las agroexportaciones de los OEA que operan en la Región La Libertad.

**Gráfico 3: Países de destino de las agroexportaciones en el año 2022**



Fuente: SUNAT. Elaboración: Propia

Por su parte, entre las principales agroexportaciones de productos frescos, realizadas por OEAs de la Región La Libertad, tenemos los arándanos, con envíos por US\$ 528.6 millones, lo cual representa un incremento del 5.46 % respecto al 2021, seguido de las paltas (322.72 US\$ millones, -7.7%), los espárragos (US\$ 63.19 millones, +10.85%) y las uvas (US\$ 47.23 millones, -11.68%)

## Conclusiones

El Programa OEA, busca que los operadores certificados, adopten esquemas que garanticen la seguridad de la cadena logística, así como de las operaciones de comercio exterior, adquiriendo en retribución, beneficios en cuanto a simplificación de sus trámites, atención preferente, y minimizar los canales de control, lo cual se ve reflejado en mejores y mayores oportunidades de crecimiento para los operadores y bienestar para los ciudadanos.

El programa OEA, al ofrecer dentro de sus beneficios, brindar simplificación de sus trámites, atención preferente, y minimizar los canales de control, contribuye de manera positiva en la cadena de suministro del sector agroexportador, ya que sus activos estarán inmovilizados por menor tiempo.

El Perú ha incrementado la suscripción de Acuerdos de Reconocimiento Mutuo - ARM, los cuales permiten que los requisitos y beneficios otorgados a los operadores certificados de Perú, sean reconocidos por el país de destino de la mercancía exportada.

Los OEA que operan en la Región La Libertad, exportan principalmente productos frescos, debiendo cumplir los requisitos sanitarios que requiere el sector competente, así como asegurar el mantenimiento de la cadena de frío, la cual es importante para mantener la inocuidad de los alimentos perecedero, y reducir la capacidad de la mayoría de los microorganismos de reproducirse.

## Recomendaciones

La Administración Aduanera debe seguir asegurando canales de comunicación periódica con los operadores de comercio exterior certificados, a fin de que el programa siga siendo un mecanismo de simplificación de trámites, atención preferente, y disminución de los canales de control, lo cual permite a los operadores poder competir en cuanto a tiempo de entrega del producto exportado y precios de venta, por tanto, disminución de tiempos en la cadena de suministro. En ese sentido correspondería medir el impacto que tiene el programa en cuanto a la disminución de tiempo, para lo cual se podría establecer como parámetros la hora de la transmisión de la relación de carga a embarcarse y el momento del registro de la carga embarcada.

La Administración Aduanera debe seguir dirigiendo sus esfuerzos en que el Programa OEA ofrezca el beneficio del canal verde, a fin de poder tener un mayor impacto en la cadena de suministro, para lo cual debe apuntar a contar con sistemas integrados, armonizados, interoperables e inmutables.

Actualmente los principales productos exportados por el sector agroexportador de la Región La Libertad, tienen como destino EE. UU, país con el cual tenemos suscrito un Acuerdo de Reconocimiento Mutuo, por lo cual resulta importante medir el impacto que tiene en cuanto a tiempo empleado por un operador certificado por el programa OEA y uno no certificado, a fin de establecer el impacto que estos acuerdos tienen en los operadores certificados.

Es importante seguir incorporando al Programa OEA, un mayor número de entidades públicas participantes, a fin de que todos los actores que participan en el control en frontera, puedan ser parte del programa, generando un mayor impacto en la disminución de tiempos en la cadena de suministro.

