



Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Derecho

Máster Universitario en Fiscalidad Internacional

Los retos del Sistema Tributario Peruano frente a su potencial adhesión a la OCDE

Trabajo fin de estudio presentado por:	Nicole Valeria Urbina Coello
Tipo de trabajo:	Trabajo de Fin de Máster
Director/a:	Dra. Virginia Rey Paredes
Fecha:	

Resumen

El estado peruano pretende convertirse en un país desarrollado siendo una de sus metas integrar la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Por supuesto, el camino viene acompañado de una serie de desafíos con los cuales poco a poco Perú ha sido consecuente; no obstante, el recorrido sigue siendo bastante arduo.

Desde una perspectiva fiscal, el camino es aún más complejo, dado que estamos frente diversas circunstancias (legales, políticas) que limitan el proceso de adhesión a dicha organización. En ese sentido, se plantean los escenarios sobre los que el ordenamiento jurídico peruano ha avanzado, pero además debe trabajar con el objeto de integrar la OCDE, tomando en cuenta un fin máximo: propiciar un espacio económico competitivo, eficiente y transparente.

A continuación, seremos testigos de la importancia de la estrechez política que amerita mantener un estado a nivel organizacional.

Palabras clave: Sistema tributario peruano, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, intercambio de información, convenios de doble imposición.

Abstract

The Peruvian state intends to become a developed country, one of its goals being to integrate the Organization for Economic Cooperation and Development. Of course, the road is accompanied by a series of challenges with which little by little Peru has been consistent; however, the journey is still quite arduous.

From a fiscal perspective, the path is even more complex, given that we are facing various circumstances (legal, political) that limit the process of joining said organization. In this sense, the scenarios on which the Peruvian legal system has advanced are proposed, but it must also work with the aim of integrating the OECD, taking into account a maximum goal: to promote a competitive, efficient and transparent economic space.

Next, we will witness the importance of the political narrowness that merits maintaining a State at the organizational level.

Keywords: Peruvian tax system, Organization for Economic Cooperation and development, information exchange, double taxation agreements.

Índice de contenidos

1.Introducción	6
1.1. Justificación del tema elegido	6
1.2. Problema y finalidad del trabajo	7
1.3. Objetivos	8
2.El sistema tributario peruano en el marco de la OCDE	9
2.1. El sistema tributario peruano.....	9
2.2. La OCDE y el proceso de adhesión de Perú.....	13
2.2.1. Requerimientos de integración de la OCDE	18
2.2.2. Acerca del Programa País	18
2.2.3. Proceso de adhesión	19
2.3. Avances fiscales en materia de la OCDE.....	20
2.3.1. Sobre la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (CML)	21
2.3.2. Sobre el Estándar Común de Reporte (ECR).....	22
2.3.3. Sobre el secreto bancario	24
2.3.4. El plus: sobre el gobierno abierto	26
2.4. Los nuevos hechos imponibles y su tratamiento fiscal en el Derecho Tributario Internacional.....	28
2.4.1. Sobre los servicios digitales	28
2.4.1.1. Impuesto único a los servicios digitales	29
2.4.1.2. El Impuesto al Valor Agregado.....	29

2.4.2.	Sobre las criptomonedas	30
2.4.2.1.	Impuesto a la Renta	31
2.4.2.2.	Impuesto a la propiedad	31
2.4.2.3.	Imposición sobre el consumo	31
2.4.3.	Sobre el medio ambiente.....	31
2.4.3.1.	Aspecto material.....	32
2.4.3.2.	Aspecto personal	32
2.4.3.3.	Aspecto temporal	32
2.4.3.4.	Aspecto espacial	33
2.4.4.	Sobre las rentas producidas por las multinacionales	33
2.5.	Los retos del sistema tributario peruano en el marco de la OCDE.....	35
2.5.1.	Adaptación constitucional	36
2.5.2.	Sobre la imposición indirecta en las transacciones digitales	38
2.5.3.	Sobre las criptomonedas	42
2.5.4.	Sobre el Impuesto Verde	44
2.5.5.	Sobre los convenios para evitar la doble tributación (CDI)	47
3.	Conclusiones.....	53
	Referencias bibliográficas	56
	Listado de abreviaturas.....	59
	Anexo A. Estructura de la SUNAT.....	60

1. Introducción

1.1. Justificación

En el presente se aborda el sentido de dirección del sistema tributario como premisa para la conversión de Perú en un país desarrollado, desde la perspectiva de las recomendaciones dictadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, por lo que será necesario además ubicarlo en comparación con sus pares internacionales.

En ese sentido, se tiene como fundamento el estudio y análisis del marco regulatorio del sistema tributario peruano tomando como guía los parámetros tributarios previstos por la OCDE, y así poder determinar nuestra cercanía a dicha organización internacional.

Esta premisa es de suma relevancia dada la gran intención de Perú de ubicarse como un país desarrollado bajo estándares equiparados a los grandes sistemas tributarios del mundo y de la OCDE. Lo satisfactorio es que, dicha intención no es nada artificiosa dado que hoy en día Perú se constituye como posible miembro de la OCDE al haber sido invitado para iniciar su proceso de adhesión, proceso que es bastante arduo y complejo, pero sobre todo muchas veces, prolongado.

Las acciones del estado peruano para demostrar su capacidad de conformar dicha organización han sido abundantes, tal como la verificación e inspección de sus políticas públicas respecto a temas de integridad, salud, gobernanza y otros asuntos; por lo cual, incluso, ha logrado adoptar interesantes mecanismos de cooperación transfronteriza en cuanto a transparencia fiscal.

Por tanto, es vital no sólo que dichas medidas se intensifiquen, mejoren y amplíen, sino que se obtenga un sistema tributario que acoja las grandes recomendaciones decididas por la OCDE bajo el criterio de su realidad socioeconómica, pues si bien la intención es clara –ser miembros de la OCDE– no se trata nada más de aplicar indistintamente todas sus recomendaciones, por el contrario, es vital partir por el estudio y análisis de la situación global (social, económica, jurídica, etc.) que el país atraviesa, con lo cual en primer lugar se podrá identificar las necesidades y dificultades existentes; y en segundo, saber qué y cómo hacer

para cubrirlas y corregirlas. En este caso, nos preocuparemos en la primera de ellas, identificando los retos que mantiene el estado peruano para la mejora de su sistema tributario, sin escatimar en los esfuerzos realizados y por realizar para conformar tamaño organismo internacional.

Por supuesto, es vital reiterar que la búsqueda de incorporación a la OCDE es más un camino que la meta misma. Lo cierto es que la adhesión a dicha organización será un gran componente y fundamento en la conversión a un país desarrollado.

1.2. Problema y finalidad del trabajo

El sistema tributario se compone de una serie de políticas, normas, entidades, procedimientos, garantías, dedicados en principio y a primera vista a la recaudación de impuestos, función que no sólo involucra las acciones de gestión de cobranza sino las de determinación de deuda, fiscalización y demás de las que se valgan las entidades tributarias para recaudar impuestos.

Para ejercer tamañas funciones debe estar revestido de políticas idóneas y consensuadas; de normas concretas, claras y beneficiosas; de procedimientos céleres y eficaces; y de entidades fortalecidas presupuestaria, funcional e integralmente; que ofrezcan medidas dirigidas al contribuyente forjadas de garantías formales y procesales, de tal forma que no sólo se genere en este último una inexacta idea de que un sistema tributario se dedica exclusivamente a recaudar impuestos, sino que sobre todo, vela por un sistema integral que promueve el cumplimiento tributario a través de la conciencia tributaria.

Sin embargo, la disyuntiva se presenta cuando un sistema tributario aún no asimila las nuevas situaciones de hecho y de derecho que surgen en el mundo, tal es que existen más hechos imponibles que gravar, incluso, situaciones que, formando parte de un hecho imponible históricamente gravado, no es posible de ser gravado dadas sus complicaciones de temporalidad y espacialidad, conforme más adelante se pasará a exponer.

Estas dificultades además de configurarse como una problemática en sí misma, plantean como agravante el que un estado vea reducido la ingesta de ingresos tributarios, los cuales conforman la mayor parte del presupuesto público –necesario para llevar a cabo el fin extrafiscal del tributo– y además generan en el contribuyente la expectativa de un sistema tributario débil.

En ese marco se presenta la oportunidad de revestir al sistema tributario peruano de guías altamente competentes en materia tributaria como lo es la OCDE, quien presenta un sistema bastante provechoso de aplicación interna. Así, la organización ha planteado una serie de medidas de reforma tributaria denominadas “Plan de Acción” frente a la Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) –más adelante Acciones BEPS– con el propósito de aislar y eliminar aquellas estrategias que aprovechan vacíos tributarios con el objetivo de desplazar cautelosamente beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación y con nula o mínima actividad económica.

Con ello, se da lugar como finalidad a poder generar un antecedente descriptivo de aquellos retos que persiguen al sistema tributario peruano en el marco de la OCDE, siendo necesario y oportuno que el estado peruano se adapte a los constantes cambios de hecho que surgen en la economía.

En ese sentido, se muestra la intención de pertenecer a dicha organización internacional, no obstante, del previo análisis de sus recomendaciones y posterior aplicación sólo de aquellas que ameriten ser implementadas tomando en cuenta la coyuntura y realidad socioeconómica del país.

1.3. Objetivos

Se aborda como objetivo general:

- Demostrar que el estado peruano propicia su conversión al estatus de un país desarrollado.

Se abordan como objetivos específicos:

- Identificar los avances realizados por el estado peruano en materia de la OCDE.
- Detectar y precisar los retos del sistema tributario peruano para integrar la OCDE.
- Precisar que tan relevante resulta la adhesión del estado peruano a la OCDE.
- Precisar que la potencial incorporación a la OCDE es el camino más no el fin en sí mismo.

2. El sistema tributario peruano en el marco de la OCDE

2.1. El sistema tributario peruano

La instauración del tributo en el Perú no es nada reciente. Así, su historia se remonta a la época prehispánica (3200 a.C. - 1532) con gran esplendor durante el Tahuantinsuyo, quien basó su tributación en base a dos pilares: la reciprocidad y la redistribución. A través de la primera, se producía el famoso trueque o intercambio; mientras que, a través de la segunda, se suministraba bienes (comestibles y materiales) a la población.

Posteriormente, con la conquista española y su proceso colonial (1532 - 1810) se dio lugar al pago de tributos, los mismos que debían ser entregados por la población indígena y para cuya recaudación se creó una institución. Tal fue el impacto del colonialismo, que la contribución indígena mantuvo sus rezagos hasta la primera era republicana, en donde recién fue eliminada a partir de las grandes ingestas de dinero promovidas por la comercialización del guano. Fue precisamente esta situación fue la que dio por sentada la caída del sistema tributario en dicha época, y es que el Estado priorizó la concesión de este mineral dejando de lado la recaudación tributaria (ZAPATA 2021). Aun así, fue en esta era que se creó la primera institución formal fortalecida en el principio de equidad, la cual fue denominada como la “Sección Contribuciones Directas, Correos y Papel Sellado”.

Ya en la segunda era republicana (oligárquica) se crearon dos instituciones afines a la recaudación tributaria (1865 - 1868): la Dirección de Contribuciones –dependiente del Ministerio de Hacienda– encargada del Impuesto a la Renta; y la Caja de Depósitos y Consignaciones –agrupada por entidades bancarias– encargada de los impuestos indirectos.

Asimismo, se crearon los tributos a las exportaciones, los que junto con los impuestos al consumo lideraban el presupuesto.

Lo particular de esta época, es que el sistema tributario empezó a procurar por la finalidad extrafiscal –que vienen asumiendo los sistemas tributarios modernos y por supuesto Perú–. Así, en aquella época se insertó como condimento el objetivo social: corrección de las desigualdades. Esta medida acrecentó la progresividad en la imposición, y la recaudación obtenida fue invertida en programas de seguridad social, salud, vivienda y afines.

Sucesivamente se crearon distintas instituciones relacionadas a la recaudación tributaria, siendo la Dirección General De Contribuciones (1969 - 1978) la que sentaría las bases de nuestra hoy máxima institución recaudadora, y es que aportó la primera dosis de descentralización, fortaleciéndose de los principios de planificación y control, sin embargo, detonó por el perjuicio de la crisis fiscal vivida como consecuencia de la evasión tributaria, economía informal y corrupción de funcionarios –vemos como ya desde entonces estas situaciones persisten como grandes problemas que a la fecha todos los sistemas tributarios buscan combatir–.

A raíz de ello, el estado peruano tomó conciencia de la necesaria reforma del sistema tributario nacional, la que por supuesto debía involucrar a la administración tributaria. Por ello, se creó la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (1988), de conformidad con el Decreto Legislativo N° 501.

Por supuesto, esta reforma debía iniciar con nuestra norma madre. Así, el primer paso lo obtuvimos con la Constitución Política del Perú de 1993 –aunque no puede negarse que ciertos rezagos provienen de su antecesora Constitución Política del Perú de 1979 (artículo 139)–. A través de ella, se tomó conciencia de la importancia de un sistema tributario garantista formal y procesalmente, conforme se anuncia a continuación en su artículo 74:

“Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

(...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

Así es como el marco constitucional confirma que la potestad tributaria es exclusiva del Estado. Agrega que, la misma se encuentra sometida a límites denominados principios tributarios. Ahora, si bien en ella se plantean principios de carácter explícito –identificados en el artículo precedente (reserva de ley, igualdad, respeto por los derechos fundamentales, no confiscatoriedad)–, estos no son los únicos a los que se sujeta el sistema tributario, teniendo en consideración además principios implícitos –que han nacido a través de la jurisprudencia– como el de capacidad contributiva, recogido en la Sentencia N° 0033-2004-AI/TC del 28 de setiembre de 2004 (párrafo 6).

