

Revista
Nº 7

Tributación & Desarrollo

DICIEMBRE 2025

Ipidet

Revista
Nº 7

Tributación & Desarrollo

DICIEMBRE 2025

Ipidet



Calle Germán Schreiber 276
San Isidro | Lima | Perú
Teléfonos: (+51) 01 421-7698
(+51) 01 422-6048

instituto@ipidet.org | www.ipidet.org

Comité Editorial:
Miguel Bobadilla La Madrid
Diego Sarmiento Alvarez
Stefany Lozano Requielme
Mara Gurmendi Yupanqui

Diseño y Diagramación:
Katty Bayona Valencia

Corrección de Textos:
Teresa Flores Caucha

Edición 07 | Revista digital

Año 2025

ISSN: 2810-8965

Hecho el Depósito Legal en la
Biblioteca Nacional del Perú N° 2012-04883

Contenido



Presentación	8
Nota Editorial	9
Reflexiones sobre la atribución de responsabilidad solidaria tributaria en la adquisición de bienes distinta a la reorganización societaria. <i>Benjamín Gutiérrez Galván</i>	10
Administración Tributaria 3.0: El cambio de paradigma hacia una gestión fiscal integrada y digital. <i>Arturo E. Delgado García</i>	15
Incremento patrimonial no justificado: Desafíos de su fiscalización y estrategias de defensa en la era cripto. <i>Bruno García Pascual</i> <i>Debbie Grozo Costa</i> <i>Eric Palomino</i>	23
¿Debe el delito tributar? Actividades ilícitas y capacidad contributiva. <i>Francis Sebastián Rodríguez</i>	29
Repensando el Procedimiento Contencioso Tributario <i>Leonardo Rivas Herrera</i>	35
Contratos de Construcción: Análisis de la imputación de rentas y sus implicancias tributarias. <i>Sonia Miranda Ávalos</i>	45
Instrumentos Financieros Derivados: Marco normativo, desafíos interpretativos y propuestas en la documentación de soporte para su tratamiento tributario. <i>Emerzon Quispe Ch.</i>	51
Inteligencia artificial generativa: Bases Teóricas para su uso en Auditorías y Visiones de Cambio Profesional. <i>Tadeo Caballero Ruiz</i> <i>Wendy Aldana Montenegro</i>	57
Los medios probatorios admitidos en el Código Tributario: Análisis crítico de sus límites legales, tensiones constitucionales y Jurisprudencia del Tribunal Fiscal <i>Juan Aguayo López</i>	64



Consejo Directivo 2024 - 2026

Presidente	: Carlos Valle Larrea
Vice-Presidente	: Katarzyna Dunin Borkowski
Secretaria	: Beatriz de la Vega Rengifo
Tesorero	: Miguel Bobadilla La Madrid
Vocal	: Gloria Guevara Gutiérrez
Vocal	: José Barja Quispe
Vocal	: Fernando Miranda

Past - Presidentes

- Periodo (Enero 1979 – Enero 1981)
Manuel Luna-Victoria Sánchez †
- Periodo (Febrero 1981 – Enero 1983)
Enrique Noriega del Valle Noguerol †
- Periodo (Febrero 1983 – Enero 1985)
Manuel Luna-Victoria Sánchez †
- Periodo (Febrero 1985 – Enero 1987)
Enrique Noriega del Valle Noguerol †
- Periodo (Febrero 1987 – Enero 1989)
César Rodríguez Dueñas
- Periodo (Febrero 1989 – Enero 1991)
César Chang Koo †
- Periodo (Febrero 1991 – Abril 1993)
Nelson Santos Guardamino †
- Periodo (Mayo 1993 – Julio 1995)
Víctor Vargas Calderón †
- Periodo (Agosto 1995 – Abril 1998)
Alberto Nué Bracamonte †
- Periodo (Mayo 1999 – Abril 2001)
Katica Suarcic Morales
- Periodo (Mayo 2001 – Abril 2003)
Rolando León Tenicela
- Periodo (Mayo 2003 – Abril 2004)
Alberto Nué Bracamonte †



- Periodo (Mayo 2004 – Abril 2006)
Guillermo Ruiz Secada
- Periodo (Mayo 2006 – Abril 2008)
Rubén del Rosario Goytizolo
- Periodo (Mayo 2008 – Abril 2010)
César Rodríguez Dueñas
- Periodo (Mayo 2010 – Abril 2012)
Luis Durán Rojo
- Periodo (Mayo 2012 – Abril 2014)
María Perales Bazalar
- Periodo (Mayo 2014 – Abril 2016)
Carlos Llosa Saldaña
- Periodo (Mayo 2016 – Abril 2018)
John Casas Aguilar
- Periodo (Mayo 2018 – Abril 2020)
Walker Villanueva Gutiérrez
- Periodo (Mayo 2020 – Abril 2022)
Víctor Cruzado Ribeyro
- Periodo (Mayo 2022 – Abril 2024)
Khaled Luyo Acosta
- Periodo (Mayo 2024 – Abril 2026)
Carlos Valle Larrea

Asociados honorarios

- Humberto Allemant Salazar
- Francisco Escribano López
- Víctor Gallart Tapia
- Luis Hernández Berenguel
- Manuel Luna Victoria Sánchez
- César Talledo Mazú
- Alberto Tarsitano
- Fernando Serrano
- César Chang Koo †
- Víctor Vargas Calderón †
- César Rodríguez Dueñas
- Alberto Nué Bracamonte †
- Graciela Fernández Baca †
- Luis Durán Rojo
- César García Nouoa

Presentación



Carlos Valle
Presidente IPIDET
2024 - 2026

Me complace dirigirme a ustedes, estimados asociados y miembros de la comunidad vinculada al ámbito contable y tributario, con unas breves líneas para presentar la séptima edición de nuestra Revista Institucional “*Tributación & Desarrollo*”. Este proyecto editorial es fruto del esfuerzo permanente de nuestro Instituto, cuyo actual consejo directivo tengo el honor de presidir, así como de un valioso grupo de colaboradores que, con dedicación y entusiasmo por las disciplinas que promovemos, han hecho posible la publicación de este nuevo número.

En esta ocasión, nuestra revista reúne nueve artículos académicos de gran interés, elaborados por reconocidos investigadores nacionales. Cada uno de ellos aborda diversas dimensiones del fenómeno tributario desde su experiencia profesional y académica, reflejando la riqueza y diversidad de perfiles que distinguen a nuestro Instituto y que constituyen su mayor fortaleza.

Quiero expresar mi gratitud a todos los autores, así como a Diego Sarmiento, Miguel Bobadilla, Stefany Lozano y Mara Gurmendi, miembros del Comité Editorial, cuyo compromiso y apoyo fueron fundamentales para llevar este proyecto a buen término.

Es importante mencionar que esta publicación corresponde al segundo semestre del 2025, terminando de diseñarse e imprimirse en enero de 2026.

Cabe mencionar que esta edición la hemos dedicado a la memoria de nuestro Past Presidente y miembro destacado del IPIDET, el Dr. Víctor Vargas Calderón, cuyo sensible fallecimiento ocurrió a inicios del mes de enero de 2026.

Confío en que nuestros asociados y lectores hallarán en estas páginas un estímulo para seguir perfeccionando su práctica profesional y ampliando los horizontes del conocimiento tributario. Finalmente, reiteramos la permanente invitación a sumarse a nuestro equipo en futuras ediciones, que sin duda se convertirán en espacios de enriquecedor intercambio de ideas y experiencias.

Comité Editorial



**MIGUEL
BOBADILLA**



**STEFANY
LOZANO**



**DIEGO
SARMIENTO**



**MARA
GURMENDI**

Nota Editorial

Iniciamos el 2026 con entusiasmo y compromiso renovado. Tributación & Desarrollo continúa consolidándose como una plataforma clave para el intercambio de ideas y la reflexión crítica sobre el sistema tributario peruano. Nuestra permanencia representa no solo un esfuerzo editorial sostenido, sino también el compromiso con la formación de una ciudadanía informada y con el fortalecimiento del debate técnico en beneficio del desarrollo del país.

Esta nueva edición reafirma nuestra misión de promover la investigación, el análisis y la difusión del conocimiento tributario, en línea con los objetivos del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario – IPIDET. Gracias al trabajo conjunto del Consejo Directivo, el Consejo Consultivo y el valioso aporte de especialistas, seguimos construyendo un espacio que fomenta la excelencia académica y profesional.

El 2026 nos plantea retos importantes y oportunidades únicas. Por ello, hemos reunido artículos que abordan tendencias normativas, reflexiones estratégicas y casos prácticos que contribuyen a la mejora del sistema tributario. Cada contenido busca aportar valor, generar debate y fortalecer la toma de decisiones informadas.

Queremos expresar nuestro sincero agradecimiento a los autores que participan en esta edición: Mag. Francis Sebastian Rodríguez, Mag. Juan Aguayo López, Mag. Leonardo Rivas Herrera, Dr. Arturo Edwin Delgado García, Mag. Tadeo Caballero Ruiz y C.P.C. Wendy Aldana Montenegro, Mag. Benjamín Gutiérrez Galuán, MBA Emerzon Quispe Chumpe, Dra. Sonia Miranda y al Comité de Tributación Digital conformado por Mag. Debbie Grozo Costa, C.P.C. Eric Palomino Manrique y Mag. Bruno García Pascual. Su dedicación y conocimiento son fundamentales para enriquecer el contenido y ofrecer a nuestros lectores perspectivas diversas y de gran calidad. Sin su compromiso, esta publicación no sería posible.

Agradecemos también a quienes hacen posible esta revista y los invitamos a recorrer sus páginas con curiosidad y espíritu crítico. Sigamos trabajando juntos para consolidar un sistema tributario más eficiente, equitativo y transparente.

¡Bienvenidos a la edición N° 7 y que este nuevo año sea un tiempo de innovación, aprendizaje y grandes avances para todos!

Reflexiones sobre la atribución de responsabilidad solidaria tributaria en la adquisición de bienes distinta a la reorganización societaria



Benjamín Gutiérrez Galván

Tax Partner en Frater Advisors, es abogado por la UPC y especialista en tributación y derecho corporativo con 19 años de experiencia en el sector empresarial. Cuenta con un Master en Asesoría Fiscal de Empresas LL.M. en el IE Law School.

Hace pocos meses se publicó la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 5183-5-2025, por medio de la cual el Tribunal Fiscal (TF) confirmó la atribución de responsabilidad solidaria que la SUNAT había imputado en el año 2019 a una empresa que dos años antes, en su calidad de cesionaria, recibió un derecho de crédito de una cuenta por cobrar de un deudor tributario (cedente), con la finalidad de respaldar la deuda que dicho deudor también tenía con ella desde el 2014. La responsabilidad solidaria atribuida se sustentó en el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario (CT), el cual, como se sabe, imputa dicha responsabilidad a los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

Este caso llamó particularmente nuestro interés, no solo por la cronología de los hechos, el abultado monto de la cuenta por cobrar cedida (alrededor de S/ 11 200 000) y porque la cesionaria no pudo cobrar el crédito cedido por estar judicializado, sino porque -como indicaba la cesionaria a pesar de la cesión, la cedente continuaba con normalidad sus operaciones de comercialización de azúcar, pues lo que transfirió fue una cuenta por cobrar y no alguna unidad de producción o línea de negocio o activo que perjudique financiera o económicamente su operación comercial y, en consecuencia, su capacidad para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Exponemos este interés porque conocíamos de la existencia de la RTF N° 5357-3-2017

en la que el TF señaló que los activos a que se refiere el numeral 3 del artículo 17° del CT se tratan de: “recursos que tienen el potencial de generar beneficios económicos futuros derivados ya sea de su explotación productiva o de convertibilidad en efectivo o de su capacidad de reducir los costos de producción, esto es, bienes que permitan la operatividad del negocio (...)”, así como también del Informe N° 097-2019-SUNAT, por medio del cual se concluyó que: “La responsabilidad solidaria del Art. 17.3 del Código Tributario se genera por la adquisición de un negocio en su totalidad, así como por la adquisición de activos o pasivos que reduzcan la capacidad del transferente para asumir el pago de sus obligaciones tributarias, al implicar una afectación significativa en su potencial generación de beneficios económicos futuros, como sería el caso de las transferencias de unidades de producción, de líneas de negocio o de bienes que permitan la operatividad de un negocio”. (Subrayado agregado).

Como se aprecia, la interpretación que dieron dichos órganos al numeral 3 del artículo 17° del CT, es que la responsabilidad solidaria se justifica en la medida de que se transfieran activos que tengan el potencial de generar bene-

ficios económicos futuros en tanto sean bienes que permitan la operatividad del negocio o que, en todo caso, se trate de unidades de negocio o producción, lo que implica que no puede tratarse de cualquier bien; de hecho, en el informe citado la propia SUNAT señaló que la responsabilidad solidaria en cuestión no podría originarse, por ejemplo, en la transferencia de existencias por no afectar la capacidad de pago del transferente⁽¹⁾.

Considerando estas posiciones y lo resuelto en el caso planteado previamente, indudablemente surgen interrogantes respecto de la interpretación del numeral 3 del artículo 17° del CT, tales como ¿La responsabilidad solidaria en la adquisición de activos aplica a pesar de que el transferente mantenga sus operaciones comerciales sin haber visto perjudicada su capacidad de generar beneficios económicos futuros? ¿Puede atribuirse responsabilidad solidaria a un adquirente que recibió un bien como parte de pago de su acreencia comercial años antes de que ocurra dicha atribución?

A efectos de responder tales preguntas resulta adecuado echar un vistazo al fundamento por el cual se asigna como responsables solidarios a los

(1) Por tal motivo, la responsabilidad solidaria a que se refiere el numeral 3 del artículo 17° del CT no se origina por la adquisición de activos que no afectan la capacidad de pago del contribuyente, como sería el supuesto de la adquisición de bienes que califican como existencias para este último. Tal afectación sí ocurriría, por ejemplo, en la transferencia de unidades de producción o líneas de negocio que tienen el potencial de generar beneficios económicos futuros.

adquirentes de activos y/o pasivos; así, a decir de Rosas y Sáenz⁽²⁾: “el fundamento jurídico de la obligación del responsable se encuentra, básicamente, en el comportamiento activo u omisivo imputable al responsable tributario, cuando colocado en la posición de garante de la deuda tributaria, no evita el incumplimiento de la deuda a cargo del contribuyente, o, más aún cuando colabora activamente con el deudor tributario en la lesión del crédito tributario”.

Por su parte, Valle y Escobar⁽³⁾ señalan que: “(...) el fundamento de la responsabilidad solidaria se encuentra en la necesidad de impedir que disminuyan los activos que respaldan el pago de la deuda”.

Tomando ello en cuenta, puede colegirse que lo que ha buscado el legislador al introducir el numeral 3 del artículo 17° ya mencionado, es asegurar el cobro de la deuda tributaria persiguiendo al activo y/o pasivo transferido, lo que implica que se trata de una responsabilidad solidaria basada en un presupuesto de hecho objetivo.

Sin embargo, ese carácter objetivo no puede entenderse como habilitante para atribuir responsabilidad solidaria en cualquier operación de transferencia de activos y/o pasivos de una empresa o ente con o sin personalidad jurídica, sino que, debe haber una verificación previa para determinar si la transferencia del activo y/o pasivo generó realmente una disminución notoria en la capacidad de cumplimiento de las obligaciones tributarias del transferente, siendo que dicha evaluación tiene que hacerla la Administración Tributaria

durante el procedimiento de fiscalización para la atribución de responsabilidad solidaria y, luego, ser corroborada por el área de reclamos y el TF, de haber procedimiento contencioso tributario.

De lo contrario, como indica Córdova⁽⁴⁾: “se llegaría al absurdo que toda persona que adquiere cualquier tipo de activo asume en automático responsabilidad solidaria por el cumplimiento de las deudas tributarias del transferente”.

En efecto, de no verificarse si realmente la transferencia del bien puso en una situación de notoria disminución la capacidad del pago de los tributos del transferente, entonces situaciones como la compra de una mercadería, o de un terreno para explotar, o la transferencia de un activo en fideicomiso o la dación en pago de una deuda a través de la entre-

ga de bienes podrían convertir a sus adquirentes en responsables solidarios automáticamente, lo cual resulta ilógico, desincentiva la economía⁽⁵⁾ e incluso, puede resultar inconstitucional en la medida de que la responsabilidad solidaria que aplica en nuestra legislación para este supuesto es ilimitada.

Efectivamente, a diferencia de los numerales 1 y 2 del artículo 17° del CT en donde se ha establecido al valor de los bienes recibidos como límite máximo de la responsabilidad solidaria de los herederos, legatarios y socios de entidades liquidadas, en el caso del numeral 3 de ese artículo no se incluyó un límite máximo, así como tampoco se excluyó a dicho supuesto de la responsabilidad solidaria por las multas de los transferentes, como sí se hizo en el artículo 20°-A⁽⁶⁾ del mismo código para los otros

- (2) ROSAS, Javi y SÁENZ, María Julia. “Concepción doctrinaria del responsable tributario y notas sobre su tratamiento en la legislación peruana”. En: IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario del IPDT, p. 293.
- (3) VALLE BILLINGHÜRST, Andrés y ROZAS ESCOBAR, Freddy. “La responsabilidad solidaria tributaria por la adquisición de activos en el marco de operaciones de reorganización societaria”. En: *IUS La Revista N° 36*, p. 415.
- (4) CÓRDOVA, Alex. “Alcances de la responsabilidad tributaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas”. En: IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario IPDT, p. 50.
- (5) En efecto, tal como lo indican VALLE y ROZAS en: *IUS La Revista N° 36*: “Si los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas o entes colectivos tuvieran que asumir –a título de responsables solidarios– el pago de todos los tributos insolutos de los transferentes, los agentes del mercado no tendrían incentivos adecuados para realizar transacciones de adquisición con dichas empresas o entes. Esto no solo implicaría generar una situación en la cual ciertos recursos no puedan ser asignados a sus usos alternativos más valiosos –impidiendo de este modo la creación de riqueza–, sino que también condena a las empresas a perder la posibilidad real de efectuar transacciones en el mercado, afectando así su viabilidad comercial y sus derechos de propiedad.”
- (6) Véase: “Los efectos de la responsabilidad solidaria son: 1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud de lo señalado en el numeral 1. del artículo 17°, los numerales 1. y 2. del artículo 18° y el artículo 19°”.

dos numerales del artículo 17° mencionado.

Imagínese el caso de una persona natural que recibe en parte de pago de su acreencia un terreno valorizado en US\$ 80 000 de parte de una empresa que le debía un monto mayor. Pasan un par de años y la SUNAT realiza una fiscalización a la empresa y determina que esta debe un impuesto por pagar igual a S/ 600 000 más intereses moratorios, más una sanción de multa igual al 50% del tributo omitido con sus intereses moratorios respectivo; luego, habiendo identificado que se hizo una transferencia del terreno, inicia un procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria por aplicación del numeral 3 del artículo 17° del CT y atribuye responsabilidad solidaria al adquirente cobrándosele toda la deuda de la empresa. Se trata pues, de un resultado no deseado que, incluso, puede conllevar a situaciones de insolvencia o de indefensión económica, lo cual debe ser remediado por la legislación o por la jurisprudencia.

Por dicho motivo concordamos con Valle y Rozas⁽⁷⁾ cuando señalan que la aplicación ilimitada e inmediata del numeral 3 del artículo 17° en cuestión: “prioraría a un sector de la sociedad de la posibilidad de adquirir bienes valiosos y expondría al otro sector a pérdidas desproporcionadas por el simple hecho de haber adquirido tales bienes, la norma en cuestión sería inconstitucional. Los derechos afectados en este caso serían el derecho a la propiedad y el derecho al desarrollo digno”. (Resaltado agregado).

Por estas consideraciones se hace indispensable que la Administración Tributaria efectúe una evaluación minuciosa que determine que la transferencia de uno o varios activos y/o pasivos de una empresa generaron una notoria disminución en la capacidad de pago de sus tributos, excluyendo a activos como mercaderías transferidas onerosamente, pues no hacerlo desnaturalizaría las operaciones comerciales, así como otros bienes aislados que no supongan la transferencia de líneas de negocio o unidades de producción o bienes esenciales para estos, tal como ya se señaló en la opinión de la SUNAT y en la RTF citados en el tercer párrafo de este artículo.

Ahora bien, en diversos casos expuestos en la jurisprudencia tributaria administrativa se ha podido identificar que tanto la SUNAT como el TF vienen atribuyendo y confirmando, respectivamente, responsabilidad solidaria a los adquirentes de bienes apelando a la aplicación objetiva del presupuesto de hecho del numeral 3 del artículo 17° del CT, es decir, a la simple transmisión de bienes que conforme a las normas contables califiquen como activos, lo que incluye existencias, inventarios, suministros, terrenos, equipos y cualquier activo fijo, haciendo énfasis en que se trata de recursos que tienen la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

(7) VALLE, Andrés y ROZAS Freddy. *Op. cit.*, p. 420.

(8) RTF N°s 8394-2-2019, 4079-2-2019.

Así, por ejemplo, regresando al caso con el que se inició este artículo (RTF N° 5183-5-2025), el TF señaló que argumentos como que la cesión de las cuentas por cobrar se produjo dos años antes a la imputación de responsabilidad solidaria no era un argumento amparable en tanto como se señaló en diversas RTF⁽⁸⁾ la responsabilidad solidaria se imputa de manera objetiva, es decir, dicho argumento no enervaba el presupuesto de hecho de la norma: adquisición de activos (en este caso, derechos de crédito y uehículos).

En esa misma RTF, alegando que no es un eximente de responsabilidad solidaria previsto en el CT, el TF desestimó el hecho de que el adquirente señaló que tal responsabilidad le genera un perjuicio económico y patrimonial exorbitante, irracional y desproporcional puesto que la cesión se hizo para garantizar el cobro de la deuda que el transferente (contribuyente) mantenía con él cinco años antes de la atribución de responsabilidad solidaria, siendo que además el derecho cedido no pudo ser cobrado por encontrarse el caso judicializado.

Debe reconocerse que en el caso mencionado las cuentas por cobrar cedidas ascendían a 11.2 millones de soles, lo que seguramente llamó la atención de la SUNAT y del TF, pero, en todo caso cabe preguntarse si hubiesen actuado de la misma

manera si la cesión del derecho hubiese sido por un monto pequeño; es algo que no se sabrá sino hasta que aparezcan nuevos casos; lo cierto es que bajo la aplicación objetiva del presupuesto de hecho del numeral 3 del artículo 17° analizado, muchas sino todas las transferencias implicarán responsabilidad solidaria para el adquirente, lo que genera mucha incertidumbre.

Por falta de espacio concedido para elaborar estas reflexiones no puede ahondarse más en los detalles, pero considerando lo expuesto, puede concluirse lo siguiente:

I. La jurisprudencia administrativa tributaria confirma la imputación de responsabilidad solidaria en la adquisición de activos de empresas de forma objetiva, sin considerar argumentos – que por muy lógicos o ciertos que

sean – no enervan el presupuesto de hecho del numeral 3 del artículo 17° del CT.

- II. En la medida de que no hay causales eximentes de atribución de responsabilidad solidaria para el numeral 3 del artículo 17° mencionado, argumentos razonables que pueden justificar jurídica o constitucionalmente una exención de dicha responsabilidad solidaria, no son acogidos por el TF.
- III. Existen situaciones en donde inclusive activos compuestos de mercaderías o existencias pueden generar responsabilidad solidaria, tal como es el caso expuesto en la RTF N° 724-8-2025.
- IV. La moraleja es que, si se va a comprar o recibir uno o varios activos bajo cualquier título de una empresa o ente con o sin persona-

lidad jurídica, se actúe de forma diligente conociendo al transferente a través una auditoría, se comunique a la Administración Tributaria de dicha adquisición de forma inmediata y se busque la forma de garantizar el derecho de repetición contra el transferente.

Finalmente, desde esta tribuna, se aboga para que la legislación del CT incluya ciertas situaciones eximentes de responsabilidad solidaria como: (i) la adquisición de existencias o mercadería transferidas onerosamente a terceros no vinculados y (ii) la transferencia de bienes a título de pago de deudas, debida y oportunamente acreditadas, siempre que sean anteriores al inicio de acciones de cobranza a los transferentes por parte de la Administración Tributaria y sin perjuicio de la prescripción correspondiente.

Administración Tributaria 3.0

*El cambio de
paradigma hacia
una gestión fiscal
integrada y digital*



Arturo E. Delgado García

Contador Público por la Universidad Nacional del Callao (UNAC), Magíster en Fiscalidad Internacional por la Universidad de La Rioja en España y Magíster en Finanzas por la UNAC. Doctor en Ciencias Contables por la UNAC. Docente de los cursos de Metodología de la Investigación y Normas Internacionales de Información Financiera en la UNAC.

