SUNAT

COLECCIÓN DE MONOGRAFÍAS TRIBUTARIAS Y ADUANERAS

(CONCURSO 2018)

TOMO I

Enfoque Retributivo para Incrementar la Recaudación.
Yuliani Huacho Salas
Oficina Zonal Juliaca

La Doble Naturaleza de las Infracciones Aduaneras y la Necesidad de su Regulación.
Edgar Fernando Cosio Jara
Gerencia de Dictámenes Aduaneros

Mejoras al Mecanismo Obras por Impuestos Desde la Perspectiva de Política Fiscal y Administración Tributaria.
Larisa Coello Paria / Fredy Richard Llaque Sánchez
Gerencia de Estrategias

IAT INSTITUTO ADUANERO Y TRIBUTARIO

Superintencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

www.sunat.gob.pe

COLECCIÓN DE MONOGRAFÍAS TRIBUTARIAS Y ADUANERAS (CONCURSO 2018) TOMO I

Editor de la Colección:
Es una publicación producida por el Instituto Aduanero y Tributario - IAT, de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.

Primera edición digital: octubre de 2019

Esta publicación es una recopilación de los tres primeros puestos del Concurso de Monografías, organizado por el Instituto Aduanero y Tributario de la SUNAT en el año 2018. Los artículos publicados son inéditos, cedidos por los autores a la SUNAT.

Autores: Yuliani Huacho Salas
Edgar Fernando Cosio Jara
Larisa Coello Paria
Fredy Richard Llaque Sánchez

Copyright © Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. Instituto Aduanero y Tributario - IAT. 2019.
Av. Agustín Gamarra N° 680. Chucuito. Callao. Perú
Correo electrónico: IATGIAA@sunat.gob.pe
Página web: http://iat.sunat.gob.pe

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

ISBN N°: 978-612-4205-09-5

Libro electrónico disponible en:
http://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/67

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

SOBRE LOS AUTORES

Yuliani Huacho Salas
Abogada y Magister en Contabilidad mención Tributación por la Universidad Nacional San Antonio Abad del Cusco, egresada del Doctorado en Derecho por la Universidad Andina del Cusco. Diplomado en Gestión Pública por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Curso en Habilidades Directivas por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en Tributos de la Intendencia Nacional Jurídico Tributaria – SUNAT.

Edgar Fernando Cosio Jara
Abogado por la PUCP. Magister en Política Tributaria de la UNMSM. Especialista en Aduanas por SUNAT. Diplomado en Gestión Pública (Universidad del Pacífico) y Habilidades Directivas (CENTRUM). Docente Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Universidad de Piura, IAT y Profesor Visitante en la Universidad del Rosario (Colombia). Miembro fundador de la Academia Internacional de Derecho Aduanero(Barcelona).Autor de los libros Curso de Derecho Aduanero (2016), Comentarios a la Ley General de Aduanas 1053 (2014) y "Tratado de Derecho Aduanero" (2012). Ha sido co-autor del Libro de Derecho Aduanero Latinoamericano de Abeledo Perrot (2013) y de Normas de Origen y Tratados por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2013). Ha sido Intendente de las Aduanas del Callao, Tumbes, Mollendo, Paita e Iquitos y Director en los CETICOS de Paita y Mollendo.

Fredy Richard Llaque Sánchez
Contador Público de la Universidad Nacional de Trujillo, es Master en Contabilidad con Mención en Finanzas otorgado por la Universidad Nacional de Trujillo y Master en Derecho Tributario otorgado por la Universidad de Barcelona. Doctor en Contabilidad y Finanzas por la USMP. Cuenta con estudios de postgrado y especializaciónes en comercio exterior, política fiscal y técnica tributaria, gerencia tributaria, operaciones y logística, control de instituciones y operaciones financieras, auditoria, precios de transferencia, entre otros. Contador certificado por la Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) en NIIF Y NIAS.

Es miembro del IPIDET - Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario, de la Red de Expertos de Hacienda Pública del CEDDET, miembro del Consejo Normativo de Contabilidad del Perú, y experto del Grupo de Auditores Fiscales sin Fronteras de la OCE.

Docente del IAT, la Escuela de Negocios de la Universidad de Lima, las escuelas de postgrado de la Universidad del Pacífico, Universidad ESAN, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad San Martin de Porres.

Larisa Coello Paria
Contadora Público por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Master en Gestión Pública por la Universidad del Pacifico. Especialización en Gestión de Procesos por la Universidad ESAN. Diplomados en Auditoria por la Universidad de Lima, en Docencia Universitaria por la Universidad Cayetano Heredia y en Inteligencia de Negocios por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas – UPC. Estudios diversos en Tributación y Asesoría Fiscal, Planificación Tributaria, Compliance, Beneficiario Final, Matrices de Riesgo de Lavado de Activos, Regulación y Competencias Estatales, entre otros.

Actualmente labora en la Gerencia de Estrategias de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos de SUNAT.

ÍNDICE

SOBRE LOS AUTORES 3
ÍNDICE 4
PRÓLOGO 6

MONOGRAFÍA 1
ENFOQUE RETRIBUTIVO PARA INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN

RESUMEN 9
ABSTRACT 10
I. INTRODUCCIÓN 11
II. COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE: TEORÍAS Y ESTUDIOS EXPERIMENTALES 11
2.1 Teoría de la Coerción Tributaria 11
2.2 Teoría de la Alícuota 12
2.3 Teoría de los Costos del Cumplimiento 12
2.4 Teoría de la Moral Tributaria y de las Normas Sociales 13
2.5 Teoría de la Educación y Cultura Tributaria 14
2.6 Teoría del Intercambio y Administración Eficiente del Gasto 15
III. EL CUMPLIMIENTO FISCAL VOLUNTARIO 16
IV. "ENFOQUE RETRIBUTIVO" - MODELO PROPUESTO 16
V. MODELOS IMPOSITIVOS CON ENFOQUE RETRIBUTIVO EN PERÚ 18
5.1 NRUS y SIS Emprendedor 18
5.2 Gastos Adicionales por 3 UIT 19
5.3 Obras por Impuestos 20
5.4 Asignación de Recursos por Eliminación de Beneficios Tributarios 20
VI. MODELAMIENTO DE NUEVAS FIGURAS FISCALES CON ENFOQUE RETRIBUTIVO 21
6.1 SIS Contributivo Independiente 21
6.2 Cuenta Retributiva Personal – CRP 23
VII. CONCLUSIONES 26
VIII. RECOMENDACIONES 27
IX. BIBLIOGRAFÍA 27

MONOGRAFÍA 2
LA DOBLE NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS Y LA NECESIDAD DE SU REGULACIÓN

RESUMEN 29
ABSTRACT 30
I. NOTA PRELIMINAR: LO ADUANERO Y LO TRIBUTARIO 31
II. POTESTAD ADUANERA Y SANCIONES 33
III. INFRACCIONES ADUANERAS 33
IV. CLASIFICACIÓN DE INFRACCIONES: NOCIÓN TEÓRICA 34
4.1 Las Infracciones Tributario-Aduaneras 36
4.2 Las Infracciones Administrativas 38
V. PROBLEMAS DERIVADOS DE LA FALTA DE UNA CLASIFICACIÓN 39
5.1 La Aplicación de los Principios de la Ley 27444 vs. Principio de Objetividad 39
5.2 La Irretroactividad de la Ley Tributaria y el Principio de Retroactividad Benigna 41
5.3 La Exención de Responsabilidad por Subsanación 43
5.4 La Competencia 44
VI. CONCLUSIONES 45
VII. RECOMENDACIÓN 46
VIII. BIBLIOGRAFÍA 46

MONOGRAFÍA 3
MEJORAS AL MECANISMO O X I DESDE LA PERSPECTIVA DE POLÍTICA FISCAL Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

RESUMEN 48
ABSTRACT 49
I. INTRODUCCIÓN 50
II. ANTECEDENTES 51
2.1 La Brecha de Infraestructura en el Perú 51
2.2 Estudios Previos Sobre el Tema 52
2.3 Marco Legal del Mecanismo de O x I en el Perú 53
2.4 Participación de la SUNAT en el Mecanismo de O x I 54
III. ANÁLISIS 55
IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 58
V. BIBLIOGRAFÍA 59
ANEXO 1 61

PRÓLOGO

Una de las funciones del Instituto Aduanero y Tributario es promover y efectuar investigaciones académicas que permitan incrementar la efectividad de la organización a través de la mejora en el proceso de toma de decisiones. Desde esa perspectiva, desde hace algunos años atrás, el Instituto viene promoviendo la investigación entre los trabajadores de la institución, a través de una serie de convocatorias para presentar trabajos de investigación, sobre la problemática y los desafíos de la Administración Tributaria.

Es así que en el año 2012 se realizaron dos Concursos de Ensayos Tributarios y Aduaneros, lo que permitió la producción bibliográfica de dos colecciones de ensayos. La primera colección tuvo como eje temático "La Facultad de Fiscalización", reuniendo los ensayos ganadores de 15 autores. La segunda colección "Procedimientos Aduaneros y Tributarios", reunió los ensayos ganadores de 12 autores.

En el año 2013 se realizaron dos Concursos de Ensayos Tributarios y Aduaneros adicionales, con sus correspondientes colecciones de ensayos. La primera colección tuvo como eje temático "Reformas sobre Simplificación Administrativa en Aduanas y Tributos", reuniendo los ensayos ganadores de 14 autores. Finalmente, la segunda colección tuvo como eje temático "Nuevos Retos en Tributos y Aduanas", reuniendo los ensayos ganadores de 10 autores.

Retomando esta iniciativa de promover la investigación, en el año 2018 realizamos una convocatoria que tuvo que como propósito generar investigaciones vinculadas con los objetivos estratégicos de la institución. Se presentaron 38 monografías que abordaron diferentes temas relacionados con la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, reducción de los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras y mejora de la eficiencia interna.

Como resultado de este concurso se produjo el libro "Colección de Monografías Tributarias y Aduaneras", el cual es una obra que me complace prologar, siendo que compila las tres primeras monografías que resultaron ganadoras en el concurso de monografías que finalizó en noviembre del año 2018. Asimismo, esta obra se constituye en un reconocimiento al trabajo de investigación que realizaron colaboradores de

nuestra institución, que generaron nueva producción intelectual en el ámbito tributario y aduanero.

Y con respecto a las monografías ganadoras, es pertinente señalar que las normas tributarias, sus políticas a nivel Estado, así como las estrategias y planeamientos tributarios a nivel deudor tributario, tienen como principio rector "el deber de contribuir", que debe considerarse cada vez que los ciudadanos realizan actividades económicas. Es así, que la presente obra, desarrolla tres investigaciones que abordan el complejo ámbito de la tributación para proponer mecanismos que tienen como objetivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el primer trabajo, Yuliani Huacho Salas, en su obra "Enfoque retributivo para incrementar la recaudación", plantea una retribución que motive el deber de contribuir, y por ende el pago voluntario de los tributos; es decir que el deudor tributario se sienta motivado a pagar los tributos bajo el principio del payoff (recompensa), para lo cual desarrolla, dentro de un marco normativo, el modelamiento del "SIS Contributivo Independiente" y "La Cuenta Retributiva Personal – CRP" como figuras de enfoques retributivos, siendo alternativas que permitan motivar el pago de tributos y con ello la recaudación tributaria.

En el caso del "SIS Contributivo Independiente", la autora plantea que a través de la declaración y pago de tributos, el ciudadano pueda tener su afiliación automática y así gozar de los beneficios del servicio público de salud. Plantea además una tasa progresiva que permita incorporar a nuevos contribuyentes e incrementar la recaudación tributaria, la que sustenta con proyecciones propias. A su vez, en "La Cuenta Retributiva Personal – CRP", plantea que a través de una cuenta personal habilitada al consumidor final se registren los comprobantes de pago electrónicos solicitados y el depósito del porcentaje del IGV que le correspondería por sus transacciones, siendo que este monto pueda utilizarse para el pago de tributos o liberarse a su libre disponibilidad en caso no se agoten en un plazo determinado.

Estas propuestas, buscan el cumplimiento tributario, disminuyendo los costos de control y administración que demanda ello, cumplimiento que permite cerrar la brecha del registro, la declaración y posterior pago posterior de los tributos y coadyuvar al incremento de la recaudación tributaria y la reducción de la evasión y elusión fiscal.

Por su parte Edgar Cosio Jara, a través de su trabajo denominado "La doble naturaleza de las infracciones aduaneras y la necesidad de su regulación", hace un interesante planteamiento de la problemática y complejidad que conlleva el no encontrarse claramente delimitada la frontera entre aquellas infracciones aduaneras tributarias y las que no lo son; aportando elementos y argumentos sustentados en criterios técnicos legales para su adecuada calificación conforme a su naturaleza; esto es infracciones aduaneras de naturaleza tributaria o infracciones aduaneras de naturaleza administrativa.

Dichos aportes conllevan no solo a evitar errores en la calificación de una sanción aduanera, sino contribuyen con determinar el trámite debido para la imposición e impugnación de estas, determinar claramente la ley aplicable, el órgano competente, así como la garantía para el usuario aduanero de un proceso transparente y previsible.