El marco legal, por su parte, se auxilia en una serie de normas destinadas a regular la base del sistema tributario, así como los distintos tributos previstos en nuestro ordenamiento. Particularmente, encuentra su punto más denso en el Código Tributario, cuyo texto único ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF. Este cuerpo normativo recoge una parte sustancial y procedimental validada de conceptos y principios que importan y califican tanto al contribuyente como al fisco y dirigen la estrecha relación entre estos dos últimos.

Por supuesto, la primera calificación que emite esta norma es respecto a los tributos, apreciando la inclusión tanto de conceptos tributarios como no tributarios, conforme a continuación se describen:

- **Conceptos tributarios:**

Estos tributos aspiran una naturaleza netamente fiscal, y se diferencian en:

- o **Impuestos;** los cuales no originan que el Estado emita una contraprestación directa hacia el contribuyente.

Se precisan: el Impuesto Predial, Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto Selectivo al Consumo, el Impuesto de Solidaridad a favor de la Niñez Desamparada, el Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas, el Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional, el Impuesto a las Transacciones Financiera y el Impuesto Temporal a los Activos Netos, etc.

- **Contribuciones;** los cuales generan beneficios procedentes de obras públicas o de actividades estatales.

Se precisan: la Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial y la Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción.

- **Tasas;** las cuales generan una prestación efectiva individualizada por parte del Estado a favor del contribuyente.

Los impuestos se constituyen como recursos del Estado que sirven para el financiamiento de los gastos públicos, con lo cual será necesario que el Estado se aúne de políticas públicas que distribuyan correctamente el gasto. Por su parte, las contribuciones y tasas cubren situaciones más específicas, razón por la cual no pueden tener un destino distinto al de satisfacer el costo de obras o servicios brindados por la Administración Pública.

- **Conceptos no tributarios:**

Estos tributos no asimilan una naturaleza fiscal, sin embargo, son de competencia de la SUNAT. Respecto a los conceptos no tributarios se tienen las Aportaciones al Seguro Social de Salud, así como las Aportaciones a la Oficina de Normalización Previsional.

La competencia para la administración, recaudación, fiscalización y otros de los tributos recaerá sobre la Administración Tributaria. En Perú dicha figura se encuentra por excelencia en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, quien como anteriormente se mencionó fue creada mediante Decreto Legislativo N° 501 bajo la denominación inicial de Superintendencia Nacional de Administración Tributaria; no obstante, a posterior absorbió a la Superintendencia Nacional de Aduanas, de conformidad con el Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, con lo que modificó su denominación a como la conocemos actualmente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración

Tributaria (SUNAT). Aunque, ello no significa que su potestad recaerá sobre todos los tributos contemplados, sino que, en algunos casos, la responsabilidad recaerá sobre los gobiernos municipales –claro ejemplo, el Impuesto Predial– a través de los denominados Servicios de Administración Tributaria (SAT) así como sobre otros entes recaudadores especiales –punto último sobre el cual no se hará mayor precisión–.

Haciendo hincapié en la administración tributaria, ha sido un acierto conferirle autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa, en tanto es ese carácter el que le permite actuar con criterio objetivo amparándose únicamente en el ordenamiento jurídico nacional e internacional (principio de legalidad) sin que sobre él se ejerza presión alguna.

Precisamente por ello, cuenta con facultades de recaudación, determinación, fiscalización y sanción, auxiliándose de los procedimientos –con naturaleza tributaria– de cobranza coactiva, contencioso-tributario y no contencioso, los cuales se encuentran revestidos de las garantías constitucionales y legales.

En ese contexto, es innegable que el sistema tributario peruano se ha consolidado principalmente con normas estables y claras, las cuales se apoyan en políticas y procedimientos cada vez más modernos y tendientes a las nuevas exigencias mundiales.

2.2. La OCDE y el proceso de adhesión de Perú

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es una organización internacional inicialmente fundada el 16 de abril de 1948 bajo la denominación de “Organización para la Cooperación Económica Europea”, cuyo nacimiento se remonta al término de la Segunda Guerra Mundial con la implementación del Plan Marshall¹, importando la cooperación y reconstrucción de los países afectados; y es que sus objetivos se sostenían en el criterio de que la prosperidad europea dependía de la colaboración conjunta entre los

¹ BLECKWEDEL, E. El plan Marshall y la recuperación económica de Europa. Director: Guillermo J. Watson. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1952.

gobiernos, para lo cual se debía fomentar relaciones pacíficas entre ellos. Posteriormente, el 30 de setiembre de 1961, la organización en comentario fue fundada bajo la denominación que conocemos actualmente.

La OCDE se encuentra integrada por treinta y ocho países quienes analizan y orientan en temas de relevancia internacional brindando constantes recomendaciones. Esto es posible gracias a que establece un marco para que los Estados comparen sus experiencias propiciando respuestas a conflictos comunes. Para ello congrega tanto a las economías mundiales mejor desarrolladas como a países emergentes, representando un papel fundamental en la solución de desafíos económicos mundiales.

La OCDE no suministra recursos financieros, sino asesoría dirigida a la mejora de las políticas públicas de los Estados miembros y no miembros, con el objetivo de promover el nivel de vida en los mismos.

Asimismo, posee una organización piramidal conformada por el Consejo, los Comités y la Secretaría. El Consejo es su órgano más importante (órgano de gobierno) en tanto es en él que se toman las decisiones. Se encuentra integrado por los embajadores de los Estados miembros y un representante de la Comisión Europea.

El Consejo se auxilia en los Comités, siendo que tres de ellos son permanentes (Comité Ejecutivo, Comité de Relaciones Exteriores y Comité de Presupuesto), y el resto, de naturaleza sustantiva, esto es, con labores subsidiarias. El Consejo es presidido por el Secretario General, quien además representa a la OCDE en el exterior. La Secretaría General, por su parte, está conformada por direcciones temáticas, siendo asistida por el Secretario General y además por cuatro Secretarios Generales adjuntos.

Por otro lado, en la Convención de la OCDE, suscrita el 14 de diciembre de 1960 en París, se precisa como sus objetivos:

- Generar que tanto los países miembros como no miembros, se expandan económicamente
- Acrecentar el comercio mundial sobre el principio de no discriminación
- Favorecer la creación de empleo contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial

Precisamente, para el logro de dichos objetivos, se auxilia de:

- Tomar decisiones, las cuales serán obligatorias para los estados miembros, salvo excepciones
- Realizar recomendaciones
- Celebrar acuerdos con sus miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales

Estos objetivos serán posibles gracias al trabajo llevado a cabo por la OCDE, el cual es realizado a través de tres tipos de actuaciones:

- Elaboración de estudios y análisis sobre políticas públicas de los Estados miembros con base a datos comparativos, los cuales permitirán identificar buenas prácticas y se sentar estándares internacionales.
- Elaboración de informes de auditoría externa o también denominados exámenes de pares², los cuales funcionan como una evaluación ejercida sobre los Estados miembros con el fin de ayudarlos en la elaboración de sus políticas públicas.
- Actividad normativa a través del Consejo, en tanto posee la facultad de adoptar instrumentos jurídicos, los cuales obedecen a una ardua labor suscitadas en los Comités.

Respecto a esta última actuación, la OCDE, desarrolla una serie de documentaciones que, en palabras de GOIG (2016, p. 172), sirven como punto de referencia para los Estados miembros y para aquellos que deseen integrarla:

- **Decisiones;** las cuales son vinculantes a los Estados miembros que no se abstengan a su adopción. Al ser vinculantes, los Estados miembros deben ponerlas en práctica, para lo cual tendrán que asumir las medidas necesarias. No califican como tratados internacionales, pero surten las mismas obligaciones legales.
- **Recomendaciones;** si bien no son vinculantes representan la voluntad política de los Estados para aplicarlos. Esto dará lugar a que, respecto a los Estados miembros, que puedan abstenerse de ellas.

² OCDE. La revisión entre pares: un instrumento de la OCDE para la cooperación y el cambio. 2003

- **Declaraciones;** son textos formales no vinculantes contenidos de compromisos de política específicos suscritos por los Estados miembros.
- **Arreglos;** son instrumentos que no constituyen actos de la OCDE sino instrumentos negociados bajo los parámetros de dicha organización entre algunos Estados miembros, por lo que no son vinculantes.
- **Acuerdos Internacionales;** son instrumentos celebrados en el marco de la OCDE que son vinculantes para los Estados miembros.

No obstante, existirán situaciones en las que ciertos actos normativos (recomendaciones y decisiones) tendrán que deliberarse por unanimidad o acuerdo mutuo. Tal es que, en el caso del primero, cada Estado miembro estará obligado a votar, sin que se dé lugar a la abstención ni votos discrepantes. Este tipo de acuerdo es excepcional y particularmente se aplica en la incorporación de un país a su organización u otras distinciones –nótese que es sobre este punto que nosotros nos regiremos para nuestra búsqueda integración–. Respecto al segundo –también denominado consenso– cabe que el Estado miembro objete el texto dictaminado pudiendo abstenerse. Este tipo de acuerdo es el más común.

Precisamente estos actos normativos son consecuencia de la legitimidad teórica que ha ido caracterizando a la OCDE dada su experiencia en la elaboración de datos y análisis que dan lugar a normas de gobierno contenidas de políticas públicas, pero además normas útiles para su organización interna con las que se creen comisiones y espacios de discusión. Como tal, estos documentos contienen críticas a los gobiernos sin dar pie a ceder ante la presión de determinado Estado miembro.

Esta situación ha conllevado a cambiar la idea de que la OCDE es sólo una organización de investigación técnica, sino también una de connotación política; y es que el conocimiento abastecido no deviene únicamente en un compendio de datos, sino en un modelo dirigido a la reproducción y desarrollo de prácticas afines al crecimiento del sistema económico y político de un país.

En la línea de ese sentido político que caracteriza a la organización, la OCDE está facultada –a través de su Consejo– a dirigirse hacia a Estados no miembros y organizaciones pudiendo estrechar relaciones con ellos e incluso invitarlos a participar en sus actividades.

La influencia liberada por la OCDE es alta, a tal punto que sin proveer de financiación a los Estados ha definido su autoridad política y cognitiva habiendo desarrollado una organizada forma de trabajo con la cual ejerce en los Estados cierta presión para el acatamiento de sus recomendaciones.

Perú, por su parte, ya desde el año 2008 ha venido manifestando su interés en integrar dicha organización internacional al haberse incorporado a su Comité de Inversiones como miembro observador y posteriormente haberse adherido a su Centro de Desarrollo. Ya en el año 2012 elaboró el informe *“Perú 2021: País OCDE”*. En este documento se describe la relación que mantienen ambos, así como se analizan las brechas que persiguen al Perú señalando aquellas acciones sobre las cuales se debe enfatizar para lograr ser miembro de la OCDE. Así, el estado peruano indica que instituirse como estado miembro permitirá poseer una economía desarrollada.

Como tal, la aspirada integración permitirá una serie de beneficios, siendo algunos de ellos:

- El desarrollo y cumplimiento de políticas públicas aunadas de colaboración jurisdiccional.
- El intercambio de experiencias entre países
- La generación de una fuente mundial y principal de información económica y social
- El fomento de una conducta empresarial competitiva y consciente.

No obstante, además, recoge un sentido simbólico frente al logro trascendental de superación estatal que resultaría de integrar tamaña organización.

Lamentablemente, la intención de adherirnos a la OCDE se vio seriamente maullada en el año 2018 con la salida intempestiva del presidente de la República que gobernó durante aquel periodo, colocándonos en un estado de retroceso.

2.2.1. Requerimientos de integración de la OCDE

Lo cierto es que ser miembro de la OCDE no es nada sencillo y es que el proceso de adhesión es bastante extenso y exigente. Tan sólo son citables como ejemplos los casos de Colombia y Costa Rica, cuyos procesos de adhesión iniciaron en los años 2013 y 2015, y culminaron en los años 2020 y 2021, respectivamente.

La misma OCDE lo reconoce manifestando que los países que deseen integrarla deben estar preparados para dicho proceso; esto significa cumplir con su misión y practicar sus valores, pero, sobre todo, asumir los deberes, responsabilidades y mandatos que son propios del estatus de ser miembro del organismo internacional.

Así, concretamente, las políticas públicas diseñadas por los países interesados y miembros activos deben revestirse de un mínimo de calidad y componerse de objetivos claros propensos a mejorar los niveles de desarrollo, a través de:

- La creación y aplicación de políticas que importen un crecimiento económico sostenible y estable financieramente
- La expansión de capitales
- El crecimiento del mercado
- La preparación profesional aunado de la ejecución de programas dispuestos a la innovación
- El desarrollo de capacidades y habilidades humanas tendientes a cubrir la demanda laboral

2.2.2. Acerca del Programa País

Por intermedio del Programa País, la OCDE visualiza y plantea mejoras en las políticas públicas de países no miembros a fin de procurar el bienestar social a través de cinco áreas (gobernanza pública, crecimiento económico, capital humano y productividad, anticorrupción y transparencia, y medio ambiente), siendo consecuente con los principios guías adoptados en la Reunión del Consejo Ministerial del 2011, los cuales son:

- Deber con la democracia plural
- Economía de mercado abierta
- Desarrollo sostenible

Si bien es cierto, existen variadas formas de trabajar con la OCDE –ya sea a través de Comités o grupos de trabajo– el Programa País ha resultado la forma más efectiva de trabajo ya que incorpora a aquellos países no miembros que deseen integrarla, resultando en la participación de comités y grupos de trabajo simultáneamente.

La participación en el Programa País obliga a los países a servirse del proceso y de las recomendaciones resultantes. Así, dicha participación inicia con la aptitud del país participante para compartir sus vivencias en la creación y conclusión de sus políticas. Esto sirve para comparar su trabajo con los estándares obtenidos por los países miembros; y además para promover las enmiendas necesarias para la aplicación de los criterios previstos por la OCDE.

Cabe destacar, que el solo hecho de participar en este programa, no garantiza la adhesión a la organización internacional.