INTRODUCCIÓN

Durante las dos últimas décadas, las administraciones tributarias han experimentado un proceso de transformación estructural impulsado por la digitalización, la automatización de procesos y la integración tecnológica entre Estado y contribuyente. Este fenómeno, definido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como Administración Tributaria 3.0, constituye un cambio de paradigma en la gestión fiscal contemporánea, en tanto propone pasar de un modelo reactivo y burocrático hacia un sistema predictivo, integrado y centrado en los datos (OCDE, 2020, 2024).

En América Latina, la transición hacia esta nueva etapa ha sido desigual, pero sostenida. La región ha adoptado progresivamente tecnologías orientadas a fortalecer la recaudación, la eficiencia y la transparencia tributaria. Según Saavedra (2024), el proceso responde a la necesidad de integrar la automatización tributaria dentro de los sistemas naturales de los contribuyentes, permitiendo un cumplimiento fiscal continuo y prácticamente invisible. Esta visión redefine la relación entre el contribuyente y la administración pública, introduciendo un modelo de cooperación digital en lugar de mera fiscalización *ex post*.

En el contexto peruano, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) ha sido un actor clave en esta transformación. Su estrategia de digitalización, respaldada por el Minis-

terio de Economía y Finanzas (MEF) y alineada con la Estrategia Nacional de Transformación Digital del Estado Peruano, refleja un compromiso con la consolidación de un sistema fiscal inteligente basado en datos interoperables, identidad digital y automatización del cumplimiento. Este enfoque se alinea con las tendencias internacionales promovidas por el Foro de Administración Tributaria (FTA) de la OCDE, que busca fomentar administraciones tributarias integradas y resilientes ante las disrupciones tecnológicas o económicas (OCDE, 2024).

El concepto de Administración Tributaria 3.0 se articula, por tanto, como un proceso de madurez digital institucional, estructurado sobre seis pilares fundamentales: identidad digital, puntos de atención al contribuyente, gestión de datos, automatización de normas tributarias, desarrollo de competencias tecnológicas y gobernanza colaborativa (OCDE, 2020; Saavedra, 2024). Estos elementos constituyen el marco de referencia que permite a los Estados medir su progreso hacia una administración tributaria completamente digital e interoperable.

De esta manera, el presente documento propone analizar la evolución de la Administración Tributaria desde sus etapas iniciales –1.0 y 2.0– hasta la actual Administración Tributaria 3.0, destacando sus implicancias institucionales, tecnológicas y éticas. Asimismo, se examinarán los desafíos de gobernanza, los riesgos asociados a la digitalización fiscal y las oportunidades que ofrece este

nuevo modelo para fortalecer la confianza ciudadana y la eficiencia del sistema tributario.

1. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 1.0: LA ERA MANUAL Y COMPARTIMENTADA

La primera etapa en la evolución de la gestión fiscal, conocida como Administración Tributaria 1.0, se caracteriza por la preeminencia de procesos manuales, uso intensivo de documentos en papel y baja integración institucional. Este modelo, dominante durante gran parte del siglo XX, respondía a una lógica burocrática centrada en la recolección *ex post* de información, donde las labores de fiscalización y control se realizaban con escasa capacidad de análisis sistemático o cruzamiento de datos (OCDE, 2020).

En este contexto, la Administración Tributaria se apoyaba en estructuras organizativas verticales y compartimentadas, donde cada área operaba de manera relativamente independiente, sin sistemas interconectados que facilitarían el flujo de información. Ello generaba ineficiencias administrativas, duplicidad de funciones y altos costos operativos, tanto para la administración como para los contribuyentes (Saavedra, 2024). Las cargas burocráticas se reflejaban en demoras en los procesos de registro, fiscalización y cobranza, limitando la capacidad del Estado para garantizar la equidad tributaria.

Según el Banco Interamericano de Desarrollo (BID, 2022), este modelo estaba basado en un paradigma de control posterior, sustentado en auditorías

y fiscalizaciones manuales, lo que incrementaba la probabilidad de errores humanos y el margen de discrecionalidad administrativa. Además, la escasa trazabilidad de la información tributaria dificultaba la detección temprana de la evasión y elusión fiscal.

En el caso peruano, la SUNAT operó durante las décadas de 1980 y 1990 bajo esta lógica. Los procesos se basaban en declaraciones físicas, revisiones presenciales y un sistema de archivo documental. Si bien se lograron avances en materia de recaudación gracias a la expansión de la base tributaria, el modelo resultaba poco flexible y dependiente de la intervención humana. La creación del Registro Único de Contribuyentes (RUC), junto con la introducción de sistemas informáticos básicos en los años noventa, representó un primer intento de superar esta estructura rígida y avanzar hacia una mayor automatización (SUNAT, 2020).

Desde una perspectiva de política pública, la Administración Tributaria 1.0 puede considerarse el punto de partida de la transformación digital. Su principal limitación fue la ausencia de infraestructura tecnológica y de interoperabilidad, condiciones necesarias para transitar hacia una fiscalización basada en datos. De acuerdo con Saavedra (2024), este modelo se encontraba restringido a la gestión documental y carecía de mecanismos predictivos o de gestión proactiva del riesgo fiscal. La falta de integración de bases de datos y la dependencia de procesos físicos impe-

dían, además, la adopción de políticas tributarias adaptativas frente a la informalidad o la evasión estructural.

En suma, la etapa 1.0 representa un periodo de baja eficiencia operativa y limitada transparencia, en el que la administración tributaria se concebía como un aparato de control posterior más que como un sistema inteligente de gestión fiscal. No obstante, este periodo fue fundamental para sentar las bases institucionales y legales que permitirían la posterior digitalización y la transición hacia una Administración Tributaria 2.0, caracterizada por la informatización y los primeros servicios electrónicos.

2. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2.0: DIGITALIZACIÓN Y SERVICIOS ELECTRÓNICOS

La transición hacia la Administración Tributaria 2.0 marca un punto de inflexión en la modernización de la gestión fiscal. Este modelo surge a comienzos del siglo XXI, impulsado por la incorporación progresiva de tecnologías de la información, plataformas electrónicas y sistemas de gestión digital de datos, que permiten la automatización parcial de procesos y una relación más dinámica entre la Administración Tributaria y los contribuyentes (OCDE, 2020).

A diferencia del modelo 1.0, centrado en la documentación física y la fiscalización ex post, la versión 2.0 introduce una lógica de administración electrónica, donde los procesos tributarios comienzan a digita-

lizarse mediante herramientas informáticas y bases de datos centralizadas. La gestión tributaria pasa de ser predominantemente manual a digitalizada, generando un entorno más ágil, transparente y eficiente. Según la OCDE (2024), esta etapa representa el tránsito hacia una administración basada en datos: *data-driven*; aunque todavía fragmentada e incompleta.

2.1. Características del modelo 2.0

El modelo 2.0 se distingue por tres transformaciones fundamentales:

- a) Digitalización de los procesos tributarios, mediante la adopción de formularios electrónicos, declaraciones virtuales y servicios en línea.
- b) Creación de portales institucionales y sistemas automatizados que facilitan la interacción directa con los contribuyentes, mejorando la trazabilidad y reduciendo la carga administrativa.
- c) Desarrollo de mecanismos de interoperabilidad incipiente entre entidades públicas, permitiendo el intercambio de información entre organismos fiscales, aduaneros y financieros (Saavedra, 2024).

Estas innovaciones fortalecieron la capacidad de las administraciones tributarias para procesar grandes volúmenes de información y optimizar la fiscalización. Sin embargo, la digitalización no implicó una integración total: los sistemas permanecían en “silos tecno-

lógicos”, sin un flujo de datos continuo ni análisis predictivo.

2.2. La experiencia latinoamericana

En América Latina, la digitalización tributaria se consolidó como respuesta a los desafíos estructurales de evasión, informalidad y baja eficiencia recaudatoria. Según el Banco Interamericano de Desarrollo (BID, 2022), los países de la región avanzaron en distintos niveles de madurez digital: Chile y Brasil lideraron la implementación de facturación electrónica y sistemas integrados de datos; Colombia incorporó herramientas de analítica tributaria; mientras que Perú y Uruguay fortalecieron la interoperabilidad de sus sistemas y la atención al contribuyente a través de plataformas digitales.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2022) subraya que la digitalización permitió reducir tiempos de cumplimiento, mejorar la recaudación y ampliar la base fiscal, aunque persistieron brechas institucionales y tecnológicas significativas entre los países.

2.3. El caso peruano: modernización institucional y facturación electrónica

En el Perú, la SUNAT implementó durante la década de 2010 una serie de reformas orientadas a la digitalización integral de los procesos tributarios. La introducción de la facturación electrónica obligatoria (Decreto Legislativo N.º 1314, 2016) marcó un hito en la automatización de la gestión fiscal, permitiendo el registro y verificación en tiempo real de

las operaciones económicas. Además, la institución desarrolló plataformas de declaraciones en línea, el portal de RUC digital y la mesa de partes virtual, lo que fortaleció la interacción con los contribuyentes y la eficiencia administrativa (SUNAT, 2020).

Asimismo, la administración tributaria peruana comenzó a aplicar tecnologías analíticas para identificar riesgos de evasión y elusión, integrando fuentes de información de entidades financieras y aduaneras. Estas iniciativas permitieron mejorar los indicadores de cumplimiento tributario y reducir la informalidad en determinados sectores económicos (MEF, 2023).

2.4. Limitaciones del modelo 2.0

Pese a sus avances, el modelo 2.0 aún adolece de fragmentación tecnológica y dependencia del *input* humano. Las administraciones tributarias continúan gestionando sistemas paralelos con escasa interoperabilidad, lo que limita el uso pleno de los datos. La OCDE (2024) señala que, aunque las administraciones 2.0 han logrado digitalizar sus procesos, todavía no han alcanzado la integración plena entre los ecosistemas digitales del Estado y los contribuyentes.

Saavedra (2024) enfatiza que el salto hacia la Administración Tributaria 3.0 exige superar la simple digitalización para alcanzar una transformación digital estructural, donde el cumplimiento tributario esté integrado por diseño en los sistemas empresariales y en las

actividades económicas cotidianas.

En conclusión, la Administración Tributaria 2.0 representa la etapa de transición entre la burocracia tradicional y la inteligencia fiscal digital. Constituye el punto de partida para un nuevo paradigma basado en la interoperabilidad, el análisis predictivo y la automatización del cumplimiento, elementos que serán analizados en el siguiente apartado.

3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 3.0: INTEGRACIÓN DIGITAL Y FISCALIDAD INTELIGENTE

La Administración Tributaria 3.0 constituye un cambio de paradigma profundo en la gestión fiscal contemporánea. Más que una fase de digitalización representa un modelo de integración sistémica y automatización inteligente, donde las obligaciones tributarias se ejecutan de manera transparente y continua dentro de los entornos digitales naturales de los contribuyentes (OCDE, 2020). Este enfoque trasciende la lógica transaccional de la administración 2.0, centrada en portales y formularios, para evolucionar hacia una administración basada en interoperabilidad, analítica de datos, inteligencia artificial (IA) y gobernanza digital proactiva (OCDE, 2024).

3.1. Fundamentos conceptuales del modelo 3.0

La OCDE (2024) define la Administración Tributaria 3.0 como la convergencia de tres transformaciones estructurales:

- a) Automatización del cumplimiento tributario, mediante la integración de las normas fiscales directamente en los sistemas empresariales.
- b) Interoperabilidad total entre la Administración Tributaria, otras entidades del Estado y los sistemas privados.
- c) Gestión fiscal basada en datos, donde el análisis predictivo y la inteligencia artificial permiten identificar riesgos, prevenir fraudes y ofrecer servicios personalizados.

Estos cambios buscan construir un entorno tributario inteligente, transparente y centrado en el contribuyente, en el cual el cumplimiento fiscal se realiza en tiempo real, reduciendo la necesidad de fiscalizaciones ex post. La administración se convierte así en un actor facilitador dentro del ecosistema digital, capaz de operar en coordinación con otras agencias públicas y privadas (BID, 2022).

3.2. Los seis pilares de madurez digital tributaria

El Modelo de Madurez de la Transformación Digital (MMTD), desarrollado por la OCDE y aplicado en América Latina por la Comisión Técnica Interamericana de Tributación y Fiscalidad (Saavedra, 2024), identifica seis *building blocks* esenciales para alcanzar la madurez 3.0:

- a) Identidad digital. Permite la autenticación segura de los contribuyentes y la automatización de interacciones fiscales. En América Latina, países como Perú, Chile y Colombia presentan los mayores niveles de adopción, con más del 80 % de

usuarios tributarios digitalmente identificados (Saavedra, 2024).

- b) Puntos de atención al contribuyente. Los servicios digitales evolucionan hacia asistentes virtuales con IA, capaces de brindar orientación personalizada. En Perú, la SUNAT implementó *chatbots* inteligentes que asisten en la emisión de comprobantes y declaraciones virtuales.
- c) Gestión de datos y estándares. La facturación electrónica y los sistemas de análisis en tiempo real han permitido a los gobiernos acceder a información económica verificada. Perú y Chile lideran en interoperabilidad de datos y detección temprana de riesgos tributarios (OCDE, 2024).
- d) Gestión y aplicación de normas tributarias. Se refiere a la incorporación de normas fiscales en formato legible por máquinas, lo que posibilita la automatización del cumplimiento. Uruguay y Colombia han avanzado en este aspecto, mientras que Brasil explora tecnologías *Distributed Ledger* (DLT) para trazabilidad y verificación (Saavedra, 2024).
- e) Nuevas competencias institucionales. La digitalización demanda capacidades en inteligencia artificial, ciencia de datos y ciberseguridad. Perú, junto con Uruguay y Colombia, ha diseñado estrategias de formación digital para su personal técnico (OCDE, 2020).
- f) Marcos de gobernanza. La transformación digital exige

liderazgo institucional y coordinación multisectorial. Países como Perú, Chile y Brasil han creado órganos de alto nivel para supervisar la modernización tributaria y garantizar la seguridad de los datos fiscales (Saavedra, 2024).

3.3. El Caso Peruano: hacia una SUNAT 3.0

El Perú constituye un caso emblemático en América Latina por su estrategia de transición hacia un modelo 3.0. Según la OCDE (2024), la SUNAT ha consolidado avances en los seis pilares de madurez digital mediante la interoperabilidad de sistemas, la expansión del uso de la identidad digital y el fortalecimiento de los servicios electrónicos basados en inteligencia artificial.

La implementación de la facturación electrónica integral, junto con el uso de modelos de analítica de riesgo, ha permitido una fiscalización más focalizada y una reducción significativa de las brechas de cumplimiento. Además, la interconexión con la Plataforma de Interoperabilidad del Estado (PIDE) ha facilitado el intercambio de información en tiempo real entre entidades públicas, lo que representa un paso decisivo hacia la gestión fiscal integrada (MEF, 2023).

Asimismo, la SUNAT avanza hacia una cultura organizacional digital, mediante la capacitación en competencias tecnológicas, la adopción de metodologías ágiles y la consolidación de un modelo de gestión de datos institucional. Estas reformas buscan posicio-

nar a la administración tributaria peruana como una entidad predictiva, interoperable y centrada en el ciudadano, en consonancia con el enfoque de la Administración 3.0 promovido por la OCDE (2024).

3.4. Beneficios y proyección del modelo 3.0

El tránsito hacia una administración tributaria plenamente digital genera beneficios sustantivos en términos de eficiencia operativa, transparencia y resiliencia institucional. Según la CEPAL (2022), las administraciones tributarias que adoptan sistemas basados en datos y automatización logran aumentar su recaudación en promedio entre un 0,8 % y un 1,5 % del Producto Interno Bruto (PIB), además de mejorar la satisfacción del contribuyente.

En el caso peruano, la proyección hacia una SUNAT 3.0 implica consolidar un sistema de cumplimiento tributario automatizado, capaz de integrarse de forma nativa con los sistemas contables y financieros del sector privado. Esto permitirá reducir costos de cumplimiento, fortalecer la trazabilidad de las operaciones económicas y generar una gestión fiscal más ágil y equitativa.

La transición hacia la Administración Tributaria 3.0 no solo representa una evolución tecnológica, sino también una transformación cultural e institucional. Como subraya Saavedra (2024), el reto no radica únicamente en incorporar herramientas digitales, sino en reconfigurar el modelo de gobernanza tributaria, orientándolo hacia la colaboración, la transparencia y la confianza

recíproca entre el Estado y los contribuyentes.

4. GOBERNANZA, RIESGOS Y CAPACIDADES EN EL NUEVO PARADIGMA FISCAL

La transición hacia la Administración Tributaria 3.0 supone no solo una evolución tecnológica, sino también un proceso de reconfiguración institucional y normativa que redefine la relación entre el Estado, los contribuyentes y el ecosistema digital. En este nuevo contexto, la gobernanza fiscal digital emerge como el principal desafío para garantizar la sostenibilidad, la seguridad y la legitimidad del sistema tributario.

4.1. Gobernanza digital y liderazgo institucional

De acuerdo con la OCDE (2024), la madurez digital de las administraciones tributarias depende en gran medida de la coherencia de su gobernanza: una estructura que combine liderazgo político, coordinación interinstitucional y mecanismos de rendición de cuentas. En el marco del modelo 3.0, la administración tributaria deja de ser un ente aislado para convertirse en un nodo estratégico dentro de un ecosistema fiscal integrado, donde interactúan plataformas públicas, empresas privadas y organismos internacionales (BID, 2022).

En América Latina, los países que han alcanzado mayores niveles de digitalización son aquellos que han fortalecido su marco de gobernanza. Chile, Brasil y Perú han adoptado políticas nacionales de transformación digital y mecanismos

de cooperación entre ministerios, autoridades tributarias y agencias de ciberseguridad. En el caso peruano, la SUNAT ha implementado el Comité de Transformación Digital y Gobernanza de Datos, encargado de supervisar los estándares de interoperabilidad, la gestión de metadatos y la protección de la información tributaria (SUNAT, 2023).

No obstante, como advierte Saavedra (2024), la gobernanza fiscal digital requiere también un liderazgo ético y transparente. La introducción de tecnologías predictivas, como la inteligencia artificial (IA) o los algoritmos de riesgo, plantea el reto de garantizar decisiones automatizadas auditables y libres de sesgos. De allí que las administraciones 3.0 deban incorporar principios de ética algorítmica, responsabilidad institucional y transparencia de datos.

4.2. Riesgos tecnológicos y soberanía de los datos fiscales

Uno de los principales desafíos del paradigma 3.0 radica en la seguridad y soberanía de la información fiscal. Las administraciones tributarias dependen cada vez más de infraestructuras digitales complejas, servicios en la nube y sistemas interconectados que amplían la superficie de exposición a “ciberamenazas” (OCDE, 2024).

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2022) advierte que la “ciberseguridad” debe considerarse un componente estructural de la política tributaria digital, pues los ataques a bases de datos fiscales pueden comprometer la confianza ciu-

dadana y la integridad del sistema financiero. La SUNAT ha desarrollado protocolos de seguridad de datos conforme al Decreto Supremo N° 029-2021-PCM, que regula la interoperabilidad segura en el Estado. Sin embargo, aún persisten desafíos en materia de encriptación, “anonimización” y resguardo de la información sensible del contribuyente.

Además, la dependencia de plataformas y proveedores tecnológicos internacionales plantea interrogantes sobre la soberanía digital. Según el BID (2022), las administraciones latinoamericanas deben avanzar hacia infraestructuras locales de almacenamiento y procesamiento de datos fiscales, promoviendo el uso de tecnologías abiertas y estándares regionales para reducir vulnerabilidades externas.

4.3. Capacidades institucionales y cultura organizacional digital

La sostenibilidad del modelo 3.0 requiere de una transformación cultural profunda dentro de las administraciones tributarias. Saavedra (2024) sostiene que la verdadera digitalización no depende únicamente de la tecnología, sino del desarrollo de capacidades humanas que permitan utilizarla de forma estratégica. Ello implica fortalecer la formación en competencias digitales, analítica de datos, inteligencia artificial y ética pública.

La Administración Tributaria ha incorporado programas de capacitación en gestión de datos, automatización y metodologías ágiles, además de crear laboratorios de innova-

ción pública que promueven la experimentación con soluciones tecnológicas y el rediseño de procesos internos (SUNAT, 2023). Este enfoque busca consolidar una cultura de innovación continua, orientada a la mejora del servicio y a la reducción de brechas tecnológicas dentro de la institución.

Sin embargo, persisten retos asociados a la gestión del cambio organizacional, especialmente en la resistencia al uso de nuevas tecnologías y en la adaptación de marcos normativos que permitan su implementación plena. La OCDE (2024) enfatiza que el éxito de la transformación digital tributaria depende de la creación de equipos multidisciplinarios, la descentralización de decisiones tecnológicas y la promoción de entornos laborales flexibles.

4.4. Oportunidades: hacia una tributación inclusiva e inteligente

A pesar de los riesgos, la Administración Tributaria 3.0 abre una ventana de oportunidades para promover una tributación inclusiva, proactiva y centrada en la confianza. El uso de datos masivos y analítica predictiva permite diseñar políticas fiscales más precisas y justas, adaptadas a las realidades económicas de cada sector (CEPAL, 2022).

La integración digital también potencia la transparencia y participación ciudadana, facilitando el acceso a información sobre el gasto público y la rendición de cuentas. En ese sentido, la gobernanza tributaria digital puede convertirse en

un instrumento de legitimación del Estado, fortaleciendo el vínculo entre el contribuyente y la administración pública.

En el caso peruano, el desafío inmediato consiste en consolidar una gobernanza fiscal inteligente, capaz de equilibrar innovación tecnológica, protección de datos y equidad tributaria. El tránsito hacia la Administración Tributaria 3.0 debe concebirse no solo como una reforma técnica, sino como un proyecto institucional y ético que redefina la gestión fiscal del futuro.

5. CONCLUSIONES

La evolución de la administración tributaria desde los modelos 1.0 hasta la actual Administración Tributaria 3.0 refleja un proceso de transformación estructural que trasciende lo tecnológico para consolidarse como un nuevo paradigma de gobernanza fiscal. A lo largo de este tránsito, la gestión tributaria ha pasado de ser un sistema manual y fragmentado, caracterizado por la burocracia y el uso intensivo de papel, hacia un ecosistema integrado, automatizado y basado en datos, donde el cumplimiento tributario se concibe como un proceso continuo y natural dentro de las actividades económicas de los contribuyentes.

La Administración Tributaria 1.0, de carácter analógico, estableció los cimientos institucionales del control fiscal, pero su estructura rígida y su baja capacidad de procesamiento limitaron la eficiencia recaudatoria. La etapa 2.0 introdujo la digitalización y la administra-

ción electrónica, permitiendo mejoras sustanciales en la trazabilidad, transparencia y atención al contribuyente, aunque sin alcanzar aún una verdadera integración de datos ni un cumplimiento automatizado.

En cambio, la Administración Tributaria 3.0 plantea una ruptura conceptual: la administración tributaria deja de ser un mero fiscalizador para convertirse en un agente facilitador del cumplimiento, sustentado en inteligencia de datos, interoperabilidad y servicios proactivos. En este modelo, las normas tributarias se integran en los sistemas empresariales mediante arquitecturas digitales que permiten la automatización del cumplimiento y el monitoreo en tiempo real de las operaciones económicas.

La SUNAT ha avanzado de manera significativa en la adopción de herramientas tecnológicas, tales como la facturación electrónica obligatoria, la identidad digital, la interoperabilidad con la Plataforma de Interoperabilidad del Estado y la aplicación de analítica predictiva para la gestión del riesgo fiscal. Estas iniciativas han posicionado al Perú como uno de los referentes regionales en materia de transformación digital tributaria, aunque todavía enfrenta desafíos relacionados con la “ciberseguridad”, la soberanía tecnológica y la formación de capital humano especializado.

La consolidación del paradigma 3.0 requiere una gobernanza digital sólida, que articule los principios de transparencia, ética de datos y corresponsabilidad institucional. Asimismo, es imprescindible avanzar ha-

cia una soberanía fiscal digital, reduciendo la dependencia de infraestructuras tecnológicas externas y promoviendo soluciones regionales basadas en estándares abiertos y cooperación intergubernamental.