Por su lado, Richard Llaque y Larisa Coello en su obra “Mejoras al mecanismo O x I desde la perspectiva de Política Fiscal y Administración Tributaria”, desarrollan una investigación relacionada a la inversión de obra por impuestos, considerando que existe una brecha de infraestructura que demanda atención, conforme lo establece el Marco Macroeconómico Multianual 2018-2021 y que según la AFIN la brecha de infraestructura proyectada para el año 2025 se estima en 160,000 millones de dólares.

Los autores evalúan las decisiones de política tributaria por las que se implementó el mecanismo de “Obras por Impuestos”, considerando la exposición de motivos de la norma que la instauró, y determinar si ellas y sus restricciones se mantienen en el tiempo o estas deben modificarse, concluyendo que varias de ellas pueden revaluarse y por ende ser objeto de modificación, más aún si se tienen en cuenta que la normatividad emitida a lo largo de los años y sus cambios, no han resultado suficientes para promover significativamente su uso en la empresa privada. Resaltamos el aporte que hacen los autores respecto a que este mecanismo sirva no solo para el pago del Impuesto a la Renta, sino que también puede ampliarse su uso a otros tributos, lo que permitiría dinamizar su uso y el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por lo manifestado, este aporte bibliográfico resulta importante y enriquecedor para la comunidad tributaria y aduanera y para quienes deseen seguir profundizando e investigando en los temas desarrollados. Por ello, a nombre del Instituto Aduanero y Tributario, expreso mi satisfacción por esta importante obra, producto de un esfuerzo de los colaboradores de la institución, que puede servir como soporte de las propuestas de las mejoras a implementar y así coadyuvar al logro de los objetivos estratégicos institucionales, difundiendo de manera adecuada el conocimiento que necesitamos.

Walter Eduardo Mora Insua

Jefe del Instituto Aduanero y Tributario

ENFOQUE RETRIBUTIVO PARA INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN

Yuliani Huacho Salas

RESUMEN

Enfoque es la manera de ver las cosas y en consecuencia también de tratar los problemas relativos a ellas. Incrementar la recaudación sigue siendo un tema vigente. Las teorías y los experimentos sociales concluyen que en el incumplimiento coexisten variables que van desde las características personales hasta las acciones de políticas públicas, de control de la administración y factores externos. La percepción de la eficiencia en el gasto y la desconfianza en las autoridades son factores importantes. La coacción y la difusión de cultura tributaria resultan insuficientes. Una sociedad, en la que el cumplimiento sea voluntario, sigue siendo una utopía.

Las teorías económicas, sociales y psicológicas, coinciden en que el ser humano actúa movido por intereses, generalmente personales, que pueden ser económicos o no. Algunos autores sostienen que los contribuyentes evaden menos cuando consideran que reciben bienes y servicios que retribuyen los impuestos pagados: Principio del beneficio – payoff (recompensa); siendo así, resultaría conveniente materializar e individualizar el beneficio recibido respecto del impuesto pagado, es decir, dotar al impuesto, o a algunos impuestos, de una función retributiva.

Un enfoque retributivo, entendido este como estímulo, reembolso, compensación o recompensa directa e individualizada; aplicado dentro de un marco normativo con acciones, objetivos y métodos definidos, constituiría una alternativa viable para motivar el pago de impuestos; por lo que, se presenta el modelamiento de algunas figuras tributarias de enfoque retributivo como alternativa viable para incrementar la tributación.

A RETRIBUTIVE APPROACH TO RAISE TAX COLLECTION

Yuliani Huacho Salas

ABSTRACT

Focus is the way of seeing things and consequently also of dealing with the problems related to them. Increase collection continues to be a current issue. Theories and social experiments conclude that in non-compliance, variables that range from personal characteristics to public policy actions, management control and external factors coexist. The perception of efficiency in spending and trust in the authorities are important factors and the coercion and diffusion of tax culture are insufficient. A society, in which compliance is voluntary, remains a utopia.

The economic, social and psychological theories agree that the human being acts moved by interests, usually personal, which may be economic or not. Some authors argue that taxpayers evade less when they consider that they receive goods and services that repay taxes paid: Principle of the benefit - payoff (reward); therefore, it would be convenient to establish the relationship between the tax paid and the benefit received in such a way that it can be materialized and individualized. That is, provide the tax, or some taxes, a retributive function.

A retributive approach understood as stimulation, reimbursement, compensation or direct and individualized reward, applied within a normative framework with defined actions, objectives and methods, would constitute a viable alternative to motivate the payment of taxes. In this research both the SIS Independent Contributory and the Personal Remuneration Account - CRP, are proposed as figures of retributive approach.

I. INTRODUCCIÓN.

Los enfoques tributarios o impositivos y las figuras o modelos tributarios que las componen están directamente relacionados al tipo de Estado y al momento histórico-social en el que se imponen. Se entiende por enfoque "dirigir la atención o el interés hacia un asunto o problema desde unos supuestos previos, para tratar de resolverlo acertadamente" (RAE, 2018). Históricamente la tributación y la evasión fiscal han representado, y continúan representado, para los Estados un desafío, un problema que requiere ser solucionado con urgencia; sobre todo en países como el Perú, que registran altos índices de evasión tributaria.

A fin de acabar con este problema social se han desarrollado e implementado muchas teorías que van desde la coerción hasta la educación y moral fiscal. Los estudios teóricos y experimentales sobre la evasión y el comportamiento del contribuyente aparecen a principios de los años 70'. En el trabajo de Allingham & Sandmo (1972) - Income tax evasion: a theoretical analysis (Evasión de impuestos sobre la renta: un análisis teórico), se considera el origen del estudio del comportamiento de los contribuyentes y es a partir de este, que se desarrollan innumerables trabajos tanto empíricos como teóricos que intentan explicar este fenómeno a través de distintas variables y vertientes; incorporando no solo aspectos económicos, sino también sociales y psicológicos.

En términos generales las teorías y los experimentos sociales concluyen que en el incumplimiento coexisten un conjunto de variables que describen características personales de los individuos, acciones de política pública, acciones de control de la administración tributaria y factores externos (Aybar y Cardoza, 2014, p.8). Considerando la cantidad de los factores intervinientes, la pregunta a responder ya no debería ser: "*¿por qué los contribuyentes evaden?*", sino: "*¿por qué los contribuyentes pagan?*", y reformulándola, sería: "*¿qué motivaría a los contribuyentes a pagar sus tributos?*"

Muchos autores sostienen que los contribuyentes evaden menos cuando consideran que reciben bienes y servicios que retribuyen los impuestos pagados (Serra, 2000, p.200): coeficiente del beneficio – payoff (recompensa). A partir del principio del beneficio, el presente trabajo presenta aportes teóricos para el desarrollo de un enfoque *retributivo* tributario.

Las siguientes líneas exponen brevemente las distintas teorías que a lo largo del tiempo se han ensayado para mejorar la tributación, y al final se propone el modelamiento de figuras retributivas como alternativa viable para incrementar la recaudación.

II. COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE: TEORÍAS Y ESTUDIOS EXPERIMENTALES.

2.1 Teoría de la Coerción Tributaria.

El modelo tradicional señala que la evasión es el resultado de la decisión tomada por el individuo maximizador de utilidad. Esta decisión dependerá de la estimación de los costos y beneficios esperados de evadir (Alligham & Sandmo, 1972, pp.323-338). Esta posición está relacionada con la teoría de la elección racional, la que indica que

todo individuo actúa por interés en sí mismo, por lo tanto, es un maximizador de su utilidad; el individuo pondera el costo y el beneficio antes de elegir cómo actuar, lo relevante es que pagar impuestos se analiza como un proceso de toma de decisiones bajo incertidumbre, lo que implica un ejercicio de evaluación de los riesgos involucrados (Carvalho, 2013, pp.235-250). Los resultados del modelo muestran que una mayor penalidad es un elemento disuasorio de la evasión fiscal, asimismo, la probabilidad de detección también opera como un elemento disuasorio; por tanto, un aumento en la probabilidad de ser descubierto reduce el monto evadido (Aybar y Cardoza, 2014, p.4).

A partir de este modelo las administraciones tributarias comenzaron a insistir en la generación de riesgo y la coerción como clave para el cumplimiento. Sin embargo, países con administraciones relativamente débiles lograron buen desempeño, como Holanda y Nueva Zelanda; y países con buenas administraciones no lograron reducir sustancialmente la evasión, como es el caso de Argentina (Berman y Nevarez, 2005, p.13). En Perú, por ejemplo, la multa por no presentar declaraciones es: una UIT (S/ 4,150.00 para el 2018), y la multa por presentar declaraciones con cifras y datos falsos es: 50% del tributo omitido o no declarado. Si bien estas sanciones parecen considerables en monto, se rigen por normas de gradualidad e incentivos que pueden hacer que se rebajen hasta en el 100%, perdiendo su carácter disuasivo, por lo que, en muchos casos, no tienen efecto en el cambio de comportamiento de los contribuyentes; asimismo, la mayoría de las multas efectivamente impuestas devienen en incobrables y no generan el efecto deseado: el cambio de comportamiento; por lo que conviene analizar otras vías o alternativas para mejorar la recaudación tributaria.

2.2 Teoría de la Alícuota.

Esta teoría parte de la idea de que una tributación con tasas altas no significa necesariamente una recaudación alta. En realidad, cuanto mayor sea la carga tributaria, más probable será la fuga de los contribuyentes, por los medios que tuvieren a su alcance. La Curva de Laffer, modelo propuesto por el economista Arthur Laffer, demuestra que en determinadas situaciones, cuanto mayor sea la alícuota de un tributo, menor será su recaudación. El tributo óptimo estaría en el punto de intersección entre la alícuota y su recaudación. El punto óptimo específico deberá, ser comprobado empíricamente, y eso dependerá de diversos otros factores particulares de cada sistema e inclusive de componentes culturales de cada región y país (Carvalho, 2013, p.242).

Esta postura sostiene que los impuestos con tasas bajas son la mejor receta para eliminar la evasión, por lo que a partir de la década de 1970 se comenzó a insistir en que las cargas impositivas no fuesen altas (Timaná y Pazo, 2014, p.16). En el Perú, más de una vez, se puso en práctica esta teoría, por ejemplo, reduciendo las tasas del IGV y creando nuevos regímenes con tasas impositivas reducidas, como es el caso del Régimen Mype Tributario, ello con el fin de motivar la formalización de la micro y pequeña empresa. El resultado fue la atomización en el régimen mediante la migración de medianas empresas del Régimen General al Mype Tributario, mediante la declaración de menores ingresos, que dio lugar a una menor recaudación.

2.3 Teoría de los Costos del Cumplimiento.

Otro aspecto que se considera que influye en el comportamiento de los contribuyentes son los costos asociados al cumplimiento tributario y la complejidad del sistema fiscal. En la medida en que los sistemas tributarios intentan considerar muchas situaciones prácticas distintas, las leyes impositivas tienden a ser complejas y es costoso conocer exactamente el impuesto determinado (Arias, 2010, p.37). Además de los costos directos del cumplimiento están los indirectos, que incluso pueden ser mayores a los costos directos. Conocer el sistema fiscal no es tarea fácil, por ello la mayoría de contribuyentes encarga esta responsabilidad a terceros (contadores, gerentes, asesores, entre otros), los cuales han pasado de un rol de cumplimiento pasivo y han asumido una posición activa, agresiva y a menudo de planificación fiscal ilegal; donde contribuyente y contador se ponen de acuerdo en el monto a evadir; por lo que algunos autores concluyen que la medida más efectiva para lograr una reducción en la evasión es imponer la penalidad sobre el contador o asesor fiscal de la empresa (Aybar y Cardoza, 2014, p.6).

Los sistemas tributarios son en demasía complejos, por lo que su cumplimiento impone una carga adicional a los contribuyentes, sobre todo los que generan rentas empresariales, ya que, por ejemplo, aun considerando que de acuerdo con sus ingresos califican como pequeñas y medianas empresas, los contribuyentes deben conocer las reglas especiales de su régimen tributario, deben conocer sobre libros y registros contables, sobre gastos admitidos, no admitidos y sujetos a límite, sobre cuando opera la percepción, retención y detracción, entre otros.

2.4 Teoría de la Moral Tributaria y de las Normas Sociales.

Los seres humanos poseen, por así decirlo, una herramienta intuitiva para construir sistemas morales y resolver problemas de razón práctica. Las sanciones internas son importantes en la medida que motivan la conducta del agente y componen su sentido personal de lo que es correcto o incorrecto, y funcionan por medio de la culpa. Las sanciones externas (derivadas de las normas sociales) son las que restringen directamente la conducta, y son empíricamente observables en todos los grupos y sociedades (Carvalho, 2013, pp.235-250). La psicología social postula que los individuos observan el comportamiento de sus semejantes para decidir qué es aceptable, razonable o esperado en su entorno social (Serra, 2000, p.199). Estas normas tienen validez en la medida en que las personas consideren que determinado comportamiento es visto como positivo o negativo (Arias, 2010, p.31).