2.2.3. Proceso de adhesión

La calidad de miembro de la OCDE surge de un arduo proceso de adhesión, el cual inicia como consecuencia de la presentación de candidatura de un Estado o por invitación del Consejo de la OCDE.

En el caso de Perú, el 25 de enero de 2022 se dio lugar formalmente al proceso de adhesión gracias al consenso de los miembros de la OCDE, esto es, por invitación. Así, dicha organización ha señalado que la invitación ha sido propiciada tomando en cuenta el Marco para la Consideración de Futuros Miembros y los progresos realizados por Perú³.

Ahora bien, una vez iniciado el proceso de integración, el siguiente paso radica en la preparación de una hoja de ruta individual. En ella se consigna el proceso de adhesión y se establecen las condiciones para el desarrollo del mismo. Asimismo, es necesario que se confirme la adhesión a los valores, visión y prioridades reflejadas por la OCDE.

³ «La OCDE y Perú: Una relación de beneficio mutuo». OCDE. 10 de mayo 2022, 13:17. Disponible en: <https://www.oecd.org/latin-america/paises/peru/>

A continuación, corresponderá al estado peruano la presentación de un Memorándum Inicial en el que se incluye su crítica sobre las actuaciones normativas de la OCDE. Dicho documento será revisado por expertos de la organización, posteriormente, por los comités; y en el cierre, por el Consejo, quien se encargará de evaluar las políticas públicas del Estado.

El proceso de adhesión implica la participación activa del Estado en los comités de la OCDE en distintas áreas (inversiones, mercados financieros, impuestos, gobernanza pública, medio ambiente, empleo, etc.), con lo cual, habiendo dado su conformidad los comités, los países miembros, ante el Consejo, tomarán una decisión definitiva y unánime respecto a la adhesión. Este punto es bastante crucial, pues de ello dependerá nuestro ingreso.

Por lo pronto, es bastante positivo que la organización distinga a Perú como uno de los países socios más participativos, y esto se ha debido al compromiso con la misma básicamente a través del Programa de País. Incluso, con mayor ímpetu, desde el 2018, el estado peruano ha venido valiéndose de los instrumentos legales de la OCDE para realzar sus políticas públicas.

Precisamente, el procedimiento de revisión y evaluación del programa ha permitido compartir los patrones y buenas prácticas de la organización con las autoridades peruanas identificando las áreas urgidas de reformas. De igual forma, Perú se ha beneficiado de la oportunidad de debatir sus principales brechas y retos, así como de aprender de las prácticas del resto de países.

2.3. Avances fiscales en materia de la OCDE

En el proceso de acercarnos a la OCDE, el estado peruano se ha ido abasteciendo de ciertas recomendaciones emitidas por dicho organismo internacional, introduciéndolas en el ordenamiento jurídico y aplicándolas. Las medidas adoptadas no sólo han significado un aporte de gran magnitud al sistema tributario sino además esfuerzos presupuestarios y hasta sociales, este último dadas las controversias presentadas en algunos casos. A continuación, se detallan algunos de ellos:

2.3.1. Sobre la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (CML)

La suscripción de dicho documento ha sido un paso importante para combatir la elusión tributaria ya que permite identificar aquellos sistemas creados para no pagar impuestos, con lo cual las empresas multinacionales pagarán impuestos por las transacciones que realicen. Precisamente dicha fórmula es posible porque los países firmantes pueden corregir sus convenios para evitar la doble imposición, sin necesidad de recurrir a negociaciones bilaterales; no obstante, para la modificación de estos convenios los países suscriptores de cada uno de ellos tendrán que concluir su proceso de ratificación, por lo que dependerá de cada caso.

La CML ofrece soluciones a los distintos Estados y sus respectivas administraciones tributarias en la supresión de incompatibilidades normativas presentes a nivel internacional que favorecen el tránsito disimulado de beneficios empresariales a Estados e reducida o ausente tributación.

Así, los temas implementados rodean recomendaciones y patrones mínimos dirigidos al abuso de los CDI, eliminación de doble imposición, gravamen de dividendos, creación de establecimientos permanentes, mecanismos híbridos, de conformidad con las Acciones 6 y 14 del Plan BEPS. De igual forma, se enfoca en hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, incluyendo una disposición sobre el arbitraje con el carácter de obligatorio y vinculante.

Como tal, la CML incluirá a todos los CDI suscritos y vigentes salvo que: i) se haya dado lugar a la opción de reserva respecto a cierta materia específica, lo que evitará su incorporación en el CDI; y, ii) uno de los Estado suscriptores del CDI no lo haya ratificado o haya suscrito la CML.

A propósito, MATOS (2019, p. 63) recoge el enunciado de la CML en cuanto a su aceptación por parte de ambos estados contratantes, señalando que, si el estado peruano cumple con el procedimiento interno para aprobar tratados, pero el otro Estado contratante del CDI suscrito con Perú no se adhiere a la CML, o adhiriéndose, no incluye a Perú en su lista de convenios bilaterales, no podría aplicarse la CML respecto a los CDI suscritos con dichos estados.

Debemos partir, por ende, que la adhesión a la CML es voluntaria, con lo cual será inexigible al otro estado contratante su respectiva adhesión, así como tampoco el que nos incluyan en su lista de convenios multilaterales.

Particularmente, aunque el estado peruano presenta escasos CDI –conforme más adelante se detallará– se presenta como grave circunstancia además que Brasil no se haya adherido a la CML; y que, Corea, Suiza y Canadá no nos hayan incluido en su lista de CDI, situación que no sucede al revés pues el estado peruano sí acoge los CDI suscritos con dichos países en su lista de convenios bilaterales.

Entonces, aun cuando Perú se haya adherido a la CML e incluso haya consignado en su lista de CDI a aquellos suscritos con Corea, Suiza y Canadá, no podrá aplicarse la primera sobre los segundos, por lo que estos últimos se aplicarán conforme a su suscripción inicial.

2.3.2. Sobre el Estándar Común de Reporte (ECR)

El intercambio internacional de información tributaria se ha consolidado como la mejor fórmula para trasladar unilateral o recíprocamente información –con contenido tributario– que posee una administración tributaria a favor de otra administración tributaria.

Dicha fórmula comprende las siguientes modalidades: intercambio previa solicitud o específico; intercambio espontáneo e intercambio automático.

El primero de ellos surge cuando un Estado presenta una solicitud específica a otro Estado, para lo cual tendrá que identificar al sujeto sobre quien se pide información, así como la información que solicita y el motivo de la misma. Es tan delicado su tratamiento que previamente el Estado que requiere la información ha debido agotar en su jurisdicción los mecanismos para acceder a ella. Sin embargo, esta modalidad de intercambio genera elevados costos para los Estados en tanto con anterioridad a la solicitud debe contarse con la información suficiente que identifique o posibilite identificar al contribuyente.

El segundo, a diferencia del anterior, se presenta sin solicitud previa, en el que un Estado traslada información –que a su consideración es relevante– a otro Estado, por ejemplo, frente a situaciones complejas como una presunta elusión o evasión de impuestos en el Estado

informado o, situaciones más sencillas, en las que la información sea necesaria para la liquidación de impuestos en el Estado informado.

El tercero, por su parte, supone que, sin previa solicitud, los Estados, a través de sus administraciones tributarias intercambien información de forma periódica y sistemática, bajo pautas y reglas preestablecidas.

Esta última modalidad de intercambio aventaja los inconvenientes que se presentan en las primeras dos modalidades –sobre todo en el intercambio específico–, razón por la cual la actual tendencia está dirigida a su aplicación de manera amplia.

Precisamente, el ECR es un componente del intercambio automático de información que fue aprobado el 15 de julio de 2014 por la OCDE, y, asimila los estándares de reporte y debida diligencia frente a la lucha contra la evasión y elusión tributaria.

Este mecanismo permite que las jurisdicciones obtengan información de sus instituciones financieras y la intercambien automáticamente con el resto de jurisdicciones anualmente. Así, prevé:

- El alcance de información financiera mínima a proporcionarse por las entidades financieras.
- El alcance de las instituciones financieras que están obligadas a reportar, así como de los titulares de las cuentas a reportarse.
- Los procedimientos a seguir por parte de las instituciones financieras.

La admisión del ECR en Perú se produjo mediante la Resolución Legislativa N° 30774 que aprueba la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, y posteriormente reglamentado mediante Resolución de Superintendencia N° 069-2021/SUNAT.

El estado peruano ha logrado ostentar la aplicabilidad de este modelo como consecuencia de haber superado los estándares de confidencialidad y seguridad de información previstos por la OCDE.

Así pues, por medio de la ECR, la SUNAT es capaz de acceder a información financiera y tributaria de personas con elevado patrimonio –respecto a operaciones financieras realizadas

fuera de Perú por residentes fiscales peruanos— y verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Esta medida, como tal, propicia el cumplimiento de las obligaciones tributarias y sobre todo la transparencia fiscal, las cuales deberán ser cumplidas por las Instituciones Financieras a partir de la firma de una declaración jurada fiscal por parte de sus clientes. Estas instituciones financieras comprenden no sólo a los bancos, como comúnmente se piensa, sino además a las compañías de seguros, entidades de inversión, instituciones de depósito e instituciones de custodia.

2.3.3. Sobre el secreto bancario

Uno de los grandes problemas que viene enfrentando la SUNAT es el fuerte índice de evasión tributaria, principalmente del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas. Tan solo en el ejercicio fiscal 2016 alcanzó un incumplimiento del 35.9% de la recaudación, lo cual se traducía en 22,527 millones de soles, respecto del Impuesto General a las Ventas; y un incumplimiento del 57.3% de la recaudación, lo cual se traducía en 35,270 millones de soles, respecto del Impuesto a la Renta.

Precisamente, la SUNAT exponía que esta dificultad se motivaba principalmente en la restricción que posee para acceder a la información financiera de los administrados, situación que a diferencia de los países desarrollados no se concibe pues estos no están sujetos a la misma restricción.

Frente a este hecho, el gobierno peruano promulgó el Decreto Legislativo N° 1434, que modifica el artículo 143-A de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros. Esta norma es un paso gigantesco por parte del Estado en cuanto a permitir que el máximo representante de la SUNAT, esto es el superintendente, tenga acceso a información financiera sin necesidad de solicitar el permiso correspondiente a un juez, lo que comúnmente se conoce como levantamiento del secreto bancario.

El objetivo de esta norma consiste en disponer que las entidades financieras suministren a la SUNAT información sobre las operaciones pasivas de sus clientes siempre que el monto sea

igual o superior a 7 Unidades Impositivas Tributarias⁴, aunque cabe precisar que inicialmente dicho monto correspondía a montos superiores a diez mil soles. Siendo este punto también causal de controversia, pues podríamos estar dejando pasar a los pequeños empresarios y esquivando la informalidad habida en muchos de ellos.

Descontando el punto en contra del mínimo monetario, así es como la SUNAT se abastece de más y mejores herramientas para investigar presuntos desbalances patrimoniales tomando en cuenta el incremento patrimonial no justificado. Mejor aún, con la información suministrada y siempre que se aprecien inconsistencias tributarias, la Administración Tributaria tendrá la potestad de solicitar el inicio de investigaciones frente a la presunta comisión de los delitos de defraudación tributaria.

Lo interesante, finalmente en cuanto a este punto, es que la información suministrada necesariamente es apreciada bajo los parámetros de confidencialidad y seguridad informática exigidos por la OCDE en cuanto al intercambio automático de información.

Incluso, lo expuesto en el subcapítulo 2.3.2 (sobre el ECR) resulta bastante fundamental en este punto, en tanto la concepción del secreto bancario va dejando de ser tan restringida frente al interés superior de los Estados; situación que es claramente demostrable cuando estos a través de sus administraciones tributarias exhortan a sus pares a la remisión de información sobre sus entidades financieras.

Sin embargo, ello no significa que el secreto bancario deje de constituirse como un derecho fundamental, nótese que el Modelo Convenio OCDE precisa límites –los cuales asume el estado peruano– que deberá tomar en cuenta una administración tributaria para denegar la información solicitada, siendo ellos cuando la Administración tributaria requerida tenga que:

- Asumir medidas administrativas opuestas a su ordenamiento jurídico
- Remitir información que no pueda recabar en virtud de su ordenamiento jurídico

⁴ De conformidad con el Decreto Supremo N° 398-2021-EF el valor de la Unidad Impositiva Tributaria para el año 2022 corresponde a S/ 4 600,00 Soles.

- Remitir información que revele secretos empresariales, comerciales, profesionales o industriales.
- Remitir información susceptible de develar datos reservados entre el cliente y su representante legal
- Remitir información contraria al orden público o que signifiquen actos discriminatorios entre los nacionales del Estado requirente y requerido.

De lo expuesto, vemos que el secreto bancario no es un derecho ilimitado, razón por la cual las administraciones tributarias han ido delimitando las circunstancias bajo las cuales se está ante la vulneración de tal prerrogativa.

2.3.4. El plus: sobre el gobierno abierto

En palabras de la OCDE, un Estado es más que un proveedor, regulador y veedor. Asegura que la visión del concepto Estado ha evolucionado tanto que hoy más que nada debe procurarse la estrechez entre los ciudadanos y sus gobernantes y el resto de funcionarios públicos. Con este acercamiento tendremos relaciones más diligentes y provechosas en las que unos confiarán en los otros.

Este proceso cuya aplicación es de carácter permanente –y no debe depender de cada gobierno entrante– se vale de una serie de principios:

- **Participación;** todo Estado debe propiciar la participación de su ciudadanía y demás interesados (empresas, asociaciones, etc.) en los temas que les incumbe, esto no sólo se refiere a aquellas situaciones de afectación individual sino además que incluyen los intereses colectivos y nacionales. Para ello, es vital abastecerlos de la información suficiente y de un proceso de consulta satisfactorio.
- **Integridad;** el interés público se erige sobre el interés privado, con lo cual todo Estado debe procurar la aplicación de principios y valores a nivel horizontal y vertical de su estructura jerárquica.
- **Transparencia;** en complemento con el principio de participación, todo Estado debe procurar la publicidad oportuna y entendible de información gubernamental, salvo ciertas

limitaciones, que por el carácter reservado o confidencial no pueden ser de conocimiento colectivo.