Finalmente, la Administración Tributaria 3.0 debe entenderse no solo como una modernización tecnológica, sino como un proyecto ético y social, orientado a fortalecer la confianza entre el Estado y los ciudadanos. Su éxito dependerá de la capacidad institucional para equilibrar innovación, inclusión y protección de derechos digitales. En este sentido, el futuro de la gestión fiscal en el Perú y América Latina estará determinado por la habilidad de sus administraciones para convertir los datos en políticas públicas inteligentes, consolidando una tributación más justa, eficiente y transparente.

6. REFERENCIAS

- Banco Interamericano de Desarrollo. (2022). La administración tributaria del futuro en América Latina y el Caribe: Innovación, datos e inclusión fiscal. Washington, D.C.: BID.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2022). Digitalización y tributación en América

Latina: Avances, desafíos y oportunidades. Santiago de Chile: CEPAL.

- Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). (2023). Estrategia Nacional de Transformación Digital del Estado Peruano. Lima: Gobierno del Perú.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2020). Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. París: OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria (versión en español). París: OECD Publishing.
- Saavedra, A. R. (2024). La transformación digital de las administraciones tributarias en América Latina y el Caribe. París: OCDE y CIAT.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2020). Innovación y analítica de datos para el cumplimiento tributario. Lima: SUNAT.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2023). Plan de Transformación Digital Institucional 2023–2026. Lima: SUNAT.

Incremento patrimonial no justificado

Desafíos de su fiscalización y estrategias de defensa en la era cripto



Bruno García Pascual

Abogado especialista en Derecho Tributario y magister en Finanzas y Derecho Corporativo (Universidad ESAN). Asociado a la International Fiscal Association (IFA) y al Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), cuenta con más de 14 años de experiencia en asesoría tributaria, planificación fiscal y defensa en fiscalizaciones e impugnaciones ante SUNAT y el Tribunal Fiscal; actualmente se desempeña como gerente de Tax Services en Ladersam Consultores S.A.C.



Debbie Grozo Costa

Abogada y magister en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima, con estudios avanzados en derecho tributario internacional y regulación digital. Ha trabajado en Gesnext (Grupo IBM), Tgestiona (Grupo Telefónica), PwC y el Tribunal Fiscal. Participa activamente en IPIDET y la Comisión de Derecho Digital. Su labor se centra en la transformación tributaria digital, la adaptación normativa y la comunicación institucional.



Eric Palomino Manrique

Contador Público Colegiado con Maestría en Administración y Gerencia, y más de 10 años de experiencia enfocado en el planeamiento financiero, la tributación empresarial, la auditoría y el control de gestión.

Especialización en Tributación de la Economía Digital, un área donde actualmente ejerce. Coordinador del Comité de Tributación Digital del IPIDET, y se desempeña como mentor en impuestos para el sector Fintech, demostrando su conocimiento en la aplicación de las normativas fiscales a los negocios tecnológicos y digitales.

Actualmente CEO de la empresa Insight Financiero, especializada en asesoría y consultoría en negocios digitales, experiencia en empresas multinacionales y en reconocidas firmas consultoras de auditoría de prestigio internacional.

INTRODUCCIÓN

La creciente adopción de “criptoactivos” por parte de personas naturales en el Perú no solo ha transformado las finanzas personales, sino que también ha creado un nuevo y complejo frente de riesgo fiscal: el Incremento Patrimonial No Justificado (en adelante, IPNJ).

Mientras la tecnología “blockchain” avanza a una velocidad vertiginosa, la Administración Tributaria (SUNAT) se enfrenta a un desafío sin precedentes. La volatilidad y la falta de un marco normativo claro sobre estos activos digitales dificultan la trazabilidad de las operaciones.

Sin embargo, esta brecha regulatoria no impide que SUNAT aplique sus facultades de fiscalización. Cuando la autoridad tributaria detecta variaciones patrimoniales que el contribuyente no puede sustentar, la ganancia por criptomonedas se convierte en un punto ciego que puede derivar en contingencias severas.

Este artículo analiza los obstáculos que enfrenta SUNAT al fiscalizar el IPNJ vinculado a “criptoactivos” en personas naturales y, fundamentalmente, explora las estrategias de defensa que los contribuyentes pueden articular ante un procedimiento de esta naturaleza en el contexto legal peruano.

1. CRIPTOMONEDAS COMO FACTOR DE RIESGO TRIBUTARIO ANTE LA SUNAT

La adopción de “criptoactivos”⁽¹⁾ aumenta los riesgos tributarios debido a que, por su naturaleza descentralizada dificulta la trazabilidad y la fiscalización por parte de la SUNAT. Esto eleva la probabilidad de detección de IPNJ y de la declaración de rentas, especialmente por depósitos bancarios derivados de ventas cripto.

La eficacia de las comprobaciones depende de cruces de información, mientras que la defensa del contribuyente se sustenta en la calidad y verificabilidad de la evidencia de las operaciones.

Esta arquitectura descentralizada introduce desafíos relevantes para la Administración Tributaria, que encuentra limitaciones al momento de rastrear, fiscalizar y gravar estas operaciones.

En particular, se identifican los siguientes factores de riesgo:

- **Evasión fiscal:** La ausencia de trazabilidad directa y el grado de anonimato de muchas operaciones dificultan la identificación de los sujetos pasivos obligados al tributo.
- **Subdeclaración de ingresos:** Las rentas derivadas de compraventa, minería o

“staking”⁽²⁾ suelen no ser reportadas de manera sistemática, lo que incrementa el riesgo de omisión tributaria.

- **Valorización volátil:** La extrema fluctuación de precios genera incertidumbre para establecer parámetros estables de determinación de la base imponible.

1.1. Naturaleza jurídica y tributaria de las criptomonedas en el Perú

De acuerdo con el numeral 10 del artículo 886° del Código Civil, se le puede incluir a las criptomonedas como bienes muebles, dado que aún no se ha emitido una definición de criptomonedas para Perú.

Mientras que la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS) emitió en febrero de 2022 un comunicado mediante su Oficio N° 5294-2022-SBS, en la cual detalla su opinión sobre el Proyecto de Ley N° 1042-2021-CR, Ley Marco de Comercialización de “Criptoactivos”.

Con respecto al lavado de activos y financiamiento del terrorismo, en julio de 2023 se aprobó el Decreto Supremo N° 6-2023-JUS que incorporó a Proveedores de activos de servicios virtuales (PSAV) como sujetos a informar a la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF).

En el ámbito de la aplicación del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas,

(1) Según el Reglamento europeo sobre los Criptoactivos - MICA, es una representación digital de un valor o un derecho que puede ser transferido y almacenado a través de un registro distribuido o similar.

(2) Permite a los titulares de determinadas criptomonedas para obtener recompensas al validar las transacciones en una red de “blockchain” sin vender sus activos.

de acuerdo con el tipo de operación se le puede gravar con una tasa respectiva:

- Si es compra y venta de criptomonedas, de generar ganancias de capital se aplica una tasa de 5%.
- Si es recibida como medio de pago por un servicio prestado, deberá declararlo renta de trabajo y se debe aplicar las tasas progresivas que van de 8% y un máximo de 30%.
- Si una persona natural realiza operaciones de minería de criptomonedas de manera habitual o recibe pagos como prestación de un servicio empresarial, se le considera renta de tercera categoría sujeta a una tasa del 29.5%

En consecuencia, la posición administrativa actual resulta técnicamente válida, pero insuficiente en términos de predictibilidad y seguridad jurídica. Este vacío normativo genera incertidumbre para los contribuyentes y limita la eficacia de la fiscalización.

1.2. Desafíos específicos de la SUNAT en la fiscalización de criptomonedas

Aunque la SUNAT ha dado pasos importantes al reconocer técnicamente a los “criptoactivos” como activos intangibles, enfrenta retos de orden operativo y normativo que condicionan la eficacia de sus fiscalizaciones. Entre los más relevantes:

- **Ausencia de ley específica:** No existe un marco legal integral sobre el tratamiento tributario de las criptomonedas⁽³⁾, lo cual limita la

predictibilidad para los contribuyentes y la capacidad de actuación uniforme de la autoridad.

- **Incertidumbre sobre la calificación de la renta:** La determinación de si los ingresos constituyen renta de segunda categoría, renta empresarial o rendimientos de otra naturaleza depende del contexto y la habitualidad, lo que incrementa la inseguridad jurídica.
- **Limitaciones en el cruce de información:** La mayoría de “exchanges” y plataformas operan fuera del territorio nacional, dificultando la obtención de información directa por parte de la SUNAT y obligando a recurrir a mecanismos internacionales de cooperación.
- **Falta de criterios de valoración:** La volatilidad extrema de los precios impide establecer parámetros estandarizados y estables para la determinación de la base imponible en fechas puntuales.

Frente a estas limitaciones, la SUNAT debe fortalecer su capacidad tecnológica y analítica para procesar datos y desarrollar procedimientos de verificación basados en evidencia y promover acuerdos de intercambio de información.

(3) Activos digitales no regulados, que no tienen la condición de moneda de curso legal ni son respaldadas por bancos centrales.

2. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO (IPNJ) Y SU VÍNCULO CON LAS CRIPTOMONEDAS

La naturaleza singular de los activos digitales y las modalidades de interacción con los mismos plantean desafíos inéditos; por una parte, dificultan al contribuyente la justificación del origen y la composición de su patrimonio; por otra, limitan la capacidad de la Administración Tributaria para llevar a cabo una fiscalización eficaz, dada la trazabilidad fragmentada de las operaciones en cadena y la dispersión de datos entre múltiples plataformas y jurisdicciones.

2.1. Definición de IPNJ y su actuación a partir de operaciones con “criptoactivos”

El IPNJ es el aumento en el valor del patrimonio de un contribuyente por el que no puede justificar o acreditar fehacientemente la fuente que lo originó.

Se configura cuando SUNAT detecta una desproporción significativa entre los ingresos declarados por un contribuyente y el incremento de su patrimonio.

En el contexto cripto, dicha presunción puede activarse en escenarios diversos, entre los cuales destacan:

- **Adquisición masiva de “criptoactivos”:** Compras de volúmenes relevantes de criptomonedas (Bitcoin, Ethereum, etc.) que exceden la capacidad de ahorro o los ingresos declarados del contribuyente.
- **Venta o conversión a moneda fiat:** Enajenaciones de “criptoactivos” con posterior depósito de sumas considerables en cuentas bancarias en moneda fiduciaria, lo que genera trazabilidad financiera tradicional y alarma fiscal.
- **Intercambios entre “criptoactivos”:** Transacciones que, aun sin involucrar moneda fiat, incrementan sustancialmente el valor del portafolio cripto y desembocan en adquisiciones de bienes o servicios en la economía real.

2.2. Procedimientos de fiscalización y la presentación de pruebas digitales

Frente a la detección de indicios de IPNJ vinculados a “criptoactivos”, la SUNAT puede iniciar procedimientos de fiscalización. La solidez de la defensa del contribuyente depende fundamentalmente de la calidad, coherencia y verificabilidad de la evidencia digital que presente.

- **Fuentes e instrumentos de cruce de información:** La autoridad recurre a fuentes diversas para reconstruir la actividad patrimonial y financiera del contribuyente:
- **Banca tradicional:** Depósitos bancarios, transferencias y operaciones con tarjetas que se corresponden con

enajenaciones cripto constituyen señales de alarma y sirven como punto de partida para cruces de información.

- **“Exchanges”⁽⁴⁾ centralizados (CEX):** Cuando operan en el país o existe cooperación internacional, sus registros (movimientos, “KYC”, “IPs”, dispositivos) aportan información crítica para identificar titularidades.
- **Registros públicos:** Inscripciones de inmuebles, vehículos, sociedades y otras operaciones patrimoniales ayudan a detectar discrepancias entre patrimonio y rentas declaradas.
- **Intercambios de información internacional y análisis forense “blockchain”⁽⁵⁾:** Las autoridades pueden requerir información a plataformas y utilizar técnicas de análisis en cadena para seguir el rastro de activos digitales.

2.2.1 Documentación y pruebas que suelen requerirse como estrategia de defensa

Para rebatir la presunción de IPNJ, el contribuyente deberá aportar, entre otros elementos:

- Historiales detallados de transacciones en “exchanges” (fechas, montos, pre-

cios, comisiones, órdenes de compra/venta y origen de los fondos).

- Capturas y registros de “wallets” – billeteras digitales (transferencias entre direcciones propias, identificadores de transacción, justificantes de posesión).
- Contratos o constancias de operaciones P2P (acrónimo de la frase en inglés “person to person”, sin intermediarios) cuando existan (acuerdos, comprobantes de pago, mensajes).
- Evidencia de actividad minera (“logs” de equipos, facturas de “hardware”, consumos de energía, contratos de “pool” de minería) si procede.
- Registros de “staking” o “DeFi”⁽⁶⁾ que justifiquen rendimientos (extractos, transacciones internas, reportes de protocolo).
- Declaraciones juradas previas y documentación que acrediten origen lícito de los fondos (herencias, donaciones, venta de bienes).
- Informes de análisis forense “blockchain” elaborados por especialistas, que permitan conectar direcciones y rastrear orígenes o destinos, y que incluyan metodologías y limitaciones de alcance.

La ausencia o precariedad de estos elementos constituye

- (4) Plataforma de intercambio que permite a los usuarios comprar o vender criptoactivos.
- (5) Es una tecnología de registro distribuido que permite almacenar información de forma segura, transparente, trazable e inmutable cuya estructura se basa en bloques de datos enlazados entre sí.
- (6) Tecnología basada en “blockchain” diseñada para permitir a los usuarios realizar transacciones financieras con criptomonedas sin necesidad de intermediarios.

la principal barrera para desvirtuar la presunción de IPNJ en el ámbito cripto.

3. ENFOQUES REGULATORIOS Y FISCALES EN EL MUNDO

El texto explica que el Crypto-Asset Reporting Framework (CARF)⁽⁷⁾ de la OCDE busca homogeneizar el intercambio internacional de información sobre titulares y operaciones con “criptoactivos” –definiendo qué activos y operaciones se reportan, quiénes deben reportar (exchanges, custodios y plataformas) y qué datos deben transmitirse (identidad, contraparte, montos, fechas).

Asimismo, debe destacarse que, en América Latina, hay una notable heterogeneidad regulatoria: mientras algunos países avanzan con marcos y sandboxes, otros quedan rezagados, lo que genera incertidumbre para contribuyentes y oportunidades de arbitraje por parte de usuarios experimentados de “criptoactivos”.

3.1 Crypto-Asset Reporting Framework (CARF)

El Crypto-Asset Reporting Framework (CARF) de la OCDE constituye un instrumento diseñado para que los Estados identifiquen titulares de criptoactivos y operaciones relevantes, y compartan esa información entre jurisdicciones de forma estandarizada. El CARF establece:

- (i) ¿Qué tipos de activos deben reportarse?
- (ii) ¿Quiénes están obligados a reportar (“exchanges”, custodios, plataformas con interacción con usuarios)?

(iii) ¿Qué operaciones deben notificarse (compras/ventas con moneda fiat, intercambios entre cripto, transferencias)?

(iv) Los elementos mínimos de información a transmitir (fecha, contraparte, monto, identidad verificada del usuario).

El alcance del CARF incluye “stablecoins”, determinados “tokens” derivados, algunos “NFTs” y “tokens” que representen derechos económicos. Se excluyen, entre otros, ciertos instrumentos regulados por marcos específicos (dinero electrónico regulado, “CBDCs”, “tokens” sin convertibilidad externa).

La adopción del CARF contribuye a disminuir los vacíos informativos que facilitan el arbitraje regulatorio y la elusión fiscal.

3.2 Reglas para el reporte

El CARF fija requisitos operativos y de identificación de usuarios (“KYC” reforzado, procedimientos de verificación y retención de datos) que permiten a las autoridades fiscales disponer de información comparable y utilizable para cruces internacionales.

La efectividad del CARF dependerá de su adopción por un número significativo de jurisdicciones y de la capacidad de las administraciones para procesar y cruzar grandes volúmenes de datos.

(7) Marco de reporte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE creado en marzo de 2022 para la recopilación e intercambio de datos relacionados con las transacciones de criptomonedas.

3.3 Perspectivas en América Latina

De acuerdo con el informe “Estado de la Industria Crypto 2024” elaborado por Lemon, América Latina se ha consolidado como un laboratorio clave para la experimentación regulatoria en materia de “criptoactivos”, impulsada por un crecimiento significativo en la adopción y volumen de mercado.

Brasil

Lidera con la Ley N°14478, que establece un marco legal integral bajo la supervisión principal del Banco Central. Destaca la avanzada implementación del Real Digital (Drex), considerada una de las iniciativas más desarrolladas de moneda digital de banco central (CBDC) en América Latina.

Argentina

De acuerdo con fuentes regionales, Argentina ha adoptado una estrategia dual que combina un marco preventivo contra el lavado de activos y financiamiento del terrorismo a través de la Ley N° 27739 y un régimen de blanqueo de activos digitales implementado en 2024.

México

México, con su Ley Fintech de 2021, reconoce formalmente en la legislación a las “criptomonedas” como medio de

pago, estableciendo además un “sandbox” regulatorio para la innovación financiera.

Chile

Chile, por su parte, se destaca por la Ley Fintech N° 21521 del 2023, que ofrece un marco sofisticado de supervisión prudencial y protección al consumidor.

Colombia

En el caso de Colombia, de acuerdo con análisis de la Unidad de Información y Análisis Financiero - UIAF y organismos regionales, se ha optado por un enfoque gradual y experimental mediante un “sandbox” regulatorio activo y una tributación moderada cercana al 10%.

Perú

En contraste, Perú aún presenta un vacío legal considerable, con proyectos legislativos aún en discusión desde 2022, lo que ha llevado a que los contribuyentes utilicen estrategias de mitigación de riesgos fiscales, incluyendo declaraciones voluntarias, documentación exhaustiva y asesoría especializada.

4. CONCLUSIONES

Al carecer en el Perú de un marco legal específico e integral para “criptoactivos”, a diferencia de otros países como Brasil, México o Chile, crea una alta inseguridad jurídica tanto para la SUNAT (que no tiene reglas claras de fiscalización o valoración) como para el contribuyente (que no sabe cómo declarar con certeza).

Ante la falta de una ley clara y la dificultad de la SUNAT para trazar operaciones descentralizadas, toda la responsabilidad de justificar el origen de los fondos recae sobre el contribuyente. Una defensa exitosa contra el IPNJ depende exclusivamente de la calidad, coherencia y verificabilidad de la documentación digital.

La tendencia global, liderada por el CARF de la OCDE, se dirige hacia una mayor transparencia y el intercambio automático de información entre países sobre transacciones cripto. Aunque la SUNAT hoy tiene limitaciones, es solo cuestión de tiempo para que comience a recibir información de plataformas internacionales.

5. RECOMENDACIONES

Los contribuyentes deben mantener un registro meticuloso de todas sus operaciones: historiales de “exchanges” (compras, ventas, comisiones), registros de “wallets” (transferencias, “staking”, “DeFi”), contratos de operaciones “P2P” y pruebas del origen lícito de los fondos iniciales (ahorros, herencias, etc.).

Es imperativo que el Perú desarrolle y apruebe un marco legal y tributario claro para los “criptoactivos”. Esto brindará seguridad jurídica a los contribuyentes (sabiendo qué y cómo declarar) y otorgará a la SUNAT las herramientas normativas que necesita para una fiscalización eficaz y predecible, similar a lo implementado en otros países de la región.

6. BIBLIOGRAFÍA

- De la Cruz Mendoza, S.J (2025) Criptomonedas y legislación tributaria de diversos países. *Tributos y Aduanas*, 3, 20-31. <https://revistas.sunat.gob.pe/index.php/tya/article/view/63>
- Comisión Nacional del Mercado de Valores (España): MICA nueva regulación de criptoactivos. <https://www.cnmu.es/portal/mica/regulacion-criptoactivos?lang=es>
- Kraken, página de inversiones de criptomonedas: Definición de Staking, <https://www.kraken.com/es/learn/what-is-crypto-staking>
- Portal de Estado Peruano (PCM): Definición de Blockchain. <https://www.gob.pe/86389-que-es-blockchain>
- Banco Central de Reserva del Perú: Definición de Criptomonedas. <https://www.bcrp.gob.pe/sistema-de-pagos/articulos/riesgos-de-las-criptomonedas.html>
- Financial and Consumer Services of New Brunswick: Definición de Defi y exchange. <https://fcnb.ca/en>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: Definiciones de CARF, MICA y transparencia del mercado de criptoactivos. <https://www.ciat.org/carf-mica-dac-8-y-la-travel-rule-avanzan-hacia-mayor-transparencia-en-el-mercado-de-criptoactivos/>

¿Debe el delito tributar?

*Actividades
ilícitas y
capacidad
contributiva*



Francis Sebastian Rodriguez

Abogado especializado en Derecho Tributario y Aduanero. Magíster en Fiscalidad internacional por la Universidad de La Rioja de España. Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional en la Universidad de San Martín de Porres. Cuenta con Posgrado en Tributación en la Universidad de Lima, así como diversas diplomaturas en materia jurídica. Docente y Expositor en diversos temas en materia tributaria.

INTRODUCCIÓN

La tributación de las rentas de origen ilícito constituye un debate en el derecho tributario, pues confronta la exigencia de gravar toda manifestación objetiva de capacidad económica con la necesidad de preservar la coherencia del ordenamiento frente al delito. Mientras una posición sostiene que la riqueza ilícita revela aptitud contributiva y, por tanto, debe ser alcanzada por el impuesto independientemente de su procedencia, otra advierte que imponer tributos sobre tales ingresos podría implicar el reconocimiento jurídico de los efectos patrimoniales del ilícito, generando tensiones con la unidad sistemática entre los ámbitos penal y tributario. Esta discordancia se expresa de manera particular en la aplicación del incremento patrimonial no justificado previsto en el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), que presume como renta no declarada los incrementos cuya fuente no puede ser acreditada y prohíbe su justificación mediante actividades ilícitas. Sin embargo, persisten interrogantes respecto a su compatibilidad con los principios de capacidad contributiva, igualdad tributaria, no confiscatoriedad y “non bis in idem”, especialmente en escenarios donde los bienes ilícitos han sido objeto de decomiso o restitución. El presente artículo examina estas posiciones desde una perspectiva dogmática, jurisprudencial y comparada, a fin de evaluar la coherencia constitucional y sistemática del tratamiento fiscal de las rentas ilícitas.

1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y RENTAS DE ORIGEN ILÍCITO

El principio de capacidad contributiva establece que los tributos deben recaer conforme a la riqueza o capacidad económica real de los contribuyentes. Es un pilar de equidad horizontal y vertical en la tributación, es decir, quienes obtienen más riqueza deberían pagar más impuestos, garantizando de esta manera la igualdad ante las cargas públicas.

Como bien lo ha señalado el Tribunal Constitucional (TC) en la Sentencia (STC) N° 4014-2005-AA/TC, el principio de capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza. Por su parte, el principio de igualdad tributaria sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado⁽¹⁾.

De manera didáctica, Jorge Brauo Cucci (2009) señala que la capacidad contributiva alude a la posibilidad económica del contribuyente para asumir tributos, pudiendo advertirse en una dimensión subjetiva,

cuando se considera la situación económica particular de cada persona, y en una dimensión objetiva, cuando el legislador identifica manifestaciones externas de riqueza que justifican la imposición tributaria. En ambos casos, la finalidad es que el tributo guarde coherencia con la aptitud económica real del obligado (Brauo, 2009, págs. 222–227).

Ahora bien, ¿cómo se aplica este principio cuando la riqueza proviene de un delito? Aquí surge la disyuntiva:

Desde una perspectiva económica, la capacidad contributiva debe entenderse como la manifestación objetiva de riqueza, con independencia de la licitud o ilicitud de su origen. Como señala Supera-Markowska (2022), el impuesto sobre la renta debe gravar toda capacidad económica efectivamente revelada, pues el sistema fiscal no evalúa la moralidad del hecho generador, sino la existencia de un incremento patrimonial real. En línea similar, Diniz y Veiga (2025) sostiene que el principio “pecunia non olet” (el dinero no tiene olor) implica que las rentas derivadas de actividades ilícitas también expresan aptitud contributiva, de modo que excluirlas del ámbito impositivo implicaría otorgar un trato privilegiado a quien obtiene ganancias al margen de la ley, afectando la igualdad tributaria frente a quienes obtienen ingresos

(1) En similar sentido, se ha precisado en la STC N° 1414-2013-AA/TC, que la igualdad tributaria exige que tributen más quienes tienen más capacidad contributiva, siempre en un marco de respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes y a los demás principios constitucionales tributarios (f.j. 3.3.4).

lícitos y sí tributan. Así, toda ganancia (legal o ilegal) revela la capacidad para contribuir y debe integrarse en la base imponible, garantizando equidad y neutralidad del sistema tributario.