## Referencias Bibliográficas

- Brack Egg, A., & Yauri Benites, H. G. (2010). PERU: País Maravilloso. In M. Obregon Rossi (Ed.), Manual de educación ambiental para docentes (Tercera ed). Ministerio de Educación. Embajada de Finlandia.
- Carbajal Contreras, Máximo. 1997 Derecho Aduanero, Editorial Porrúa, Sexta Edición, página 361, México D.F.
- Galván, I. (2003). Capítulo II. Perspectivas teóricas sobre la internacionalización de empresas. En I. Galván, La Formación de la estrategia de selección de mercados exteriores en el proceso de internacionalización de las empresas (págs. 93-140). Universidad de las Palmas de Gran Canaria.
- Lanziano Washington. (1979). Teoría General de la Exención Tributaria, página 243, Ediciones De Palma, Buenos Aires.
- Moreno, J. (2009). Manual del Exportador, Teoría y Práctica Exportadora; (2.a ed.). Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- **Referencias Electrónicas**
- ALADI – Asociación Latinoamericana de Integración. (1994). Glosario de Términos Aduanales - Secretaría del Convenio Multilateral Sobre Cooperación y Asistencia Mutua Entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal.
- [http://www2.aladi.org/biblioteca/Publicaciones/ALADI/Secretaria\\_General/SEC\\_dj/0200/293.PDF](http://www2.aladi.org/biblioteca/Publicaciones/ALADI/Secretaria_General/SEC_dj/0200/293.PDF)
- Arana Yancés, D. (2011) El Saldo a favor del Exportador y los Servicios de Hospedaje. Revista Derecho y Sociedad. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13231>
- Banco Mundial. (31 de marzo de 2023). Agricultura y Alimentos <https://www.bancomundial.org/es/topic/agriculture/overview>
- Banco Mundial. 15/01/2021. Panoramas alimentarios futuros: reimaginando la agricultura en América Latina y el Caribe. <https://www.bancomundial.org/es/region/lac/brief/future-foodscapes-re-imagining-agriculture-in-latin-america-and-the-caribbean>
- Cardozo, Pedro, Chavarro Andres, Ariel Ramirez Carlos. (2007) Teorías de internacionalización -Revista Panorama, Vol. 1 Núm. 3 Pág. 2-0. <https://journal.poligran.edu.co/index.php/panorama/article/view/264>
- Céspedes, María y Álvarez, Sindy. (2016). Pasos de preparación para ser OEA y verificación de los requisitos por parte de la autoridad aduanera. Módulo 3 del curso virtual Operador Económico Autorizado del Banco Interamericano de Desarrollo, Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) Consulta: 12 de octubre de 2020. <https://webcampus.sunat.gob.pe/mod/folder/view.php?id=7513>
- FAO – Food and Agriculture Organization of the United Nations. (2022). World Food and World Food and Agriculture – Statistical Yearbook <https://www.fao.org/documents/card/en/c/cc2211en>
- FAO – Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura. (2023) Ya se puede consultar el Anuario estadístico de la FAO para 2022 <https://www.fao.org/newsroom/detail/fao-s-statistical-yearbook-for-2022-goes-live/es>