Crowe (1944), fue el primero en establecer una relación entre la moral y la tributación, y concibe la ética tributaria desde tres puntos: la relación del individuo y la sociedad, el individuo y el Estado, y el individuo y la religión (como se cita en Aybar y Cardoza, 2014, pp.5-6). Torgler (2003) realiza un estudio similar utilizando datos de la World Values Survey para Canadá del año 1990. La variable dependiente es “moral tributaria”, y los factores determinantes son confianza en el gobierno, orgullo y religiosidad. Encontrándose que una mayor confianza en el gobierno y un mayor orgullo se relaciona con una mayor moral tributaria, del mismo modo que una mayor religiosidad (como se cita en Arias, 2010, pp.33-34). El autor concluye que se da una correlación positiva entre la moral tributaria y el pago de impuestos, esto porque el no cumplimiento de la norma social implica sanciones y repercusiones sociales, y por

tanto tiene un costo psicológico para el evasor (Aybar y Cardoza, 2014, pp.5-6).

La moral y las normas sociales serán disuasorias del incumplimiento fiscal siempre que la evasión sea vista como conducta reprochable en la sociedad. En países como el Perú la evasión es una conducta altamente tolerable ya que se ha hecho de la "criollada" un patrón de comportamiento en sentido negativo ("criollada": engaño, estafa e incumplimiento de la ley en beneficio propio). Mientras siga siendo este un referente de la conducta, la moral y las normas sociales no tendrán efecto en el cambio de comportamiento.

2.5 Teoría de la Educación y Cultura Tributaria.

Algunos autores, tienden a definir a la cultura tributaria a partir de ciertos elementos que ellos consideran "esenciales" en el concepto, así: "cultura tributaria entendida como el universo de representaciones sobre los impuestos y sus relaciones con el compromiso individual y la acción pública es un fenómeno social, por tanto, muy sensible a las transformaciones económicas y políticas del país. La cultura tributaria no es el conocimiento que tienen los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas, sino la forma en que construyen una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información y experiencia sobre la acción y desempeño del Estado" (Rivera y Sojo, 2005, p.458). Para estos autores, la cultura tributaria se define como percepción, la cual puede sufrir transformaciones en función a un elemento principal que será el desempeño estatal. A mejor desempeño estatal, mayor cultura tributaria, a menor desempeño estatal, menor cultura tributaria.

Conciencia tributaria, debe ser entendida como el sentido común que cada persona tiene para actuar o tomar posición respecto al tributo. Cultura Tributaria, es el conjunto de: valores cívicos orientadores del comportamiento del contribuyente, conocimientos de las normas tributarias, pero también, creencias acertadas acerca de estas, actitudes frente a las normas tributarias, comportamientos de cumplimiento de las normas tributarias. Mientras que educación tributaria, se refiere a la enseñanza estructurada de la cultura tributaria en la educación básica regular, mediante el uso de estrategias didácticas para "hacer enseñables" dichos contenidos (Vargas, 2010, pp.87-104). Así entonces, los conceptos se pueden resumir de la siguiente forma: cultura tributaria implica un saber, un sentir y un actuar, y conciencia tributaria implica, sobre todo, un sentir (entendido esto como valoración). Cultura tributaria es la suma de conocimiento tributario, conciencia tributaria y conducta tributaria.

En el Perú, la SUNAT desde 1993 desarrolló una serie de programas y actividades educativas basados en valores ciudadanos que involucraron: Convenio de Cooperación Institucional con el Ministerio de Educación para que alumnos, docentes y padres de familia reciban charlas en temas tributarios, también se llevaron a cabo sorteos de comprobantes de pago, ferias itinerantes denominadas Sunathones, microprogramas de dibujos animados que fueron difundidos en canales de señal abierta y cable en todo el país, encuentros universitarios, pasacalles, entre otros. Asimismo, durante este año se está impulsando el voluntariado SUNAT y la semana tributaria en los centros educativos; sin embargo, y a pesar de llevar a cabo distintas actividades para el fortalecimiento de la cultura tributaria desde hace más de 20 años, los índices de evasión no disminuyen.

2.6 Teoría del Intercambio y Administración Eficiente del Gasto.

Muchos autores sostienen que los contribuyentes evaden menos cuando consideran que reciben bienes y servicios que retribuyen los impuestos pagados. Una versión menos individualista indica que el comportamiento tributario de los contribuyentes mejora cuando la recaudación impositiva financia bienes públicos que éstos aprueban, aunque no necesariamente los beneficien directamente, ello cuando los ciudadanos tienen injerencia directa en los planes de gasto público (Serra, 2000, p.201). No obstante, en el experimento de Alm, Jackson y Mckee (1992), el coeficiente de la provisión del bien público es negativo y poco significativo, lo cual indica la presencia del fenómeno del free rider (polizonte o consumidor parásito); mientras el coeficiente del beneficio – payoff (recompensa) es positivo y muy significativo (Aybar y Cardoza, 2014, p.9).

En la investigación realizada por la Facultad Latinoamericana en Ciencias Sociales (FLACSO) en Costa Rica, a partir de encuestas en grupos focales se concluyó que la visión ciudadana sobre los impuestos es polivalente. Oscila entre la obligación solidaria y la acción inevitable bajo pena de sanción. La población costarricense está convencida de la relación entre la acción contributiva y el tipo de sociedad a la que aspira, pero esta percepción está tamizada por sus valoraciones de desempeño institucional, solidaridad colectiva, justicia y corrupción. En el estudio sobre las representaciones sociales alrededor de los impuestos, esta relación es tanto más directa, cuanto manifiesta la convicción de que, en la transacción impuestos-acciones gubernamentales, el contribuyente se formula una expectativa de beneficio (Rivera y Sojo, 2005, p.459).

La fracción del impuesto que el contribuyente desea evadir se determina sobre la base de su percepción de la equidad en el trato fiscal que recibe y el cumplimiento tributario será mayor en la medida que el gasto público coincida con las preferencias de las personas (Serra, 2000, pp.200-225). La provisión de bienes públicos afecta el cumplimiento, pues en la medida en que los contribuyentes reciben más beneficios directos o personales respecto de sus aportes estarán más dispuestos al pago de sus impuestos.

Estas recompensas o beneficios actúan como sanciones premiales, un ejemplo de ello se observa en la Ley Provincial Paulista N.° 12.685/2007 de Brasil, que creó incentivos fuertísimos para que los consumidores hicieran las veces de fiscales del Estado, exigiendo la llamada “factura paulista” al comprar bienes y mercaderías, recibiendo a cambio dinero que puede ser depositado en sus cuentas bancarías para su libre disponibilidad (Carvalho, 2013, p.238). En Perú se llevan a cabo sorteos de comprobantes de pago que ofrecen premios en sumas de dinero a los ganadores, si bien es un incentivo para pedir comprobantes, el problema radica en que un gran sector de la población lo desconoce, además de que, al ser un sorteo, los beneficiados serán solo algunos elegidos aleatoriamente, por lo que la motivación para participar no es alta.

III. EL CUMPLIMIENTO FISCAL VOLUNTARIO.

En términos generales las teorías y los experimentos sociales concluyen que en el incumplimiento coexisten un conjunto de variables que describen características personales, programas de políticas públicas, acciones de control de la administración y factores externos. Según el CIAT, el cumplimiento voluntario puede mantenerse en una tasa razonable siempre que exista una fuerza disuasiva creíble contra la evasión, lo que implica que todos los Estados deben demostrar su capacidad para detectar y sancionar sin temor o preferencia (Timaná y Pazo, 2014, p.59).

A lo largo de la historia, en ninguno de los modelos políticos adoptados por los grupos sociales, ha bastado las contribuciones voluntarias para cubrir las necesidades públicas. En este contexto, el cumplimiento voluntario se presenta como un horizonte utópico (Delgado y Gutierrez, 2004, pp.145-160).

Si bien, aunque superado el problema de aceptar que la tributación es necesaria para el sostenimiento del Estado, para mejorar la calidad de vida de los que más lo necesitan y para la asignación de presupuesto para proyectos y metas sectoriales o grupales; el otro problema radica en la discordancia entre las metas particulares de los distintos grupos sociales y respecto a quien debe asumir la carga fiscal, pues existe la creencia generalizada de que los impuestos deben ser asumidos únicamente por determinados sectores, grandes empresas y aquellos que ganan más. Y si a todo esto le sumamos la desconfianza en las autoridades, la ineficiencia en la administración del gasto y el entorno de corrupción; esperar alcanzar un cumplimiento voluntario se convierte realmente en una utopía.

Para lograr un cumplimiento voluntario, previamente, toca a los Estados establecer metas claras de hacia dónde quieren llegar como país, y asumir (todos los actores sociales) el compromiso de colaborar con dichas metas, tomar conciencia sobre el estado de necesidad y carencias más básicas de las zonas más pobres y velar por su atención, llevar a cabo una verdadera política de tolerancia cero contra la corrupción, elegir autoridades cualificadas y eficientes para administrar el gasto y, sobre todo, reivindicar los valores sociales como la honestidad, equidad, tolerancia y cooperación.

IV. "ENFOQUE RETRIBUTIVO" - MODELO PROPUESTO.

La mayoría de las administraciones tributarias (por no decir todas), parten del entendido de que la coacción es el fundamento de la tributación. Pero, y si se añadiese la variable "beneficio directo o personal", ¿el resultado en la recaudación sería el mismo?

De acuerdo con la Real Academia Española, retributivo es un adjetivo que se refiere a la virtud o facultad de retribuir. El término retributivo proviene de la palabra retribución que tiene origen en el latín retributio, que es un término que permite nombrar al pago, estímulo, dispendio, reembolso o gratificación que una persona recibe

por una determinada tarea o acción. En el ámbito teórico tributario no existe una definición para el concepto retributivo, salvo el desarrollado por el principio del beneficio que se deriva del principio de contraprestación aplicable en las tasas, que se traduce en una contraprestación directa en favor del contribuyente, y no en los impuestos ya que estos suponen prestaciones, de bienes y servicios públicos, generales y no individualizables. Ni el principio del beneficio ni el principio de contraprestación son reconocidos expresamente en la Constitución Peruana.

La idea de contraprestación o beneficio supone una reciprocidad entre la prestación estatal y la correlativa contraprestación. Importa ciertamente para el contribuyente favorecido con la actuación estatal un beneficio tangible traducido en el consumo del referido servicio (Villanueva, 1998, pp.79-80). Los defensores de este principio proponen lograr una equivalencia entre los impuestos pagados por el contribuyente y los beneficios recibidos del Estado; esto es, los impuestos deberían ser proporcionales a la utilidad que cada sujeto obtuviese por los servicios públicos. La lógica es ser una copia de la formación de los precios realizada en la economía privada (Principio del Beneficio) (MAFIUS.COM, 2014).

En sociedades en desarrollo este principio, tal cual fue concebido, no funciona, ya que las desigualdades socio económicas no permitirían que muchas personas de escasos recursos puedan acceder a bienes y servicios públicos, ya que no dispondrían de los recursos necesarios ni suficientes para costearlos, aunque fuesen mínimos; por lo que en estas sociedades se justifica un sistema fiscal de enfoque redistributivo con preponderancia del principio de capacidad de pago. Sin embargo, debe destacarse algunas ventajas derivadas del principio del beneficio. Garantiza una financiación más estable y aporta una mayor percepción en los gestores públicos y los consumidores del coste de los bienes y servicios públicos, además de servir de motivador para el pago de impuestos, tanto para los que pagan y los que no lo hacen.

Es evidente que el ius imperium es insuficiente para incrementar la recaudación y que la difusión de cultura y conciencia tributaria son acciones de resultados a largo plazo, considerando que den resultados. De acuerdo con las teorías del comportamiento humano, el hombre actúa movido o motivado por necesidades que pueden ser de naturaleza fisiológica, biológica y social. Considerando esta naturaleza del ser humano se hace necesario integrar los impuestos con beneficios personales, es decir establecer la relación entre el impuesto pagado y el beneficio recibido de forma tal que pueda materializarse e individualizarse. Dotar al impuesto, o a algunos impuestos, de una función retributiva.

La cuestión entonces sería definir si la inclusión de un sistema retributivo resultaría aceptable por los contribuyentes. ¿Cuán o cuánto está dispuesto a pagar una persona en una situación que no recibe un beneficio directo, frente a otra en la que sí recibiría un beneficio personal? Las teorías sobre el comportamiento humano nos dan la respuesta: una persona estará más dispuesta a pagar, incluso más impuestos, cuando perciba un beneficio.

En la encuesta para el trabajo de investigación sobre cultura tributaria y evasión fiscal de trabajadores independientes realizada en el departamento de Puno en el 2014

(Huacho, 2014, p.148), se incluyó la siguiente pregunta: ***¿Qué le gustaría a usted que el Estado hiciera o le brinde como incentivo por el pago de sus tributos?*** Los resultados fueron los siguientes:

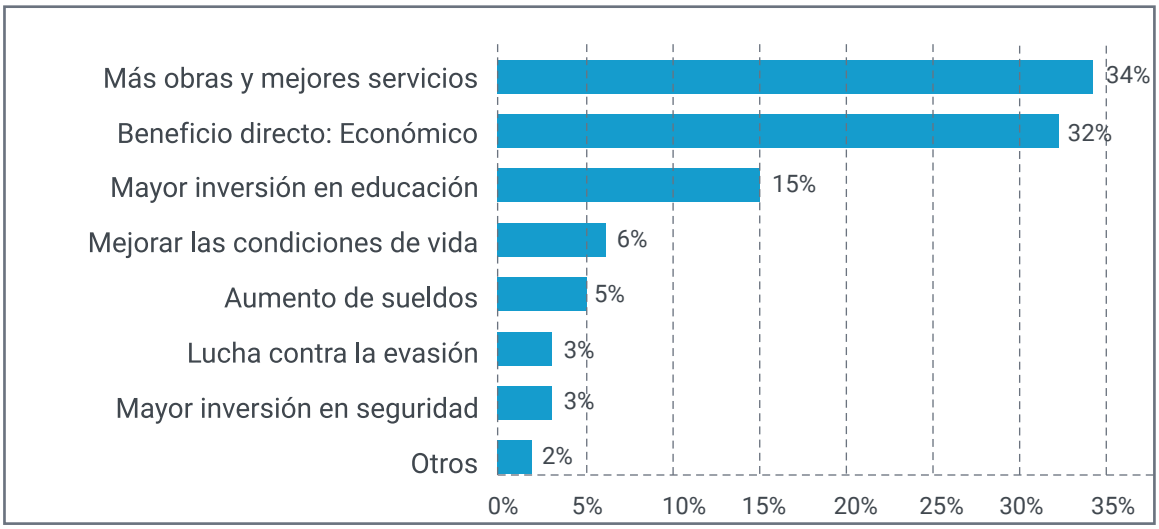


Figura 1. Cómo se debería invertir los recursos públicos, según encuesta.