Desde una perspectiva jurídico-tributaria, la discusión se centra en determinar si las ganancias ilícitas configuran renta gravable a efectos del principio de capacidad contributiva. Fernández Caramazana (2022) advierte que gravarlas puede suponer reconocer efectos jurídicos a un acto ilícito, especialmente cuando el ordenamiento prevé su decomiso. En cambio, Brauo Cucci (2004) sostiene que la renta puede originarse en actividades ilícitas sin que ello implique legitimarlas, pues la valoración tributaria y la penal cumplen finalidades distintas. A su vez, Caller Ferreyros (2008) enfatiza que la tributación de ingresos ilícitos debe coordinarse con los mecanismos de restitución y comiso, para evitar que el delito genere una ventaja económica efectiva.

2. ¿CORRESPONDE GRAVAR CON EL IMPUESTO EL PRODUCTO DEL DELITO?

La doctrina tributaria tiene posiciones diferentes sobre la sujeción del impuesto a la renta de origen ilícito.

a) Argumentos a favor de gravar las rentas ilícitas

No cobrar impuestos a las ganancias delictivas supondría una violación al principio de igualdad. Se estaría permitiendo que el infractor disfrute de un incremento patrimonial libre de im-

puestos, colocándolo en mejor situación que el contribuyente que cumple con el pago de sus obligaciones tributarias. Desde esta perspectiva, los sujetos que obtienen beneficios económicos producto de actividades delictivas aumentan igualmente su patrimonio, generando así capacidad contributiva para afrontar la carga fiscal (Galarza, 2008). En consecuencia, dicha riqueza debería someterse a imposición en los mismos términos que aquella obtenida por los contribuyentes que actúan conforme al ordenamiento jurídico.

Otro fundamento invocado por quienes apoyan la tributación de las ganancias ilícitas se relaciona con la conocida expresión romana “pecunia non olet” (el dinero no tiene olor)⁽²⁾. Desde esta óptica, el carácter ilícito de la actividad que genera la renta no incide en el nacimiento de la obligación tributaria, ya que lo que la ley fiscal busca es gravar la manifestación de capacidad económica, sin emitir juicios morales sobre su procedencia. Bajo este enfoque, el origen del ingreso es irrelevante, lo determinante es la existencia de una riqueza susceptible de ser gravada.

Un ejemplo en esta línea proviene de la jurisprudencia norteamericana, donde se sostuvo que el ingreso bruto comprende “las ganancias obtenidas de cualquier negocio, incluso si este resulta ilegal; no corresponde eximir al infractor de pagar los impuestos que pagaría si su actividad fuera lícita”. Este razonamiento fue decisivo en la célebre condena fiscal de Al Capone en 1931, caso que marcó un hito en la afirmación del principio según el cual quienes obtienen beneficios económicos al margen de la ley tampoco deben quedar al margen de sus obligaciones tributarias.

Eximir de impuestos las rentas ilícitas podría generar incentivos perversos, al hacer más rentable el delito al descontar la carga fiscal. En cambio, gravarlas disminuye el beneficio económico del crimen y añade un riesgo adicional al infractor, quien también se expone a sanciones tributarias por evasión. Esta lógica se refleja en el llamado “efecto Al Capone”, donde la coordinación entre autoridades fiscales y penales permite perseguir a delincuentes mediante delitos tributarios cuando no es posible acreditar el delito base⁽³⁾.

-
- (2) La expresión “pecunia non olet” se atribuye al emperador Tito Flavio Vespasiano (69–79 d.C.), quien, ante el cuestionamiento de su hijo sobre la moralidad del impuesto aplicado al comercio de orines usados en el curtido y lavado, respondió mostrando las monedas recaudadas y señalando que “el dinero no huele”. Con ello afirmaba que, para el Estado, la valoración fiscal de la riqueza es independiente de su origen.
 - (3) Diversos países han aplicado esta estrategia en casos de lavado de activos y corrupción, procesando a responsables por defraudación fiscal al no declarar sobornos u otros ingresos ilegales.

b) Argumentos en contra de gravar las rentas ilícitas

Desde una perspectiva de coherencia normativa, quienes rechazan la tributación de rentas ilícitas sostienen que el ordenamiento jurídico no puede reconocer como fuente de obligaciones aquello que la propia ley prohíbe. Si una conducta está sancionada penalmente, resultaría contradictorio que, al mismo tiempo, el sistema tributario considerara sus resultados como válidos para generar un hecho imponible.

Desde una perspectiva ética, el Estado no debería beneficiarse de los frutos del delito, ya que hacerlo podría interpretarse como una forma de convalidación o participación indirecta en la actividad ilícita. En ese sentido, si la Administración Tributaria gravara las ganancias criminales, estaría recibiendo parte del rendimiento del acto ilícito, lo que comprometería la legitimidad moral de la recaudación. Además, cuando dichas ganancias son posteriormente incautadas o decomisadas en el proceso penal, no existiría ya un incremento patrimonial real en manos del infractor, por lo que tampoco habría capacidad contributiva.

En ese sentido, Lugo Villafama señala, “(...) los fondos provenientes de actividades ilícitas no tienen condición de renta, porque no califican como manifestaciones de riqueza capaz de ser pasible de contribución, pues no provienen de fuentes productoras de renta” (Lugo, 2017).

Otro argumento contrario a gravar las rentas ilícitas se refiere al riesgo de una doble sanción. Si el autor del delito ya ha sido castigado penalmente imponer además el pago del impuesto omitido con recargos podría vulnerar el principio “non bis in idem”, al suponer dos consecuencias punitivas por un mismo hecho. La problemática se acentúa cuando los bienes ilícitos han sido incautados y, aun así, la Administración Tributaria exige tributo por “renta no declarada”, lo que obliga a pagar un impuesto sobre un ingreso que ya no se posee (Ruiz de Erenchun Arteché, 2002).

3. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS ILÍCITAS

El tratamiento fiscal de las rentas de origen ilícito se articula a través de la figura del incremento patrimonial no justificado, regulada en el artículo 52° de la LIR. Esta norma establece que aquellos incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser sustentado por el deudor tributario se presumen como renta neta no declarada y, por tanto, sujeta a imposición. La norma precisa, además, que dichos incrementos no podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas, lo que implica que la alegación de ilicitud no solo no excluye la obligación tributaria, sino que impide su utilización como medio de descargo.

La doctrina ha señalado que el incremento patrimonial no

justificado constituye una presunción “iuris tantum”, esto es, admite prueba en contrario siempre que el contribuyente pueda acreditar el origen lícito de la riqueza detectada (Barrachina, s/n). Sin embargo, cuando el contribuyente pretende justificar el incremento patrimonial mediante ingresos provenientes de actividades ilícitas, la ley expresamente prohíbe dicha justificación, con lo cual el tributo se determina aplicando la presunción legal sin admitir defensa basada en la ilicitud del origen del fondo.

El TC ha consolidado una postura clara al respecto. En el caso Nicolás de Bari Hermoza Ríos “us.” SUNAT (Exp. N° 4985-2007-PA/TC), sostuvo que la Administración Tributaria no está obligada a determinar si el incremento patrimonial tiene origen lícito o ilícito, dado que la determinación de la capacidad contributiva se vincula a la existencia de una ganancia o enriquecimiento patrimonial, mas no a la permisibilidad o ilicitud de la fuente de la cual proviene. Asimismo, afirmó que aceptar que la ilicitud del fondo exime de tributación vulneraría el principio de igualdad, pues colocaría al delinciente en una situación fiscal más ventajosa que al contribuyente cumplidor⁽⁴⁾.

Este razonamiento ha sido objeto de debate doctrinario. Autores como Jorge Bravo Cucci sostienen que el producto de una actividad ilícita no puede considerarse renta en sentido jurídico, pues no exis-

(4) STC N°s. 4382-2007-PA/TC y 5537-2007-PA/TC.

te un derecho reconocido por el ordenamiento sobre dichos fondos; por tanto, no existiría capacidad contributiva susceptible de imposición. Desde esta postura, gravar rentas ilícitas implicaría reconocer jurídicamente los efectos económicos del delito, lo cual resultaría incompatible con la coherencia del sistema normativo (Brauo Cucci, 2004).

En consecuencia, las rentas ilícitas pueden resultar efectivamente gravadas, no por un reconocimiento de legitimidad sobre su origen, sino por la aplicación de la presunción de renta no declarada derivada del incremento patrimonial no justificado. Sin embargo, como advierte parte de la doctrina, esta técnica puede tensionar los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, especialmente en los supuestos en los que el producto ilícito ya ha sido decomisado o incautado en sede penal, pues en tales escenarios la base económica para la imposición podría haber desaparecido.

4. LEGISLACIÓN COMPARADA

En el derecho comparado, la tributación de las rentas ilícitas ha seguido criterios diversos, aunque con una tendencia común hacia su “gravabilidad” cuando existe una manifestación patrimonial efectiva. En Italia, el artículo 14°.4 de la Ley N.º 537/1993 dispone que los ingresos provenientes de actividades ilícitas son imponibles, siempre que puedan encuadrarse en las categorías de renta previstas por la ley y no hayan sido previamente obje-

to de comiso, evitando así vulnerar el “non bis in idem” (Bacigalupo, 2002). En España, los casos Nécora (1993) y Roldán (STS, 25/11/1999) afirmaron que el principio de igualdad impide otorgar un tratamiento fiscal más favorable al delincuente que al contribuyente regular, aunque posteriormente el caso Urralburu (STS 20/2001) matizó que, cuando el producto del delito ha sido decomisado, el delito fiscal puede quedar absorbido por la sanción penal. En Estados Unidos, la Corte Suprema estableció desde *United States v. Sullivan*, 274 U.S. 259 (1927), que todo ingreso es gravable con independencia de su origen, enfoque que también ha sido adoptado por Chile en decisiones como *Juan Pablo Dávila* (Corte Suprema, 02/09/1997), donde se declaró que la renta comprende beneficios “cualquiera sea su causa” y que ello no vulnera el principio del “non bis in idem”.

5. CONCLUSIONES

1. La tributación de las rentas ilícitas no puede resolverse únicamente desde una perspectiva económica (manifestación de riqueza), sino que exige un examen jurídico sobre la configuración de la capacidad contributiva. Si bien toda ganancia revela aptitud económica, ello no necesariamente implica que exista una capacidad contributiva jurídicamente relevante, pues el ordenamiento no reconoce como patrimonio protegido aquellas ganancias que provienen de un ilícito.

2. La sujeción de rentas ilícitas se materializa mediante el incremento patrimonial no justificado del artículo 52° de la LIR, el cual presume como renta no declarada los incrementos cuyo origen no pueda ser acreditado y excluye expresamente la posibilidad de justificar tales fondos alegando la comisión de actividades ilícitas. Este mecanismo actúa como una herramienta de control fiscal orientada a evitar la elusión o evasión sustentada en la falta de trazabilidad del ingreso.
3. La aplicación del incremento patrimonial no justificado puede tensionar los principios de igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y “non bis in idem”, sobre todo cuando el producto del delito ya ha sido decomisado. En esos casos, gravar nuevamente dichos montos implicaría imponer un tributo sobre una riqueza que el contribuyente ya no posee, volviendo la imposición carente de sustento económico y potencialmente confiscatoria.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bacigalupo, S. (2002). *Ganancias ilícitas y Derecho Penal*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces.
- Barrachina, E. (s/n). La prueba en el incremento no justificado de patrimonio. *Graduados-sociales*.
- Bellini, F. (1936). *Fatto illecito e imposizione tributaria*. Bolletino Tributario.

- Brauo Cucci, J. (2004). Los actos ilícitos y el concepto de renta. *En VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* (pág. 16). Lima: IPDT.
- Brauo, J. (2009). Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. *Ius et Veritas*, 222–227.
- Caller Ferreyros, M. (2008). Tribunal Constitucional, tributación sobre fondos provenientes de actos ilícitos. IPDT, 12.
- Chico de la Camara, P. (1996). La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español. *Revista Estudios Financieros*.
- Fernández Caramazana, E. (2022). El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, 5–32.
- Galarza, C. (2008). “La Tributación de los Actos Ilícitos” en Derecho Penal Tributario. *Marcial Pons*, 95.
- Lugo, W. (2017). ¿Las “Ganancias” obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a “tributación”: su “incumplimiento” configura delito de defraudación tributaria? *Boletín de derecho UPSJB*.
- Oliveira Diniz, J. L., & Veiga Mendonça, J. V. (2025). Taxation of illegal acts and the principle pecunia non olet. *Revista Aracê*, 1956–1973.
- Ruiz de Erenchun Arteche, E. (2002). Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal. *Vlex*.
- Supera-Markowska, M. (2022). Principles and rules for determining the tax capacity of entrepreneurs in income taxes. *Journal of Finance and Financial Law*, 51–68.

Repensando el Procedimiento Contencioso Tributario



Leonardo Rivas Herrera

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú y contador público por la Universidad San Ignacio de Loyola. Magíster en Docencia Universitaria. Diplomado en Pedagogía Jurídica, Gobierno Corporativo y *Compliance* y en Gestión Tributaria Avanzada. Miembro del IPIDET. Ha ejercido funciones en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), en el Tribunal Fiscal y en el sector privado, y participa activamente en espacios académicos internacionales.

INTRODUCCIÓN

El artículo analiza los desafíos del Procedimiento Contencioso Tributario (PCT) peruano desde una perspectiva constitucional. Examina los principios de imparcialidad, plazo razonable y seguridad jurídica, y plantea reformas normativas orientadas a fortalecer la confianza en la justicia tributaria mediante mecanismos de oralidad, publicidad activa y aplicación uniforme de precedentes.

1. EL DEBER ESTATAL DE GARANTIZAR JUSTICIA TRIBUTARIA

A través del PCT el Estado debe buscar dar una respuesta no solo oportuna a los contribuyentes, sino una que respete sus derechos fundamentales. Aparejado al poder de establecer tributos, el Estado también debe crear las vías de solución de controversias, cuando aquel no procede de forma legítima en el ejercicio de su poder. Creemos que, para el establecimiento de una vía de resolución de controversias con los contribuyentes, el Estado debe estar atento a los cambios y situaciones que se van generando con el transcurso del tiempo y la experiencia que se va acumulando en torno a la resolución de conflictos tributarios. Este es un tema que no puede ser resuelto por los mismos contribuyentes.

Al respecto, debemos recordar que el Estado surge para satisfacer necesidades públicas absolutas –seguridad, justicia y convivencia–, aquellas que no

pueden ser cubiertas individualmente (Seuillano Chávez, 2022)⁽¹⁾. Desde esta perspectiva, el Derecho Tributario, como parte del Derecho Financiero, no solo regula la recaudación para poder satisfacer dichas necesidades, sino que legitima la forma en que el Estado obtiene recursos, sometido a los principios de justicia, equidad y respeto de los derechos fundamentales. El profesor Francisco Ruiz de Castilla (2020) destaca que la actividad financiera estatal es el medio para cumplir con las necesidades sociales, mientras que Fernández Cartagena (2013) sostiene que la función administrativa debe orientarse al servicio del ciudadano y someterse al principio de juridicidad. Cabe agregar a lo anterior que, en el modelo constitucional del Estado peruano, esto es, el Estado constitucional de derecho, como explica Fuentes Contreras (2019), la Constitución adquiere fuerza normativa y limita el ejercicio del poder, garantizando la supremacía de los derechos. De este modo, el PCT no es solo

un instrumento técnico, sino una garantía concreta de tutela efectiva, seguridad jurídica e imparcialidad⁽²⁾ en el ejercicio del poder tributario.

2. LA IMPARCIALIDAD E IGUALDAD ANTE LA ADMINISTRACIÓN

Hoy se cuestiona la garantía de imparcialidad que debe tener el Tribunal Fiscal. Quizás muchos de los cuestionamientos no abordan una de sus posibles causas.

Luego de una revisión histórica sobre la conformación del Tribunal Fiscal, hemos observado que, por alguna razón, el legislador no ha dado atención al tema de la imparcialidad.

Al respecto, el principio de imparcialidad, previsto en el numeral 1.5 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General – LPAG, impone a la autoridad resolver con objetividad y sin influencias externas. Morón Urbina (2023) precisa que es un deber funcional

(1) Thomas Piketty observa que, durante el siglo XIX y hasta 1914, el Estado se limitaba casi exclusivamente a funciones soberanas –orden y seguridad–, sin desarrollar aún políticas amplias de bienestar. Recién a lo largo del siglo XX, especialmente después de la Segunda Guerra Mundial, los poderes públicos fueron incorporando progresivamente una agenda social más extensa, orientada a la educación, la salud, la vivienda, el transporte y las pensiones (PIKETTY, 2025, p. 15).

(2) Según Marcial Rubio Correa (2009), los principios generales del Derecho son proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que informan la estructura, el funcionamiento y el contenido de las normas jurídicas, orientando tanto al legislador como al intérprete. En esa línea, la seguridad jurídica y la imparcialidad pueden entenderse como principios generales: la primera, en cuanto garantiza estabilidad, coherencia y previsibilidad en la actuación estatal; la segunda, porque exige que la autoridad administrativa actúe sin discriminación ni sesgo, otorgando tutela igualitaria a los administrados. Este último principio, además, se encuentra expresamente reconocido en el artículo IV, numeral 1.5, del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N° 27444–, que dispone que las autoridades deben resolver conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general.

destinado a proteger la independencia del decisor frente a intereses personales o institucionales.

Dentro del PCT, la imparcialidad reviste especial trascendencia, en la medida en que la revisión de los actos de la SUNAT corresponde al Tribunal Fiscal, órgano cuya conformación institucional y desempeño funcional inciden de manera determinante en la credibilidad y legitimidad del sistema de recursos.

Aunque las normas sobre los vocales se encuentran en el Libro II del Código Tributario, su efecto directo sobre el resultado del PCT es innegable.

Como se muestra en el Anexo 1, el texto original del Código Tributario de 1966⁽³⁾ (art. 107°), publicado en “El Peruano”, el 17 de agosto de 1966, y el actual Texto Único Ordenado (art. 98°) coinciden en exigir que los vocales del Tribunal Fiscal sean personas de “reconocida solvencia moral”, requisito que alude a una cualidad personal asociada a la integridad y conducta ética del funcionario. Sin embargo, como dijimos, el Código no ha incorporado la imparcialidad como condición expresa para el cargo, pese a que este principio constituye una garantía funcional del debido proceso y resulta esencial para la legitimidad de las decisiones del Tribunal Fiscal.

Los datos de las Memorias Institucionales de la SUNAT (2022, 2023, 2024) confirman la necesidad de fortalecer la imparcialidad estructural:

- En 2022 (SUNAT, 2022), de 2 894 resoluciones, 2 594 fueron favorables a la Administración, equivalente al 89,6 % (Tabla 14).

- En 2023 (SUNAT, 2023), la SUNAT obtuvo resultados favorables en 85,1 % de las resoluciones (Tabla 16).
- En 2024 (SUNAT, 2024), la cifra se mantuvo en 86 % (Tabla 17).

Esta tendencia sostenida a resolver a favor de la SUNAT no supone *per se* una parcialidad individual, pero sí evidencia un posible desequilibrio estructural que el legislador no puede ignorar. Dicha situación se agrava si consideramos que el citado artículo 98° del Código Tributario no prevé mecanismos destinados a garantizar la imparcialidad estructural. En esta línea, Matus Fuentes (2022) advierte que la imparcialidad constituye una condición esencial del debido proceso tributario, pues solo un tribunal verdaderamente independiente y equilibrado puede asegurar al contribuyente una revisión racional y justa de los actos administrativos, garantizando la igualdad de partes, el derecho de defensa y la justicia en la resolución de controversias.

Cabe agregar que Berryessa (2022) explica que la experiencia previa en funciones fiscalizadoras genera un ‘*prosecutorial mindset*’, un sesgo cognitivo que lleva a validar inconscientemente la posición del fisco. Nos preguntamos aquí si esta situación podría estar ocurriendo cuando miembros del Tribunal Fiscal provienen directamente de la SUNAT después

de muchos años de laborar en dicha institución.

En el ámbito tributario peruano, podría sostenerse –siguiendo la línea de razonamiento de Neily (2021)– que la sola invocación del deber de imparcialidad no basta para neutralizar los sesgos derivados de trayectorias profesionales previas. Así como en el sistema judicial estadounidense la sobre representación de exfiscalles genera un desequilibrio estructural, en el PCT la presencia de vocales del Tribunal Fiscal con prolongada experiencia en la SUNAT puede reproducir, de manera no deliberada, un patrón interpretativo favorable a la Administración.

Por lo anterior, proponemos que se incorporase el artículo 98°-A al Código Tributario para: (1) asegurar diversidad profesional en la designación de vocales, (2) establecer incompatibilidad para quienes hayan sido directivos o fiscalizadores de la SUNAT en los últimos cinco años, (3) exigir capacitación en ética y sesgos cognitivos, y (4) publicar estadísticas anuales de apelaciones.

3. PLAZO RAZONABLE Y EFICIENCIA TRIBUTARIA

Como ha precisado el Tribunal Constitucional, el plazo de un procedimiento será razonable solo si comprende el tiempo necesario y suficiente para

(3) Como aporte documental, se incluye en el Anexo 1 la reproducción íntegra de la publicación original del primer Código Tributario peruano (1966) que fue aprobado mediante Decreto Supremo 263-H. Esta edición inédita en internet refuerza el valor histórico del documento y subraya el rigor del presente trabajo en el rescate de fuentes primarias.

el desarrollo de las actuaciones esenciales y el ejercicio de los derechos de las partes (STC Exp. N° 2051-2016-PA/TC, *Huaura Industrial Paramonga S.A.C.*).

El derecho al plazo razonable debe evaluarse caso por caso, considerando criterios como la conducta de la Administración Pública, que exige diligencia y celeridad según la complejidad del asunto. Aunque si bien el Código Tributario regula plazos formales⁽⁴⁾, ello no garantiza mayor rapidez en la resolución de reclamaciones o apelaciones.

En la práctica, mientras la SUNAT suele resolver dentro de los plazos legales, el Tribunal Fiscal presenta demoras incluso en materias donde ya existe jurisprudencia consolidada. Ello plantea un problema de razonabilidad sustantiva del plazo: cuando el criterio aplicable es reiterado, la demora deja de ser necesaria y suficiente, y el cumplimiento del plazo legal no garantiza una actuación diligente.

A su vez, existe una asimetría informativa: los contribuyentes pueden conocer los criterios del Tribunal Fiscal gracias a la publicación sistemática de su jurisprudencia, lo que les permite anticipar el sentido de las resoluciones y ajustar su conducta conforme a criterios previsibles. En cambio, las decisiones de la SUNAT carecen de difusión sistemática, lo que impide al contribuyente acceder a sus criterios aplicados a casos concretos y genera un déficit de transparencia. Esta falta de publicidad no solo afecta la previsibilidad, sino que también genera demoras innecesarias en la tra-

mitación de otros casos, pues la ausencia de criterios accesibles obliga a la Administración a volver a analizar cuestiones ya resueltas. En consecuencia, la respuesta administrativa se vuelve más lenta y deja de responder al sentido de un plazo razonable.

Bajo el criterio de conducta administrativa antes mencionado, la demora del Tribunal Fiscal en resolver casos con jurisprudencia consolidada constituye una conducta omisiva contraria al principio de buena administración, ya que el tiempo empleado deja de ser necesario y suficiente. Ello justifica incorporar una disposición que obligue al Tribunal Fiscal a priorizar los casos con jurisprudencia uniforme.

Se proponen tres modificaciones al Código Tributario para garantizar el derecho al plazo razonable.

Se propone un artículo 125°-A que permita al contribuyente solicitar una audiencia de exposición oral para precisar aspectos técnicos o económicos relevantes y agilizar la resolución del caso.

Artículo 125°-A.- Audiencia de exposición en la etapa de reclamación.

El reclamante podrá solicitar una audiencia de exposición oral ante la Administración Tributaria para precisar

aspectos técnicos, económicos o sectoriales relevantes para la resolución del caso. La Administración deberá resolver motivadamente la solicitud y levantar acta, la cual formará parte del expediente.

Se propone un artículo 142°-A que obligue a la SUNAT a publicar sus resoluciones de reclamación con sumillas y fundamentos, respetando la reserva tributaria.

Artículo 142°-A.- Publicidad de resoluciones de reclamación.

La Administración Tributaria deberá publicar en su portal institucional, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su emisión, las resoluciones que resuelvan recursos de reclamación, con sumilla y fundamentos principales, preservando la reserva tributaria.