- Fresh Fruit (2022)– Expertos en Inteligencia Artificial. Catalogo Fresh Report -La oferta de frutas y hortalizas peruanas -Edición 2022. <https://freshfruit.pe/>
- GCG - The Journal of Globalization, Competitiveness and Governability. (2023). Peruvian Agro-Export Sector: a Competitiveness Study on Their Main Products in the Period 2010-2019 - [Vol. 17 No. 2](#) .  
<https://gcgjournal.georgetown.edu/index.php/gcg/article/view/4306>
- Hill C.(2001). Negocios Internacionales (2016, enero 6). Washington: McGraw-Hill. (3º ed., pp. 150-153). <http://www.procolombia.co/ruta-exportadora>. Recuperado de [procolombia.co/ruta exportadora](http://www.procolombia.co/ruta-exportadora): <http://www.procolombia.co/ruta-exportadora>
- IFPRI, International Food Policy Research Institute.( july 26, 2023). Advancing agricultural trade reforms: Latin American contributions to the multilateral trading system.
- [https://www.ifpri.org/blog/advancing-agricultural-trade-reforms-latin-american-contributions-multilateral-trading-system#:~:text=In%202022%2C%20the%20combined%20agrifood,agrifood%20exports%20\(Figure%201\)](https://www.ifpri.org/blog/advancing-agricultural-trade-reforms-latin-american-contributions-multilateral-trading-system#:~:text=In%202022%2C%20the%20combined%20agrifood,agrifood%20exports%20(Figure%201))
- Interfax International Information Group. (27/06/2023-07:33) Russia in 2022 retains position among top 20 global agricultural exporters – Agroexport.  
<https://interfax.com/newsroom/top-stories/91899/>
- International Trade Center, Trade statistics for international business development. Accessed from. August 1st, 2023 to August 25th, 2023. [ITC-TradeMap \(2023\)](#).  
<https://www.trademap.org/Index.aspx>
- MPG Global Business SAC. (2022). Conoce los 10 productos de agroexportación con mayor demanda y crecimiento en el 2022.  
<https://myperuglobal.com/conoce-los-10-productos-de-agroexportacion-con-mayor-demanda-en-el-2022/>
- Organización Mundial de Aduanas. (2021). Guía de Implementación y validación de OEA
- [https://www.wcoomd.org/mwg-internal/de5fs23hu73ds/progress?id=Nlx2R3yhhLrqbA0BvqcWU-5DGVpuzOawkhmNTNZakDU,](https://www.wcoomd.org/mwg-internal/de5fs23hu73ds/progress?id=Nlx2R3yhhLrqbA0BvqcWU-5DGVpuzOawkhmNTNZakDU)
- Quindimil, Manuel. (2017). El comercio de servicios en Perú: Oportunidades y desafíos para su desarrollo.  
[https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/19495/Quindimil\\_Manuel\\_TD\\_%202017.pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/19495/Quindimil_Manuel_TD_%202017.pdf?sequence=3&isAllowed=y)
- USDA, Economic Research Service. Foreign Agricultural Trade of the US Database
- Web: [www.usda.gov](http://www.usda.gov)
- Vilca Quispe, Edwin (Universidad de San Martín de Porres-(2020). Saldo a favor del exportador y su incidencia en la liquidez de las empresas del sector textil de Lima Metropolitana.
- [https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/10662/vilca\\_qe.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/10662/vilca_qe.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

## Anexos

### Anexo 01: Evoluciones de las agroexportaciones por empresa.

Periodo 2020-2022

RUC	CONSIGNATARIO	AÑO	TOTAL VALOR FOB
20340584237	CAMPOSOL S.A.	2020	\$ 310,407,325.56
20340584237	CAMPOSOL S.A.	2021	\$ 309,331,628.18
20340584237	CAMPOSOL S.A.	2022	\$ 345,713,471.84
	<b>Total CAMPOSOL S.A.</b>		<b>\$ 965,452,425.58</b>
20170040938	DANPER TRUJILLO S.A.C.	2020	\$ 227,557,285.74
20170040938	DANPER TRUJILLO S.A.C.	2021	\$ 225,765,149.11
20170040938	DANPER TRUJILLO S.A.C.	2022	\$ 226,732,469.33
	<b>Total DANPER TRUJILLO S.A.C.</b>		<b>\$ 680,054,904.19</b>
20602822533	HORTIFRUT - PERÚ S.A.C.	2020	\$ 146,034,133.35
20602822533	HORTIFRUT - PERÚ S.A.C.	2021	\$ 168,219,908.41
20602822533	HORTIFRUT - PERÚ S.A.C.	2022	\$ 153,270,542.83
	<b>Total HORTIFRUT - PERÚ S.A.C.</b>		<b>\$ 467,524,584.59</b>
20461642706	AGRICOLA CERRO PRIETO S.A.C.	2020	\$ 122,342,064.79
20461642706	AGRICOLA CERRO PRIETO S.A.C.	2021	\$ 141,369,190.30
20461642706	AGRICOLA CERRO PRIETO S.A.C.	2022	\$ 130,956,486.60
	<b>Total AGRICOLA CERRO PRIETO S.A.C.</b>		<b>\$ 394,667,741.68</b>
20555757469	AVOCADO PACKING COMPANY S.A.C.	2020	\$ 67,965,526.14
20555757469	AVOCADO PACKING COMPANY S.A.C.	2021	\$ 115,695,610.10
20555757469	AVOCADO PACKING COMPANY S.A.C.	2022	\$ 118,976,041.30
	<b>Total AVOCADO PACKING COMPANY S.A.C.</b>		<b>\$ 302,637,177.54</b>
20600876491	WESTFALIA FRUIT PERÚ S.A.C.	2020	\$ 69,837,801.90
20600876491	WESTFALIA FRUIT PERÚ S.A.C.	2021	\$ 84,981,545.92
20600876491	WESTFALIA FRUIT PERÚ S.A.C.	2022	\$ 84,939,093.60
	<b>Total WESTFALIA FRUIT PERÚ S.A.C.</b>		<b>\$ 239,758,441.41</b>
20600529481	HFE BERRIES PERU S.A.C.	2020	\$ 47,239,838.24
20600529481	HFE BERRIES PERU S.A.C.	2021	\$ 46,101,326.72
20600529481	HFE BERRIES PERU S.A.C.	2022	\$ 39,288,964.39
	<b>Total HFE BERRIES PERU S.A.C.</b>		<b>\$ 132,630,129.34</b>
20411808972	AGRICOLA PAMPA BAJA S.A.C.	2020	\$ 40,512,540.70
20411808972	AGRICOLA PAMPA BAJA S.A.C.	2021	\$ 52,444,713.57
20411808972	AGRICOLA PAMPA BAJA S.A.C.	2022	\$ 36,835,205.16
	<b>Total AGRICOLA PAMPA BAJA S.A.C.</b>		<b>\$ 129,792,459.43</b>
20131565659	TAL S A	2020	\$ 44,990,165.46
20131565659	TAL S A	2021	\$ 22,585,037.67
20131565659	TAL S A	2022	\$ 34,915,019.52
	<b>Total TAL S A</b>		<b>\$ 102,490,222.65</b>