Fuente: Huacho (2014).

El 32% de los encuestados espera un beneficio directo, que podría manifestarse a través de créditos o deducciones en otros tributos o servicios, o el acceso a beneficios que el Estado ofrece como becas de estudio, entre otros. Los encuestados manifestaron: "les gustaría sentir que sus tributos sirven para algo".

Entonces, el principio del beneficio desde un enfoque retributivo aplicado dentro de un marco normativo con acciones, objetivos y métodos definidos, que dan lugar a la compensación o recompensa directa e individualizada, constituiría una alternativa viable para motivar el pago de impuestos y mejorar la recaudación fiscal.

V. MODELOS IMPOSITIVOS CON ENFOQUE RETRIBUTIVO EN PERÚ.

5.1 NRUS y SIS Emprendedor.

El Seguro Integral de Salud – SIS es un seguro de salud para que los ciudadanos puedan atenderse de manera gratuita en todos los centros de salud públicos. En principio estaba destinado a personas de escasos recursos económicos. A la fecha existen 16 millones 708 mil personas beneficiadas con el SIS subsidiado (SIS, 2017).

La Ley de Presupuesto del Sector Público Nacional del año 2012 incluyó una medida para que las personas inscritas en el Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS) puedan acceder a un seguro médico denominado SIS Emprendedor. Esta modalidad es semicontributiva y el beneficio alcanza al titular del RUC como a sus derechohabientes. La población potencial que podrían afiliarse al NRUS, y por ende acceder al SIS Emprendedor es de 3.5 millones de personas que están en situación de informalidad; sin

embargo, sólo 186 mil personas se encuentran afiliadas al SIS emprendedor, frente a los más de 16 millones que se encuentran en el régimen subsidiado.

De acuerdo con las cifras presentadas por el INEI (2018) para el 2017 la población considerada en situación de pobreza es cerca de 7 millones de personas. Si se tiene en cuenta que el SIS subsidiado tiene por objetivo sólo atender a la población de escasos recursos económicos, se observa que existe un exceso de 9 millones de personas que acceden al beneficio sin corresponderles. En la práctica laboral se encuentran muchos comerciantes de mercados, ferias y centros informales que ya cuentan con el SIS subsidiado, por lo que este beneficio no representa para ellos un motivo para formalizarse; en ese sentido, correspondería evaluar si a la población beneficiada realmente le corresponde el beneficio, antes de acogerlos sin evaluación previa.

5.2 Gastos Adicionales por 3 UIT.

A partir del 01 de enero del 2017 los trabajadores independientes y dependientes pueden considerar gastos adicionales en la determinación del Impuesto a la Renta. Son adicionales, porque la norma anterior sólo establecía que al momento de determinar el impuesto a pagar por rentas de trabajo se deduzcan un monto ascendente a 7 UIT; sin embargo, con la reciente modificación, se adiciona un monto por deducir de 3 UIT como máximo. Los gastos adicionales mencionados, son los siguientes:

- Arrendamiento y/o subarrendamiento de bienes inmuebles, hasta el 30%.
- Intereses por crédito hipotecario de primera vivienda hasta el 100%.
- Servicios de médicos y odontólogos que califiquen como rentas de cuarta categoría, hasta el 30%.
- Otros servicios que califiquen como rentas de cuarta categoría tales como: abogado, analista de sistema de computación, arquitecto, enfermero, entrenador deportivo, fotógrafo, entre otros, hasta el 30%.
- Aportaciones al seguro social de salud de trabajador del hogar, hasta el 100%.

Este beneficio si bien no constituye una retribución directa para los contribuyentes, aceptar la deducción de gastos personales de salud, vivienda y otros servicios, constituiría el primer paso para un enfoque retributivo, ya que con ello se alienta la formalización de trabajadores independientes y dependientes que anteriormente no declaraban o declaraban menores ingresos, por considerar que no existía una medida de reconocimiento de gastos reales en los que incurren los contribuyentes de cuarta y quinta categoría, a diferencia de los de tercera que si pueden deducir gastos. Asimismo, esta deducción permite que los contribuyentes de cuarta y quinta categoría se involucren en el proceso de formalización, toda vez que para que sus gastos sean reconocidos es necesario que estos cuenten con los respectivos documentos sustentatorios, por lo que esta medida alienta a los consumidores a exigir a sus proveedores de servicios la emisión de comprobantes de pago.

5.3 Obras por Impuestos.

Es una herramienta de política que no tiene antecedentes en otros países. La Ley N.° 29230, Ley que Impulsa la Inversión Pública Regional y Local con Participación del Sector Privado, publicada el 20 de mayo de 2008, constituye una forma de pago de impuesto a la renta por el que las empresas pueden optar y en lugar de pagarlo en efectivo, se paga a través de la ejecución de un proyecto de obra pública en una localidad municipal, regional o universidad pública hasta por un 50%.

Para acceder a este mecanismo la empresa privada selecciona un proyecto de su interés de la lista priorizada por los gobiernos regionales, gobiernos locales o universidades públicas. Pueden participar en los procesos de selección para el financiamiento y/o ejecución de los proyectos las personas jurídicas nacionales o extranjeras, incluidas aquéllas que hayan suscrito contratos o convenios de estabilidad, que cumplan con los requisitos legales, técnicos y económicos que se establezcan en las Bases del proceso de selección. Los proyectos en los que se pueden participar son: salud, educación, agua y saneamiento, infraestructura vial local, infraestructura de transporte regional, infraestructura de riego, limpieza pública, energía y telecomunicaciones, turismo, esparcimiento, orden público y seguridad, cultura, pesca, ambiente, protección y desarrollo social, justicia y otros como locales institucionales, pequeños terminales terrestres, teatros, mercados de abastos y mercados mayoristas. Desde el 2009 a julio de 2018 existen 97 empresas que han suscrito convenios de obras por impuestos (Proinversión, 2018).

Este mecanismo si bien no constituye una retribución directa para los contribuyentes (empresas) por el pago de sus impuestos, les da la posibilidad de que dicho pago se efectúe mediante la ejecución de una obra pública, lo cual promueve la inversión y el empleo. Admitir el pago de impuestos mediante otros mecanismos que no son dinero en efectivo constituyen una forma también de enfoque retributivo, ya que le da la posibilidad al contribuyente de pagar sus impuestos mediante la realización de actividades que son propias o están vinculadas al giro de su negocio; es decir, se admite la posibilidad del pago en especie considerado en la legislación civil. Además del beneficio del descuento en el pago del Impuesto a la Renta, le permite a la empresa privada mejorar su imagen corporativa para competir por otras obras y potencia el desarrollo de sus programas de responsabilidad social y desarrollo local.

5.4 Asignación de Recursos por Eliminación de Beneficios Tributarios.

Mediante la Ley N.° 27037 - Ley de Promoción de la Inversión de la Amazonía, se concedió una exoneración temporal del IGV con la finalidad de incentivar la inversión privada en dichas zonas; sin embargo, al verificarse que la finalidad buscada no fue obtenida en la Región San Martin, se procedió a dejar sin efecto dichas exoneraciones mediante la Ley N.° 28575 - Ley de Inversión y Desarrollo de la Región San Martín y Eliminación de Exoneraciones e Incentivos Tributarios del 5 de julio de 2005, la cual tiene por objeto el incremento de la inversión pública del Gobierno Regional de San Martín, así como el mantenimiento de su infraestructura prioritaria mediante el uso de los ingresos que se generen a partir de la eliminación de los incentivos o exoneraciones

tributarias. Los ingresos a favor del Gobierno Regional de San Martín no serán menores de 45 millones de soles al año y se actualizarán anualmente utilizando el deflactor implícito del Producto Bruto Interno (PBI). Este importe será depositado a nombre del Gobierno Regional de San Martín, en la cuenta recaudadora de un fideicomiso administrado por la Corporación Financiera de Desarrollo - COFIDE como fiduciario, actuando el referido Gobierno Regional como fideicomitente.

Este modelo constituye un enfoque retributivo, toda vez que una región o comunidad opta por renunciar a sus beneficios tributarios y asumir el pago de sus impuestos a cambio de la trasferencia de mayores recursos para la ejecución de obras públicas en beneficio de la población local. Si bien el beneficio no es individualizado por contribuyente, el modelo permite identificar a una determinada comunidad en beneficio de quienes residen en ella.

VI. MODELAMIENTO DE NUEVAS FIGURAS FISCALES CON ENFOQUE RETRIBUTIVO.

A continuación, se presentan modelos de figuras fiscales con enfoque retributivo que podrían implementarse dentro de un sistema tributario a fin de incrementar la recaudación y reducir la evasión fiscal.

6.1 SIS Contributivo Independiente.

A. Finalidad y Alcances:

El SIS contributivo independiente tiene como objetivo ampliar la base tributaria e incentivar la formalización de contribuyentes que se dedican de forma individual e independiente a la realización de alguna profesión, arte, ciencia u oficio; a través de la declaración y pago de impuestos, así como establecer incentivos para que las personas naturales domiciliadas exijan comprobantes de pago permitiendo la deducción de gastos de las rentas del trabajo.

Asimismo, este sistema permitirá inculcar en las personas la importancia de contribuir con el Estado para acceder a los servicios públicos, en este caso los servicios de salud.

B. Personas Comprendidas:

Trabajadores independientes afectos a rentas de cuarta categoría.

C. Impuestos Comprendidos:

Impuesto a la Renta de cuarta categoría.

D. Acogimiento:

Para acogerse al SIS Contributivo Independiente bastará con acreditar la presentación y el pago del impuesto a la renta anual. La SUNAT será la encargada de remitir la relación de contribuyentes que presentaron su declaración jurada anual y el pago respectivo a cada ejercicio gravable para su afiliación automática y gozará de los beneficios sin realizar pago adicional. La vigencia de atención será de un año calendario.

E. Beneficios:

La cobertura de salud será la misma que para el SIS emprendedor.

F. Disposiciones Adicionales:

Primero: Establecer como monto fijo de inafectación para rentas de cuarta categoría el importe de S/ 24,000.00 al año, el cual podrá recalcularse de acuerdo con los índices económicos. Se requiere la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sustento: *Actualmente el tramo de inafectación del Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categoría es de 7 UIT (S/ 28,350.00 para el 2017 y S/ 29,050.00 para el 2018), este incremento en el monto de exención hace que año tras año más contribuyentes dejen de pagar impuestos. Al establecer un monto fijó de inafectación (S/ 24,000.00) se lograría que los contribuyentes que pagan impuestos en un determinado ejercicio fiscal también contribuyan en el siguiente, asegurando la recaudación en este tramo.*

Además, se tiene que la exención fiscal en el nivel de ingresos en Perú es mucho mayor al de otros países de Latinoamérica; por ejemplo, en Perú es de 1.4 del PBI per cápita, mientras que en Chile es de 0.8, en México de 0.7 y en Uruguay es de 0.6 (CEPAL, 2017), lo cual deja al margen a un gran número de contribuyentes para no pagar impuestos.

Se propone el importe de S/ 24,000.00 como monto infecto al año que equivalen a S/ 2,000.00 al mes, por corresponder este importe al quinto quintil por encima de la línea de pobreza y corresponde a las personas que pueden acceder sin complicaciones a la canasta alimentaria y no alimentaria. Según información del INEI alrededor de 3 millones 600 mil personas pertenecen a este quintil (INEI, 2018).

Segundo: Incluir el 5% como tasa progresiva acumulativa mínima a las ya existentes. Se requiere la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta. Las tasas quedarían de la siguiente manera:

Cuadro N.º 1: Tasas Impositivas para la Renta Neta de Trabajo

Suma de la Renta Neta de Trabajo y de la Renta de Fuente Extranjera	Tasa
Hasta 2 UIT	5%
Más de 2 UIT hasta 5 UIT	8%
Más de 5 UIT hasta 20 UIT	14%
Más de 20 UIT hasta 35 UIT	17%
Más de 35 UIT hasta 45 UIT	20%
Más de 45 UIT	30%

Fuente: Elaboración propia. (2018).