Se propone un artículo 150°-A que disponga la prioridad en la resolución de casos con jurisprudencia uniforme.

Artículo 150°-A.- Resolución prioritaria de casos con jurisprudencia uniforme.

El Tribunal Fiscal deberá priorizar la resolución de los recursos que versen sobre materias respecto de las cuales exista jurisprudencia reiterada

(4) Nuestro primer Código Tributario estableció en su artículo 125° que la Administración resolvía las reclamaciones dentro del plazo de 90 días, contados a partir del vencimiento del plazo probatorio. Dicho plazo aumentó a un año con nuestro segundo Código Tributario (artículo 138°) incluido el término probatorio (que era de 30 días hábiles según el artículo 135°). Actualmente el plazo para cuestionar una resolución de determinación es de 6 meses.

o criterios institucionales uniformes. Su inobservancia podrá ser considerada incumplimiento del deber de celeridad y diligencia administrativa.

Estas tres medidas fortalecen la transparencia, reducen los tiempos y hacen efectivo el derecho al plazo razonable.

4. SEGURIDAD JURÍDICA Y PRECEDENTES VINCULANTES

Hoy coexisten tres tipos de precedentes: los administrativos, emitidos por órganos como el Tribunal Fiscal; los judiciales, dictados por la Corte Suprema; y los constitucionales, emanados del Tribunal Constitucional. Si bien todos orientan la interpretación del derecho, su fuerza vinculante es distinta.

Como explica Ruiz Riquero (2021), el precedente constitucional tiene efectos *erga omnes* y constituye una fuente directa de derecho, a diferencia del judicial o del administrativo, cuyo alcance es más limitado y vertical. El autor destaca que este tipo de precedente “tiene unos efectos incomparables que los dos anteriores no tienen”, pues impone una obligación de uniformidad y racionalidad que garantiza la seguridad jurídica, la igualdad ante la ley y el control de la arbitrariedad judicial.

Sin embargo, en el ámbito tributario, la aplicación de estos precedentes se encuentra fragmentada. El contribuyente debe agotar la vía administrativa –y, en muchos casos, acudir al Poder Judicial o incluso al Tribunal Constitucional– para

lograr que se respeten precedentes que ya son vinculantes. Esta situación vulnera la predictibilidad y la eficiencia del sistema, afectando sobre todo al contribuyente común, que enfrenta un procedimiento prolongado y costoso.

El PCT, como vía de control administrativo, debería permitir la aplicación directa de los precedentes judiciales y constitucionales cuando estos resulten pertinentes para resolver la controversia.

De ese modo, el Tribunal Fiscal actuaría no solo como revisor de legalidad, sino como instancia que vela por la uniformidad y la estabilidad de los criterios tributarios en el marco del Estado de Derecho. En esa línea, se propone incorporar en el Código Tributario un artículo 154°-A que disponga expresamente que, durante la tramitación del PCT, la SUNAT y el Tribunal Fiscal apliquen de oficio los precedentes vinculantes emitidos por el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema, siempre que guarden relación con el objeto del litigio. Esta medida permitiría reforzar la coherencia del sistema, asegurar la supremacía constitucional y brindar al contribuyente una tutela efectiva dentro del propio procedimiento.

Para asegurar la coherencia y armonía del ordenamiento jurídico, esta propuesta debe complementarse con modificaciones a la Ley Orgánica del Poder Judicial, la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y el Código Procesal Civil, a fin de incorporar un mandato expreso de aplicación administrativa de los precedentes vinculantes.

Finalmente, como línea complementaria de investigación, podría evaluarse la creación de un Registro Nacional de Criterios Tributarios Unificados, bajo la supervisión del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y con acceso público. Este registro permitiría clasificar los criterios por giros o actividades económicas (CIIU), facilitando a los contribuyentes el conocimiento de las reglas aplicables y promoviendo una interpretación uniforme por parte de la SUNAT y del Tribunal Fiscal.

5. JUDICIALIZACIÓN Y LITIGIOSIDAD

Aunque la fase judicial excede el ámbito del PCT, su existencia y frecuencia constituyen un indicador de su eficacia institucional. Si bien la judicialización de la controversia tributaria escapa formalmente al PCT, pone en evidencia los efectos prácticos de las resoluciones del Tribunal Fiscal, las cuales –por su naturaleza de última instancia administrativa– deberían poner fin al conflicto tributario para el contribuyente.

No obstante, el artículo 157° del Código Tributario permite excepcionalmente que la Administración impugne judicialmente resoluciones del Tribunal Fiscal cuando se invoquen las causales de nulidad del artículo 10° de la LPAG. La práctica demuestra, sin embargo, que esta excepción se ha convertido en regla, generando un doble litigio estatal y afectando los principios de seguridad jurídica, igualdad procesal y economía procesal. Esta situación

revela que el diseño actual del PCT no cumple plenamente su finalidad de resolver la controversia de manera definitiva y previsible, lo que hace necesaria una revisión legislativa orientada a fortalecer la autoridad y la eficacia del Tribunal Fiscal como órgano de cierre de la vía administrativa⁽⁵⁾.

Consideramos que cuando la SUNAT interpone demandas contra resoluciones desfavorables, el contribuyente se enfrenta nuevamente al Estado en un terreno desigual, prolongando la incertidumbre y los costos del procedimiento⁽⁶⁾.

La seguridad jurídica exige que el contribuyente confíe en que la decisión del Tribunal Fiscal pone fin al conflicto, y la confianza legítima prohíbe que el propio Estado reabra el proceso bajo otra denominación.

Considerando lo anterior, proponemos modificar el artículo 157° para que las resoluciones del Tribunal Fiscal sean definitivas y vinculantes para la Administración. Solo el contribuyente podrá impugnarlas judicialmente, mientras que la SUNAT únicamente podrá solicitar nulidad ante el propio Tribunal Fiscal en casos manifiestos.

6. CONCLUSIONES

El fortalecimiento del PCT exige pasar de una visión formal a una sustantiva. Incorporar reglas sobre imparcialidad, oralidad, publicidad y precedentes dota al sistema de transparencia, celeridad y razonabilidad temporal. Una administración previsible y diligente refuerza la confianza

ciudadana y la legitimidad fiscal como pilares del Estado de derecho.

En definitiva, las medidas propuestas invitan a repensar el PCT no solo como una vía de revisión legal, sino como un instrumento de legitimidad fiscal. Su fortalecimiento a través de la oralidad, la publicidad y la celeridad no busca aumentar la regulación, sino devolverle al procedimiento su sentido original: servir de puente entre la Administración Tributaria y el contribuyente, garantizando decisiones previsibles, oportunas y justas.

7. REFERENCIAS

- Berryessa, C. (2022). Prosecutorial mindset and decision

bias in judicial behavior. *Law and Human Behavior*, 46(2), 101-114.

- Fernández Cartagena, J. A. (2013). Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria. *Gaceta Jurídica*.
- Fuentes Contreras, J. (2019). Estado constitucional de derecho y constitucionalismo contemporáneo. Tirant lo Blanch.
- Matus Fuentes, M. (2022). Curso de derecho tributario chileno: Parte general y especial (2ª ed.) Thomson Reuters – Legal Publishing Chile.
- Morón Urbina, J. (2023). Derecho administrativo peruano. *Gaceta Jurídica*.
- Neily, C. (2021, May 27). *Are a disproportionate num-*

- (5) Resulta interesante observar que el actual diseño del contencioso administrativo tributario en Chile reserva la competencia a los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), órganos jurisdiccionales especializados e independientes creados por la Ley N° 20.322.

Estos tribunales ejercen control sobre los actos administrativos en materia tributaria mediante el procedimiento de reclamación regulado en los artículos 124° y siguientes del Código Tributario, al cual puede acceder únicamente el contribuyente frente a liquidaciones, giros, resoluciones o sanciones dictadas por la Administración.

En efecto, el contencioso tributario chileno se configura como un procedimiento de iniciativa exclusiva del contribuyente, pues la Administración Tributaria no está facultada para promoverlo ni demandar judicialmente al contribuyente. Su participación se limita a actuar como parte reclamada, defendiendo la legalidad de sus propios actos dentro del proceso. Esta característica reafirma el carácter unilateral y reactivo del contencioso, orientado a garantizar el control jurisdiccional de la actuación administrativa y la tutela de los derechos del contribuyente en el marco del Estado de Derecho. (Matus Fuentes, 2022, págs. 171-173). Cabe precisar que estos tribunales especiales con competencia contencioso-administrativa se encuentran fuera del Poder Judicial, pero sometidos a la superintendencia de la Corte Suprema (Ponce de León Salucci, 2021, pág. 101).

- (6) Desde el primer Código Tributario (art. 139°) se exigía el comprobante de pago del tributo para admitir la demanda judicial contra la resolución del Tribunal Fiscal. Aunque el actual TUO del Código Tributario ya no impone ese requisito, su artículo 157° dispone que la demanda no suspende la ejecución de los actos administrativos. Así, un fallo desfavorable obliga al contribuyente, en principio, a pagar la deuda antes de impugnar judicialmente la decisión del Tribunal Fiscal.

- ber of federal judges former government aduocates?* Cato Institute. <https://www.cato.org/study/are-disproportionate-number-federal-judges-former-government-aduocates>
- Piketty, T. (2025). *Hacia un socialismo ecológico: Crónicas 2020-2024* (D. Fuentes, Trad.). Deusto – Editorial Planeta Chile. (Obra original publicada en 2024 como *Vers le socialisme écologique*).
 - Ponce de León Salucci, S. (2021). *Jurisdicción contenciosa administrativa: El control de la administración por los tribunales. Acciones y procedimientos aplicables* (2.ª ed. actualizada y complementada). DER Ediciones Limitada.
 - Rubio Correa, M. (2009). *El sistema jurídico: Introducción al Derecho* (10.ª ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
 - Ruiz de Castilla, F. J. (2020). *Derecho tributario peruano: Principios y fundamentos* (Vol. I). Palestra.
 - Sevellano Chávez, S. (2022). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y Código Tributario*. Gaceta Jurídica.
 - Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente N° 3778-2004-AA/TC, Tito Martín Ramos Lam, Lima, 25 de enero de 2005. Tribunal Constitucional de Perú [en línea] <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03778-2004-AA.html> [consulta: 25 de septiembre de 2025]
 - SUNAT. (2022). *Memoria anual 2022* [PDF]. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2022.pdf>
 - SUNAT. (2023). *Memoria anual 2023* [PDF]. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2023.pdf>
 - SUNAT. (2024). *Memoria anual 2024* [PDF]. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2024.pdf>

CODIGO TRIBUTARIO

SECRETADO GENERAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

BOGOTA, COLOMBIA, 1966

DISEÑADO POR: [Nombre]

IMPRESO EN: [Nombre]

DISTRIBUCION GRATUITA

CÓDIGO TRIBUTARIO

LIBRO PRIMERO

DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

TITULO I

DE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA

ARTICULO 1.- La relación jurídica que origina el tributo, entre el contribuyente y el Estado tributario, se constituye en virtud de un deber jurídico y existe independientemente de la existencia o no de un hecho generador de dicho tributo.

TITULO II

DEL ACREEDOR TRIBUTARIO

ARTICULO 2.- La entidad o persona jurídica acreedora del tributo es el Estado tributario.

LIBRO SEGUNDO

DE LA EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

TITULO I

DE LA EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

ARTICULO 1.- La obligación tributaria se extingue por: a) Pago; b) Exoneración; c) Condonación o remisión; d) Prescripción.

TITULO II

DEL PAGO

ARTICULO 1.- El pago de los tributos será efectuado por el contribuyente o sus representantes, en el momento de su exigencia.

LIBRO TERCERO

DE LA ORGANIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

TITULO I

DE LA ORGANIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

ARTICULO 1.- El Ministerio de Hacienda y Comercio es el órgano encargado de administrar los tributos del Estado tributario.

Repensando el Procedimiento Contencioso Tributario | Leonardo Ribas Herrera

Contratos de Construcción

Análisis de la imputación de rentas y sus implicancias tributarias.



Doctora Sonia Miranda Ávalos

Contadora Pública, Candidata a Doctor en Política y Sistema Tributario de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), Magíster en Política y Gestión tributaria con mención en Auditoría Tributaria de la UNMSM, Magíster en Fiscalidad Internacional de la Universidad Internacional de la Rioja; cuenta con Diplomados en Contabilidad ambiental y sustentabilidad de la Universidad Cooperativa de Colombia, Diplomado en Tributación, Especializaciones en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Auditoría Financiera. Es autora de artículos y trabajos de investigación en materia tributaria a nivel Nacional e Internacional. Su experiencia profesional destaca en la asesoría y consultoría tributaria, auditorías tributarias preventivas, procesos de fiscalización y verificación. Es asesora de tesis y docente de Escuela de Gestión Tributaria de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM nivel pregrado y posgrado. Es miembro del grupo de Investigación MABPIC y del Centro de Estudios de Administraciones Tributarias (CEAT).

INTRODUCCIÓN

El sector construcción constituye uno de los motores más dinámicos del desarrollo económico en América Latina, destacándose no solo por su contribución al Producto Interno Bruto sino también por su capacidad de generar empleo y promover cadenas de valor. En este contexto, el tratamiento tributario de los contratos de construcción adquiere particular relevancia debido a la complejidad que conlleva la asignación de ingresos y costos en ejercicios fiscales distintos.

En promedio, el sector construcción cuenta con aproximadamente 440 mil contribuyentes, ampliando la base tributaria cada año en unos 20 mil nuevos inscritos en todos los regímenes tributarios. Sin embargo, este sector presenta una alta incidencia de evasión tributaria, relacionada principalmente con operaciones no reales (ONR), como la creación de empresas “cascajón” y la simulación de operaciones (SUNAT, 2018). En consecuencia, la labor de fiscalización en este sector es indispensable para garantizar la recaudación tributaria y su impacto positivo en la economía del país.

El presente artículo analiza el régimen especial previsto en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) de Perú, que regula el reconocimiento de ingresos para contratos de obra de largo plazo mediante métodos específicos: el método del percibido y el método del devengado, incluyendo sus ventajas y limitaciones, además de la importancia de la fiscalización tributaria en este sector.

1. REGLA GENERAL DE IMPUTACIÓN DE RENTAS

La regla general, prevista en el **artículo 57° de la LIR**, es que las rentas de tercera categoría (empresas) se imputan bajo el **criterio del devengado**.

Esto significa que los ingresos se reconocen cuando ya se realizaron los hechos sustanciales para generarlos, aun cuando **no se hayan cobrado todavía** o incluso si faltan precisar las condiciones de pago.

▲ Ejemplo:

- Una constructora termina la entrega de un bloque de un edificio en diciembre 2024, pero la entidad contratante paga recién en febrero 2025.
- Según la regla general del devengado, el ingreso debe reconocerse en diciembre 2024, pues allí ocurrió el hecho generador (la entrega).

En cambio, si el pago estuviera sujeto a una condición futura (ej. “se pagará solo si se aprueba la recepción municipal”), entonces el ingreso recién se devenga cuando se cumple esa condición.

2. REGLAS ESPECIALES EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

El **artículo 63° de la LIR** establece reglas **especiales** para los contratos de obra que duran **más de un ejercicio gravable** (obras de largo plazo).

Aquí se contemplan dos métodos de imputación de rentas:

a) Método del percibido (inciso a)

El inciso a) del artículo 63° de la LIR establece que para cada ejercicio gravable se puede asignar la renta bruta calculada aplicando a los montos cobrados durante el ejercicio por cada obra el porcentaje de ganancia bruta determinado para toda la obra respectiva. Esta norma tiene su correspondencia en el inciso a) del artículo 36° del Reglamento de la misma ley, que señala que las empresas que utilizan este método deben considerar como ingresos netos los importes efectivamente cobrados cada mes por avance de obra.

Para calcular la renta bruta asignada a cada ejercicio, el porcentaje de ganancia bruta se obtiene dividiendo la diferencia entre el valor total pactado y el costo presupuestado de la obra, entre el valor total pactado, y luego multiplicando por cien. El costo presupuestado incluye el costo real de los trabajos realizados hasta el ejercicio anterior más el costo estimado de la parte pendiente, y debe estar respaldado por un informe elaborado por un profesional colegiado, donde se detalle la metodología y la información utilizada para este cálculo (LawConsult, 2021)

▲ A manera de síntesis: inciso a), art. 63°, LIR

- Se reconoce el ingreso en función de lo efectivamente cobrado en cada ejercicio.
- Luego se aplica un porcentaje de ganancia

cia bruta (Pgb) para determinar la renta imputable.

La fórmula es:

$$\text{Renta bruta anual} = \frac{\text{Cobros del ejercicio}}{\text{Pgb}} \times \text{Pgb}$$

Donde:

- **Pgb = (Renta bruta total de la obra ÷ Valor total pactado) × 100**
- La renta bruta de la obra es: valor pactado – costo total presupuestado.

▲ Ejemplo:

- Valor total pactado de la obra: S/ 10 000 000
- Costo presupuestado: S/ 8 000 000
- Renta bruta obra: S/ 2 000 000
- $Pgb = (2\,000\,000 \div 10\,000\,000) \times 100 = 20\%$

Si en 2024 la empresa cobra S/ 3 000 000 por avances de obra, la renta bruta imputable será:

$$3\,000\,000 \times 20\% = S/ 600\,000$$

Es decir, aunque la obra no esté terminada, se imputa proporcionalmente en función a lo **cobrado**.

b) Método del devengado (inciso b)

El inciso b) del artículo 63° de la LIR establece que, para cada año fiscal, las empresas pueden calcular su renta bruta restando los costos relacionados a los trabajos realizados del total de lo que han cobrado o esperan cobrar por esas obras durante ese año. Según el inciso b)

del artículo 36° del Reglamento de la LIR, si se utiliza este método, los ingresos netos del mes serán la suma de lo que la empresa ha recibido y lo que aún le deben pagar por los trabajos hechos en ese mes. En el caso de obras que requieren la presentación de valorizaciones por parte de la constructora, estas valorizaciones se consideran como el monto por cobrar.

El Informe N° 184-2013-SUNAT aclara que, para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (IR), en obras que requieren valorizaciones, no existen formalidades estrictas para acreditar los trabajos realizados ni para la valorización, siendo la Administración Tributaria la encargada de evaluar si la evidencia presentada es suficiente. Además, los contribuyentes deben declarar y pagar oportunamente sus impuestos y para ello deben realizar la valorización correspondiente de los trabajos realizados ese mes.

Por otro lado, el Informe N° 38-2017-SUNAT señala que en contratos de concesión cofinanciados que incluyen construcción y operación de servicios, el reconocimiento tributario de ingresos por construcción y por operación debe hacerse de manera independiente, siguiendo lo dispuesto en los artículos 57° y 63° de la LIR (LawConsult, 2021).

▲ A manera de síntesis: inc. b), art. 63°, LIR

- Se reconoce la renta en función de los **tra-**

bajos ejecutados, hayan sido cobrados o no.

- Se considera tanto lo **cobrado** como lo **por cobrar** en el ejercicio, menos los costos correspondientes.

▲ Ejemplo:

Una constructora ejecuta en 2024 trabajos valorizados en S/ 4 000 000, de los cuales solo ha cobrado S/ 2 500 000.

Aun así, para efectos tributarios bajo este método, debe reconocer los **S/ 4 000 000 devengados**, porque corresponden a avances efectivamente ejecutados.

La renta bruta del ejercicio será:

Renta bruta = Ingresos devengados (cobrados + por cobrar) – Costos incurridos

▲ Recordando

El **Decreto Legislativo N° 1425** reforzó que, si las empresas optan por el **método del devengado (art. 63°, inciso b, LIR)**, deben aplicar también lo dispuesto en el **artículo 57° de la LIR**, es decir, observar la definición y supuestos de devengo en servicios.

Tabla 1
Comparación entre métodos

Concepto	Método del percibido (art. 63°, inc. a)	Método del devengado (art. 63°, inc. b)
Momento de imputación	Cuando se cobra	Cuando se ejecuta el trabajo
Base de cálculo	Cobros × % de ganancia bruta	Ingresos devengados – costos
Ejemplo	Cobro: S/ 3 000 000; Pgb 20% → Renta: S/ 600 000	Avance ejecutado: S/ 4 000 000 – costos S/ 3 200 000 → Renta: S/ 800 000
Impacto	Puede diferir la renta si no hay cobro	Reconoce ingresos incluso sin cobro

Nota. Datos tomados de (Contadores y empresas, 2024).

De la aplicación de los métodos se refleja el dilema clásico para las constructoras tales como:

- **Método percibido:** protege la caja de la empresa, pero puede **diferir excesivamente** la renta y generar diferencias con la realidad económica.
- **Método devengado:** asegura la **recaudación oportuna** y coherencia contable, pero puede **estresar financieramente** a la empresa si los clientes se atrasan en los pagos.

Esto evidencia que la **elección del método** no es solo un tema contable, sino una **decisión estratégica tributaria y financiera** para la constructora.

3. REGLAS COMUNES PARA AMBOS MÉTODOS

El artículo 63° de la LIR establece en su parte final algunas reglas comunes para los dos métodos que se pueden usar en la construcción (los incs. a y b). Primero, cada empresa debe llevar una cuenta especial para cada obra, donde se registren de manera separada los costos

asociados y también los ingresos que provienen de esa obra, usando subcuentas específicas para un mejor control.

Además, si al final del proyecto hay una diferencia entre la renta bruta real y la calculada según los métodos escogidos, esa diferencia se debe registrar en el ejercicio en que se termine la obra. El método elegido debe aplicarse de forma constante a todas las obras de la empresa y solo puede cambiarse si la SUNAT autoriza el cambio y determina desde qué año se aplicará.

Con respecto a bonos entregados en pago a los contratistas de proyectos públicos (como edificios, pistas o saneamiento), solo se considera para la renta la parte de esos bonos que corresponda al ejercicio

en curso, incluyendo bonos hipotecarios otorgados por el Banco de la Vivienda para proyectos de vivienda económica bajo sistemas especiales.

Asimismo, en el Reglamento (inc. c del artículo 36° de la LIR), se señala que, si una empresa tiene otros ingresos distintos a los obtenidos por contratos de construcción, para calcular sus pagos a cuenta del impuesto debe sumar esos ingresos a los de las obras, siempre que hayan sido devengados en el mes correspondiente.

En cuanto a procedimientos administrativos de SUNAT, existen dos específicamente relacionados:

- El procedimiento N° 45, que regula la autorización para aplicar el régimen especial de determinación de renta bruta para empresas similares a las constructoras.
- El procedimiento N° 46, que regula la autorización para cambiar el método de determinación de renta bruta, debe solicitarse a SUNAT, es gratuito y tiene un plazo de respuesta de 45 días hábiles (LawConsult, 2021).

Finalmente, el procedimiento se termina con la determinación del IR anual tal como se esquematiza en la Figura 2.

Tabla 2
Esquema General de la determinación del IR anual en el Perú

Ingresos Brutos	(-) Deducciones
(-) Costo Computable	(-) Pérdidas Tributarias compensables
Renta Bruta	Renta Neta Imponible / Pérdida
(-) Gastos	IMPUESTO RESULTANTE
(+) Otros Ingresos	(-) Créditos
Renta Neta	Saldo a Favor (Del fisco o del contribuyente)
(+) Adiciones	

Nota. La figura muestra el esquema general de la determinación del IR anual. Fuente: (Castillo, 2023).

4. FISCALIZACIÓN AL SECTOR

4.1. Modalidades de evasión tributaria y elusión fiscal del sector

A continuación, presentamos las principales modalidades de elusión fiscal y evasión tributaria aplicadas a este sector y dónde se deben incidir en las fiscalizaciones tributarias.

- Falta de emisión de facturas por los servicios realizados, afectando la declaración del Impuesto General a las Ventas (IGV) y el IR.
- Declaración parcial o subvaluación de los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas, impactando ambos impuestos tanto en IR como IGV.
- Postergación del reconocimiento de ingresos mediante la simulación de eventos que justifican su diferimiento conforme a las normas contables o beneficios tributarios de la LIR (solo efecto en IR).
- Creación de contratos atípicos para segregar actividades de procura, administración o ingeniería del contrato principal, con el fin de disminuir el costo fiscal global (afecta IGV e IR).
- Registro de facturas de proveedores extranjeros por servicios o asesorías técnicas cuya prestación real no ha sido comprobada, afectando el IR.
- Gastos por servicios de seguros o financiamiento realizados por empresas sin domicilio fiscal para cubrir

riesgos o garantizar créditos a la empresa (efecto en IR).