- **Rendición de cuentas;** esta virtud y deber corresponde a todo Estado en el que sus gobernantes y demás funcionarios públicos al mando deben transparentar las actividades desempeñadas bajo el ejercicio de sus cargos. Esto significa además la capacidad de responder por sus actos y el ser cuestionados debidamente cuando se amerite.

Pero la política de gobierno abierto no es solo una política como tal (aplicación legal) sino de una forma de vida en la que los protagonistas somos los ciudadanos y como tal debemos desempeñar un rol activo incitado por nuestro ánimo crítico y perfil capacitado. Lograrlo significa adaptarnos a un nuevo ritmo de valores y perspectivas de carácter individual, colectivo e institucional.

No obstante, no puede dejarse a un lado que esta política interfiere en todos los miembros de un Estado, tal es así que ahora presenciamos una relación más saludable de gobierno-ciudadano. Lo que lleva a este último a entender el funcionamiento del primero y colaborar en dicho proceso; pero además, lleva al primero a atender al último canalizando sus requerimientos. Esto es, estamos ante esfuerzos denotados por ambas partes; siendo que los mejores resultados se aprecian en el afianzamiento de las políticas públicas y sus respectivos procedimientos.

Respecto al caso peruano, la política de gobierno abierto bajo el desarrollo de los principios antes enunciados ha sido bien absorbida en nuestro ordenamiento, tal es así que es una materia que ha venido siendo trabajada consolidadamente desde el año 2017.

Desde entonces se ha sido capaz de especificar y mejorar ciertos temas que van de la mano con los principios de dicha política: tenemos la transparencia en materia fiscal y un gobierno electrónico. Puntos que en conjunto han sido la clave para que entidades como la SUNAT sean las más fortalecidas, completas y honestas del país.

2.4. Los nuevos hechos imponible y su tratamiento fiscal en el Derecho Tributario Internacional

La constante evolución económica y tecnológica han promovido la revolución del Derecho Tributario, cuyos cambios ya no se abastecen ni satisfacen a la normativa interna de un Estado, sino que, por el contrario, conlleva a los esfuerzos conjuntos por parte de los gobiernos y organizaciones internacionales para propiciar y afianzar el gravamen.

Frente a esa evolución, además, no es un secreto que los contribuyentes –concretamente personas jurídicas– están en la búsqueda de esquemas de tributación que reduzcan sus egresos destinados al fisco. Situación que no es contraria al ordenamiento jurídico siempre que mantenga en la línea de la economía de opción y no se confunda con formas de elusión o evasión tributaria.

En ese contexto, el Derecho Tributario Internacional no ha escatimado en regular nuevos hechos impositivos, pero además la forma de gravamen de los mismos. A continuación, se describen algunos de ellos:

2.4.1. Sobre los servicios digitales

La economía digital abarca cada vez más el punto principal de concentración de la economía. Y, sin lugar a duda, tanto las empresas como usuarios o consumidores optan por las herramientas digitales en sus operaciones o movimientos, dada la facilitación en el proceso de las mismas. Por su puesto, la economía digital es tan amplia que engloba una gran variedad de modelos de negocios, siendo uno de ellos el comercio electrónico.

El comercio electrónico o *e-commerce* es definido por la OCDE (2014, p. 82) como “la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos”. Agrega que, “los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía”. Sin embargo, esta última concepción, referente al pago, es cada vez menos aplicada, sobre todo cuando

estamos frente a relaciones de comercio entre empresas (B2B) y ahora último también ante relaciones comerciales entre empresas y consumidores (B2C).

Por su parte, los servicios digitales vienen siendo un punto discutible en cuanto a su gravamen ya que su aplicación no resulta sencilla frente a efectos como la doble tributación, intromisión en las iniciativas empresariales, y el incremento de los costos de transacción de las empresas y autoridades tributarias.

La OCDE es consciente de los desafíos de gravamen en las empresas multinacionales para efectos de la economía digital, razón por la cual elaboró la Acción 1 del Proyecto BEPS, cuyo propósito es abordar los retos de la red en la imposición, esto es, la deslocalización del hecho imponible, la omisión de informar el hecho imponible en otros países y el indebido goce de beneficios fiscales de otros países que no requieren presencia física ni establecimiento permanente.

Frente a ello, la OCDE ha formulado ciertos escenarios de gravamen a los servicios digitales, teniéndose:

2.4.1.1. Impuesto único a los servicios digitales

Dada la dificultad del gravamen a este tipo de servicios, así como la falta de consenso entre los países que conforman la OCDE, se opta por un impuesto previsional, el cual consiste en gravar aquellos servicios digitales que sean prestados por empresas multinacionales –cuya facturación global anual y local debe ser mínimamente de setecientos cincuenta millones de euros y de tres a cincuenta millones de euros, respectivamente–, siendo el Estado de gravamen aquel en donde se realiza la prestación de servicios digitales bajo una tasa del 3%.

Para ello, estas medidas deben adoptarse en el marco de las obligaciones internacionales, con temporalidad y especificidad, minimizando cualquier sobreimposición y, sobre todo, sin generar costes de cumplimiento o una complejidad significativa.

2.4.1.2. El Impuesto al Valor Agregado

Este método, ha sido aplicado en los países de Italia, Francia, India Argentina y Colombia y viene siendo de alto interés para el sistema tributario peruano. Se rige por una retención o

percepción del impuesto utilizando medios de pago modernos (caso de las tarjetas de débito y crédito) auxiliándose en intermediarios o agentes de pago; siendo estos dos últimos los obligados al pago del impuesto, o en su defecto, la responsabilidad recaerá sobre el consumidor.

Pese a que a los efectos adversos antes descritos se suma el aumento del precio de los servicios, debe tomarse en cuenta que por naturaleza la utilización o prestación de servicios en el país configuran como una operación gravada por el IGV, por lo cual no puede estar en discusión si dicha operación corresponde a ser gravada con dicho impuesto o no, sino, el cómo debe gravarse.

2.4.2. Sobre las criptomonedas

La moneda virtual, originariamente, se define como una unidad o representación digital de intercambio que no se encuentra equiparada con una moneda de curso legal; sin embargo, esta última concepción ha variado en algunos Estados –caso de El Salvador–, que emiten en las criptomonedas el mismo tratamiento. Aunque hay que citar que, para El Salvador, esta medida no ha sido la más idónea ni prudente, y es que el valor de las criptomonedas decayó en un 45%, lo que ha dado lugar a que dicho Estado haya optado por una exoneración en toda clase de impuestos que sobre él recaiga. Incluso, el Fondo Monetario Internacional le ha recomendado retirar a las criptomonedas del carácter de curso legal.

Queda claro que, las criptomonedas, a nivel global, presentan retos para los gobiernos dada la falta de un marco normativo relacionado a la finalidad que persiguen las criptomonedas.

Al respecto, la OCDE, en el informe denominado “*Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues*” precisa una ausencia de regulación, previendo una ardua labor para las autoridades tributarias en el sentido de:

- Crear un marco regulatorio
- Promover el cumplimiento tributario a través de reglas simplificadas pudiendo establecer exenciones para operaciones eventuales
- Encuadrar sobre estas monedas un marco tributario acorde con las políticas públicas de Estado.

- Diseñar una guía de los regímenes tributarios afectos.

Con lo antes expuesto, la OCDE analiza las consecuencias tributarias de las criptomonedas y los distintos regímenes tributarios en virtud a las operaciones que con ellas se realicen:

2.4.2.1. Impuesto a la Renta

Cuando se ejerza propiedad sobre las criptomonedas, las mismas deberán ser tratadas como activos que proveen ganancias de capital.

Precisamente, es la minería (proceso de registro de transacciones que se recompensa con la dación de criptomonedas permitiendo que las mismas se utilicen de forma segura) la operación gravable de este impuesto directo, dado que se obtiene una renta como contraprestación.

2.4.2.2. Impuesto a la propiedad

Siguiendo la línea anterior, en el que las criptomonedas son consideradas como una forma de propiedad, estarán sujetos a este tipo de impuestos en la medida que recaigan sobre sean pasibles de heredar, donar o aumentar la riqueza.

2.4.2.3. Imposición sobre el consumo

La imposición al consumo resultará cuando las criptomonedas sirvan como medio de pago por la adquisición de un bien o un servicio. Ahora bien, su aplicación en el mundo es muy variado dado que en algunos casos será necesario su tratamiento como monedas de curso legal; asimismo, en la medida que se encuentran relacionadas con servicios financieros, se producirá su exención.

2.4.3. Sobre el medio ambiente

Las actividades humanas, en su mayoría, precisan el aprovechamiento de recursos naturales⁵ en el que, por una parte, los individuos se apoderan de los mismos sin compensar los costos

⁵ GARRET, H., «The Tragedy of the Commons». Science. 1968. núm. 162, 1243- 1248.

a los que no podrán utilizarlos; y, por otra, los individuos harían uso de esos recursos, buscando maximizar el beneficio con la menor inversión posible.

Precisamente, ante la necesidad de regular dichas acciones, se persiguen políticas ambientales con sustento en una economía normativa y positiva tendientes a la compensación social; y es que, en un contexto sin regulaciones, una entidad fácilmente contamina sin tomar en cuenta el impacto ambiental (externalidades).

Frente a dicha preocupación, la OCDE asume una posición mitigante de la carga ambiental a través los tributos. Así es como surge la *“fiscalidad ambiental”*, un término atribuido al conjunto de tributos que importan relevancia medioambiental y que coadyuvan a los gobiernos a proteger el medio ambiente desincentivando las actuaciones que propician su detrimento.

SANTOS (2019, p. 62-63) sostiene que el tributo ambiental se compone de cuatro elementos para ser calificado como tal:

2.4.3.1. Aspecto material

Se cumple este elemento con la ocurrencia de hechos o acciones relacionados con el deterioro del medioambiente (hecho imponible). Esto es, con el principio formulado por la OCDE *“quien contamina, paga”*, el cual se entiende como un deber solidario de cuidado del medio ambiente y no como el pago indemnizatorio frente a un daño ambiental.

2.4.3.2. Aspecto personal

Se está ante la presencia de un sujeto activo (fisco), quien recauda, y un sujeto pasivo, obligado con el primero como consecuencia del deterioro del medioambiente, siendo dicho gravamen destinado a la protección del medioambiente, bien sea a través de la prevención o reparación.

2.4.3.3. Aspecto temporal

Atañe al nacimiento de la obligación tributaria, el cual se relaciona con el principio *“quien contamina, paga”*, esto es, con la afectación del medioambiente.

2.4.3.4. Aspecto espacial

El hecho generador debe realizarse dentro del territorio nacional e incluso internacional, con lo cual se determinará qué tributo corresponde imponer al sujeto pasivo.

Particularmente, en muchos países que conforman la OCDE, sobre todo, en la Comunidad Europea, se ha propiciado la creación de un impuesto ambiental al consumo de combustibles, y en contrapartida, la reducción de impuestos a la producción laboral, alentando la reconversión tecnológica y la generación de empleo⁶.

Precisamente, dicha situación se reconoce como *“la hipótesis del doble dividendo”*, cuyo máximo finalidad es regular el medio ambiente reduciendo la emisión de sustancias tóxicas a través de objetivos económico-laborales en la medida que los ingresos generados por el impuesto ambiental reduzcan otros impuestos.

Claros ejemplos los encontramos en países como Suecia y Países Bajos, los cuales han diseñado por completo una reforma fiscal con el aumento de sus impuestos verdes, dejando atrás el principio *“quien contamina, paga”*, para convertirlo en el *“quien usa, paga”*, pues ahora se busca que los usuarios costeen los servicios ambientales de tal forma que contribuyan con la restricción del uso de insumos materiales y se acelere la ecoeficiencia (BOGOTÁ y DÍAZ, 2019).

Así, contrario a la preocupación de que este impuesto lastimaría la economía y el sistema tributario, un escenario en el que su existencia se viera compensada con una reducción de impuestos –por ejemplo, al capital o trabajo– daría lugar no sólo a una mejora en la calidad ambiental sino también a un sistema tributario-económico eficiente.

2.4.4. Sobre las rentas producidas por las multinacionales

A lo largo del documento denominado *“Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”* la OCDE prevé,

⁶ MORENO, G., «Impuestos ambientales: Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México». Frontera Norte. [en línea]. 2004, núm. 31, pp. 3 [consulta: mayo de 2022] ISSN: 0187-7372. Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/136/13603108.pdf>

como uno de sus pilares, el Impuesto Mínimo Global (IMG). Esto se ha debido a la intención de que las empresas multinacionales satisfagan un impuesto mínimo sobre sus beneficios (impuesto a la renta), independientemente de su domicilio social o del territorio sujetos a sus actividades, con lo cual buscan⁷:

- Prever una tributación mínima evitando la doble imposición
- Atender las discrepancias fiscales, ya sea entre países o entre los modelos de negocio empresariales
- Garantizar la transparencia fiscal
- Aminorar costes administrativos y de cumplimiento en las jurisdicciones.

En esa línea, el IMG es un impuesto dirigido a aquellas empresas cuyos ingresos superen los setecientos cincuenta millones de euros, aunque habrá países que prescindan de dicho alcance monetario, aplicando con libre iniciativa dicho impuesto a las empresas multinacionales domiciliadas en su territorio.