Sustento: Al reducir el tramo de inafectación se incluirá alrededor de 3 millones de contribuyentes en el pago de impuestos, quienes verán sus ingresos más disminuidos si se les aplica la tasa vigente de 8%, por lo que a esntos nuevos obligados resulta necesario afectarlos a una tasa mínima de 5%, con la cual se lograría una recaudación adicional aproximada de 432 millones de soles, como se observa en el siguiente cuadro:

Cuadro N.º 2: Determinación del Impuesto a la Renta Personas Naturales

	ESCENARIO 1		ESCENARIO 2		ESCENARIO 3	
	Actual	Propuesto	Actual	Propuesto	Actual	Propuesto
Ingreso mensual	2600	2600	2800	2800	3100	3100
Ingreso anual	31200	31200	33600	33600	37200	37200
Deducción 20%	6240	6240	6720	6720	7440	7440
Renta neta obtenida	24960	24960	26880	26880	29760	29760
Deducción 7 UIT/ Monto inafecto	29450	24000	29450	24000	29450	24000
Deducción adicional	0	0	0	0	0	0
Renta imponible	0	960	0	2880	310	5760
Tasa 8% / 5%	0	48	0	144	24.8	288
Recaudación*	S/ 0	S/ 144´000,000	S/ 0	S/ 432´000,000	S/ 74´400,000	S/ 864´000,000

*Calculado sobre 3 millones de contribuyentes

Fuente: Elaboración propia. (2018).

El cuadro nos muestra la determinación del impuesto a la renta en tres escenarios distintos. El escenario 1 comprende un ingreso mensual de S/ 2600, el escenario 2 de S/ 2800 y el escenario 3 de S/ 3100. Según el cálculo del impuesto de acuerdo con el sistema actual, únicamente las personas que perciben ingresos mayores a S/ 3100 pagan impuestos (se debe considerar que sólo el 1.4% de la población percibe este ingreso), en cuyo supuesto el monto de recaudación es mínimo. Aplicar el impuesto de acuerdo con el sistema propuesto, haría que las personas que ganen desde S/ 2600 soles al mes contribuyan. El impuesto asumido por el contribuyente aplicando la tasa del 5% sería de S/ 48 y el monto obtenido en recaudación sería de S/ 144 millones.

En el supuesto de que los nuevos obligados declaren deducción adicional, el monto de la recaudación disminuirá, sin embargo, se habrá logrado alcanzar la finalidad del sistema, toda vez que estos nuevos obligados habrán exigido comprobantes de pago a terceros que les permita la deducción adicional.

Del mismo modo, se habrá logrado inculcar en estos contribuyentes que, para acceder a los servicios públicos, en este caso al sistema de salud, es necesario contribuir con el sostenimiento de Estado.

6.2 Cuenta Retributiva Personal – CRP.

A. Finalidad y Alcances:

La Cuenta Retributiva Personal – CRP tiene como objetivo estimular el cumplimiento de la obligación de emitir, entregar y exigir comprobantes de pago electrónicos por las compras efectuadas o por los servicios recibidos, de esta manera se busca asegurar que el impuesto pagado en dichas transacciones sea declarado y entregado a la Administración Tributaria, contribuyendo con la recaudación y la reducción de la evasión fiscal.

B. Personas Comprendidas:
Personas naturales en calidad de consumidores finales.

C. Impuesto Comprendido:
Impuesto General a las Ventas – IGV.

D. Acogimiento:
A cada persona natural en calidad de consumidor final se le habilitará una Cuenta Retributiva Personal, para el registro de los comprobantes de pago electrónicos solicitados y el depósito del porcentaje del IGV que le corresponde a sus transacciones. La apertura de esta cuenta es automática y de oficio.

E. Cómo Funciona:

1. En cada compra o prestación de servicios el consumidor solicita su comprobante de pago electrónico e informa sus datos de identificación (nombres y apellidos y DNI).

2. El vendedor o prestador del servicio emite el comprobante de pago electrónico con los datos de identificación del consumidor final.

3. El vendedor o prestador del servicio declara y paga el Impuesto General a las Ventas mediante los sistemas de declaración que SUNAT pone a su disposición.

4. SUNAT deposita en la Cuenta Retributiva Personal – CRP el importe correspondiente al 1% del IGV cobrado al consumidor final en cada transacción.

5. El consumidor final podrá utilizar los importes acreditados en su Cuenta Retributiva Personal – CRP para el pago de cualquiera de los tributos administrados por la SUNAT.

6. El consumidor final podrá consultar mediante una clave de acceso al sistema la relación de comprobantes de pago electrónicos que registra y el importe acreditado en su Cuenta Retributiva Personal –CRP.

7. Los montos depositados en la Cuenta Retributiva Personal –CRP que no se agoten durante seis (6) meses consecutivos, luego que hubieran sido destinados al pago de tributos, serán considerados de libre disposición.

8. El consumidor final podrá solicitar la liberación del saldo que quede en la Cuenta Retributiva Personal – CRP para que estos sean trasferidos a una cuenta corriente de libre disponibilidad en la entidad financiera de su preferencia. Las solicitudes deberán presentarse ante la SUNAT dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de los meses de enero y julio, en la forma y condiciones que esta establezca.

F. Beneficios:

Para el consumidor: los consumidores finales dispondrán de un beneficio económico personal por las transacciones de compra o prestación de servicios en los que intervengan, siempre que exijan comprobantes de pago electrónicos.

Para la Administración Tributaria: se obtendrán dos beneficios: 1. Se promoverá la formalización y la ampliación de la base tributaria mediante la inscripción al RUC de nuevos negocios. 2. Se reducirá la evasión tributaria producto de la no emisión de comprobantes de pago, lo cual dará lugar a una mayor recaudación.

Para el Estado: dispondrá de mayores recursos para la realización de obras y prestación de servicios públicos.

G. Disposiciones Adicionales:

Primero: Destinar el 1% del IGV pagado por el consumidor final en cada transacción acreditada con comprobante de pago electrónico como retribución e incentivo por la exigencia de comprobantes de pago. Se requiere la dación de norma con rango de Ley.

La composición del IGV quedaría de la siguiente manera:

15% Para la Administración (IGV propiamente dicho)

2% Para el Impuesto de Promoción Municipal.

1% Para el consumidor o ciudadano.

Sustento: *Actualmente el único incentivo existente que tienen los ciudadanos para exigir comprobantes de pago a sus proveedores es el sorteo de comprobantes de pago que realiza la SUNAT, el cual, incluso, muchas personas desconocen.*

La Cuenta Retributiva Personal – CRP permitirá que todos los ciudadanos exijamos comprobante de pago electrónicos, promoviendo así la formalización, toda vez que las personas optaran por adquirir bienes y servicios sólo de aquellos que cuenten con RUC y estén habilitados a entregar comprobantes de pago.

Asimismo, este sistema permitirá reducir la brecha de veracidad respecto al monto de los ingresos declarados, ya que actualmente los contribuyentes omiten entregar comprobantes de pago para declarar menos ingresos y pagar menos impuestos. Con los comprobantes de pago electrónicos se podrá conocer el importe real de los ingresos.

A su vez, la entrega del 1% del IGV al consumidor no generará perjuicio en la recaudación, sino, por el contrario, la incrementará, toda vez que se eliminará la brecha de veracidad (S/ 16 mil millones proyectada para el 2013 -SUNAT, Nota de Prensa N.° 050-2013). Lo mencionado se puede observar, a modo de ejemplo, en el siguiente cuadro:

Cuadro N.º 3: Determinación del IGV Mensual

	ESCENARIO 1		ESCENARIO 2		ESCENARIO 3	
	Actual	Propuesto	Actual	Propuesto	Actual	Propuesto
Ingreso mensual real	50,000	50,000	150,200	150,200	150,200	150,200
Ventas declaradas	40,000	50,000	99,000	150,200	150,200	150,200
Compras declaradas	30,000	30,000	100,000	100,000	100,000	100,000
IGV ventas	7,200	9,000	17,820	27,036	27,036	27,036
IGV compras	5,400	5,400	18,000	18,000	18,000	18,000
Débito/Crédito	1,800	3,600	-180	9,036	9,036	9,036
1% para el consumidor	0	500	0	1,502	0	1,502
Importe Recaudado	1,800	3,100	-180	7,534	9,036	7,534

Fuente: Elaboración propia. (2018).

El cuadro nos muestra la determinación del IGV en tres escenarios distintos. El escenario 1 comprende un ingreso mensual real de S/ 50,000, pero sólo se declara S/ 40,000 en ventas y en compras un monto menor. El escenario 2 registra un ingreso mensual real de S/ 150,200 pero se declara S/ 99,000 en ventas y en compras un monto mayor. El escenario 3 representa a un contribuyente que ha declarado en ventas el monto real, es decir, no ha omitido ingresos.

Según el cálculo del impuesto de acuerdo con el sistema actual, en el escenario 1 y 2 no se logra recaudar lo que realmente corresponde, es más, incluso en el escenario 2 se determina un crédito fiscal a favor del contribuyente, a diferencia de lo que sucede con el cálculo según el sistema propuesto; en ambos escenarios se logra una recaudación por encima de lo esperado.

Únicamente en el escenario 3, en el cual el contribuyente no ha omitido ingresos, se consigue una recaudación menor a la esperada, debido a que el 1% del impuesto ha sido destinada para el consumidor final, sin embargo, este monto es mínimo en comparación con lo recaudado en los otros escenarios que son la mayoría; por lo que el importe destinado como retribución al consumidor es un costo que se puede asumir en comparación con los resultados que proporciona ya que permite trasparentar los ingresos percibidos.

VII. CONCLUSIONES.

1. La tributación y la evasión fiscal representan, para los Estados, un desafío, un problema que requiere ser solucionado con urgencia. Las teorías y los experimentos sociales concluyen que en el incumplimiento coexisten un conjunto de variables que van desde las características personales, hasta acciones y programas de políticas públicas, de control de la administración y factores externos. El cumplimiento fiscal está íntimamente relacionado con la percepción de la eficiencia en el gasto y la confianza en las autoridades

2. El ius imperium o la coacción resultan insuficientes para incrementar la recaudación y la difusión de cultura y conciencia tributaria son acciones con resultados a largo plazo, por lo que se hace necesario introducir los aportes de las teorías del comportamiento humano sobre la motivación y las necesidades y establecer la

relación entre el impuesto pagado y el beneficio recibido de forma tal que pueda materializarse e individualizarse. Es decir, se hace necesario dotar al impuesto, o a algunos impuestos, de una función retributiva.

3. Un enfoque retributivo entendido como estímulo, dispendio, reembolso, compensación o recompensa directa e individualizada, aplicado dentro de un marco normativo con acciones, objetivos y métodos definidos, constituye una alternativa viable para motivar el pago de impuestos y mejorar la recaudación fiscal, para lo cual se propone el modelamiento del SIS Contributivo Independiente y la Cuenta Retributiva Personal – CRP, como figuras de enfoque retributivo.

VIII. RECOMENDACIONES.

1. Los teóricos concuerdan en que para imponer un modelo tributario optimo primero debe examinarse la eficiencia (las distorsiones que generaría, los recursos para implementarse, los costes administrativos y los costes del cumplimiento). Adicionalmente, un sistema tributario optimo debe considerar la personalidad de sus contribuyentes, establecer claramente los objetivos a alcanzar, si estos serán individuales o grupales, las reglas internas del sistema y el análisis de los resultados.
2. En ese sentido, además de los atributos que debe reunir un buen sistema tributario, un sistema fiscal retributivo debería ser: **Sencillo**: fácil de acceder, fácil de calcular los beneficios y fácil de recabar o gozar de los mismos. **Transparente**: el registro del impuesto pagado y el beneficio obtenido debe estar al acceso de los contribuyentes a través de cuentas personales. **Alcanzable**: no debe ser una utopía. **Escalonado**: ha de contar con diferentes etapas o tramos de beneficios de acuerdo con el sector o ámbito geográfico que se desea promover.

IX. BIBLIOGRAFÍA.

Alligham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics 1*, 323-338.

Arias, R. J. (2010). *Ensayos Sobre la Teoría de la Evasión y Elusión de Impuestos Indirectos.* La Plata, Argentina: Universidad Nacional de La Plata.

Aybar, N., y Cardoza, M. (2014). *Economía del Comportamiento: Cumplimiento Tributario en la República Dominicana.* Dirección General de Impuestos Internos de República Dominicana. Recuperado de http://www.dgii.gov.do/informacionTributaria/publicaciones/estudios/Documents/aybar-cardoza-2014determinantescumplimientotributarioenrd.pdf

Berman, M., y Nevarez, A. (2005). *¿Eludir o Pagar Impuesto? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento.* Recuperado de http://www.politicaygobierno.cide.edu/num_anteriores/Vol_XII_N1_2005/02BERGMAN.pdf.

Carvalho, C. (2013). *Teoría de la Decisión Tributaria*. Lima, Perú: INDESTA - SUNAT.

CEPAL - Naciones Unidas (2017). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible.* Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/41044/10/S1700069_es.pdf

Delgado, L., y Gutierrez, M. (2004). La Utopía del Cumplimiento Fiscal Voluntario. En S. Alvarez García, y P. Herrera Molina, *La Ética en el Diseño y Aplicación de los Sistemas Tributarios* (pp. 145-160). España: Instituto de Estudios Fiscales.

Huacho, Y. (2014). *Cultura Tributaria de Trabajadores Independientes de la OZ Juliaca* (Tesis para optar el Grado de Magister). Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco. Juliaca. Perú.