- Anotación de gastos sin documentación soporte y sin evidencia de su causalidad o realización efectiva, como mantenimiento, movimientos de tierra, honorarios, comisiones o corretajes (afecta IGV e IR).
- Clasificación indebida de adquisiciones de propiedad, planta y equipo como gasto, incidiendo en el IR.
- Sobreestimación de gastos por depreciación en activos de propiedad, planta y equipo (efecto en IR).
- Duplicación de registros de costos o gastos en proyectos de duración superior a un año, o asignación de gastos de años anteriores a periodos actuales (afecta IR).
- Utilización de facturas falsas para justificar créditos fiscales de IGV y costos/gastos para el IR por operaciones simuladas que buscan legitimar compras o servicios informales (impacto en IGV e IR).
- Uso de facturas falsas para registrar operaciones simuladas con la finalidad de retirar fondos de la empresa o disminuir impuestos, generando adquisiciones no justificadas (efecto tanto en IGV como en IR) (Llaque, 2014).

Con la identificación de las principales modalidades de evasión tributaria y elusión fiscal se generan las fiscalizaciones por sectores lo cual se promueve el “expertise” de los fiscalizadores.

4.2. Acciones de control iniciadas

SUNAT ha planeado más de 1 135 auditorías en este sector, con coberturas que han permitido determinar una deuda tributaria aproximada de S/ 711 millones. De este total, el 70% corresponde a evasiones asociadas a ONR que involucran un monto cercano a S/ 533 millones en IGV, reflejando la magnitud del fenómeno.

El trabajo de fiscalización no solo concluye en la determinación de deuda tributaria, sino que en muchos casos se remite a la Fiscalía para que se investiguen posibles delitos de defraudación tributaria, evidenciando el grado de complejidad y gravedad de estas prácticas.

Un caso emblemático detectado es el de un consorcio con más de 300 comprobantes clonados de compra de combustibles que representan el 15% de sus operaciones, donde el IGV dejado de pagar supera los S/ 540 mil en un año. Este tipo de incumplimiento afecta seriamente la recaudación y distorsiona la competencia en el sector (SUNAT, 2018).

5. CONCLUSIONES

El análisis realizado sobre la imputación de rentas en contratos de construcción en Perú evidencia la complejidad y relevancia del tratamiento tributario en este sector, que constituye un motor dinámico de la economía nacional. Los métodos del percibido y del deungado, regulados en el

artículo 63° de la LIR, presentan ventajas y limitaciones que influyen no solo en la contabilidad financiera sino también en la planificación y fiscalización tributaria.

El contexto de alta evasión y simulación de operaciones en el sector construcción, especialmente bajo la modalidad de ONR, revela la necesidad imperante de fortalecer la fiscalización y mejorar la normativa para garantizar certeza jurídica y equidad tributaria. La labor de SUNAT, que ha detectado significativos montos por evasión y ha desarrollado extensas auditorías, es fundamental para enfrentar estas prácticas que afectan la recaudación y la competencia leal.

Finalmente, la incorporación de reglas claras y uniformes para la imputación de rentas,

así como el uso consistente de métodos de imputación por parte de las empresas, contribuyen a una mejor administración tributaria y permite una valoración adecuada y oportuna de las obligaciones fiscales derivadas de contratos pluri-
anuales.

6. REFERENCIAS

- Castillo, A. (2023). Estudio comparativo del tipo impositivo efectivo entre países del Mercosur y España. Valladolid, España. Recuperado el 3 de noviembre de 2025, de <https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/62752/TFM-E-206.pdf;jsessionid=FA05B94FF-B2E36ACD965F7508728B-B84?sequence=1>
- Contadores y empresas. (13 de marzo de 2024). Perú. Obtenido de <https://www.contadoresyempresas.com.pe/tratamiento-tributario-de-los-contratos-de-construccion/>
- LawConsult. (10 de marzo de 2021). Recuperado el 28 de octubre de 2025, de <https://blog.lawconsult.pe/regimen-tributario-de-las-constructoras-e-inmobiliarias/>
- Llaque, R. (julio de 2014). LA ESTRATEGIA DE CONTROL DEL IVA Y EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS EN EL PERÚ: AVANCES Y AGENDA PENDIENTE. Perú. Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_37/espanol/reu-37_fredy_llaque.pdf
- SUNAT (2018). Nota de prensa N° 91-2018. Perú.

Instrumentos Financieros Derivados

*Marco normativo,
desafíos interpretativos
y propuestas en
la documentación
de soporte para su
tratamiento tributario*



Emerzon Quispe Chumpe

Socio en Tax & Legal en PwC Perú, con más de 15 años de experiencia en consultoría y auditoría tributaria. Contador Público Colegiado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, con Maestría Corporativa de Empresas en la Universidad del Pacífico en asociación con ESADE (España). Especialización en Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF (Universidad de Lima) y Tributación Internacional (Universidad Austral de Buenos Aires).

Experto en cumplimiento tributario, auditorías fiscales, *due diligence*, planeamiento tributario y patrocinio en fiscalizaciones SUNAT. Con amplia experiencia en el tratamiento tributario de Instrumentos Financieros Derivados e Impuestos Diferidos.

Miembro del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) y de la International Fiscal Association (IFA) – Grupo Peruano. Docente en programas de especialización en Tributación (Universidad de Lima), NIIF (Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP) y pregrado en Contabilidad y Finanzas (Universidad del Pacífico).

INTRODUCCIÓN

Los Instrumentos Financieros Derivados (IFD) son herramientas esenciales para la gestión del riesgo financiero. En el Perú, su uso creciente ha generado desafíos tributarios vinculados al artículo 5°-A de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), que exige documentación técnica previa. Esta exigencia ha originado jurisprudencia administrativa y judicial con diferentes criterios sobre los riesgos cubiertos, la oportunidad de la documentación y la validez de las coberturas.

El artículo analiza el tratamiento tributario de los IFD según la LIR, integrando criterios que evidencian el formalismo documental exigido por la SUNAT, la interpretación adoptada por el Tribunal Fiscal (TF) y el Poder Judicial. Finalmente, se realizan recomendaciones para una gestión tributaria adecuada en contextos de fiscalización.

1. MARCO CONCEPTUAL

1.1. Definición de IFD

Según el artículo 5°-A de la LIR, los IFD son contratos entre partes, que adoptan posiciones de compra o venta, cuyo valor depende del comportamiento de un elemento subyacente. No implican una inversión neta significativa y se liquidan en una fecha previamente acordada.

1.2. Tipos de IFD reconocidos

La LIR reconoce como IFD, conforme a prácticas financie-

ras aceptadas, los siguientes contratos:

- “Forward”: Acuerdo personalizado para comprar o vender un subyacente en una fecha futura a un precio previamente pactado.
- Futuros: Contratos estandarizados negociados en mercados organizados.
- Opciones: Otorgan al comprador el derecho, mas no la obligación, de comprar o vender un activo a un precio fijado.
- “Swaps”: Permiten intercambiar flujos financieros futuros basados en tasas de interés o divisas.
- Combinaciones e híbridos: Derivados que integran características de los anteriores.

Estos instrumentos permiten gestionar riesgos financieros, siendo su clasificación relevante para efectos tributarios.

1.3. Tratamiento tributario de los IFD

El régimen tributario de los IFD distingue su tratamiento según se contraten con o sin fines de cobertura.

1.3.1 IFD con fines de cobertura

Los resultados de los IFD de cobertura son gravables cuando generan ganancias y deducibles cuando producen pérdidas de fuente peruana. Según el inciso d) del artículo 10° de la LIR, se consideran de fuente peruana cuando los activos o pasivos cubiertos están vinculados a rentas peruanas; en caso contrario, según el artículo 51° de la misma norma,

son de fuente extranjera y solo pueden compensarse con utilidades de igual origen.

1.3.2. IFD sin fines de cobertura

Cuando un IFD no califica como instrumento de cobertura, los resultados obtenidos por sujetos domiciliados constituyen rentas de fuente peruana sujetas al Impuesto a la Renta. Las pérdidas solo pueden compensarse con rentas derivadas de otros IFD contratados sin fines de cobertura y no con otras rentas de tercera categoría. No obstante, el artículo 50° de la LIR autoriza su arrastre a ejercicios posteriores conforme a los sistemas de compensación previstos.

1.3.3. Deuengo

El artículo 57° de la LIR establece que los resultados de IFD se devengan al concretarse la entrega del subyacente, la liquidación, el cierre de posiciones, el abandono de opción, la cesión contractual o intercambio de *swaps*. Desde 2019, los IFD sobre tipo de cambio deben reconocerse al cierre del ejercicio, incluso si vencen posteriormente, conforme al artículo 61° de la LIR y al Informe N° 88-2019-SUNAT/7T0000.

1.3.4. Efectos en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Según el artículo 85° de la LIR, los contribuyentes con rentas de tercera categoría deben efectuar pagos mensuales sobre los ingresos netos devengados. Así, cuando se liquida un IFD –por entrega física, liquidación en efectivo o

cierre de posición— las ganancias deben incluirse en el pago a cuenta del mes correspondiente.

No obstante, si el subyacente es exclusivamente el tipo de cambio, el artículo 61° de la LIR dispone su reconocimiento al cierre del ejercicio, incluso si el contrato vence después, impactando directamente el pago a cuenta de diciembre.

1.4 Requisitos para calificar un IFD como de cobertura

Un IFD se considera de cobertura cuando busca mitigar riesgos específicos derivados de fluctuaciones en precios, tipos de cambio, tasas de interés u otros índices que afecten activos o pasivos del negocio.

Para su reconocimiento tributario deben cumplirse los siguientes requisitos:

- **Contratación válida:** Los IFD deben celebrarse entre partes independientes. Excepcionalmente se aceptan entre vinculadas si se efectúan en mercados reconocidos o mecanismos centralizados con al menos dos años de operación, cuyos precios son públicos y no manipulables; cuando utilizan indicadores de fuentes reconocidas; o, en ausencia de precios exactos del subyacente, se emplean referencias similares ajustadas para hacerlas comparables.
- **Riesgo específico:** El riesgo cubierto debe ser identificable y tener incidencia directa en los resultados; no se admiten riesgos genéricos.
- **Contraparte no residente en paraísos fiscales:** Las pérdidas no son deducibles

si la contraparte reside en jurisdicciones no cooperantes o con regímenes fiscales preferenciales.

- **Documentación formal:** Desde la necesidad de cobertura, el contribuyente debe conservar evidencia que identifique el IFD, la entidad contratante, los activos o pasivos cubiertos y el riesgo específico mitigado, con sustento técnico y cuantitativo.

Estos requisitos buscan asegurar que los IFD respondan a estrategias legítimas de gestión de riesgos, diferenciando la cobertura de la especulación.

2. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL Y LA CORTE SUPREMA

La revisión jurisprudencial evidencia una tensión entre la postura formalista y documentaria de la SUNAT/TF, frente al enfoque sustantivo de la Corte Suprema, que prioriza la razonabilidad y la sustancia económica.

2.1. Insuficiencia probatoria del riesgo de precio: RTF N° 8266-4-2018

En la Resolución del TF (RTF) N° 8266-4-2018 se concluyó que la naturaleza de cobertura o especulación de un IFD no depende de la intención del contribuyente, sino de la evidencia técnica que la respalde. Los pagos efectuados por la empresa para liberar compromisos de entrega de oro a precios fijos se consideraron liquidaciones anticipadas sin documentación que acreditara una estrategia de cobertura. El

TF exige identificar el riesgo mitigado, su vinculación directa con activos o pasivos expuestos y mecanismos de medición de eficacia, como análisis de sensibilidad y cronogramas de producción. Al no acreditarse esta evidencia, y al exceder los compromisos la capacidad productiva de la empresa, se concluyó que existía una finalidad especulativa. La resolución delimita los estándares probatorios para calificar un derivado como de cobertura y reitera que las pérdidas sin cobertura solo se compensan con rentas de igual naturaleza (art. 50° de la LIR).

2.2 Riesgo general del negocio y evidencia “ex post”: RTF N° 626-9-2019

El TF determinó que los IFD contratados respondían al riesgo general del negocio minero y no a un riesgo específico. La documentación –elaborada “ex post”– carecía de vinculación con operaciones concretas. Se enfatizó que la cobertura debe vincularse a riesgos identificables y a partidas específicas; no basta alegar su pertenencia al giro del negocio. No se acreditó un análisis técnico del riesgo ni la identificación de la producción o compromisos de venta. La documentación probatoria debe originarse desde la necesidad de cobertura, demostrando que el riesgo fue evaluado, cuantificado y vinculado a activos o pasivos específicos. Esta resolución resalta la importancia de una planificación financiera previa sustentada en evidencia objetiva, como cronogramas de producción, contratos marco, análisis de sensibilidad y políticas internas de gestión de riesgos.

2.3. Documentación desde el inicio y riesgo específico: RTF N° 1948-1-2019

El TF reiteró que para reconocer un IFD como instrumento de cobertura debe existir documentación desde la necesidad de cobertura donde se identifique la partida cubierta, montos, plazos y precios. El análisis del riesgo debe efectuarse antes de la contratación, ser específico y cuantificable –como la volatilidad del tipo de cambio– y constar la finalidad de cobertura. Se excluyen riesgos generales o evidencia “ex post”, reforzando la necesidad de planificación técnica anticipada y documentación que acredite que el derivado busca mitigar un riesgo específico previamente identificado.

2.4. Transacciones altamente probables y razonabilidad probatoria: Casación N° 2-2024

La Corte Suprema estableció que los IFD suscritos para cubrir transacciones altamente probables –como adquisiciones futuras en moneda extranjera– califican como IFD de cobertura incluso sin documentación detallada al momento de su contratación. Exigirla desde el inicio sería una interpretación restrictiva, pues en operaciones futuras no comprometidas no es posible precisar montos o fechas. El fallo sostuvo que la exigencia documentaria debe adaptarse a la lógica contable de la NIIF 9 y al Decreto Legislativo N° 970, que reconocen la cobertura de operaciones anticipadas. Este precedente valida la cobertura sobre riesgos cambiarios proyectados y exige a la Administración Tribu-

ria una interpretación técnica, proporcional y coherente con estándares internacionales.

2.5. Aplicación del precedente y exigencia probatoria reforzada: RTF N° 6203-1-2025

El TF reconoció que los IFD pueden cubrir transacciones altamente probables, pero requirió acreditar con solidez el vínculo entre el derivado y la operación futura. Aunque no se exige documentación detallada al contratar, debe existir evidencia objetiva de la probabilidad de la transacción: cronogramas históricos de compras o ventas, presupuestos aprobados, contratos marco, órdenes recurrentes, análisis de sensibilidad y políticas de gestión de riesgos. El caso no acreditó la vinculación entre transacciones futuras y los derivados ni una estrategia técnica documentada desde el inicio. La resolución precisa los estándares probatorios para coberturas anticipadas y se diferencia del caso anterior, donde sí se acreditó el vínculo de cobertura. El precedente subsiste, pero demanda una documentación técnica y operativa consistente desde el inicio, conforme a prácticas contables internacionales y razonabilidad tributaria.

2.6. Criterio de mercado reconocido en contratos OTC: RTF N° 3221-1-2021

El Tribunal estableció que los IFD celebrados fuera de bolsa (OTC) solo califican como instrumentos de cobertura cuando los precios pactados coinciden con los publicados por fuentes oficiales supervisadas. En el caso analizado, al no

coincidir con las cotizaciones del London Metal Exchange (LME), se negó su deducibilidad. Este criterio resulta discutible, pues los contratos OTC se estructuran bilateralmente y no siguen precios únicos. Pretender que un derivado OTC se ajuste estrictamente a los rangos del LME desconoce la naturaleza flexible de estos instrumentos, que pueden incorporar primas, descuentos, ajustes de calidad, condiciones de entrega o fechas específicas. Aunque el LME solo publica precios oficiales mínimos, promedios y máximos, sin embargo su sistema de negociación genera precios por segundo, accesibles mediante plataformas especializadas, por lo que pretender hacer una correspondencia exacta resulta inviable. Tal exigencia restringiría injustificadamente el uso legítimo de derivados personalizados, especialmente en el sector minero, donde los riesgos son específicos y las condiciones varían según el cliente, el destino y el tipo de producto.

2.7. Riesgo cambiario y contabilidad funcional: Informe N° 147-2019-SUNAT/7T0000

La SUNAT estableció que un IFD contratado por una entidad con contabilidad en moneda nacional no constituye cobertura del riesgo cambiario, pues la exposición proviene de la conversión contable y no de un riesgo económico real. En consecuencia, no representa un riesgo específico deducible, acotando la legitimidad fiscal del riesgo cambiario.

La regulación tributaria de los IFD evidencia un enfoque

cada vez más riguroso en materia de documentación, trazabilidad y sustento técnico. La SUNAT y el TF exigen al contribuyente demostrar, desde la necesidad de cobertura, la existencia de un riesgo específico, la partida cubierta y la estrategia de mitigación, descartando los riesgos generales y la evidencia “ex post”.

La Corte Suprema adopta un enfoque más razonable y alineado con la Norma Internacional de Interpretación Financiera (NIIF) 9, validando coberturas sobre operaciones altamente probables cuando existe evidencia objetiva del riesgo y su vínculo funcional, reforzando el principio de legalidad tributaria.

En conjunto, la jurisprudencia distingue riesgos específicos –deducibles si están documentados– de riesgos generales del negocio, cuya alegación genérica es insuficiente. Se descarta la documentación “ex post”, priorizando la trazabilidad del sustento desde la necesidad de cobertura.

3. RECOMENDACIONES PRÁCTICAS PARA IMPLEMENTAR UN “DEFENSE FILE” DE COBERTURA

Finalmente, los pronunciamientos resaltan la necesidad de implementar políticas internas de cobertura formalmente documentadas, que integren criterios contables, financieros y tributarios. Una planificación anticipada y sustento técnico fortalecen la posición del contribuyente y optimizan la gestión fiscal y financiera.

Por ello, a partir de los pronunciamientos analizados, la LIR y la práctica fiscalizadora de la SUNAT, se recomienda que los contribuyentes implementen un “defense file” que sustente los IFD contratados con fines de cobertura. Este expediente debe contener evidencia técnica y operativa que acredite el riesgo específico, la trazabilidad entre el derivado, la operación cubierta y la razonabilidad de la estrategia aplicada.

En ese marco, se sugiere agruparlos en tres bloques temáticos:

3.1. Documentación técnica

La documentación técnica constituye el eje del “defense file” y debe demostrar que los IFD responden a una estrategia legítima de cobertura. Debe incluir:

- **Identificación de la partida cubierta:** activo, pasivo, ingreso o egreso, con montos, plazos y condiciones contractuales.
- **Política de gestión de riesgos:** aprobada por la gerencia, que establezca objetivos, procedimientos y criterios de cobertura.
- **Análisis técnico del riesgo específico:** con sustento cuantitativo y cualitativo (por ejemplo, volatilidad del tipo de cambio o precios de “commodities”).
- **Designación formal del IFD:** precisando el tipo de cobertura (valor razonable o flujo de efectivo).
- **Trazabilidad contable:** que vincule el IFD con la operación cubierta mediante conciliaciones, presupues-

tos, contratos y registros para explicar la relación entre ambos.

- **Análisis de eficacia financiera:** que evidencie la correlación entre el derivado y la partida cubierta.

Esta documentación debe elaborarse antes de la contratación y mantenerse actualizada para sustentar la deducibilidad ante SUNAT y su coherencia con la NIIF 9.

3.2. Evidencia operativa

La evidencia operativa complementa la documentación técnica del “defense file” y acredita la ejecución real del IFD y su razonabilidad económica. Debe incluir:

- **Estudios de riesgo financiero** vinculados al subyacente cubierto.
- **Evaluación de contrapartes** y sustento técnico del precio pactado.
- **Cotizaciones y comparativos de mercado** que justifiquen la elección del instrumento.
- **Informes internos** que expliquen la estrategia de cobertura y su coherencia con la política de riesgos.
- **Actas de aprobación** de la gerencia, directorio o comités, según corresponda.
- **Documentación comercial** (órdenes, facturas, notas de débito/crédito, presupuestos y liquidaciones).

Esta evidencia demuestra que el IFD se contrató en condiciones de mercado, con fines legítimos de cobertura y trazabilidad verificable entre el instrumento y la operación cubierta.

3.3 Buenas prácticas frente a SUNAT

Aunque desde el 2009 no se exige legalmente el análisis de eficacia para calificar un IFD como de cobertura, la SUNAT continúa solicitándolo como medio probatorio. Incorporarlo en el “defense file” fortalece la posición del contribuyente y evidencia la finalidad legítima de cobertura.

Asimismo, los contribuyentes deben comunicar a la SUNAT la contratación de IFD con fines de cobertura dentro de los 30 días siguientes. Aunque no existe regulación específica, se recomienda realizar esta comunicación y dejar constancia expresa de la finalidad de cobertura desde la contratación como práctica preventiva de cumplimiento tributario. La falta de comunicación formal no invalida su carácter de cobertura, su cumplimiento oportuno refuerza la trazabilidad documentaria y la defensa ante eventuales fiscalizaciones.

4. CONCLUSIONES

El tratamiento tributario de los IFD en Perú exige una documentación integral y anticipada que respalde técnicamente la decisión de cobertura y acredite un riesgo específico vinculado al del giro del negocio. Su validez fiscal no depende de su estructura contractual, sino de la capacidad del contribuyente para demostrar, mediante un “defense file”, la razonabilidad económica de la cobertura.

La jurisprudencia ha definido que una cobertura válida

requiere: riesgo específico, trazabilidad contable y planificación anticipada, descartando la deducibilidad de coberturas basadas en riesgos generales o evidencia “ex post”. En contraste, la Corte Suprema reconoce la validez de coberturas sobre transacciones futuras altamente probables, priorizando la sustancia económica sobre el formalismo documental, conforme a la NIIF 9 y el principio de legalidad tributaria.

En consecuencia, los contribuyentes deben implementar políticas internas de cobertura que integren criterios contables, financieros y tributarios, fortaleciendo la defensa ante fiscalizaciones y promoviendo una gestión del riesgo eficiente, preventiva y alineada con los estándares internacionales del mercado financiero.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Congreso de la República del Perú. (1996). Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702. Diario Oficial “El Peruano”.
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2024). Ley del Impuesto a la Renta, Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Diario Oficial “El Peruano”.
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2024). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF. Diario Oficial “El Peruano”.
- Corte Suprema de Justicia del Perú. (2024). Casación N° 2-2024. Poder Judicial del Perú.
- Corte Suprema de Justicia del Perú. (2024). Casación N° 19398-2024. Poder Judicial del Perú.
- SUNAT. (2019). Informe N° 88-2019-SUNAT/7T0000. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.
- SUNAT. (2019). Informe N° 147-2019-SUNAT/7T0000. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.
- Tribunal Fiscal. (2018). Resolución del Tribunal Fiscal N° 8266-4-2018. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.
- Tribunal Fiscal. (2019). Resolución del Tribunal Fiscal N° 1948-I-2019. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.
- Tribunal Fiscal. (2019). Resolución del Tribunal Fiscal N° 626-9-2019. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.
- Tribunal Fiscal. (2021). Resolución del Tribunal Fiscal N° 3221-I-2021. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.
- Tribunal Fiscal. (2025). Resolución del Tribunal Fiscal N° 6203-I-2025. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.

Inteligencia artificial generativa

Bases Teóricas para su uso en Auditorías y Visiones de Cambio Profesional



Tadeo Caballero Ruiz

Profesional en Contabilidad, con especialización en tributación y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Certificado por The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW).

Maestría en Administración y Dirección de Empresas, por la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo.

Estudios de doctorado en Dirección y Administración de Negocios, por la Universidad de Málaga – España. Post grado en Dirección por la Universidad Panamericana de México.

Post Grado en alta dirección por la Universidad Austral de Argentina.

Asociado al Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Miembro de la International Fiscal Association (IFA).

Miembro de la Asociación Interamericana de Contabilidad.

Ha sido Miembro del Comité Técnico Nacional permanente de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú.



Wendy Aldana Montenegro

Contadora Pública Colegiada y Auditora Independiente, con experiencia en auditoría financiera bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), análisis y control tributario.

Especialista en interpretación y aplicación de normativas contables y mejora de procesos contables.

Titulada por la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, con diplomados en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por la Universidad ESAN y el Centro Internacional de Alta Formación para Ejecutivos, así como en Tributación Empresarial.

Ha desarrollado su trayectoria profesional en TC Caballero Auditores Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, donde actualmente se desempeña como Gerente de Auditoría.

Cuenta con amplia experiencia en revisión de estados financieros, control interno y cumplimiento normativo en diversos sectores empresariales.