Este impuesto ya es una realidad que será aplicable a partir del año 2023 dado el consenso entre 136 países, habiéndose fijado la tasa mínima de imposición en un 15%. Para lograr dicho cometido, se recurrirá a las reglas “GloBE”⁸, la cuales se revisten de:

- **Regla de Inclusión de Ingresos (IIR)**; funciona como regla principal, y significa que el país en donde sea residente la casa matriz de la multinacional gravará con una tasa adicional hasta conseguir llegar a la tasa mínima impositiva (15%) en relación a las rentas que hayan sido gravadas en el país de la fuente por las filiales a una tasa inferior o igual. Esto es, cuando un Estado decida desgravar rentas producidas en él o decida gravar bajo una tasa mínima, las mismas serán gravadas en el estado de residencia de la casa matriz por la diferencia conseguir el IMG.

⁷ Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. OCDE, 2020.

⁸ «La propuesta de un Impuesto Mínimo Global». Deloitte. 10 mayo 2022, 10:32. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/uy/es/pages/tax/articles/la-propuesta-de-un-impuesto-minimo-global.html>

- **Regla de Pagos Insuficientemente Gravados (RPIG);** actúa en subsidiariedad a la primera frente a su no aplicación ya que el estado de residencia de la multinacional no ha adoptado en su jurisdicción el Pilar Dos. Así bien, se pretende alcanzar la tasa mínima de imposición limitando la deducción en las diferentes entidades del grupo empresarial.
- **Cláusula sobre Sujeción a Imposición (CSI);** actúa como una tercera regla y con ella se deniegan los beneficios impartidos por un convenio de doble imposición respecto a pagos intragrupo cuando sobre los mismos no recaen tasas impositivas, o cuando las mismas son mínimas en el Estado receptor; es decir, se grava dichos pagos bajo una tasa superior a la señalada en el convenio. Ahora bien, en este caso, la tasa mínima dejará de ser el 15%, convirtiéndose en una tasa que oscile entre el 7,5 y el 9%.

2.5. Los retos del sistema tributario peruano en el marco de la OCDE

El objetivo primordial de todo sistema tributario debe ser la justicia fiscal, lo cual se obtiene con la equidad y la eficiencia. El primero se consigue gravando más a los que ganan más; y el segundo, recaudando reduciendo costos y las distorsiones de las decisiones económicas de los individuos.

Para el año 2021 Perú obtuvo una recaudación tributaria de 139,952 millones de soles, equivalente a un 16,1 % del Producto Interno Bruto (PBI), compensando en cierta parte la recesión sufrida durante la pandemia por el Covid-19. Por su parte, la OCDE asume que la recaudación tributaria de un Estado debe promediar el 33.8% del PBI.

Si bien es cierto, aún no se cuentan con datos exactos para el año 2022, la coyuntura social y política dista en demasía de los alcances habidos en el año anterior, con lo cual además siguen en pie diversos retos que nos permitan ascender a la categoría de países desarrollados.

Por supuesto, la OCDE ha brindado un sinnúmero de recomendaciones para una eficiente y transparente recaudación tributaria, sin embargo, es vital apreciar que cada Estado acogerá cada recomendación en base a sus necesidades vitales, pero sobre todo teniendo en cuenta su realidad socioeconómica, y es que su adhesión y posterior aplicación corresponde a un proceso de cambio que involucra una conversión social y económica. Por supuesto, el proceso

de adhesión a dicha organización internacional se acompaña de responsabilidades que sí o sí el gobierno peruano debe obedecer, los cuales se encaminan a salvaguardar las libertades individuales y sostener un comercio competitivo y abierto en el marco de un Estado de Derecho y democrático.

En este sentido, se apuntan los retos más significantes y apremiantes para el estado peruano, los cuales no sólo se enfocan desde las perspectivas de la OCDE, sino además desde la reconstrucción interna que amerita el ordenamiento jurídico peruano:

2.5.1. Adaptación constitucional

Nuestra máxima ley es la Constitución, como tal, ninguna otra norma nacional o internacional puede estar por encima de ella, salvo en lo respectivo a los tratados internacionales de derechos humanos, los cuales gozan de la misma jerarquía –constitucional–. Esta es una regla innata y fundamental en nuestro ordenamiento jurídico.

El principio de supremacía constitucional, así reconocido, manifiesta el parámetro de validez de todas las normas. Esto significa que, en palabras de CASTILLO-CÓRDOVA (2005, p. 5), para que una ley o norma reglamentaria sean válidas deben ajustarse a la Constitución.

Al respecto, el Tribunal Constitucional peruano en la Sentencia emitida en el Expediente Nº 0030-2005-PI/TC del 02 de febrero de 2006, agrega que *“a partir del reconocimiento de la supremacía normativa de la Constitución se busca asegurar la unidad y plena constitucionalidad del sistema jurídico y su consecuente aplicación”* (párrafo 48).

Este principio, como tal, surte la misma suerte para cualquier norma que ingrese o pretenda ingresar a nuestro ordenamiento constitucional. Las recomendaciones de la OCDE no son una excepción, por lo que las mismas deben situarse a la altura de la Constitución.

En ese contexto, el principal problema que se presenta es que, aunque con ciertos cambios a la fecha, detentamos una constitución que data del año 1993, con lo cual es lógico que sobre ella se sigan emitiendo constantes modificaciones. Precisamente, dicha situación se sitúa como un serio inconveniente porque a su fecha de creación no existían los mismos conflictos que hoy por hoy se vislumbran. Esto ha traído como consecuencia que, nuestro ordenamiento jurídico busque estar a la altura de las recomendaciones emitidas por la OCDE sin preocuparse

por el contenido que emana de la Constitución; siendo más bien que lo ideal sería que dichas recomendaciones se adapten a la Constitución, pero esto aún no es posible pues contamos con ciertas premisas constitucionales que discrepan de la realidad jurídico económica.

Situémonos, por ejemplo, en el gran avance ocurrido respecto al secreto bancario (Capítulo 2.3.3), al haber emitido el estado peruano el Decreto Legislativo N° 1434, norma que otorgó facultades al Superintendente de la SUNAT a acceder a información financiera sin necesidad de solicitar el permiso correspondiente a un juez. Sin embargo, la Constitución no lo desarrolla de esa forma: el artículo 2.5 lo describe como parte del contenido del derecho fundamental a la libertad de información. Así, el secreto bancario y tributario únicamente pueden ser de conocimiento bajo la petición de determinadas figuras (Fiscal de la Nación, juez o comisión investigadora del Congreso). En ese sentido, ahora estamos frente a un levantamiento del secreto bancario propiciado por un funcionario público debidamente asignado tanto por la Constitución como por ley.

Como dato curioso, el artículo 17.2 de la Ley N° 27806, Ley de transparencia y acceso a la información pública prevé como excepción al derecho fundamental de acceso a la información aquella información calificada como confidencial, recibiendo dicho carácter la información protegida por el secreto bancario y tributario.

De lo expuesto, estamos ante una brecha constitucional y legal, que ha dado lugar a un innecesario detrimento del ordenamiento constitucional, y que a su vez ha conllevado a los constantes enfrentamientos entre abogados constitucionalistas y tributaristas, quienes se replantean si una ley está por encima de la Constitución; y en viceversa, si es válido que el fisco esté expuesto ante conductas de incumplimiento e ilícitas. Por lo cual, lo imprescindible y más saludable será que nuestra Constitución se adapte sin ambigüedades a los nuevos avances jurídicos, sociales y económicos, pues de lo contrario, muchas medidas que a posteriori se ejecuten –aunque con sustento y bien analizadas– podrían verse fracasadas por la vulneración constitucional.

Así, a modo de ejemplo, citamos el Proyecto de Ley N° 6904-2020-CR, que propone derogar el Decreto Legislativo N° 1434 y el D.S. 430-2020-EF por una supuesta afectación del derecho al secreto bancario.

2.5.2. Sobre la imposición indirecta en las transacciones digitales

Como consecuencia de la pandemia se ha acrecentado el comercio electrónico, con lo cual urge crear mecanismos destinados a gravar estas operaciones, sobre todo en el ámbito de los impuestos al consumo.

Claros ejemplos de comercio electrónico los encontramos en la publicidad en línea, plataformas de red colaborativas, computación en la nube, prestación de servicios a través de internet, etc.

A propósito, la Cámara Peruana de Comercio Electrónico (2021) ha precisado que existe un antes y un después para el comercio electrónico a raíz de la pandemia, y es que el mismo se ha acelerado abismalmente. En particular, no sólo han aumentado los comercios electrónicos sino los compradores, quienes tan sólo en el año 2019 eran seis millones –representando el 18,6% de la población peruana– pasando a trece millones en el año 2021 –representando el 41,8% de la población peruana–. Incluso, los medios de pago electrónicos han cobrado mayor relevancia frente a los pagos en efectivo, vislumbrándose un aumento del 40% en el consumo de tarjetas. Pero lo más importante en tales datos es el impacto económico que el comercio electrónico ha significado para el estado peruano, y es que en el año 2021 se movieron 9 mil trescientos millones de dólares, estimándose que para el presente año aumente a catorce mil millones de dólares.

Estas cifras devienen en nada despreciables, con lo cual, si la intención es acrecentar los ingresos fiscales, conviene dirigir las miradas al comercio electrónico.

Las experiencias de nuestros países vecinos nos hacen entender que el gravamen de las transacciones digitales son un desafío materialmente posible. Casos como los de Argentina y México, quienes, aunque han adoptado medidas unilaterales (en contraposición a la OCDE) han devengado resultados positivos. Por ejemplo, Argentina, para gravar sus servicios digitales, recurre a la verificación de la tarjeta sim del teléfono celular que recibe el servicio,

la dirección IP, la dirección de facturación del destinatario y la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de la tarjeta de crédito.

Aunque, por supuesto, el caso más emblemático lo precisa Chile, quien ha adoptado medidas sujetas a las recomendaciones OCDE. Tal es así que ha implementado el Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario, preocupándose por la prevención y por mecanismos que faciliten el cumplimiento tributario. con él ha logrado identificar claramente los servicios sujetos al impuesto, pero también ha establecido sistemas de pago sencillos y accesibles, en donde además puede optarse por un pago mensual o trimestral. Es así como todas estas medidas han garantizado el éxito de los impuestos a los servicios digitales en Chile y sirven de modelo y garantía para sus pares. Situación que, además, nos da buenas luces frente a una inminente aplicación del impuesto en otros Estados.

Lo cierto es que, en Perú aún no existe legislación alguna que grave la imposición al consumo de las transacciones digitales, y es que la norma con que se grava el Impuesto General a las Ventas (IGV) –cuyo equivalente es el IVA– es bastante rústica: la misma no se adapta a los nuevos hechos imposables.

Al respecto, la SUNAT es muy consciente de que la norma pertinente no se abastece de los mecanismos necesarios de recaudación respecto a las transacciones digitales, razón por la cual optimiza sus esfuerzos para recaudar el IGV por los servicios prestados por plataformas digitales como Airbnb, Netflix y Spotify, entre otras (TASSARA 2019). En ese interín, propone que sean las instituciones financieras las obligadas a efectuar las retenciones, dado que las transacciones con estas plataformas se realizan a través de tarjetas de crédito o plataformas virtuales bancarias.

Aunado a lo descrito, una fórmula de gravamen a este sector se lograría accediendo a las cuentas bancarias de los sujetos domiciliados pasivos de los impuestos al consumo –específicamente del IGV– para analizar los saldos y operaciones pasivas que ejecuten. Esta situación es posible gracias a que el comercio digital está altamente asociado a medios de pago electrónicos en donde las cuentas bancarias corresponden a los titulares de los comercios electrónicos. Entonces, sea que estos últimos se encuentren dentro o no de los

bases de la SUNAT, serán identificables los esquemas de elusión y evasión al constatarse que sujetos muestran incrementos patrimoniales no justificados.

Situación similar se presenta frente a un consumidor final que se encuentra registrado en la SUNAT (RUC), debiendo evaluarse la posibilidad de contar con la asistencia de las empresas responsables de procesar las transacciones financieras – casos de VISA y DinnerClub, por ejemplo– o quizás también contar con el apoyo de las entidades financieras, para que legalmente sean designadas como agentes de retención.

Asimismo, será prudente considerar la emisión de comprobantes que les permita a los consumidores avalar sus transacciones y así tomarlas en cuenta como crédito fiscal para efectos tributarios.

En este sentido, será necesario establecer procedimientos de control para evaluar la veracidad de la información declarada, tomando en cuenta los comprobantes de pago, las direcciones IP, información internacional, entre otros.

Por supuesto, la misma OCDE, en la Acción 1 del Plan BEPS, infiere que no es probable delimitar con exactitud la economía digital, y es que esta tiende a confundirse con la misma economía, confirmando que su gravamen es un desafío. En ese sentido, la Acción 1 se orienta a las transacciones transfronterizas y en la imposición al consumo mediante el IVA en el país de consumo o utilización del servicio prestado por un sujeto no domiciliado, con el propósito de garantizar condiciones afines entre las empresas peruanas y extranjeras, así como facilitar una recaudación eficiente del IVA devengado en tales operaciones.

A propósito, un aliado importante en ese ritmo será el Decreto Legislativo N° 1434 (capítulo 2.3), y es que, si bien ha aumentado el comercio electrónico, también se ha acrecentado la informalidad en ese sector, sobre el cual, en primera instancia, no es posible llevar a cabo acciones de fiscalización tradicionales.

Es así como la OCDE, además, propone una plataforma digital con un proceso simplificado que permita a las empresas (sujetos no domiciliados), que realicen comercio electrónico, registrarse en los Estados donde prestan sus servicios. Dicha plataforma servirá para la declaración y pago del impuesto sin que dé lugar a que la empresa se constituya o registre

ante la autoridad tributaria, ni mucho menos se constituya como establecimiento permanente en el país de destino.

El objetivo de este sistema consiste en propiciar y favorecer el cumplimiento tributario en el sector, el que para ser eficaz debiese ser desarrollado en coordinación mínima entre los países de la región.