INEI. (2018). *Evolución de la Pobreza Monetaria 2007-2017.* Informe Técnico. Lima: Instituto Nacional de Estadística e Informática.

MAFIUS.COM. (22 de Febrero de 2014). Principio del Beneficio. *MAFIUS Economía, empresa y finanzas.* Recuperado de https://www.mafius.com/2014/principio-del-beneficio

PROINVERSIÓN. (05 de agosto de 2018). *Obras por Impuestos.* Lima: Agencia de Promoción de la Inversión Privada-Perú. Recuperado de: http://www.obras-porimpuestos.pe/

Real Academia Española (RAE). (05 de setiembre de 2018).Recuperado de http://dle.rae.es

Rivera, R., y Sojo, C. (2005). *Cultura Tributaria en Costa Rica*. FLACSO. Recuperado de: http://sat.gob.gt/ct/portal/index.php%3Foption=com_docman&task=-doc_download&gid=27.

Serra, P. (2000). Evasión Tributaria ¿Cómo Abordarla?. *Estudios Públicos, 80*, 193-228.

SIS. (2017). *Boletín Estadístico Trimestral del Seguro Integral de Salud 2017*. Recuperado de http://www.sis.gob.pe/portal/estadisticas/archivos/boletines/ResumenEjecutivo_2017_01_AL_03.pdf

Timaná, J., y Pazo, Y. (2014). *Pagar o no pagar es el dilema: las actitudes de los profesionales hacia el pago de impuestos en Lima Metropolitana*. Lima: ESAN Ediciones.

Vargas, C. (2010). *El Programa de Cultura Tributaria de Perú. Educación Fiscal y Cohesión Social. Experiencias de América Latina* (87-104). Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.

Villanueva, W. (1998). *El Principio Informador de la Tasa: El Beneficio, El Costo y La Capacidad Contributiva.* Asociación Fiscal Internacional (IFA). Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/64_04_CT22_WVG.pdf

LA DOBLE NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS Y LA NECESIDAD DE SU REGULACIÓN

Edgar Fernando Cosio Jara

RESUMEN

Si el Perú celebró hace casi 200 años su independencia, el Derecho Aduanero como parte independiente del Derecho Tributario apenas tiene 20 años de existencia, sin embargo, la influencia de la norma tributaria en el campo aduanero sigue siendo aún muy intensa y esto se refleja notoriamente en el campo de las Infracciones y Sanciones donde aún no se delimita la frontera entre aquellas infracciones aduaneras que tienen naturaleza tributaria y aquellas que no la tienen, con las consecuencias que ello tienen no sólo para determinar cuál es la norma aplicable y el órgano competente, en esta materia, sino también para la transparencia y la previsibilidad de las decisiones de la administración.

En este artículo analizamos los problemas que aún se suscitan en la materia sancionadora aduanera, problema que trae consigo interpretaciones contradictorias no sólo a nivel de la administración, sino del Poder Judicial y del Tribunal Fiscal, lo cual le quita transparencia al proceso aduanero, constituyendo un tema que en estos tiempos de modificaciones merece ser analizado.

THE DOUBLE NATURE OF CUSTOMS INFRINGEMENTS AND THE NEED FOR REGULATION

Edgar Fernando Cosio Jara

ABSTRACT

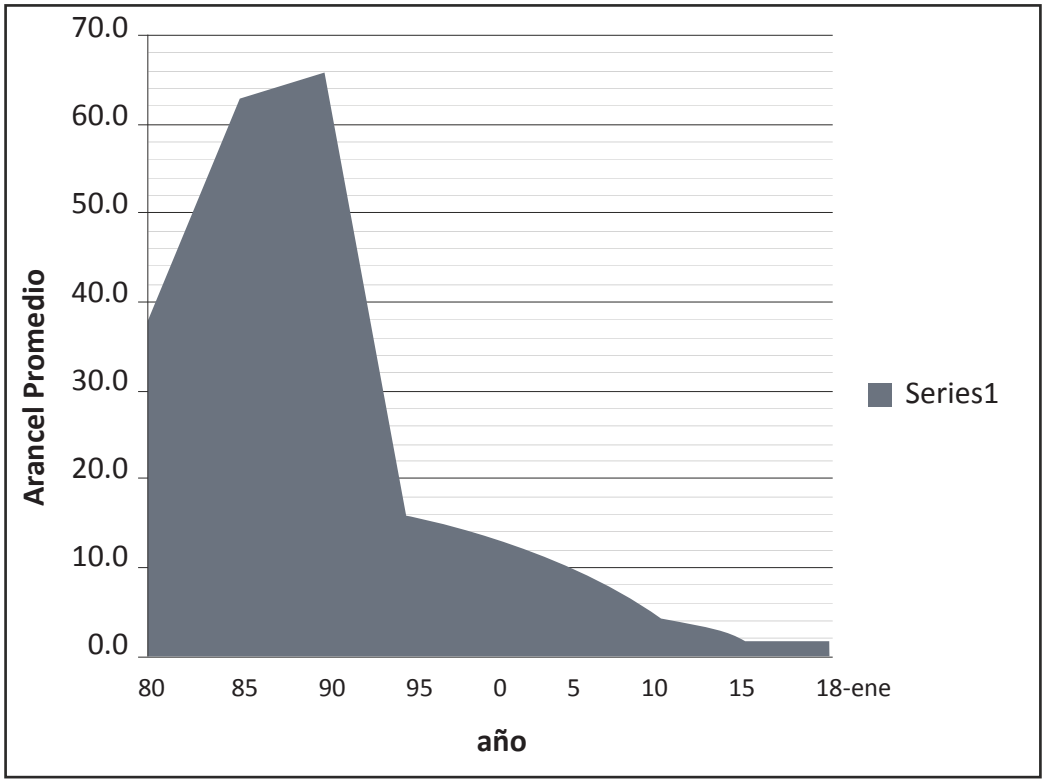
Peru celebrated its independence nearly 200 years ago, however Customs Law as an independent party to Tax Law has barely been in existence for 20 years. The influence of the tax law in the customs field is still very intense and this is notoriously reflected in the field of Infractions and Sanctions where the border, between those customs offenses that have a tax nature and those that do not, has not been delimited yet, so it is difficult to determine which is the applicable norm and the competent body, in this matter. Transparency as well as predictability of management decisions are also affected.

In this article we analyze the problems that still arise in the customs sanctioning matter, an issue that brings with it contradictory interpretations not only at the level of the administration, but also of the Judicial System and the Fiscal Court, which takes away transparency from the customs process, which constitutes a topic that in these times of modifications deserves to be analyzed.

I. NOTA PRELIMINAR: LO ADUANERO Y LO TRIBUTARIO.

Antes de analizar el problema debemos señalar que hace algunos años decir que el Derecho Aduanero era autónomo provocaba sonrisas entre los asistentes a cualquier foro jurídico (tal como lo manifestamos el año 2013 en una revista virtual de estudiantes - http://ius360.com/publico/aduanero/la-autonomia-del-derecho-aduanero), en ese sentido podríamos afirmar que existía unanimidad entre los juristas que lo aduanero no era más que una rama del Derecho Tributario, lo que se evidenciaba porque su institución típica, el aforo o reconocimiento físico, no era más que un acto de determinación de obligaciones tributarias y que el contrabando sólo se sancionaba cuando existían tributos dejados de pagar. En resumen, las aduanas existían sólo para cobrar tributos y en consecuencia su legislación tenía como fin, precisamente ello (Cosio, 2013). Como anécdota el libro más reputado se llamaba Derecho Tributario Aduanero (Anabalón, 1980).

Sin embargo, dicha posición cambió en los últimos 30 años, con el crecimiento exponencial del comercio exterior y junto con este el de las operaciones aduaneras, el máximo ente mundial en la materia, la Organización Mundial de Comercio (OMC), estableció como principio la eliminación de barreras arancelarias y en ese contexto decir que el fin de la aduana era el cobro de tributos comenzó a perder sentido. La evolución de la tasa arancelaria en el Perú, que pasó de promedios superiores al 60% del valor de la mercancía a sólo el 2,2, refleja la nueva realidad (ver cuadro 1).



Cuadro N.° 1 : Evolución del arancel peruano (1990-2018). (Basado en datos del BCR)
Fuente: Elaboración propia. (2018).

Sin embargo, la posición de Anabalón, como acertadamente señala el argentino Barreira (2007, p.66), respondía a una visión tradicional de la aduana, entendida como una oficina estatal encargada de recaudar los aranceles sobre las mercaderías que eran importadas o exportadas. Esta óptica, tendía a ver a la Aduana como un instrumento del Estado acreedor y al importador o al exportador como un deudor, lo que se traducía en un aparato represivo-sancionador aduanero.

Sin embargo, dicha posición fue cambiando y con el tiempo, se fue afianzando una distinta concepción de las funciones del servicio aduanero. Esta concepción se sustenta en que el objeto principal de la aduana radica en el control de la importación y la exportación de las mercaderías, no como una fuente para la recaudación de impuestos sino como un modo de ejecutar la política establecida por el Estado en lo referente al comercio exterior. Esta concepción ve al arancel como una herramienta más, entre otras, utilizada para alentar o desalentar a determinada actividad económica, sobre todo productiva, pasando la actividad recaudatoria a un segundo plano (Barreira, citado en Cosio, 2013).

En ese sentido, como señala el maestro Basaldúa (2007, p.41) este cambio conceptual respondió a que a la aduana a lo largo de la historia se le ha ido asignando funciones adicionales a las originales de vigilar las fronteras para recaudar aranceles y aplicar prohibiciones o restricciones. Así por ejemplo, en una primera etapa, se le encargó las estadísticas de comercio exterior, el cumplimiento de las preferencias arancelarias pactadas en los tratados atendiendo al origen de la mercancía, el fomento de sectores productivos a través de los regímenes aduaneros económicos, la percepción de otros tributos no aduaneros (impuestos internos), la cobranza de derechos antidumping y en tiempos recientes el rotulado y etiquetado correcto de las mercancías importadas, la aplicación de la normativa para impedir el ingreso de mercancía pirata o falsificada, la aplicación de los Tratados de Libre Comercio, el control de los organismos vivos modificados y recientemente la lucha contra el lavado de activos a través del ingreso o salida de dinero.

Como consecuencia de ello ante esta pluralidad de funciones a cargo de las aduanas se pueden identificar en ellas una serie de relaciones jurídicas independientes del nacimiento de una relación tributaria y que, sin embargo, son reguladas por el Derecho Aduanero y no el Derecho Tributario, como es el caso de la relación emergida del ingreso ilegal de moneda extranjera por valores superiores a treinta mil dólares por un ciudadano sospechoso de lavado de activos, donde no ha nacido obligación tributaria alguna o el control a un organismo vivo modificado (como el maíz transgénico) que está exonerado de aranceles e Impuesto General a las Ventas (IGV) pero que se somete a control aduanero por el riesgo que representa para los cultivos naturales equivalentes.

Esta imposibilidad del Derecho Tributario de abarcar al Derecho Aduanero es puesta de manifiesto cuando el contrabando, el delito aduanero por antonomasia, puede configurarse prescindiendo de cualquier incidencia tributaria, como sería el caso de camiones que pagando sus tributos son inmovilizados por antigüedad y luego son retirados del almacén aduanero violentando el control. De donde puede apreciarse que lo que define a las aduanas es su actividad de control y no de recaudación de tributos dado que, si bien la administración debe aplicar todas las restricciones existentes al comercio exterior, estas pueden ser tributarias o no tributarias (Cosio, 2013).

En ese sentido podemos decir, siguiendo a Basaldúa, que la función esencial de las aduanas es la de ejercer el control sobre las mercancías que se importan o se exportan, es decir un control que se realiza fundamentalmente en las fronteras nacionales sobre el tráfico internacional de mercancías (2007, p.42) y en ese sentido, de ese control pueden surgir para los usuarios aduaneros obligaciones de naturaleza tributaria y otras que no la son, pero que en ambos casos deberían cumplirse y en caso de no ser así, sancionadas.

II. POTESTAD ADUANERA Y SANCIONES.

En ese nuevo marco del control aduanero quien durante el desarrollo de una operación de comercio exterior incumple las normas aduaneras de control pone en movimiento el aparato represor del Estado, que ejerce sobre él su *ius imperium* buscando reestablecer el daño ocasionado. Los actos de los usuarios aduaneros que transgreden este orden establecido y los actos administrativos o jurisdiccionales que buscan restituirlo están regulados en la legislación aduanera en su parte penal-sancionadora.

Antes de definir las infracciones aduaneras es pertinente analizar las facultades sancionadoras de las que están dotadas las aduanas como órganos de la administración pública. Si bien algunos países aun defienden el monopolio judicial en la represión de las conductas contrarias a la legislación administrativa, en el derecho europeo y latinoamericano se ha reconocido que el poder punitivo del Estado tiene dos manifestaciones: penal-judicial y administrativa. Esta última, que es la que ejerce la aduana como administración, tiene como único límite la aplicación de penas privativas de la libertad y es a ella a la que nos referimos cuando hablamos de Infracciones aduaneras (separándola del campo punitivo penal que castiga el Poder Judicial y que está referido a los delitos aduaneros).