INTRODUCCIÓN

La inteligencia artificial generativa (IAG) es quizás una de las tecnologías más disruptivas y de mayor impacto del presente decenio, redefiniendo de forma fundamental la manera en que las organizaciones procesan la información, toman decisiones y llevan a cabo procesos críticos de negocio (Kokina *et al.*, 2025). Desde que se presentaron en modelos abiertos de lenguaje grande como ChatGPT en noviembre de 2022, el interés y la adopción social de estas tecnologías ha aumentado exponencialmente, democratizando el acceso a capacidades de inteligencia artificial (IA) que estaban reservadas a científicos de datos y a los expertos técnicos solamente (Center for Audit Quality, 2024).

En el seno de la profesión contable y de auditorías esta revolución tecnológica ofrece tanto oportunidades sin precedentes como desafíos que han de ser entendidos y requerirán una adecuada adaptación. Tomando como referencia un estudio reciente realizado por Howard y Schulte (2024), uno de cada tres asociados de auditoría expresa que las organizaciones en su sector industrial primario/acotado están implementando o planean implementar tecnología de IA para incorporar en su proceso de reporte financiero, cifra que probablemente irá en aumento a medida que las organizaciones investiguen la manera en que la IAG puede ayudar a optimizar las operaciones y los procesos de contabilidad y reporte financiero (Center for Audit Quality, 2024).

El mercado mundial de IAG en auditorías, estimado en aproximadamente 73.9 millones de dólares en el año 2023, se augura que alcanzará más de 2 100 millones de dólares hacia el año 2033, lo que corresponde a una tasa de crecimiento anual compuesta (CAGR por sus siglas en inglés) de aproximadamente el 41% (LeewayHertz, 2025). Este crecimiento exponencial se debe a la creciente necesidad de soluciones de auditoría completas en diversas industrias, específicamente en el sector bancario y financiero, dada la necesidad apremiante de las capacidades de auditoría alimentadas por IA en un entorno regulatorio complejo; las pruebas que proceden de la literatura académica reciente constatan que la inversión en IA mejora la calidad de la auditoría, reduce los honorarios y finalmente puede desplazar a los auditores a realizar tareas, aunque el efecto en el trabajo humano tarda varios años en ser confirmado.

Más específicamente, un cambio de una desuiciación estándar en las inversiones recientes en IA se asocia con una disminución de un 5.0% de la probabilidad de una expresión de auditoría, una disminución del 0.9% del honorario de auditoría, y la reducción en la cantidad de empleados contables se produce a lo largo del tiempo (Cao *et al.*, 2022). La transformación que la IAG implica para la auditoría no es únicamente de naturaleza incremental, sino que es fundamentalmente, una transformación radical: si la utilización de tecnologías de IA “simples” tales como la extracción de datos claves de

los documentos, o reconocimiento óptico de caracteres es normalizada en la práctica de la auditoría, las herramientas de IA “complejas” están en constante desarrollo (Kokina *et al.*, 2025).

La mayoría de los obstáculos para adoptar dicha inteligencia artificial son de carácter formal y están, en resumen, relacionados con la transparencia y explicabilidad de las mismas, el sesgo de la IA, la privacidad de los datos, la robustez y fiabilidad, la preocupación de que el auditor dependa en exceso de la IA, y la necesidad de guía sobre dicha inteligencia artificial (Kareem, 2024).

Una encuesta reciente llevada a cabo por ISACA señala que el 85% de las personas de confianza digital, que incluyen auditores, necesitan aumentar sus habilidades y conocimientos tanto en el ámbito de la IA como del *machine learning* en el transcurso de dos años si quieren avanzar en ellos o bien mantener su puesto, y el 94% considera que las habilidades en IA son importantes para los profesionales de confianza digital (ISACA, 2025). Este dato pone de manifiesto la urgencia de ofrecer marcos teóricos sólidos y completos que sirvan como apoyo para los auditores en la gestión de esta nueva fase tecnológica.

En esta medida, el estudio que aquí se presenta tiene como propósito ofrecer un marco teórico que permita entender las bases de la IAG y su efecto transformador en la práctica de la auditoría. La investigación se orienta a lograr un marco conceptual completo que contemple a la vez,

tanto los aspectos técnicos de la tecnología como las implicaciones que dicha tecnología puede tener para la profesión contable y de auditoría, con la finalidad de contribuir al conocimiento académico y profesional en esta nueva y relevante temática.

1. MARCO TEÓRICO

1.1. Inteligencia Artificial Generativa (IAG): conceptos

La IAG es una compleja subdisciplina dentro del campo más amplio de la IA que ha mostrado una notable capacidad para ser la llave de la innovación en la mayor parte de los sectores económicos y sociales (Lukyanenko *et al.*, 2024). Como precisan Hatchuel *et al.* (2024), esta tecnología es especialmente distintiva en la intensidad con la que es capaz de desarrollar el contenido original, los modelos, las soluciones a partir del análisis de grandes sets de datos, constituyendo un nuevo modelo de interacción hombre-máquina totalmente diferente.

Ahora bien, partiendo de la propia definición que ofrecen Dwivedi *et al.* (2024), la IAG representa una técnica particular del aprendizaje profundo fundamentado en tecnología probabilística y capaz de generar contenido, tanto en forma de texto como en imágenes, sonido o vídeo, cuando un usuario lo demanda. Según Pinho *et al.* (2021), los algoritmos generativos producen respuestas basándose en algoritmos que suelen ser alimentados de información de código abierto, como texto e imágenes de la

web, permitiendo a aquellos sistemas aprender patrones complejos y obtener contenido relevante lógicamente y contextualizado.

En el ámbito de la auditoría, la implementación de la IAG podría cambiar completamente los métodos tradicionales de recogida, análisis y comunicación de la información que puede ser tanto no financiera como financiera; la tecnología permite procesar grandes volúmenes de datos no estructurados, detectar patrones sutiles que probablemente no podrían detectar las personas, así como generar información que, en su conjunto, podría mejorar notablemente la calidad y eficacia del proceso de auditoría (Center for Audit Quality, 2024). Sin embargo, la implementación de la IAG en el ámbito de la auditoría representa un reto de cariz importante respecto de su fiabilidad, la transparencia en su funcionamiento y la regulación vigente. Estos retos suponen la necesidad de reuísarlos específicamente y, de ahí que se tengan que idear otros protocolos para garantizar que, a la hora de adoptar esta tecnología, se haga de forma responsable y en línea con las exigencias de los estándares profesionales.

1.2. Historia y Significado del Término “Generativa” en la IAG

El término “generativa”, que se aplica en relación con la IA, tiene su origen en la propia capacidad que se considera la característica definitiva o esencial de estos modelos, esto es, la de llegar a generar contenido inédito u original bajo formas

variadas como texto, imagen, audio, vídeo y código de programación. Esta capacidad generativa contrasta claramente con otras formas de IA, cuyo ámbito de actuación han sido tradicionalmente las tareas de análisis o clasificación/predicción a partir de un conjunto de datos ya existentes.

El carácter generativo de estos sistemas se apoya en arquitecturas de redes neuronales profundas (concretamente en los modelos de tipo *transformer*) que han ido conduciendo a importantes avances en el campo del procesamiento del lenguaje natural y de la generación de contenido (Gui *et al.*, 2023). Mientras que los modelos de IA tradicionales están centrados en la identificación de patrones a partir de los datos disponibles en un conjunto de datos, los modelos generativos poseen una característica singular, como es la de poder generar información nueva basada en lo que han aprendido durante su entrenamiento con grandes volúmenes de datos.

Dicha distinción esencial genera una influencia profunda sobre la práctica de la auditoría. Los modelos generativos no solo se encargan de clasificar o de analizar información disponible, sino que son capaces de generar representaciones nuevas, de ofrecer resúmenes, de realizar análisis o incluso de formular hipótesis que pueden ayudar a los auditores en la comprensión de fenómenos complejos a los que se enfrentan y/o en la identificación de áreas que merecen un mayor interés o investigación (Lukyanenko *et al.*, 2024).

1.3. Atributos y Definición de la Inteligencia Artificial Generativa

Con la IAG se hace referencia al set de algoritmos y de modelos de *machine learning* que han sido específicamente ideados para la producción de contenido que sea estructural y conceptualmente similar al producido por los seres humanos. No obstante, esta definición es, al menos, reduccionista y agota de forma extrema la complejidad y la sofisticación de estos sistemas, que van más allá de la mera emulación para alcanzar niveles de creatividad y de originalidad que sacuden los conceptos habituales sobre la potencia de las computadoras.

A diferencia de la inteligencia artificial tradicional, que se centra en el diseño y ejecución de tareas de clasificación o predicción, la IA que es generativa tiene también un carácter explícitamente creativo, en el sentido de que genera datos que son originales y se basan en los patrones complejos que advierte y que aprende de los datos sobre los que se entrena. Esta capacidad ha tomado un gran impulso por los avances en los modelos de lenguaje grandes (MLG), que constituyen la tecnología punta en el ámbito de la IAG (Zhao *et al.*, 2024).

1.3.1. Principales características

La IAG se diferencia por un conjunto de características clave que la convierten en una tecnología revolucionaria para un sinnúmero de aplicaciones, destacando la auditoría:

a. Generación de nuevo contenido e ideas novedosas:

Los sistemas de IAG poseen la especial capacidad de producir información, análisis y puntos de vista inexistentes de manera previa a su concreta forma. Esta capacidad es de valor especialmente elevado en auditoría dado que la capacidad de generar nuevas hipótesis, análisis alternativos y puntos de vista novedosos puede suponer un mayor impacto en la calidad del trabajo profesional anterior.

b. Aprender de grandes volúmenes de datos:

El funcionamiento de la IAG se basa fundamentalmente en la detección y recepción de patrones complejos en grandes bases de datos. En el marco de la auditoría, dicha capacidad hace posible procesar y analizar volúmenes enormes de información financiera y operacional que serían impracticables con métodos tradicionales.

c. Capacidad para imitar y ampliar estilos o patrones existentes:

Los sistemas de IAG pueden replicar las propiedades de los patrones de los datos de entrenamiento y, lo que es más importante, pueden generar ejemplos que reproducen esos mismos patrones y que, al mismo tiempo, los amplían de formas novedosas y apropiadas para el contexto.

d. Uso de modelos de aprendizaje profundo y redes neuronales avanzadas:

La IAG utiliza arquitecturas complejas de redes neuronales, como los modelos

transformer, para realizar sus procesos de generación. Estas arquitecturas permiten representar dependencias a largo plazo y captar relaciones sutiles, que son sobre las que se fundamenta la generación de contenido de calidad (Li *et al.*, 2024).

1.3.2. Mecanismo de Funcionamiento

La IAG ejerce su funcionamiento a través de modelos de aprendizaje automático que son entrenados con grandes volúmenes de datos a través de métodos de aprendizaje profundo, entrenando al mismo tiempo a los modelos en la ingente cantidad de datos, haciendo que aprendan las estructuras subyacentes, los patrones estadísticos, las relaciones semánticas y las características contextuales a partir de los datos de entrada (Nankervis *et al.*, 2021).

El funcionamiento puede entenderse a través de varias etapas combinadas entre sí. En primer lugar, durante la etapa de entrenamiento, el modelo procesa enormes volúmenes de datos textuales, aprendiendo así representaciones distribuidas de la palabra, de las frases, de los conceptos y de las relaciones probabilísticas que hay entre ellos. En segundo lugar, durante la etapa de inferencia, el modelo utiliza el conocimiento que ya posee para devolver datos nuevos que exhiben características similares a los datos originales del modelo, pero que, al mismo tiempo, son producciones originales que se fundamentan en las consultas o *prompts* específicos que le son ofrecidos por el usuario.

Es importante tener presente que los modelos de IAG son, en esencia, sistemas probabilistas que producen contenido generado en respuesta a predicciones de lo que constituyen respuestas adecuadas a partir de la información contextual generada. Esta probabilística, a su vez, implica que la misma consulta se puede correr en diferentes ocasiones y generar respuestas diferentes. Esto conlleva algunas consideraciones muy importantes para su uso en auditoría, donde la reproducibilidad y la consistencia son muy relevantes (Goodarzian *et al.*, 2021).

1.4. Modelos de Lenguaje Grandes y Arquitecturas Base

Los modelos de lenguaje grandes (LLM por sus siglas en inglés) son, posiblemente, la manifestación más vanguardista y prácticamente usable de la inteligencia artificial generativa de la actualidad. Los LLM, construidos sobre una arquitectura *transformer* y entrenados con billones de parámetros, presentan capacidades extremadamente elevadas en tareas relacionadas con el procesamiento y la generación de lengua natural (He *et al.*, 2025).

Los LLM se encuentran especialmente capacitados para procesar y generar texto, que incluso hasta podría ser indistinguible del que podría ser elaborado por humanos, lo que los convierte en herramientas extremadamente útiles en aplicaciones de auditoría que requieren análisis de documentos o la generación de informes. LLM destacados son GPT-4, modelo en el que

se basa ChatGPT, Gemini de Google y Claude de Anthropic, entre otros.

La arquitectura *transformer*, la cual es la utilizada en la mayoría de los LLM aplicados actualmente, emplea mecanismos de atención que harán que el modelo procese la secuencia de texto en paralelo y sea capaz de capturar las dependencias a largo plazo mucho mejor que las arquitecturas de las redes neuronales anteriores. Esto es especialmente relevante para las aplicaciones de auditoría que requieren el análisis de documentos largos y muy complejos, donde las relaciones que existen entre las distintas partes del texto pueden ser materia crítica para la comprensión completa del contenido. Un aspecto que presenta una mayor relevancia para el uso en auditoría es la diferenciación entre modelos fundacionales y modelos personalizados. Los primeros son modelos de propósito general y, en particular, LLM que pueden ser ajustados para tareas múltiples, por lo que los segundos son modelos específicos que han sido “fine-tuneados” o ajustados para alguna aplicación en concreto. Esta distinción en la auditoría es relevante porque determina el control que las firmas de auditoría tienen sobre el comportamiento del modelo y su capacidad de auditar y explicar las decisiones del sistema de IAG.

1.5. Marcos Teóricos para Entender la IAG

Para comprender el potencial transformador de la IAG para la auditoría, es mental-

mente conveniente desarrollar marcos teóricos que ayuden a conceptualizar y estructurar su potencial, sus limitaciones y sus aplicaciones. Una gran variedad de investigadores ha propuesto marcos conceptuales que pueden ser adaptados y usados para el contexto específico de la auditoría.

Dwivedi (2021) propone una estructura basada en la teoría de sistemas para entender la IAG. En este sentido, los tipos de IAG se pueden considerar como tipos de sistemas generativos. Este enfoque de sistemas hace posible estudiar la IAG según sus entradas (datos de entrenamiento, *prompts*), procesos (algoritmos de generación, mecanismos de atención), salidas (contenido generado) y sus salidas (aprendizaje continuo, mejora del modelo).

Desde la perspectiva de la ingeniería de diseño, Hatchuel *et al.* (2024) presentan una estructura que ofrece un marco de referencia que distingue cuatro tipos de generatividad: generatividad combinatoria (combinación de elementos existentes), generatividad expansiva (expansión de espacios de diseño existentes), generatividad exploratoria (exploración de nuevos espacios de posibilidades) y generatividad disruptiva (generación de paradigmas completamente nuevos). Este marco es de particular relevancia para auditorías dado que permite clasificar diferentes usos de IAG según su grado de novedad e impacto que podrían tener en prácticas existentes.

Existe un tercer marco importante dentro de la audi-

toría propuesto por la teoría Task-Technology Fit (TTF) que ha sido adaptado por un número de investigadores para el caso de la IA para el bien social, pero que puede ser igualmente aplicable a la auditoría que evalúa la eficacia de la tecnología a partir de hasta qué punto las capacidades de la tecnología se emparejan con las exigencias de las tareas concretas que deben ejecutarse (De Leeuw *et al.*, 2020).

Remitiéndonos al caso concreto de auditoría, estos marcos pueden reducirse a un meta-marco en el que se tengan en cuenta (1) las capacidades técnicas de la IAG (qué puede hacer la tecnología), (2) los requisitos concretos de las tareas de auditoría (qué debe hacerse), (3) el contexto organizativo y regulatorio (bajo qué condiciones debe hacerse) y (4) los resultados deseados (qué resultados se buscan). Este enfoque integrado permite una valoración más holística sobre el potencial de la IAG para las auditorías y la toma de decisiones informadas en su adopción e implementación. El dominio de estos marcos teóricos es clave para todo aquel profesional de auditoría que quiera navegar la adopción de tecnologías de IAG, ya que ofrecen las herramientas conceptuales necesarias para poder valorar, implementar y gestionar estas tecnologías de forma responsable y eficaz.

2. REFERENCIAS

- Cao, T., Dang, T., Higgs, J. and Jiang, T. (2022). Is artificial intelligence improving the audit process? *Review of Accounting Studies*, 29(3), 1–38. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09697-x>
- Center for Audit Quality. (2024). *Auditing in the age of generative AI*. Center for Audit Quality. https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2024/04/caq_auditing-in-the-age-of-generative-ai__2024-04.pdf
- De Leeuw, J. A., Woltjer, H. and Kool, R. B. (2020). Identification of factors influencing the adoption of health information technology by nurses who are digitally lagging: In-depth interview study. *Journal of Medical Internet Research*, 22(8). <https://doi.org/10.2196/15630>
- Dwivedi, A. K. (2021). Role of digital technology in freshwater biodiversity monitoring through citizen science during COVID-19 pandemic. *River Research and Applications*. <https://doi.org/10.1002/rra.3820>
- Dwivedi, Y. K., Kshetri, N., Hughes, L., Slade, E. L., Jeyaraj, A., Kar, A. K. and Wright, R. (2024). Generative artificial intelligence in innovation management: A preview of future research developments. *Technovation*, 129, 102874. <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2024.102874>
- Goodarzian, F., Kumar, V. and Abraham, A. (2021). Hybrid meta-heuristic algorithms for a supply chain network considering different carbon emission regulations using big data characteristics. *Soft Computing*, 25(11), 7527–7557. <https://doi.org/10.1007/s00500-021-05711-7>
- Gui, J., Sun, Z., Wen, Y., Tao, D. and Ye, J. (2023). A review on generative adversarial networks: Algorithms, theory, and applications. *IEEE Transactions on Knowledge and Data Engineering*, 35(4), 3313–3332. <https://doi.org/10.1109/TKDE.2021.3130191>
- Hatchuel, A., Le Masson, P., Reich, Y. and Weil, B. (2024). What is generative in generative artificial intelligence? A design-based perspective. *Research in Engineering Design*, 35(2), 155–172. <https://doi.org/10.1007/s00163-024-00441-x>
- He, R., Cao, J. and Tan, T. (2025). Generative artificial intelligence: A historical perspective. *National Science Review*, 12(5), nwaf050. <https://doi.org/10.1093/nsr/nwaf050>
- Howard, J. and Schulte, P. (2024). Managing workplace AI risks and the future of work. *American Journal of Industrial Medicine*, 67(11), 980–993. <https://doi.org/10.1002/ajim.23653>
- ISACA. (2025). *ISACA launches groundbreaking Advanced in AI Audit (AAIA) certification*. <https://www.isaca.org/about-us/newsroom/press-releases/2025/isaca-launches-groundbreaking-advanced-in-ai-audit-aaia-certification>
- Kareem, K. (2024). Artificial intelligence and national security. In *Congressional Research Service* (Vol. 45178). 49Books. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4880998
- Kokina, J., Gilbertson, D. and Baer, S. (2025). Challen-

ges and opportunities for artificial intelligence in auditing: Evidence from the field. *International Journal of Accounting Information Systems*, 56, 100787. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2025.100787>

- LeewayHertz. (2025). *Generative AI in internal audit: Integration, use cases, challenges and future trends*. <https://www.leewayhertz.com/generative-ai-in-internal-audit/>
- Li, J., Tang, T., Zhao, W. X., Nie, J. Y. and Wen, J. R. (2024). Pre-trained language models for text generation: A survey. *ACM Computing Surveys*, 56(2), 1–39. <https://doi.org/10.1145/3607591>
- Lukyanenko, R., Parsons, J. and Wiersma, Y. F. (2024). Generative artificial intelligence: Evolving technology, growing societal impact, and opportunities for information systems research. *Information Systems Frontiers*, 1–25. <https://doi.org/10.1007/s10796-025-10581-7>
- Nankervis, A., Connell, J., Cameron, R., Montague, A. and Prikshat, V. (2021). ‘Are we there yet?’ Australian HR professionals and the Fourth Industrial Revolution. *Asia Pacific Journal of Human Resources*, 59(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/1744-7941.12245>
- Pinho, C., Franco, M. and Mendes, L. (2021). Application of innovation diffusion theory to the E-learning process: higher education context. *Education and Information Technologies*, 26(1), 421–440. <https://doi.org/10.1007/s10639-020-10269-2>
- Zhao, H., Zhang, H., Xu, Y., Shen, T., Zhang, K., Li, Y. and Qin, T. (2024). Revolutionizing finance with LLMs: An overview of applications and insights. In arXiv preprint. <https://doi.org/10.48550/arXiv.2401.11641>

Los medios probatorios admitidos en el Código Tributario

Análisis crítico de sus límites legales, tensiones constitucionales y Jurisprudencia del Tribunal Fiscal



Juan Aguayo López

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Magíster en Derecho Tributario por la misma casa de estudios. Docente en la Facultad de Derecho de la PUCP y en la Escuela de Posgrado de la Universidad del Pacífico (UP). Especialista con quince años de experiencia en materia tributaria, tanto en el sector público como privado. Asociado al Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET)

INTRODUCCIÓN

La prueba en materia tributaria es uno de aquellos temas cuya relevancia, en el quehacer cotidiano de todo especialista tributario, no ha dejado de aumentar. En sede administrativa, su importancia se hace especialmente evidente durante el procedimiento de fiscalización o el procedimiento contencioso tributario, dado que, en los últimos tiempos, se ha vuelto habitual que la Administración Tributaria repare gastos, costos o crédito fiscal alegando que se relacionan con operaciones «no fehacientes» o «no reales».

A pesar de la trascendencia que reviste la prueba, la regulación de los medios probatorios admitidos en el procedimiento tributario resulta sumamente escueta, limitándose al primer párrafo del artículo 125° del Código Tributario⁽¹⁾ (en adelante, CT). Resulta por ello llamativo que este aspecto no suela ser objeto de análisis, evaluación o discusión crítica, ya sea en torno a la constitucionalidad de las normas que perfilan su funcionamiento o a la forma en que se vienen interpretando sus disposiciones.

Partiendo de esa idea, y siendo conscientes de las limitaciones impuestas por el espacio máximo permitido, el presente artículo ofrece una primera aproximación —de naturaleza descriptiva, pero también con una mirada crítica— a la regulación de los medios probatorios admitidos en los procedimientos tributarios, sobre la base, principalmente, del análisis de la legislación y la jurisprudencia pertinentes.

Finalmente, corresponde señalar que algunas de las interrogantes que se pretende absolver en el presente estudio son las siguientes: ¿qué tipos de medios probatorios son admitidos, en el ámbito administrativo tributario, por nuestro ordenamiento jurídico? ¿Qué medios probatorios se consideran no admitidos? ¿Ha establecido el Tribunal Fiscal (en adelante, TF) criterios o lineamientos sobre el tema? ¿Qué aspectos no han sido regulados por el CT y de qué manera podrían ser dotados de contenido?

1. LA REGULACIÓN SOBRE LOS MEDIOS PROBATORIOS ADMITIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO: ALGUNOS APUNTES CONSTITUCIONALES

En doctrina existe cierto consenso en torno a que el tér-

mino prueba admite diversas acepciones⁽²⁾. Así, puede aludir, entre otros, a los medios empleados para acreditar los hechos que permiten resolver una controversia, a la actividad cognitiva mediante la cual se valoran dichos medios o, incluso, al resultado que se obtiene de tal proceso⁽³⁾.