Ahora bien, su implementación significa, por un lado, la modificación del Código Tributario y las normas relativas al IGV; y por otro, la creación de procedimientos administrativos dispuestos al registro, declaración, pago, recaudación y control. Particularmente, dado que este sistema estaría dirigido a sujetos no domiciliados sin presencia física en el país, es fundamental que se defina con exactitud el hecho imponible, pues de él dependerá el éxito de la declaración y pago del impuesto, así como las posteriores acciones de control y fiscalización.

De igual forma, está demás mencionar los grandes costos que generaría poner en funcionamiento tamaño proyecto, no obstante, es una realidad la contribución de un software por parte de la CIAT⁹, el cual se trata de un sistema tecnológico de bajo costo que contiene operaciones simplificadas de registro y cumplimiento tributario para los operadores de la economía digital respecto al IGV. Por lo que, de concretarse este proyecto, el gravamen y recaudación dependerán sumamente de la voluntad política, así como de la cooperación internacional entre las administraciones tributarias y de las relaciones multilaterales que el gobierno pueda instaurar.

Lo cierto es que a pesar de existir proyectos legislativos¹⁰ que buscan gravar las transacciones digitales, su realidad aún no es presente. Los constantes enfrentamientos entre los actores

⁹ CIAT desarrolla y pone a disposición de administraciones tributaria un manual sobre el software DEC (Digital Economy Compliance). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 29 de mayo de 2022. Disponible en: <https://www.ciat.org/ciat-desarrolla-y-pone-a-disposicion-de-administraciones-tributaria-un-manual-sobre-el-software-dec-digital-economy-compliance/>

¹⁰ Proyecto de Ley N° 812/2021-CR y Proyecto de Ley N° 6181/2020-CR

políticos y la vaga importancia al gravamen de los servicios digitales han redundado en la presencia de un IGV bastante rústico.

Finalmente, es indiscutible que regular la economía digital y sus amenazas representa todo un desafío para los negocios tradicionales y para el gobierno, con lo cual es necesario que se prepare un cambio integral que conlleve a la reforma del sistema tributario. Por lo pronto, contamos con las experiencias de nuestros países vecinos, y claramente –en unos más que en otros– ha sido un logro recaudatorio.

2.5.3. Sobre las criptomonedas

FONSECA y TACUMA (2018, p. 4) concuerdan en que Perú no es ajeno al tratamiento de las monedas virtuales, que, aunque a menor escala en comparación de sus pares, ha comenzado a utilizarlas como medio de pago. Sin embargo, este hecho se ve maullado por su falta de legislación. A propósito, la Superintendencia de Mercado de Valores de Perú es explícita al señalar que Perú no cuenta con regulación específica sobre la oferta y promoción de las monedas virtuales (2020). Lo cierto es que las monedas virtuales no precisan ni siquiera una definición exacta ni equiparable a nivel internacional.

Ahora bien, pese a existir un vacío legal en el tratamiento de las criptomonedas, Perú le asigna “supletoriamente” una regulación de acuerdo a las operaciones que con las mismas se realicen. Así, se parte de entender a las monedas virtuales como bienes muebles, en tanto los bienes que no son catalogados bienes inmuebles serán considerados como muebles, de conformidad con el artículo 886.10 del Código Civil. Nótese que nuestro código data del año 1984, época en la que no existían estas monedas.

Las operaciones que se realizan con ellas se encuentran sujetas a la transferencia, diferenciándose: donación, compraventa y pago de rentabilidad. Así, de acuerdo a las operaciones realizadas, se precisará su regulación fiscal:

- Donación; el acto jurídico se encuentra exento de tributación alguna.
- Compraventa; el acto jurídico diferirá dependiendo de si es realizada por personas naturales o jurídicas. En el primer caso, la entrega de criptomonedas estará exenta. Sin

embargo, si la compraventa es habitual, estará sujeta al Impuesto a la Renta, sobre una tasa impositiva del 29,5%. En el segundo caso, se aplicará el Impuesto a la Renta.

- El pago de rentabilidad o intereses; esto dependerá de si la venta de criptomonedas genera intereses, con lo cual la ganancia obtenida estará afectada al Impuesto a la Renta sobre un tipo impositivo del 5%, siempre que se trate de una renta local; si se trata de una operación realizada con una empresa extranjera, entonces estaremos ante tasas que van desde el 8% al 30%.

Por lo pronto, la tendencia es a gravar con el Impuesto a la Renta, y es que el mismo por excelencia grava las rentas provenientes del capital, así como las ganancias de capital, de conformidad con los incisos a y b del artículo 1 del Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que aprueba la Ley del Impuesto a la Renta.

Es de precisar que, estas operaciones serán captadas en la medida en que los bancos tienen la obligación de declarar a la SUNAT los montos cobrados a los contribuyentes que realicen transacciones bancarias dentro del país y hacia el extranjero, de conformidad con el Decreto Supremo N° 150-2007-EF que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía. Este punto, pese a significar la posibilidad de detectar situaciones de evasión tributaria, no es suficiente ya que la información proporcionada es limitada. Ella se restringe a las sumas dinerarias transferidas, desconociendo a los destinatarios, así como el motivo de las transferencias.

Acertadamente, la SUNAT, en ese interín se viene preocupando por:

- Identificar los requisitos necesarios para la aplicación del impuesto, esto es, sin restringirse a la imposición por el Impuesto a la Renta. Esto es un punto crucial más aun tomando en cuenta que desde el Derecho Tributario Internacional, no sólo estaríamos ante un solo impuesto como gravamen
- Crear procesos que garanticen que las operaciones gravadas vayan en sintonía con la legislación fiscal y aduanera
- Informar sobre las regulaciones fiscales a los proveedores de estos activos, así como entidades no exentas por dichas operaciones.

Por supuesto, la característica peculiar y más llamativa de las monedas virtuales para el inversor radica en que aquellas se encuentran fuera del alcance de las entidades bancarias, con lo cual se evaden sobrecostos. Sin embargo, es esa misma característica lo que hace más complejo su rastreo, y, por tanto, se abren las puertas a figuras ilícitas como la evasión tributaria.

Lo cierto es que, cada día son más las personas y empresas que optan por el uso de las monedas virtuales en sus distintas transacciones, pero la falta de regulación los limita en ello como algo estable.

En efecto, el escenario actual propugna una regulación legislativa de las monedas virtuales, y es que se hace necesario facilitar su circulación y comercio, pero, sobre todo, evitar su uso para fines ilícitos. Para ello, es indispensable un enfoque homogéneo que contribuya con la simplicidad de la recaudación tributaria y el pago.

2.5.4. Sobre el Impuesto Verde

La tributación ambiental se ha convertido en un instrumento fiscal a gran escala, y es que son más los países que hacen suya su regulación frente a la alta contaminación ambiental. Perú, por su parte, es un país con grandes y bastantes recursos naturales. Basta citar que es altamente rico en minerales metálicos (ocupa el segundo lugar a nivel mundial como productor de cobre, zinc y plata)¹¹ y no metálicos, lo que ha conllevado a una gran inversión en este país por parte de empresas nacionales y extranjeras.

Como tal, la minería es nuestro principal motor económico. Paradójicamente, es también una de las principales fuentes de daño ecológico del país. Lamentablemente, el ordenamiento jurídico del Estado despliega sus esfuerzos hacia la sanción (Ley N° 29325, Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental) dejando atrás la prevención, tal es que frente al incumplimiento de las obligaciones ambientales se imponen altas sanciones

¹¹ Perú: País minero. Ministerio de Energía y Minas de Perú. 03 de junio de 2022. Disponible en: https://www.minem.gob.pe/_detalle.php?idSector=1&idTitular=159&idMenu=sub149&idCateg=159#:~:text=Per%C3%BA%20es%20el%20segundo%20productor,de%20dep%C3%B3sitos%20minerales%20del%20mundo.

pecuniarias, pero como tal, esto no es el remedio. En ese contexto, los impuestos ambientales surgen como una fórmula para el estudio y regulación de este tipo de problemáticas.

HERRERA & BRUÑUEL (2003) citados por PIZARRO (2016, p.39) señalan que el objeto imponible de los impuestos ambientales se constituye de hechos que afectan negativamente el medio ambiente, por lo cual estos son creados para mejorar el comportamiento de los productores y consumidores.

Pero el punto más importante y desde se enfoca el presente apartado radica en su necesidad de aplicación: no sólo se trata de imponer impuestos verdes en el Estado sino obtener su máximo provecho encausándolos con otros impuestos.

Como bien se expuso en el subcapítulo 2.4.3 (sobre el medio ambiente), hoy en día se enfocan estos impuestos desde la perspectiva de “la hipótesis del doble dividendo”, con lo cual no sólo se busca mejorar la calidad del medio ambiente sino reducir el Impuesto a la Renta, bien se trate de renta de capital o renta de trabajo. Así estamos frente a un:

- **Propósito fiscal;** sin ser ajeno al resto de tributos, se sigue persiguiendo la obligación de coadyuvar al sostenimiento del Estado y sus necesidades públicas. No obstante, dentro de esta finalidad se enmarca un elemento extrafiscal a lo largo de su sistema, cuya aplicación a juicio del Estado podrá desarrollarse a través de reducciones, deducciones, exenciones, u otros.
- **Propósito extrafiscal;** esta finalidad parte del hecho de que el daño ambiental no sólo afecta al patrimonio ambiental en sí mismo, sino que agrede a toda la colectividad de un país o países. Y, aunado a la fuente de justicia que recogen todos los tributos, estamos ante un instrumento propenso por excelencia a la protección del medio ambiente pero también al resto de derechos que son consecuentes con él.

En la misma línea, se hace necesario estructurar un sistema tributario que acoja tributos ecológicos, pero a la par beneficios tributarios, los cuales en principio deben considerar que:

- El hecho imponible tiene que estar sujeto a actividades contaminantes, abarcando un objeto lo suficientemente amplio con en el cual se cubra la mayor cantidad de casos sin

caer en la imprecisión de la estructura legal. Esto incumbe, además, en la identificación clara del sujeto pasivo del tributo.

- Se debe recurrir a regímenes de estimación reales –descartándose presunciones–, para delimitar el hecho contaminador, con lo cual, la actividad gravada sea la más próxima al problema ambiental que se pretende corregir.
- Los sujetos contaminantes deben enfrentar un precio positivo en el margen abocado a la valoración del monto del agravio.
- Se debe recurrir a incentivos dirigidos a los tributos, sobre todo, sobre el Impuesto a la Renta, ya que es con este impuesto que se podrán obtener ventajas muy provechosas y de interés para los contribuyentes.
- Se deben evitar costos administrativos superfluos, esto es, siempre que perjudiquen la factibilidad de la implementación del tributo.
- Con el objetivo de generar un ambiente positivo entre los agentes económicos, estos deben ser debidamente informados sobre la regulación del impuesto verde pero además participar en su proceso de incorporación.

La idea es que no sólo se aumente la carga impositiva por la afectación ambiental, sino que, a través de los beneficios tributarios, el contribuyente interiorice que contribuye gozando del soporte del Estado, esto es, sin que sea el impuesto sea visto como una alteración negativa del sistema económico. No puede olvidarse que el principal objetivo de estos impuestos no consiste en recaudar sino en regular el comportamiento humano. Como vemos, la idea de contar con impuestos verdes bien ejecutados resulta bastante beneficiosa en todas sus aristas.

Lo cierto es que, en Perú desde el año 2018 se encuentra vigente el Impuesto al consumo de las bolsas de plástico conforme a la Ley N° 30884. Esta normativa pretende instaurar un marco que regule el plástico de un solo uso o reutilizables, incluyendo aquellos que se usan para el soporte de alimentos o bebidas y que son adquiridos en centros comerciales o se servicios. Pero el objetivo principal se concentra en desincentivar el uso del plástico y así coadyuvar en la conservación del medioambiente.

Para ejecutar dicho objetivo, el Estado ha ido aplicando un importe gradual a cada compra de plástico, con lo cual se ha ido presenciando un aumento de carácter anual desde el año 2019. Así, por ejemplo, para efectos del año 2022 se paga como impuesto la suma de S/ 0.40 Soles (0,10 €); no obstante, a partir del año siguiente se dejará a un lado el carácter gradual para efectos de uno de carácter permanente, con lo que se estará frente a un importe único de S/ 0.50 Soles (0,13 €).

Pese a ello, esta máxima finalidad no está pudiendo ser ejecutada, toda vez que el consumo de plástico aumenta sin oposición del público de al pago respectivo por la adquisición del plástico.

Como tal conviene un replanteamiento de dicho impuesto, en el que sea prudente analizar si es suficiente el aumento del impuesto a quienes adquieran bolsas u otros productos de plástico, o quizás la fijación del impuesto a quienes producen dichos productos.

2.5.5. Sobre los convenios para evitar la doble tributación (CDI)

Ciertamente los CDI se presentan cuando dos países o más consideran que les corresponde el derecho de gravamen sobre cierta renta. Esto es, que en dos territorios distintos se grave el mismo impuesto dos veces: la misma entidad o persona extranjera debe responder tributariamente tanto en su país de origen como en el Estado donde ejerce su actividad económica.

Precisamente, los CDI se consolidan como los primordiales instrumentos utilizados por los Estados para afrontar la doble imposición; bien sea que los Estados firmantes renuncien al gravamen de determinadas rentas acordando que sólo uno de ellos cobre el impuesto; o, en su defecto, acordando una imposición compartida.

Como tal, los CDI no crean nuevos impuestos ni tasas, pero sí fijan tasas máximas, las que de conformidad con el convenio deben ser aplicadas por los Estados que los suscriben.

Así, sus ventajas no son escasas, teniéndose que:

- Propician un ambiente favorable a la inversión ya que el inversionista percibe garantías contra la discriminación y la doble tributación, asimismo, alcanza seguridad sobre los elementos negociados, aun cuando la normativa interna se modifique
- Funcionan como instrumentos frente a la lucha contra la evasión fiscal internacional al prever acuerdos de intercambio de información, con lo cual la administración tributaria del país suscriptor podrá solicitar la información que necesite
- Facilita a la administración tributaria en la detección de incumplimientos tributarios.