En el Perú, la Ley General de Aduanas (artículo 164°), al consagrar la Potestad Aduanera sienta las bases para una potestad aduanera sancionadora, esta se encuentra establecida en la Ley de Fortalecimiento de la SUNAT (artículo 5°), aprobada mediante Ley 29816, la cual establece como función de la de la entidad prevenir y reprimir la comisión de delitos aduaneros y el tráfico ilícito de mercancías. Dentro de esa potestad punitiva la SUNAT puede, conforme su ROF (artículo 7° inciso p) sancionar a quienes contravengan las disposiciones legales y administrativas de carácter tributario y aduanero, con arreglo a Ley y esas contravenciones son, precisamente, las infracciones aduaneras.

III. INFRACCIONES ADUANERAS.

Por infracción debemos entender el incumplimiento de una obligación. De acuerdo con el Convenio de Kyoto Revisado (Anexo Específico H: Capítulo 1 Definiciones) “infracción aduanera”, es una violación o supuesta violación de la legislación aduanera.

Respecto a la infracción aduanera si bien la Ley General de Aduanas, al igual

que su predecesora, no incluye una definición, tampoco podemos recurrir a otros antecedentes históricos porque la última ley peruana que la definió (el Decreto Legislativo 722 de 1992) tenía una desafortunada redacción (artículo 185°) que la definía como "toda acción u omisión, desprovista de dolo, por la cual se incumple las disposiciones de ley, su reglamento y demás normas cuya aplicación corresponde a las Aduanas", de lo que podría entenderse que si la acción tenía dolo no era infracción.

Frente a esta absurda situación para definir la infracción aduanera debemos importar la definición de infracción tributaria y decir que es toda acción u omisión que importe una violación de las normas aduaneras (equivalente al artículo 164° del Código Tributario). Sin embargo, no toda violación de normas aduaneras tipificará la infracción habida cuenta que la propia ley asimila el principio de legalidad (artículo 188°) en virtud del cual solo las violaciones de normas expresamente señaladas por la ley son materia de sanción, no procediendo en ningún caso la interpretación extensiva (Villavicencio, 1997, p.40).

De forma tal que, podríamos definir la infracción aduanera como acción u omisión que importe la violación de normas con rango de Ley vinculadas a la determinación de obligaciones aduaneras. Nótese que el término abarca no sólo a la Ley General de Aduanas sino a otros dispositivos que contienen normas cuyo incumplimiento la aduana sanciona, tales como, la infracción administrativa de la Ley de Delitos Aduaneros (Ley 28008), la infracción de violación a la presunción de veracidad del TUO de la Ley 27444, D.S. 006-2017-JUS (artículo 33°), las infracciones por restitución indebida de derechos arancelarios (Ley 29326), las infracciones a la Ley de Lavado de Activos e inclusive algunas infracciones del Código Tributario (artículo 177°) o de otras leyes especiales (ver cuadro 2).

Cuadro N.° 2

Infracciones Aduaneras

INFRACCIONES ADUANERAS QUE NO FIGURAN EN LA LGA
INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA DE LA LEY DE DELITOS ADUANEROS
LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 177.5 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
LA INFRACCIÓN DE VIOLACIÓN A LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD-LEY 27444
LEY 29326: DRAWBACK INDEBIDO
DECRETO LEGISLATIVO 1106: RETENCIÓN DINERO NO DECLARADO POR VIAJERO Y MULTA 30%

Fuente: Elaboración propia .(2018).

IV. CLASIFICACIÓN DE INFRACCIONES: NOCIÓN TEÓRICA.

Si bien las infracciones aduaneras pueden clasificarse de distintas maneras, tales como el tipo de sanción que aplican, o la ley en la cual están contenidas (ver cuadro 2), técnicamente deben clasificarse conforme a su naturaleza. Y en ese sentido,

en materia aduanera, tal como apreciamos *supra* las obligaciones que se generan son de naturaleza tributaria o ajenas a esta. En ese sentido si bien la Ley General de Aduanas no realiza una clasificación taxativa de las infracciones, ella puede inferirse de las referencias que hace en su texto distinguiendo entre infracciones de naturaleza tributaria y de naturaleza administrativa (artículos 205° y 209°).

Dicha distinción reviste importancia, por cuanto las primeras se determinan e impugnan a través de los procedimientos regulados por el Código Tributario, que es de aplicación supletoria en Aduanas (Ley General de Aduanas: Disposición Complementaria Segunda) y las otras de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General. Sobre esta clasificación, el Tribunal Fiscal, mediante jurisprudencia obligatoria estableció en su oportunidad una distinción separando las infracciones aduaneras vinculadas a la obligación tributaria de las que no lo eran:

> (...) *las multas que no se extinguen tienen como característica fundamental que son aplicables a infracciones administrativas independientes de la obligación tributaria, de donde se deduce que las infracciones que motivaron la aplicación de estas multas deben constituir acciones u omisiones que no afectaron a ninguno de los elementos de la obligación tributaria, tales como el nacimiento de ésta; la determinación de los sujetos activo y pasivo y de la obligación tributaria desde su base imponible, tasa alícuota, cálculo de los tributos; las exoneraciones, las inafectaciones, las suspensiones y la garantía, así como cualquier otro elemento que tenga incidencia en la aplicación de los tributos … y son aquellas que han sido impuestas por las infracciones tipificadas en los artículos siguientes: artículo 197° inciso e) (sólo el supuesto de impedir las labores de inspección o de reconocimiento) e inciso f) de la Ley General de Aduanas y los artículos 318° y 321° incisos a), b), c), d), e), f), g), h), i), j), k), l) del Reglamento de la Ley General de Aduanas* (...). (De acuerdo a las citadas normas no eran infracciones administrativas las aplicables a los encargados del almacenamiento, que no entregaban la conformidad por la mercancía recibida dentro del plazo establecido, o no den aviso del abandono, así como de los casos de pérdida o daños -previstas también en el artículo 197° inciso e)- y si eran infracciones administrativas: el caso del agente de aduanas que no se presente a reconocimiento, incumplimiento en el plazo del traslado a depósito, por uso indebido de carné, no renovar o adecuar la garantía oportunamente o no mantener los requisitos de infraestructura, según las disposiciones reglamentarias que entonces tipificaban las infracciones). **(Resolución N.° 757-97-Sala de Aduanas - Jurisprudencia de observancia obligatoria).**

Dicha distinción fue recogida por el reglamento de la anterior Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo 809 la cual establecía:

> ***Artículo 169°.***- *La Superintendencia Nacional de Aduanas, de conformidad con el Artículo 110° de la Ley, resolverá en última instancia administrativa, las apelaciones contra los actos de la administración que impongan sanciones de multa, suspensión, cancelación o inhabilitación en los casos a que se refieren los incisos c), numerales 3, 5 y 6 e inciso d), numerales 2, 3, 4 y 5 del Artículo 103°, así como los Artículos 105°, 106°, y 107° de la Ley.* **Decreto Supremo N.° 121-96-EF (Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo 809).**

Lamentablemente, la ley vigente guardó silencio sobre este tema, ello exige en la actualidad una labor interpretativa de los órganos resolutores y la doctrina, para llenar este vacío legal , lo cual, constituye una problemática en la medida que en ésta área del derecho (Derecho Penal, en este caso sancionador) rigen los principios de legalidad (sólo por ley se pueden establecer sanciones) y de tipicidad (las infracciones deben estar previstas taxativamente en la norma y esta proscrita la interpretación extensiva) y las decisiones que se adopten podrían afectar la previsibilidad y transparencia en las decisiones de la administración aduanera.

En base a lo señalado las infracciones aduaneras por su naturaleza se clasificarían en: infracciones tributarias e infracciones administrativas (no tributarias) y es precisamente esta distinción la que hace la propia Ley la cual establece lo siguiente:

> ***Artículo 209°.- Sanciones administrativas***
> *Las sanciones administrativas de suspensión, cancelación o inhabilitación del presente Decreto Legislativo que se impongan serán impugnadas conforme a la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.*
> *Las sanciones administrativas de multa del presente Decreto Legislativo que se impongan serán apelables al Tribunal Fiscal.*

En ese sentido puede apreciarse que, por mandato legal, independientemente de las circunstancias particulares de cada caso, la Ley considera administrativas todas aquellas infracciones sancionadas con suspensión, cancelación o inhabilitación y, además, reconoce que existen infracciones sancionadas con multa que tienen naturaleza administrativa y que pueden apelarse ante el Tribunal Fiscal (sin embargo, no define cuáles son las que se constituyen en la causa del problema).

Partiendo de esa distinción teórica (ante la falta de norma expresa) la problemática no se encuentra en aquellas infracciones de naturaleza tributaria, en las cuales es aplicable la Ley General de Aduanas y supletoriamente el Código Tributario siendo todas apelables ante el Tribunal Fiscal, sino en aquellas infracciones que vamos a considerar administrativas, donde corresponderá determinar la ley aplicable y el tribunal competente, como pasaremos a analizar.

4.1 Las Infracciones Tributario-Aduaneras.

Respecto a las infracciones aduaneras de naturaleza tributaria el Tribunal Fiscal las denominaba **infracciones vinculadas a la determinación de la obligación tributaria,** entendiéndose como tales toda acción u omisión que afecta algunos de los elementos de la obligación tributaria. Se entiende que ingresan aquí todas las infracciones cometidas en el desarrollo de las destinaciones aduaneras de ingreso o salida de mercancías e inclusive en la etapa de manifiestos, teniendo en cuenta que el fenómeno de la importación es el principal supuesto de nacimiento de la obligación tributaria y en el caso de la exportación el tema tributario tiene incidencia por la existencia de beneficios.

También comprende la infracción administrativa de contrabando, en la medida que directa o indirectamente los tipos penales que la configuran están vinculados al nacimiento o determinación de obligaciones tributarias (las cuales incluso se

aplican como referentes para fijar el monto de las multas), conforme lo estableció la Administración (Informe 131-2013-SUNAT/4B4000) al señalar que "la infracción administrativa vinculada a los delitos aduaneros, contemplada en el artículo 33° de la LDA es de naturaleza tributaria y en consecuencia las sanciones que se apliquen por su comisión, comparten tal naturaleza".

Tal como hemos señalado *supra* en las infracciones aduaneras de naturaleza tributaria se aplica supletoriamente el Código Tributario y, como consecuencia de ello:

1. Se aplican los principios de legalidad y tipicidad que contempla la Ley General de Aduanas (artículo 188°) es decir: "Para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización" y "No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma".

2. Los tipos infraccionales se determinan objetivamente (Ley General de Aduanas: artículo 189°) , salvo los supuestos no sancionables contemplados en el artículo 193° (modificado por Decreto Legislativo 1433)

3. Resultan aplicables los principios del Código Tributario (artículo 171°), es decir: non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios como el de irretroactividad (artículo 168°).

A estas tres características el Decreto Legislativo 1311 (Quinta Disposición Complementaria Final) agregó una cuarta, que es la no aplicación de los principios sancionadores de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en ese sentido dispuso que la SUNAT se sujetará a los principios de la potestad sancionadora previstos en el Código Tributario (artículos 168° y 171°) no siéndole por tanto aplicable los principios contenidos en la norma administrativa (artículo 246°), con lo que excluyó de este campo los principios de razonabilidad y retroactividad benigna (ver en letras cursivas cuadro 3).

Cuadro 3: Principios del Derecho Sancionador
Fuente: Artículo 246° del TUO de la LPAG.

4.2 Las Infracciones Administrativas.

En base a la clasificación de infracciones dada en su momento por el Tribunal Fiscal, tenemos que existe un grupo de infracciones aduaneras llamadas administrativas (para diferenciarlas de las tributarias).

La jurisprudencia obligatoria (RTF 757-97) decía que son aquellas *acciones u omisiones que no afectan a ninguno de los elementos de la obligación tributaria tales como el nacimiento de esta, la determinación de los sujetos pasivo y activo, su base imponible, tasa alícuota, cálculo de los tributos, las exoneraciones, las inafectaciones, las suspensiones y la garantía aduanera; así como cualquier otro elemento que tenga incidencia en la aplicación de los tributos*.

Estas infracciones conforme la propia Ley General de Aduanas (artículo 209°) tienen 3 características que las distinguen de las tributarias:

1. No están vinculadas a la determinación de obligaciones tributarias (para el Tribunal Fiscal no están vinculadas al despacho aduanero).

2. Siguen las reglas de la Ley del Procedimiento Administrativo General y por ende se someten a los principios del Derecho Administrativo Sancionador (TUO de la LPAG: artículo 246°).

3. Son apelables ante la propia administración (Ley General de Aduanas: artículo 209°) con excepción de aquellas sancionadas con multa (competencia del Tribunal Fiscal).

Aquí entrarían las infracciones aplicables a los operadores de comercio exterior y sancionadas con multa por el incumplimiento de sus obligaciones formales previstas en la Ley General de Aduanas u otros dispositivos, e incluyen, por mandato legal, a todos los tipos infraccionales sancionados con suspensión, cancelación e inhabilitación.

En concordancia con lo señalado, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal otorga la calidad de infracciones administrativas a:

1. Los derechos antidumping, compensatorios o salvaguardas.

2. Las sancionadas con multas por violación a la presunción de veracidad, aplicables por la presentación de documentación adulterada en los procesos de fiscalización y sobre las cuales el Tribunal Fiscal se negó a asumir competencia (Resolución 4317-A-2011).