El CT no establece qué debe entenderse por *prueba* ni específica cuál es su finalidad. Por tal motivo, mediante el procedimiento de integración jurídica⁽⁴⁾ previsto por la Norma IX⁽⁵⁾ del Título Preliminar del propio CT, corresponde acudir supletoriamente al artículo 188° del Código Procesal Civil⁽⁶⁾ (en adelante, CPC)⁽⁷⁾. Dicho artículo dispone que «los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los pun-

-
- (1) Nos referimos al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.
 - (2) Cfr. COLOMA CORREA, Rodrigo. “La prueba y sus significados” en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 46 N° 2. Chile: Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, 2019, págs. 427 – 449.
 - (3) MARINONI, Luiz Guilherme y CRUZ ARENHART, Sergio. *Prueba. Volumen I. Teoría General*. Lima: Palestra Editores, 2022, págs. 71 – 73.
 - (4) Cfr. CHÁVEZ GONZALES, Ángel Marco. “Análisis de la Norma IX del Código Tributario. Integración Jurídica” en *Giuristi: Revista de Derecho Corporativo*, vol. 4, N° 8. Lima: Universidad Esan, 2023, págs. 60 – 86.
 - (5) **NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO**
En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.
 - (6) Nos referimos al Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por Resolución Ministerial N° 10-93-JUS.
 - (7) Mediante la Resolución N° 2289-4-2003, el Tribunal Fiscal ha aplicado supletoriamente no sólo el artículo 188°, sino también el 197° del CPC, señalando que “estas normas previstas en el Código Procesal Civil siempre han sido de aplicación en el procedimiento administrativo - tributario, de conformidad con la primera disposición final de dicho Código, toda vez que hasta la modificación del artículo 125° del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, por la Ley N° 27335 el Libro Tercero de este Código (Procedimientos Tributarios) no contenía disposición expresa sobre la valoración de los medios probatorios, y, de otro lado las normas del proceso civil citadas no se oponen a los principios del impulso de oficio y de la verdad material (...)”.

tos controuertidos y fundamentar sus decisiones»⁽⁸⁾.

En síntesis, puede concluirse que, para efectos tributarios, la prueba o los medios probatorios deben entenderse como los instrumentos utilizados tanto por los contribuyentes como por la Administración Tributaria, mediante los cuales se pretende demostrar la existencia y la forma en que se produjeron los hechos que sustentan sus respectivas posiciones frente a una determinada controversia.

Ahora bien, el primer párrafo del artículo 125° del CT establece lo siguiente:

«Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.»

Del dispositivo transcrito se advierte que el legislador ha establecido, de manera expresa y taxativa, los medios probatorios que pueden emplearse en sede administrativa tributaria. En tal sentido, el CT reconoce cuatro medios de prueba: los documentos, la pericia, la inspección a cargo del órgano resolutor y las manifestaciones recabadas por la Administración Tributaria.

En este punto, resulta pertinente recordar que, entre los diversos principios que sustentan la teoría general de la prueba en el ámbito doctrinal, el Principio de conducencia prescribe que “las partes solo pueden ofrecer los medios probatorios que se encuentren establecidos en la ley”⁽⁹⁾. De ahí

que se considere que el artículo 125° del CT refleja este principio dentro de la regulación probatoria tributaria⁽¹⁰⁾.

No obstante, conviene analizar si la restricción impuesta al contribuyente respecto de los medios probatorios que puede ofrecer, conforme al CT, encuentra fundamento en los principios y valores constitucionales. En particular, resulta pertinente examinar su compatibilidad con el Derecho a Probar –o Derecho a la Prueba– y con el Principio de Razonabilidad e Interdicción de la Arbitrariedad.

En cuanto al Derecho a Probar, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ha sostenido que forma parte de las garantías que integran el Derecho al Debido Proceso, precisando que “constituye un derecho básico de los justiciables de producir la prueba relacionada con los hechos que configuran su pretensión o su defensa”⁽¹¹⁾. Asimismo, el TC ha precisado que el derecho a la prueba comprende, entre otras garantías, el derecho a ofrecer los medios probatorios que se consideren necesarios y a que estos sean admitidos⁽¹²⁾.

Desde esta perspectiva, se ha afirmado que el carácter

fundamental del Derecho a Probar impone que “todas las normas relacionadas con la actividad probatoria, entre ellas las que tipifican los medios de prueba, deben interpretarse de la manera más favorable para la efectividad y virtualidad de su contenido; por lo tanto, **nninguna tipificación del material probatorio puede tener el carácter taxativo**”⁽¹³⁾.

De otro lado, respecto del Principio de Interdicción de la Arbitrariedad, el TC ha precisado que este, entendido en un sentido moderno y concreto, se opone a toda forma de arbitrariedad, interpretada como “lo carente de fundamentación objetiva, lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión”⁽¹⁴⁾; en consecuencia, con arreglo a dicho principio, toda actuación del Estado debe fundamentarse en criterios objetivos y razonables.

Sobre la base de lo expuesto, se puede sostener que una disposición –como el artículo 125° del CT– que restringe la posibilidad de los contribuyentes de presentar los medios probatorios que consideren más adecuados para acreditar los hechos en controversia –limitándolos únicamente a los

(8) Es de resaltar que, con similar temperamento, el artículo 190° del CPC estipula que “los medios probatorios deben referirse a los hechos y a la costumbre cuando esta sustenta la pretensión. Los que no tengan esa finalidad, serán declarados improcedentes por el Juez. (...)”.

(9) CANELO RABANAL, Raúl B. *La prueba en el Derecho Procesal*. Lima: Grijley, 2017, pág. 289.

(10) *Op. cit.*, pág. 291.

(11) Sentencia 765/2021, recaída en el Expediente N° 845-2021-PA/TC (FJ 11).

(12) Cfr. Sentencia 723/2021, recaída en el Expediente N° 768-2021-PA/TC (FJ 17).

(13) BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. *El Derecho a Probar como elemento esencial de un proceso justo*. Chile: Ediciones Olejnik, 2018, pág. 121.

(14) Sentencia 417/2024, recaída en el Expediente N° 5312-2022-PA/TC (FJ 10).

previstos en la ley—, no parecería responder a criterios objetivos y razonables. Ello resulta especialmente notorio, si se tiene en cuenta que el tipo de medio probatorio ofrecido no condiciona su valoración posterior, aspecto que constituye el elemento verdaderamente relevante en el proceso de determinación de los hechos.

En síntesis, cabe concluir que lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 125° del CT plantea cuestionamientos de orden constitucional que justifican una revisión más exhaustiva sobre su alcance y coherencia con nuestro marco constitucional, por parte del legislador.

2. ANÁLISIS SOBRE LOS MEDIOS PROBATORIOS ADMITIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO: ASPECTOS LEGALES Y JURISPRUDENCIALES

Según se indicó, los medios probatorios admitidos por el CT son: los documentos, la pericia, la inspección a cargo del órgano resolutor y las manifestaciones recabadas por la Administración Tributaria. En los siguientes apartados se ofrecen algunas consideraciones sobre cada uno de ellos.

A. Los documentos

La Cuadragésimo Primera Disposición Final del CT establece que —para efectos de dicha ley— el término *documento* «alude a todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho» añadiéndose que «se le aplica en lo pertinente lo señalado en el Código Procesal Civil».

De la citada norma se desprende, por un lado, que el CT acoge la definición contenida en el artículo 233° del CPC⁽¹⁵⁾, en cuanto a que la finalidad de los documentos es demostrar o confirmar un hecho. De otro lado, reafirma la aplicación supletoria del CPC en el ámbito administrativo tributario.

Ahora bien, dado que la definición normativa resulta poco detallada, la doctrina ha precisado que puede entenderse por documento a todo «objeto material, susceptible de representar por sí mismo y para el futuro, un hecho o una serie de hechos percibidos en el momento para su elaboración, con prescindencia de la forma en que esa representación se exterioriza»⁽¹⁶⁾.

Entre los *documentos* reconocidos por el ordenamiento se encuentran los escritos públicos⁽¹⁷⁾ y privados⁽¹⁸⁾, las fotografías, los registros de audio y video —sin que importe el soporte físico o digital que los contenga—, así como otros ejemplos señalados de manera enunciativa en el artículo 234°⁽¹⁹⁾ del CPC. Como criterio general, se entiende que constituyen documentos aquellos objetos que recojan, contengan o representen un hecho, una actividad humana o el resultado de esta.

Cabe tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 49°⁽²⁰⁾ de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁽²¹⁾ (en adelante LPAG) la presentación de una copia simple no priva

(15) **Documento.-**

Artículo 233°.- *Es todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho.*

(16) LEDESMA NARVÁEZ, Marianella. “La prueba documental electrónica” en *Foro Jurídico. Revista de Derecho* N° 15. Lima: Asociación Civil Foro Académico, 2016, pág. 19.

(17) Tales como las actas (de nacimiento, de defunción u otras), los documentos notariales (escrituras públicas, poderes notariales, entre otros), las resoluciones (administrativas o judiciales) y los documentos oficiales emitidos por el Estado (documento nacional de identidad, licencia de conducir), entre otros.

(18) Tales como contratos, órdenes de servicio o de compra, informes o actas de entrega de servicios, cartas, oficios y demás comunicaciones, entre otros.

(19) **Clases de documentos.-**

Artículo 234°.- *Son documentos los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado.*

(20) **Artículo 49°.- Presentación de documentos sucedáneos de los originales**

49.1 Para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a todos los procedimientos administrativos, comunes o especiales, las entidades están obligadas a recibir los siguientes documentos e informaciones en vez de la documentación oficial, a la cual reemplazan con el mismo mérito probatorio:

49.1.1 Copias simples en reemplazo de documentos originales (...). Las copias simples serán aceptadas, estén o no certificadas por notarios, funcionarios o servidores públicos en el ejercicio de sus funciones y tendrán el mismo valor que los documentos originales para el cumplimiento de los requisitos correspondientes a la tramitación de procedimientos administrativos seguidos ante cualquier entidad. (...)

(21) Nos referimos al Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 4-2019-JUS.

al *documento* de su valor probatorio. Esta interpretación ha sido reafirmada por el TF en diversas oportunidades, entre ellas en las Resoluciones N.ºs. 11487-7-2024 y 5070-3-2018. Por esta razón, resulta usual que se presenten copias simples de documentos públicos o privados dentro del procedimiento tributario.

No obstante, esta regla admite excepciones. El CT dispone que, en determinados casos –como la intervención excluyente de propiedad (artículo 120º) o la sanción de internamiento temporal de vehículos (artículo 182º)–, para acreditar la propiedad del bien se requiere la presentación de un documento privado de fecha cierta, documento público u otro medio que, a criterio de la Administración, demuestre de manera fehaciente el derecho de propiedad. Así, en estos supuestos específicos, la presentación de una copia simple no resulta suficiente.

La posibilidad de presentar copias de los documentos ha generado en algún momento discusión sobre la admisión y valoración de correos electrónicos impresos; sin embargo, en reiterados pronunciamientos como las Resoluciones N.ºs. 5989-1-2024, 2531-4-2022 y 11329-3-2016, el TF ha sostenido que los correos electrónicos deben ser analizados conjuntamente con otros medios probatorios aportados, no debiendo ser excluidos por el solo hecho de tratarse de copias simples o de coordinaciones cotidianas, dada la naturaleza de estos y su importancia y uso en las comunicaciones.

De manera similar, la impresión de capturas de pantalla de comunicaciones realizadas a través de la aplicación *WhatsApp* también han sido admitidas y valoradas de forma conjunta con otros medios de prueba por el TF, tal como se evidencia en las Resoluciones N.ºs. 12035-1-2024, 10539-3-2023 y 5997-10-2021, entre otras.

B. La Pericia

Según el artículo 262º del CPC, corresponde la realización de una pericia cuando la valoración de los hechos controvertidos –por su naturaleza– exige conocimientos especializados de carácter científico, tecnológico, artístico o de otra índole análoga. En tal sentido, a diferencia de los documentos, cuya finalidad radica en acreditar la existencia de determinados hechos, la pericia constituye el instrumento mediante el cual dichos hechos son analizados y evaluados desde una perspectiva técnica y especializada⁽²²⁾.

A modo de ejemplo, el informe técnico señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta como requisito para acreditar –y, en consecuencia, deducir– las mermas, constituye una pericia.

Mediante la Resolución N.º 577-4-2002, el TF estableció ocho características que deben reunir las pericias. Entre las más relevantes, se destacan las siguientes: (i) deben contener los principios científicos que

las sustentan y una descripción detallada de las operaciones técnicas realizadas; (ii) deben ser elaboradas por personas con experiencia o conocimientos especializados en la materia; y (iii) el dictamen debe estar debidamente fundamentado, ya que perderá eficacia probatoria si el perito se limita a emitir su opinión sin explicar las razones que la sustentan o si sus explicaciones resultan confusas, contradictorias o insuficientes.

En consecuencia, si bien la jurisprudencia mencionada no tiene carácter vinculante, constituye un parámetro interpretativo útil para determinar qué informes técnicos pueden ser considerados y admitidos como pericias, siempre que cumplan con los requisitos señalados.

Cabe destacar que, a través de la Resolución N.º 1451-2-2016 el TF estableció que, si bien la pericia constituye un medio probatorio admisible en el procedimiento contencioso, conforme al artículo 176º de la LPAG, quien la ofrece debe proponer la designación de peritos y asumir el costo correspondiente. En atención a ello, se desestimó la solicitud del contribuyente para que la Administración efectuara una pericia sobre la obra ejecutada, destinada a acreditar que las compras realizadas fueron efectivamente utilizadas en dicha obra.

En resumen, la pericia puede ser ofrecida por el contribu-

(22) RIVERA MORALES, Rodrigo. La prueba: *Un análisis racional y práctico*. Madrid: Marcial Pons, 2011, pág. 213.

yente, bajo su cuenta y costo; sin embargo, este no se encuentra facultado para exigir que la Administración disponga su realización con cargo al presupuesto público.

No obstante, debe recordarse que, conforme al artículo 126° del CT, cuando el TF ordene la realización de una pericia en etapa de apelación, los costos deberán ser asumidos de manera compartida por la Administración Tributaria y el contribuyente. Así ocurrió en la Resolución N° 6394-9-2022⁽²³⁾, en la que el TF estimó necesario disponer la evaluación, por perito especializado en el rubro, de los informes periciales presentados por el contribuyente y por la Administración, a fin de determinar la valuación de ciertos intangibles, aspecto controvertido en el caso.

C. La inspección del órgano encargado de resolver

En lo que concierne a la inspección como medio probatorio, la doctrina la define como «la actividad de verificación, constatación [y] análisis de los hechos realizada por el mismo juzgador en el lugar donde acaecieron los sucesos materia de controversia»⁽²⁴⁾.

En el ámbito tributario, conforme a lo dispuesto en el artículo 125° del CT, dicha diligencia corresponde ser efectuada por «el órgano encargado de resolver». Es decir, en el caso de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), durante la etapa de reclamación, a los funcionarios de la Intendencia Nacional de Impugnaciones.

No obstante, del propio texto del CT se desprende que la

inspección integra la función fiscalizadora (inciso 8 del artículo 62°), y es mencionada expresamente en las infracciones vinculadas con la obligación de permitir el control de la Administración (numerales 12 y 16 del artículo 177°). En consecuencia, las inspecciones suelen ser ejecutadas por las Gerencias de Fiscalización de otras intendencias, tales como la de Principales Contribuyentes Nacionales o la de Lima, entre otras⁽²⁵⁾.

Por tanto, las actas que se levanten con ocasión de dichas actuaciones, si bien constituyen medios probatorios, no pueden ser consideradas *inspecciones practicadas por el órgano encargado de resolver*. Deben, más bien, entenderse como documentos públicos.

Asimismo, cabe precisar que el CT no ha previsto que el TF, en su calidad de órgano encargado de resolver, en etapa de apelación, pueda realizar inspecciones. Por tal motivo, dicho tribunal no genera este tipo de medio probatorio.

Sobre la base de tales consideraciones, resulta necesario que el legislador evalúe si la regulación vigente del CT se encuentra orientada a permitir que el órgano encargado de resolver pueda llevar a cabo la inspección prevista en su artículo 125°, cuando lo considere necesario para conocer de primera mano los hechos en discusión. De no

ser así, correspondería promover las modificaciones normativas necesarias que aseguren la efectiva aplicación de dicha norma.

Finalmente, debe destacarse que el contribuyente no puede exigir a la Administración la realización de una inspección. Así, en la Resolución N° 11559-1-2024, el TF precisó que no corresponde ofrecer como prueba la solicitud de que la Administración inspeccione la documentación del contribuyente, pues este último tiene el deber de identificar con precisión los documentos que desea someter a verificación y presentarlos oportunamente. En virtud de ello, el TF declaró impertinente el medio probatorio ofrecido.

D. Las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria

El sustantivo *manifestación* surge –a través del procedimiento de nominalización– del verbo manifestar, el mismo que es definido por la Real Academia de la Lengua Española, en su primera acepción, como declarar o dar a conocer⁽²⁶⁾, lo que resulta equivalente a brindar testimonio.

Sobre el particular, en doctrina se ha señalado que el testimonio es la actuación mediante la cual, terceros imparciales, declaran sobre hechos que conozcan o hayan

(23) Entre otros ejemplos, en las Resoluciones N°s. 9675-5-2021 y 2067-3-2020, el TF ordenó que se realizaran pericias grafotécnicas para resolver tales casos.

(24) CANELO RABANAL, Raúl B. *Op. cit.*, pág. 555.

(25) Nótese que el artículo 125° del CT hace expresa mención al “órgano” encargado de resolver y no al “organismo” o “entidad”.

(26) <https://dle.rae.es/manifestar>.

presenciado⁽²⁷⁾. En tal sentido, las *manifestaciones* a que se refiere el artículo 125° del CT, están referidas a los testimonios obtenidos de terceros en los que se describen o detallan hechos relevantes para resolver la controversia.

No obstante, es importante notar, como lo hace el TF en la Resolución N° 18012-10-2013, que *las manifestaciones* son recabadas por la Administración Tributaria en etapa de fiscalización, con motivo de una solicitud de comparecencia a sus oficinas, y brindadas mediante la expresión oral del asistente. Sin embargo, dichas manifestaciones llegan al órgano encargado de resolver (la reclamación o la apelación) por vía indirecta, a través del *documento* que las contiene.

Se debe tener presente, además, que, si bien tales *manifestaciones* son medios probatorios válidos y admitidos por el CT, el TF en la misma Resolución N° 18012-10-2013, ha sostenido que «las manifestaciones obtenidas por la Administración en virtud de su facultad de fiscalización deberán ser valoradas conjuntamente con los otros medios (...), por lo que, por sí solas no tienen valor probatorio».

En consecuencia, las manifestaciones resultan útiles en la medida que puedan ser contrastadas y validadas con otros medios de prueba, no siendo –por sí solas– suficientes para acreditar un hecho.

Por otro lado, cabe resaltar que, con arreglo a lo estipulado en el artículo 125° del CT, se trata específicamente de manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria. Por tal motivo, en reiterada jurisprudencia⁽²⁸⁾ el TF ha sostenido que las decla-

raciones, manifestaciones o testimonios de terceros que presenta el contribuyente (como, por ejemplo, declaraciones juradas de sus proveedores para demostrar la fehaciencia de un servicio) no califican como medios probatorios admitidos, por lo que son desestimados.

En este punto, conviene cuestionar, ¿cuál es el motivo por el que solo son admitidas las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria y no las que pueda ofrecer el contribuyente, si según se explicó anteriormente, la valoración de los medios probatorios es el aspecto más relevante del proceso probatorio y no quien presenta el medio de prueba?

Nótese que la Administración Tributaria es considerada como parte (y no como Administración) desde la etapa de apelación⁽²⁹⁾. Ello supone que el referido dispositivo permite un trato diferenciado (y discriminatorio), en la medida que una de las partes –la Administración– tiene la posibilidad de recabar y presentar un medio de prueba que la otra parte –el contribuyente– no, sin que exista una razón objetiva y suficiente que lo justifique.

Por tal motivo, este extremo de la norma pareciera erosionar el Derecho a la Igualdad ante la Ley a que se refiere el inciso 2 del artículo 2° de la Constitu-

ción Política⁽³⁰⁾ y el Principio de Igualdad –en general–, lo que representa una nueva vulneración constitucional que debería ser evaluada a mayor profundidad por el legislador.

Vale agregar que, si la preocupación es evitar que los contribuyentes presenten manifestaciones heterogéneas o que no cumplen estándares mínimos de fiabilidad, la referida normativa podría establecer requisitos que atiendan a esa problemática específica, como, por ejemplo, que las manifestaciones sean uideograbadas, que cuenten con certificación notarial, entre otros.

Por último, resulta pertinente cuestionar si la implicancia de que únicamente sean admitidas las manifestaciones *que recabe la Administración* –y no otras– incide en el desempeño del TF. En otros términos: ¿está facultado el TF para recabar manifestaciones destinadas a esclarecer los hechos controvertidos?

El artículo 126° del CT dispone expresamente que, para mejor resolver, el órgano encargado (como es el TF) podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que estime necesarias. De ello se desprende que el TF sí se encuentra habilitado para requerir nuevas manifestaciones. No obstante, de la lectura sistemática y concordada

(27) Cfr. CANELO RABANAL, Raúl B. *Op. cit.*, págs. 406 – 407.

(28) Véase, entre otras, las Resoluciones N°s. 1483-5-2024, 10405-2-2024 y 9929-12-2023.

(29) **Artículo 149°.- ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO PARTE**

La Administración Tributaria será considerada parte en el procedimiento de apelación, pudiendo contestar la apelación, presentar medios probatorios y demás actuaciones que correspondan.

(30) **Artículo 2°.- Toda persona tiene Derecho: (...)**

2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole.

de los artículos 125° y 126° del CT, podría inferirse que, en tal supuesto, la manifestación requerida debería ser recabada por la Administración, conforme lo establece el primero de los artículos citados.

En consecuencia, resulta necesario que el legislador evalúe la conveniencia de incorporar en el CT una disposición que faculte expresamente al TF para recabar directamente los testimonios que estime relevantes. Una medida de este tipo reforzaría la aplicación del Principio de Celeridad⁽³¹⁾, reconocido en la LPAG, lo que contribuiría a una resolución más ágil y eficiente de las controversias tributarias.

3. CONCLUSIONES

- El régimen de medios probatorios admitidos en sede administrativa, previsto en el artículo 125° del CT, presenta una configuración restrictiva que, si bien responde al principio de conducencia, genera tensiones con garantías constitucionales como el Derecho a la Prueba, el Principio de Razonabilidad y el Principio de Igualdad.
- La limitación de los medios probatorios a una lista cerrada –documentos, pericia, inspección y manifestaciones obtenidas por la Administración– no parece justificarse objetivamente y pierde de vista que el sistema debería estar orientado a la búsqueda de la verdad de los hechos.
- La jurisprudencia del TF ha contribuido a precisar los alcances de cada medio probatorio, estableciendo diversos parámetros sobre su ofrecimiento, requisitos o va-

loración, lo que genera lineamientos interpretativos útiles.

- Lo normado por el artículo 125° del CT es claro en cuanto establece diferencias relevantes que favorecen las facultades probatorias de la Administración sobre las del contribuyente e incluso el TF.
- Resulta necesario que el legislador reexamine la regulación vigente y evalúe la misma de conformidad con los principios constitucionales que informan el debido proceso administrativo.
- Solo mediante un sistema probatorio adecuadamente regulado, acorde a nuestros principios y valores constitucionales, y, por tanto, equitativo, se podrá garantizar la determinación justa de la obligación tributaria.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. *El Derecho a Probar como elemento esencial de un proceso justo*. Chile: Ediciones Olejnik, 2018.
- CANELO RABANAL, Raúl B. *La prueba en el Derecho Procesal*. Lima: Grijley, 2017.
- CHÁVEZ GONZALES, Ángel Marco. “Análisis de la Norma IX del Código Tributario. Integración Jurídica” en *Giuristi: Revista de Derecho Cor-*

porativo, vol. 4, N° 8. Lima: Universidad Esan, 2023.

- COLAO MARÍN, Pedro Ángel. *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado*. España: Editorial Aranzadi, 2018.
- COLOMA CORREA, Rodrigo. “La prueba y sus significados” en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 46 N° 2. Chile: Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, 2019.
- DE PAULA RAMOS, Vitor. *La prueba documental. Del documento a los documentos y del soporte a la información*. Madrid: Marcial Pons, 2023.
- LEDESMA NARVÁEZ, Mariabella. “La prueba documental electrónica” en *Foro Jurídico. Revista de Derecho* N° 15. Lima: Asociación Civil Foro Académico, 2016.
- MARINONI, Luiz Guilherme y CRUZ ARENHART, Sergio. *Prueba. Volumen I. Teoría General*. Lima: Palestra Editores, 2022.
- RIVERA MORALES, Rodrigo. *La prueba: Un análisis racional y práctico*. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 213.
- RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. *La prueba en Derecho Tributario*. España: Editorial Aranzadi, 2007.
- TUZET, Giovanni. *La prueba razonada*. Perú: Editorial Zela, 2020.

(31) **Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo**

1.El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, (...):

1.9. Principio de celeridad.- Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

Ipidet



Revista N° 7