En palabras de LEON DE GUEVARA (2015, p. 427), si bien es cierto el estado peruano ha crecido sostenidamente con base a una política promotora de la inversión –con medidas dirigidas a la libre remisión de capitales y utilidades al exterior, la aplicación de los principios de trato nacional entre inversiones locales y extranjeras, la suscripción de convenios de estabilidad jurídica, y más–, el desarrollo de los CDI no se ha visto beneficiado en la misma proporción.

Pese a ello, el estado peruano a la fecha sólo mantiene suscritos ocho CDI¹²: con Chile, Canadá, Brasil, México, República de Corea, Suiza, Portugal, Japón y la Comunidad Andina; aunque en el caso específico de la Comunidad Andina la Decisión 578 (Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal) no funciona estrictamente como un CDI sino como una norma supranacional que retiene el mismo objetivo.

El número de CDI suscritos por Perú resulta escaso tan solo en comparación con sus pares regionales (v.gr. Brasil cuenta con 29 CDI, Chile con 28 CDI y Colombia con 15 CDI), colocándonos en los últimos lugares. Más sorprendente es aún, el que no se hayan formalizado CDI con países como Estados Unidos, España y Reino Unido, quienes ocupan el 47% de la inversión extranjera en Perú¹³.

Incluso, la reducida red de convenios suscritos por el estado peruano ha presentado como desventaja que existan pocas solicitudes de información entre las partes contratantes, las

¹² Convenio para evitar la doble Imposición. Ministerio de Economía y Finanzas de Perú. 31 de mayo de 2022. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302

¹³ Convenios de doble tributación: principales deficiencias y aciertos. ESAN. 01 de junio de 2022. Disponible en: <https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/convenios-de-doble-tributacion-principales-deficiencias-y-aciertos>

cuales en su mayoría provienen de Chile y Estados Unidos dadas las intensas relaciones comerciales presentes con estos países (LEON DE GUEVARA *et al.* 2015, p. 430).

Esta situación pone de manifiesto que el Estado necesita ampliar sus relaciones con el resto de países, sobre todo con aquellos que ya vienen invirtiendo en él, pues por un lado propiciará la inversión en el país, y por otro, mejorará el clima de negocios con los países inversores, que para nada son escasos. Contrario sensu, lo más seguro es que el inversionista de un país con el que no exista un CDI descarte a Perú como un lugar para invertir toda vez que la doble imposición le generará sobrecostos.

Al respecto, señala SALAZAR (2021, p. 13) no se trata sólo de que un Estado disponga de una cuantiosa red de convenios suscritos, pues en sí esto no garantiza un estándar de eficiencia; sin embargo, el propósito de esta situación se encuadra en el despliegue de políticas de estado preocupadas por estimular la admisión de mecanismos que incidan positivamente en el contribuyente. Ello se demuestra cuando a mayor cantidad de CDI existentes se alientan las posibilidades de que inversionistas extranjeros ingresen al mercado del Estado suscriptor.

Por otro lado, respecto al modelo aplicado en los CDI, Perú ha optado por aquel previsto por la OCDE, modelo que si bien es cierto prevé instrumentos que miden la validez de las transacciones y reducen la elusión fiscal, tiene cierto favoritismo por proteger los intereses de los países exportadores de capital, hecho que coloca al estado peruano en desventaja y le obliga a recurrir a su legislación interna a fin de proteger sus intereses.

Sin embargo, no deja de ser cierto que, la OCDE, consciente de sus limitaciones ha desarrollado la Acción 6 del Plan BEPS, con la cual, frente al abuso del convenio, introduce ciertas reglas, pudiendo prohibir la aplicación de los beneficios del convenio cuando uno de los principales objetivos sea beneficiarse del mismo.

A propósito, la intervención de este plan ha resultado bastante conveniente a raíz de que limita aquellas situaciones inapropiadas que dan lugar al acceso de los beneficios de un CDI, pero también proclama que este último no ampare la doble imposición.

Estas reglas antiabuso parten de la identificación de dos formas de abuso:

- Elusión de los parámetros previstos por los CDI (aplicación del convenio)

El requisito principal para acceder a la aplicación de un CDI es ser residente de uno de los Estado contratantes. Sin embargo, existirán aquellos –no residentes– que pretendan acceder a los beneficios que otorga el CDI por medio de variadas estrategias, las cuales son conocidas como “treaty shopping” (captación de convenios). Frente a estas prácticas, la OCDE propone a los Estados diversas medidas, como lo son:

- Introducción literal expresa en los CDI sobre la intención de evitar la elusión fiscal
- Introducción de la cláusula LOB (Limitación de Beneficios), limitando el acceso del CDI a los residentes “calificados”, esto es, aquellos con un vínculo real o que acrediten una justificación económica que supere el solo acceso a los beneficios del CDI
- Introducción del Principal Purposes Test o norma de propósitos principales, que exime de los beneficios del CDI cuando el propósito principal sean los mismos.

La OCDE aconseja una aplicación conjunta de las dos últimas medidas dada su complementariedad, en tanto la cláusula LOB es más objetiva pero limitante, y la norma de propósitos principales es más subjetiva pero amplia. En todo caso, queda a criterio de los Estados poder optar conjunta o independientemente de dichas medidas, todo ello dependerá de las políticas fiscales que desarrollen en dicha materia. Lo crucial, entonces, será que los Estados se auxilien de mecanismos para combatir el uso indebido de los convenios.

- Elusión de la normativa interna a través de los beneficios del CDI

En este caso en particular, el contribuyente se excusa en el CDI para evitar la aplicación de las normas domésticas. Frente a ello, a fin de evitar las situaciones abusivas, se busca posibilitar una óptima interrelación entre aquellas normas y las convencional, de evitar las situaciones abusivas; y es que, si bien es cierto, las normas convencionales tienen prevalencia sobre las domesticas, ello no debe dar opción a la aplicación del CDI sobre circunstancias abusivas.

Para ello, se recurre a variados mecanismos que dejen de lado la coexistencia de conflictos entre las normas internas y convencionales:

- Introducción específica en el CDI sobre la aplicación de una norma antiabuso
- Remisiones del CDI a la norma interna
- Aplicación de la norma de propósitos principales

- Aplicación de jurisprudencia o principios sujetos al entendimiento de los tratados.

Así, con cualquiera de dichas medidas, los beneficios del CDI se declinarán por la aplicación de la norma antiabuso interna. No obstante, sólo si la norma antiabuso interna se compone de normas específicas (objetivas), esto es, sin conducir a situaciones abusivas, prevalecerán los beneficios del CDI.

Entonces, no se trata simplemente de sobreponer las normas antiabuso, más aún cuando por regla del Derecho Público Internacional es el convenio el que prevalece, sino que se debe estar acorde a la relación entre ambas normas. Al respecto, GARCIA (2014) citado por BUENO (2018, p. 6-7) expone que la aplicación de estas normas domésticas deben concordar con la finalidad del CDI, siendo que dar lugar a una situación de doble imposición o de discriminación, no deberá aplicarse. Con lo cual, si la norma antiabuso se apega a las reglas del CDI, no procederá la aplicación de este último. Sin embargo, si la norma doméstica se distancia de las pautas antiabusivas enuncias en el CDI, será de aplicación el CDI.

De lo expuesto, con relación a la Acción 6 y de la mano con la CML (Capítulo 2.3) resultaría un avance fiscal para los Estados suscriptores, los cuales para nada rompen el esquema de seguridad jurídica que caracterizan a los CDI toda vez que este principio no puede verse corrompido por las malas prácticas de los contribuyentes, más aún cuando uno de los principales propósitos de estos convenios es la lucha contra la evasión fiscal.

Finalmente, como bien se ha expuesto a lo largo de la presente investigación, en el marco del proceso de adhesión a la OCDE, el estado peruano precisa sustanciales retos. Por supuesto, es claro que existen aún más dificultades, pero esta sólo ha correspondido a aquellos que urgen en su inserción y aplicación en el ordenamiento jurídico peruano.

Para ello, se requiere un trabajo conjunto y articulado entre los órganos del Estado que interesan de sobremanera en un sistema tributario; esto es, un Poder Legislativo que prevea normas dinámicas a la coyuntura y necesidad del estado, un Poder Ejecutivo que precise políticas públicas dirigidas al crecimiento y desarrollo económico y social; pero, además, una administración tributaria que ejecute los criterios y procedimientos en un marco de recaudación eficiente.

Como ya hemos visto, la OCDE viene brindando constantes recomendaciones a fin de desarrollar una eficiente y transparente recaudación tributaria, con lo cual queda bajo responsabilidad el criterio del estado peruano de interiorizarlas y posteriormente aplicarlas.

Por supuesto, esto no significa que, frente a la intención de formar parte de dicha organización, se tenga que asumir cada una de sus recomendaciones, y es que conforme se ha ido mencionando, cada estado identifica sus problemáticas, así como sus necesidades, pero sobre todo los objetivos y metas que desea lograr.

A propósito, en la Convención de la OCDE (Ver Capítulo 2.2), se precisa el derecho de abstención de los estados miembros, con lo cual podrán abstenerse de votar una decisión y apartarse de una recomendación, las mismas que seguirán siendo aplicables únicamente para los estados que hayan votado sobre ellas.

Es indispensable, además, ejercer una posición de concientización respecto a las falencias que el estado peruano precisa, pues debe partirse desde un punto de asunción de errores como consecuencia de las políticas públicas o su equivocada aplicación, y con ello propiciar las soluciones debidas.

No obstante, en la medida que se pretenda conformar la OCDE, sí será necesario que mínimamente el Estado confirme y se someta a los principios, valores, misión y visión reflejadas por dicha organización, caso contrario, la adhesión sólo permanecerá como un proceso.

Por lo pronto, conforme se ha expuesto en el capítulo 2.3, sobre avances fiscales en materia de la OCDE, es de reconocer que el Estado ha venido alineándose a las medidas previstas por la organización; lo que ha conllevado a que su máxima figura tributaria (SUNAT) disponga de los mecanismos y herramientas para ejercer sus funciones, sobre todo aquellas relativas a la recaudación, determinación y fiscalización.

Esto último es bastante importante tomando en cuenta que nuestra aceptación (incorporación) dependerá en exclusiva de la decisión unánime de los países miembros, esto es, una decisión en la que no corresponde la abstención de ninguno de ellos.

3. Conclusiones

Como se ha expuesto en el presente trabajo, el estado peruano viene luchando por mejorar su calificación cuantitativa y cualitativa y lograr instituirse como un país desarrollado. En ese trayecto, ha manifestado –desde muchísimos años atrás– su interés en conformar la OCDE. Dichos esfuerzos poco a poco han ido dando resultados, tal es así que nos encontramos en pleno proceso de adhesión.

Como tal, en principio, nos debemos a la interiorización y aplicación de los criterios mínimos a los que se someten los países miembros (principios, valores, misión) pero además a distintos parámetros consecuentes con el crecimiento y desarrollo económico aunados en un comercio sin fronteras.

Desde esta perspectiva, es interesante poder conocer e identificar los logros que, para ese acercamiento, se han ido cosechando, pero además los esfuerzos en los que aún se deben trabajar, respecto de los cuales se precisan las siguientes conclusiones:

Primera, la oportunidad de corregir nuestros convenios suscritos y vigentes para evitar la doble imposición, evitando recurrir a intervenciones bilaterales entre los estados contratantes. No obstante, debemos reconocer que un punto en contra –y a mejorar– es la condición sine qua non de que ambos estados contratantes se incluyan en su lista de convenios multilaterales; lo que nos lleva a cuestionarnos el que los países de Corea, Suiza y Canadá no nos hayan delimitado en sus listas respectivas. Resulta necesario entonces, estrechar nuestras relaciones políticas con dichos países.

Segunda, la capacidad de someternos en todas sus modalidades a mecanismos de intercambio de información, destacando el Estándar Común de Reporte como parte del intercambio automático. Ciertamente, esto ha sido un logro tras logro, en la medida de haberse superado altos estándares de confidencialidad y seguridad de información previstos por la OCDE para dicho fin. Y, como resultados tenemos: cumplimiento de obligaciones tributarias bajo un régimen de transparencia fiscal.

Tercera, la restricción del derecho al secreto bancario, dejando de lado criterios incompatibles con el ordenamiento jurídico, para la sustracción inoficiosa de la inspección tributaria. Lo interesante en este punto es que, en conexión con los mecanismos de intercambio de información, se prevén límites para denegar la información solicitada; límites observables en nuestros CDI y recientes normativas internas.

Cuarta, la necesidad de propiciar un marco constitucional tributario moderno, actualizado, pero sobre todo preparado para afrontar los nuevos retos. Esto es un tema que no puede pasar desapercibido dada la supremacía jerárquica que ocupa nuestra constitución; y, mientras existan ciertas discrepancias devenidas de cuerpos normativos de menor rango, aun cuando sus objetivos estén bien delimitados y ejecutados, existirá gran probabilidad de rechazo hacia ellos. Verbigracia, el Proyecto de Ley N° 6904-2020-CR ya comentado.

Quinta, la necesidad de implementar recursos legales y procedimientos que permitan y faciliten el gravamen de los servicios digitales, particularmente, en referencia al IGV. Cabe decir que, estos hechos ya son una realidad en gran parte del mundo, incluyendo a países vecinos –siendo el mejor ejemplo, Chile–, quienes no han perdido la oportunidad de regular los modernos hechos imponibles acaecidos con los constantes avances tecnológicos. Por ende, estamos abastecidos de modelos y guías para desarrollar y mejorar el alcance de dicho gravamen. Entones, la cuestión crítica sería, qué estamos esperando para ello.