Fuente: SUNAT. Elaboración: Propia

**Anexo 02: Países de destino de las agroexportaciones - Periodo 2022**

<b>PAÍS DE DESTINO</b>	<b>VALOR FOB</b>
Estados Unidos-US	\$ 610,964,486
Países Bajos - NL	\$ 222,276,298
Reino Unido - GB	\$ 69,593,502
China - CN	\$ 66,414,428
España - ES	\$ 64,701,728
Chile - CL	\$ 25,101,860
Japón - JP	\$ 23,290,103
Canadá - CA	\$ 18,994,124
Hong Kong - HK	\$ 18,732,213
Corea del Sur - KR	\$ 12,728,863
Francia - FR	\$ 5,711,814
Polonia - PL	\$ 4,593,991
Bélgica - BE	\$ 4,387,376
Alemania - DE	\$ 3,150,569
Italia - IT	\$ 3,048,085
Taiwán - TW	\$ 2,336,699
Tailandia - TH	\$ 2,327,695
Brasil - BR	\$ 1,724,274
Costa Rica - CR	\$ 1,332,553
Australia - AU	\$ 1,279,374
México - MX	\$ 1,114,774
Argentina - AR	\$ 1,057,907
Colombia - CO	\$ 1,030,267
Irlanda - IE	\$ 932,601
Guatemala - GT	\$ 910,276
Rusia - RU	\$ 703,711
Suecia - SE	\$ 373,922
Suiza - CH	\$ 322,525
Arabia Saudí - SA	\$ 317,582
India - IN	\$ 290,530
Panamá - PA	\$ 277,960
Puerto Rico - PR	\$ 273,804
Israel - IL	\$ 216,889
Turquía - TR	\$ 166,475
Dinamarca - DK	\$ 147,832
Egipto - EG	\$ 127,007
Nueva Zelanda - NZ	\$ 107,796
Ecuador - EC	\$ 88,400
Malasia - MY	\$ 72,612
Singapur - SG	\$ 61,917
Portugal - PT	\$ 60,378
Grecia - GR	\$ 57,044
Marruecos - MA	\$ 38,484
Emiratos Árabes Unidos - AE	\$ 36,571
Sudáfrica - ZA	\$ 34,150
Líbano - LB	\$ 26,652
Uruguay - UY	\$ 26,274
Jordania - JO	\$ 25,977
Qatar - QA	\$ 25,543
Kuwait - KW	\$ 6,491
Austria - AT	\$ 2,912
República Dominicana - DO	\$ 1,997
<b>Total</b>	<b>\$ 1,171,627,295</b>

Fuente: SUNAT. Elaboración: Propia



ISBN: 978-612-4205-78-1



**DIRECCIÓN**

Sede Chucuito – Callao  
Av. Agustín Gamarra N°680