Sexta, la necesidad de generar un marco regulatorio –partiendo de la definición– a favor de las criptomonedas. Lo cierto es que aún caben muchas dudas sobre el tratamiento tributario de aquellas, por lo que supletoriamente se vienen desarrollando cargas fiscales en función a los actos jurídicos que sobre las mismas recaigan (donación, compraventa y pago de rentabilidad) como consecuencia de la transferencia. Como consecuencia del avance tecnológico, las criptomonedas vienen siendo un tema bastante recurrible pero debatible en cuanto a su calificación fiscal, por lo que Perú debería optar por una posición determinante en beneficio de las personas naturales y jurídicas que trabajen con ellas.

Sétima, la necesidad de mejorar y ampliar nuestro marco regulatorio ambiental desde una perspectiva fiscal. Conforme se ha ido precisando, Perú es muy limitado en sus impuestos

verdes, teniendo como mayor desventaja el poco acercamiento al propósito extrafiscal que caracteriza a este tipo de impuestos. En esa misma línea, deben acompañarse a este tipo de impuestos criterios fiscales tendientes a la reducción de otros impuestos.

Octava, la necesidad de ampliar una mayor red de consensos fiscales entre estados. Lamentablemente Perú posee una reducida cantidad de CDI, situación que es bastante sorprendente tomando en cuenta que somos un país que promueve constantemente la inversión extranjera. Lo saludable será, mientras tanto, que se vayan estrechando relaciones con aquellos países que tienen alta incidencia inversora en Perú, tales como España y Estados Unidos.

Todos estos esfuerzos conseguidos y todas esas materias sobre las que el estado peruano necesita trabajar conllevan y conllevarán a que el país se logre consolidar como un país desarrollado. Como hemos ido demostrando a lo largo de la investigación, en ese trayecto, uno de los objetivos es la institución como estado miembro.

Precisamente, dicha calificación trae consigo como beneficios el acercamiento con el resto de los países, con los cuales cabe un intercambio sustancioso de información, prácticas y experiencias que culminan en el auxilio mutuo; pero además el sentido representativo de crecimiento gubernamental. Con lo cual redundamos en afirmar que integrar la OCDE se traduce en el camino, pero no en el fin mismo, pues este último irá de la mano con la calificación de país desarrollado.

Por supuesto, es necesario hacer ciertas críticas al proceso de adhesión, y es que el mismo viene demorando en exceso. Si bien, su origen fue formalmente propiciado el presente año, las intenciones de integración datan de muchísimos años atrás, las cuales siguen siendo resquebrajadas frente a los constantes enfrentamientos políticos del país.

Acto seguido, es preocupante que el gobierno aún no haya delimitado políticas para la regulación de los constantes desafíos gravables a los que estamos expuestos. Y aunque, por su parte, la SUNAT haya promovido la aceptación de cuerpos normativos tendientes a regular muchos de esos desafíos –como el caso de la imposición indirecta de los servicios digitales– estas medidas se están viendo trastocadas por los enfrentamientos antes comentados.

Por supuesto, es rescatable que el Estado haya ido ampliando y mejorando su marco legal tributario –incluyendo las herramientas para su debida aplicación–, el mejor ejemplo lo notamos en nuestra administración tributaria; no obstante, queda pendiente aún un largo camino por recorrer.

Finalmente, para nada es un secreto que el proceso de incorporación suele traer consigo esfuerzos complejos, pero sobre todo una duración bastante lata. Nótese nada más los casos comentados de Colombia y Costa Rica, cuyos procesos de adhesión tuvieron una duración de siete y seis años, respectivamente. Por supuesto, el tiempo que se tome Perú dependerá en exclusiva del empeño que de él emane.

Referencias bibliográficas

Bibliografía básica

BARRAGAN ARQUE, P. «Reseña histórica de la administración tributaria en el Perú». *Gestión en el Tercer Milenio*. 1999, núm. 3. Disponible en: https://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/administracion/v02_n3/rese%C3%B1a01.htm

BASTIDA PEYDRO, M y MONTOYA ESTEBAN, D. «Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental». *Uría Menéndez*. 2014, 134-139. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4374/documento/fe08.pdf?id=5588>

BÉJAR MALPARTIDA, Y. LUJÁN MUÑOZ, R. RAMOS MORIN, W. Análisis legal, contable y tributario de las posibles transacciones a ser realizadas con criptomonedas por personas naturales y jurídicas en el Perú. Directo: Rubén Martín Mosqueda Almanza. ESAN, Programa de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo, Lima, 2019.

BLAS CERVANTES, A. La doble no imposición en aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. Director: Fernando Núñez Ciallella. Universidad de Lima, Escuela de Posgrado, Lima, 2018.

BRAVO CUCCI, J. Sistema Tributario Peruano: Situación Actual y Perspectivas. Derecho & Sociedad. 2006, núm. 27, 86-88.

CALVO SOLIS, S. La aplicación del incremento patrimonial no justificado en el proceso de fiscalización tributaria costarricense. Director: Gemma Patón García. Universidad de Castilla-La Mancha, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Ciudad Real, 2019.

CEPLAN. *Perú 2021: País OCDE*. Lima, 2015.

D'ALTROY, T. «El régimen fiscal inca». Economía. 2018, vol. XLI, núm. 81, 125-164, ISSN 0254-4415. Disponible en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/economia/article/view/20353/20297>

GOIG MARTÍNEZ, J. «Desarrollo e Influencia de la OCDE en la era de la globalización». 165-205. *La OCDE en la definición de políticas económicas en España. OCDE Y constitución económica*. Estudios De Deusto, 2016.

Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS. *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. OCDE, 2021.

NOVOA CASTILLO, V. La tributación de las criptomonedas. Director: Jaime Sesma Moreno. Colegio Universitario de Estudios Financieros, Madrid, 2022.

OCDE. *Gobierno Abierto: Contexto mundial y el camino a seguir*. París: 2016.

OCDE. *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París: 2016.

OCDE. *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, 2º ed.* París, 2017.

PRADENAS ESPEJO, L. Tributación de criptomonedas. Director: Boris León. Universidad de Chile, Posgrado Economía y Negocios, Santiago, 2018.

ROMÁN YRIGOÍN, D. A propósito de la digitalización del dinero: las criptomonedas y su incidencia tributaria en el Perú. El caso del bitcoin. Director: Juan Carlos Vidal Chang. Universidad de Lima, Escuela de Posgrado, Lima, 2019.

SALAZAR URBINA, D. «Los convenios para evitar la doble Imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿Una reforma esencial ante el Bicentenario de la República?». *Forseti*. 2021, vol. Nº 14, 131-156.

SUNAT. *Conversatorio virtual de la Sunat por el bicentenario de la independencia del Perú: "Historia y prospectiva de la economía y la tributación en el Perú"*, 2021.

UGARTE, C. «La Colonia». 38-48. En BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERU. *Bosquejo de la historia económica del Perú*, 2019.

VALDEZ LADRÓN DE GUEVARA, P. «Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú». *Derecho & Sociedad*. 2015, núm. 43, 419-433.

Bibliografía complementaria

Convención de la OCDE, adoptado en París el 14 de diciembre de 1960. Disponible en: <https://www.oecd.org/acerca/documentos/convenciondelaocde.htm>

«Criptomonedas: una incipiente regulación se abre paso en Latinoamérica». Garrigues digital. 28 octubre 2020. Disponible en: https://www.garrigues.com/es_ES/garrigues-digital/criptomonedas-incipiente-regulacion-abre-paso-latinoamerica

CRUZADO RIBEYRO, V. «Tributación de las criptomonedas». La Cámara. 17 noviembre 2021. Disponible en: <https://lacamara.pe/victor-cruzado-tributacion-de-las-criptomonedas/>

Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, de 21 de junio de 2013, por el que se aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. *Diario Oficial El Peruano*, 22 de junio de 2013, núm. 55 a 82. Disponible en: https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic3_per_tributario.pdf

Economía LE. E-commerce: «¿cuánto facturó la industria en el Perú durante el 2021?». *La República*. 11 marzo 2022. Disponible en: <https://larepublica.pe/economia/2022/03/11/e-commerce-cuanto-facturo-la-industria-en-el-peru-durante-el-2021/>

«Estructura organizativo». OCDE. 17 de junio de 2022, 20:36. Disponible en: <https://www.oecd.org/acerca/estructura/>

La OCDE y Perú: Una relación de beneficio mutuo. OCDE. Disponible en:
<https://www.oecd.org/latin-america/paises/peru/>

«Las criptomonedas bajo la lupa de la Sunat». *Lp. Pasión por el derecho*. 22 febrero 2021.
Disponible en: <https://lpderecho.pe/criptomonedas-sunat-tributario/>

Ley N° 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT. *Diario Oficial El Peruano*. Disponible en:
<https://e-consulta.sunat.gob.pe/legislacion/sunat/ley-29816.pdf>

Ley N° 27334, Ley que amplía las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. *Diario Oficial El Peruano*. Disponible en: <https://e-consulta.sunat.gob.pe/legislacion/sunat/ley-27334.pdf>

«Impuesto a los servicios digitales en el Perú». *Universidad de Lima*. 08 marzo 2020. Disponible en: <https://www.ulima.edu.pe/posgrado/maestrias/mtpf/blog/impuesto-servicios-digitales-peru>

«TCapece: Comercio Electrónico llegaría a US\$14 mil millones a fines del 2022 | Especial Ley General de Internet: El Riesgo de Abarcarlo Todo». *E biz noticias*. 29 marzo 2022. Disponible: <https://noticias.ebiz.pe/especial-ley-general-de-internet-capece/>

Listado de abreviaturas

CDI – Convenios para evitar la doble imposición

CML – Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios

DECRETO LEGISLATIVO N° 1434 – Decreto Legislativo que modifica el artículo 143-A de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros

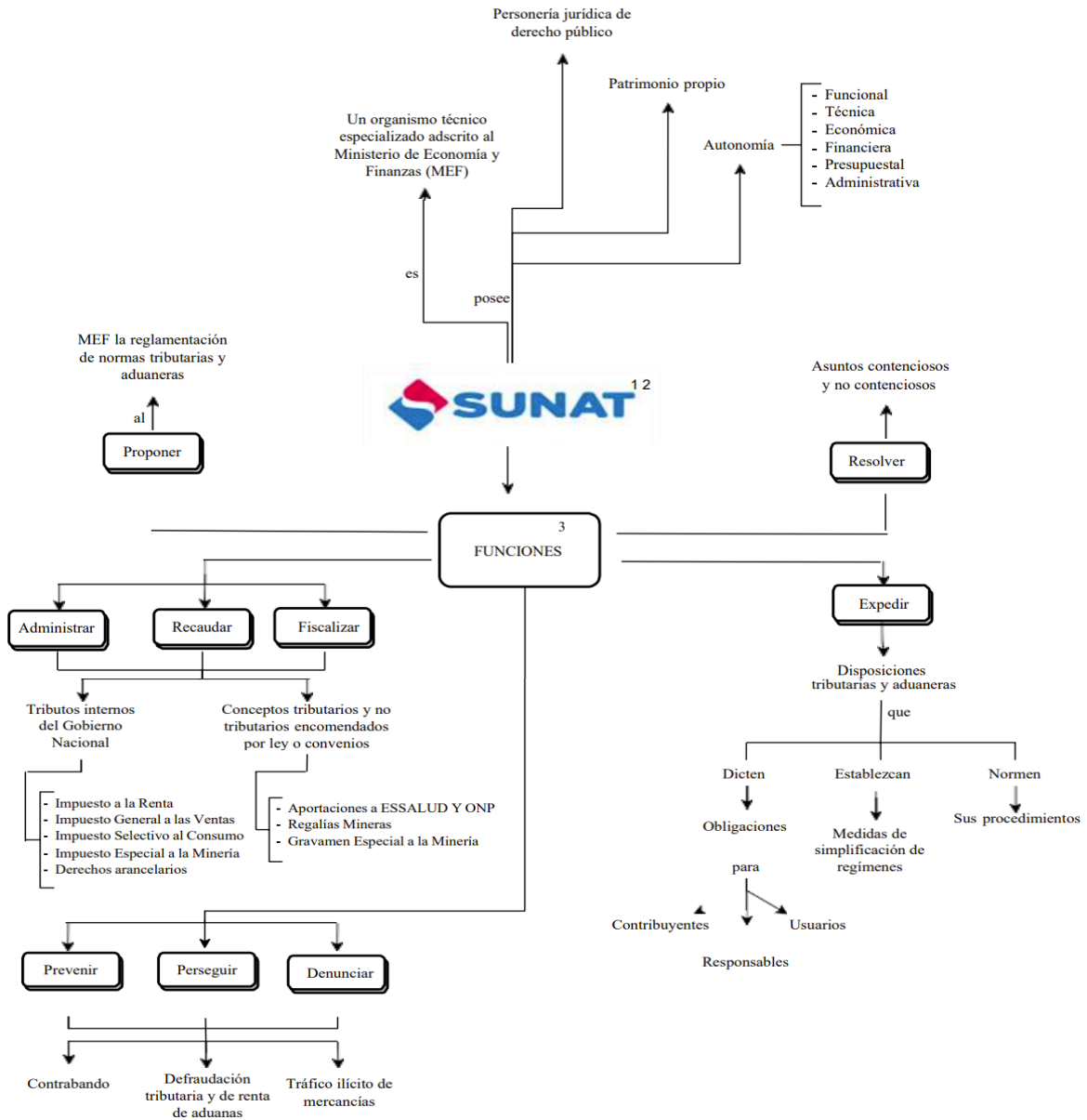
ECR – Estándar Común de Reporte

IGV – Impuesto General a las Ventas

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

SUNAT – Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

Anexo A. Estructura de la SUNAT



Fuente: Creación Propia.

Ley N° 24829, Ley de creación de la SUNAT. (31 de mayo de 1988);
 Adquirió la denominación de Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria mediante Ley N° 29816, Ley de fortalecimiento de la SUNAT (21 de diciembre de 2011).
 Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT - Reglamento de organización y funciones de la SUNAT. (30 de abril de 2014).