3. Las infracciones sancionadas con suspensión, cancelación o inhabilitación de los Operadores de comercio exterior y algunas multas formales contempladas en la Ley General de Aduanas.

4. La multa por el 30% del valor no declarado aplicada a toda persona nacional o extranjera que ingrese o salga del país con moneda extranjera por suma superior a los US$ 10 mil dólares americanos.

No obstante lo antes señalado, la clasificación otorgada por el Tribunal Fiscal y que en su momento (1997) fue jurisprudencia obligatoria no fue desarrollada posteriormente, ya que se trata de una jurisprudencia que rigió para el Decreto Legislativo 722 y posteriormente se dieron dos leyes aduaneras que cambiaron los tipos y no hicieron eco a esta división. En ese sentido el propio Tribunal señaló que teniendo en cuenta que los acuerdos de sala plena, productores de jurisprudencia obligatoria, recién se iniciaron el año 2001 era necesario depurar aquellos precedentes de observancia obligatoria emitidos entre los años 1994 y 2000 que no serían aplicables para definir y/o resolver las controversias pendientes en dicho momento y aquellas que pudieran presentarse en futuro (Acuerdo de Sala Plena 15-2014) decidió eliminar de su lista de jurisprudencias obligatorias a la RTF 757-97 con lo cual la definición de infracciones administrativas como aquellas no vinculadas a la determinación de obligación tributaria y que incluían las aplicadas con ocasión del despacho o de las formalidades previas a él, dejó de ser un criterio de observancia obligatoria para la administración.

Siendo ello así, no existiendo norma legal ni jurisprudencia que defina que infracciones aduaneras son administrativas y cuales son tributarias, ha quedado en manos de la doctrina y de la administración a través de sus órganos de aplicación la delimitación de tal marco teniendo como único sustento el mencionado artículo 205° de la Ley.

Sobre el particular la actual Intendencia Nacional Jurídica Aduanera emitió una clasificación no oficial de dichas infracciones que puede ser materia prima para una futura norma de alcance general (Memorándum Electrónico 00106-2011-3B3000 de la Gerencia de Gestión de Recaudación Aduanera de la IFGRA).

V. PROBLEMAS DERIVADOS DE LA FALTA DE UNA CLASIFICACIÓN.

Como consecuencia de la falta de norma que distinga que infracciones aduaneras son administrativas y cuales son tributarias y la falta de una jurisprudencia vinculante, en la actualidad la distinción entre la naturaleza de ambas normas presenta una serie de problemas, que pasamos a detallar:

5.1 La Aplicación de los Principios de la Ley 27444 vs. Principio de Objetividad.

En este caso, por mandato del Decreto Legislativo 1311, para aquellas administraciones que cuentan con norma especial (como la SUNAT cuyos procedimientos los regulan el Código Tributario y la Ley General de Aduanas) no les resultan aplicables los principios contenidos en la Ley del Procedimiento Administrativo que resulten contrarios a su propia normatividad, en ese sentido, para el caso de las infracciones y sanciones, no rigen los Principios del Derecho Administrativo Sancionador (TUO de la LPAG: artículo 246°) y, eso se traduce en que solo rigen los principios contenidos en el Código Tributario y la Ley de Aduanas, lo que significa –básicamente- objetividad en la aplicación y no retroactividad.

En ese sentido, respecto a la objetividad, si bien la Ley de Aduanas en su texto original la asumía como un dogma y sólo admitió posteriormente (Decreto Legislativo 1235 del año 2015) la evaluación de los hechos y circunstancias para el caso de las sanciones administrativas de suspensión, cancelación e inhabilitación mas no así para las multas, con las modificaciones efectuadas en el Decreto Legislativo 1433 (artículo 194°) ello se ha solucionado en parte ya que dicha evaluación se ha generalizado para todo tipo de infracciones a efectos de establecer circunstancias atenuantes y agravantes de responsabilidad.

No obstante, si nos remitimos al TUO de la LPAG en ella se admiten casos de infracciones donde por aplicación de los principios de causalidad, culpabilidad y razonabilidad (que no están en el Codex Tributario y en la Ley) no sólo se atenúan las sanciones sino se pueden eximir.

Así, en base al numeral 3 del artículo 246° del TUO de la LPAG (D.S. 006-2017-JUS) se establece que en mérito del principio de razonabilidad "(...) l*as sanciones a ser aplicadas deberán ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción (...)*", debiendo observar entre otros criterios:

a) la gravedad del daño al interés público y/o bien jurídico protegido;
b) el perjuicio económico causado;
c) la repetición y/o continuidad en la comisión de la infracción;
d) las circunstancias de la comisión de la infracción;
e) el beneficio ilegalmente obtenido; y
f) la existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor.

En estos casos el Tribunal Constitucional (Sentencias 2192-2004-AA/TC y 535-2009-PA/TC) ha señalado que la Administración al imponer una sanción, no puede limitarse a realizar un razonamiento mecánico de aplicación de normas que pudiese generar el desborde de su actuación represiva, sino que adicionalmente, debe efectuar una apreciación razonable de los hechos acaecidos y siempre en relación al interés público; no siendo aceptable afectar innecesariamente la esfera jurídica del administrado, cuando resulte claro de los hechos que la imposición de una sanción es innecesaria, inadecuada o desproporcionada, por no responder a la satisfacción del cometido de la norma o los fines públicos tutelados.

Así, por ejemplo, si una multa de un operador por no mantener los requisitos exigidos para la autorización (artículo 192° inc. a) de la LGA), como sería dejar una computadora malograda en el área para el funcionario aduanero o tener un extinguidor vencido el día anterior y cuyo mantenimiento se pidió ese mismo día y demoró en efectuarse porque el proveedor no cumplió con enviar oportunamente al técnico conforme lo pactado, si tiene la naturaleza de multa administrativa podría eximirse de sanción, lo que no sucedería en una multa de naturaleza tributaria, donde basta que se produzca la comisión de la infracción para que se aplique la sanción (objetividad).

En ese orden de ideas, la exención de una sanción por no resultar razonable su aplicación que resultaría válida en una infracción de naturaleza administrativa pero no podría aplicarse cuando nos encontremos frente a una infracción tributaria,

debido a que en esta última las infracciones se determinan objetivamente y no cabe la evaluación de los hechos y circunstancias (salvo para una eventual atenuación).

5.2 La Irretroactividad de la Ley Tributaria y el Principio de Retroactividad Benigna.

En el tema de la aplicación de la norma sancionadora que es modificada por otra, definir si una infracción es de naturaleza tributaria o administrativa cobra singular importancia ya que la Ley General de Aduanas (artículo 190°) consagra la irretroactividad al señalar que "*Las sanciones aplicables a las infracciones del presente Decreto Legislativo son aquellas vigentes a la fecha en que se cometió la infracción", lo cual es ratificado por* el Código Tributario (artículo 168°) al señalar que "*Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución*".

Este criterio establecido por las leyes especiales que aplica la Administración Tributaria se contradice con lo dispuesto por el numeral 5) del artículo 246° del TUO de la LPAG el cual establece a la letra lo siguiente:

> *Artículo 246°.- Principios de la potestad sancionatoria administrativa (…)*
> *5) Irretroactividad.- Son aplicables las disposiciones sancionatorias vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables (...)*

Como puede apreciarse el texto de la norma transcrita extiende para el campo de las sanciones administrativas, la aplicación de la retroactividad benigna, reconocida por la Constitución (artículo 103°) sólo para el ámbito penal, asumiendo la posición doctrinaria y jurisprudencial según la cual la potestad sancionadora administrativa del Estado no puede desprenderse de la potestad punitiva del Estado en general y, en consecuencia, es de naturaleza penal por lo que le resulta aplicable este principio.

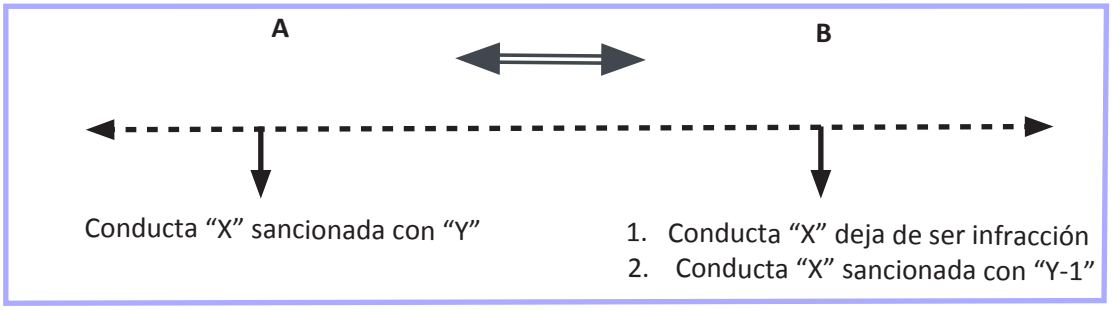
Como consecuencia de este principio para que, frente a un ilícito aduanero, de naturaleza administrativa y no tributaria, pueda aplicarse la ley más benigna, la conducta sancionada debería poder repetirse en el tiempo, presentándose cualquiera de las siguientes situaciones:

a) Que exista una conducta considerada como infracción sancionable en un momento "A", la misma que deja de ser calificada como infracción en un momento "B", pudiéndose realizar a partir de dicho momento libre de cualquier tipo de sanción.
b) Que la conducta considerada como infracción con determinada sanción en un momento "A", tenga una disminución en la sanción aplicable a partir del momento "B".

El siguiente cuadro grafica esta situación:

Cuadro N.° 4: Retroactividad Benigna

Fuente: SUNAT/342000



En los supuestos antes mencionados, conforme ha señalado la Administración, opera la retroactividad benigna para los casos que las sanciones administrativas se encuentren en trámite, o inclusive en etapa de ejecución, de tal manera que se aplicará el nuevo tratamiento más favorable a la conducta que se dio en el momento "A" y se repite en el momento "B" sin sanción o con menor sanción, por haber dejado de ser calificada como infracción o con una sanción más favorable, aplicación retroactiva que se sustenta en el supuesto de que la disminución o despenalización de la conducta es un indicador que la sanción prevista con anterioridad a la misma era desproporcionada o no resultaba justa (Informe 07-2012-SUNAT-2B4000).

Como consecuencia de ello, si yo aplico la retroactividad benigna las sanciones aplicadas en el marco del ordenamiento legal aduanero anterior detectadas, determinadas y acotadas durante su vigencia, si bien en su oportunidad cumplieron con el principio de legalidad, encontrándose correctamente emitidas, una vez que entra en vigencia una norma modificatoria a favor del usuario aduanero esta deviene en inaplicable por efecto de la retroactividad benigna (Informe 69-2011-SUNAT-2B4000) y los expedientes de reconsideración o apelación en trámite deben resolverse conforme a lo antes mencionado (Informe 97-2011-SUNAT-2B4000).

En ese sentido, conforme hemos señalado supra esta retroactividad benigna operará si la infracción aduanera es de naturaleza administrativa y en cambio no será aplicable si la infracción es de naturaleza tributaria. Así, por ejemplo, si la multa por destinar mercancía restringida es de 1 UIT (LGA: artículo 192° inciso b) numeral 10) y luego se rebaja a 0,5 de la UIT, la multa que en su momento se aplicó de 1 UIT sólo se rebajará si consideramos dicha sanción como administrativa y no como tributaria y, de la misma manera si dicha multa es derogada, la sanción seguirá vigente y la multa no será derogada si se considera la infracción como tributaria.

En la actualidad si bien el artículo 205° ha solucionado el problema del órgano competente de la apelación, al señalar que en las multas administrativas también son competencia del Tribunal Fiscal no ha hecho lo propio con la ley aplicable y en consecuencia una espada de Damocles, la decisión de la administración, pende sobre el infractor (si consideran su infracción tributaria y lo sancionan conforme la multa vigente al momento de la comisión de la infracción -la irretroactividad del Código Tributario- o le rebajan la multa que está reclamando con la nueva norma vigente durante el proceso -la retroactividad benigna de la LPAG-).

En ese sentido, para el caso de las infracciones previstas en los numerales 9 y 10 del inciso b), del artículo 192° de la LGA, referidas a destinar mercancía prohibida y destinar mercancías de importación restringida sin la documentación y/o formalidades exigidas por las normas específicas, la Administración para aplicar la retroactividad benigna debió señalar que estas eran de naturaleza jurídica administrativa, por cuanto las conductas que eran objeto de interdicción no guardaban vinculación con los aspectos sustantivos de la regulación de la obligación tributaria, sino por el contrario, con la condición, naturaleza, características o uso de las mercancías (prohibida o restringida) y cuya restricción deriva de normas sectoriales especiales distintas a las que regulan la obligación tributaria aduanera, que tienen como objetivo central resguardar la seguridad nacional, el derecho a la vida, a la salud, al medio ambiente, entre otros (Informe 106-2013-4B4000).

5.3 La Exención de Responsabilidad por Subsanación.

Otro tema que amerita la regulación de la clasificación de infracciones aduaneras es el hecho que para el TUO de la LPAG las sanciones de naturaleza administrativa deben necesariamente pasar por un procedimiento administrativo sancionador, en el cual una de las garantías es que el administrado antes de ser sancionado pueda presentar sus descargos y subsanar la infracción.

En ese sentido, el TUO de la LPAG (artículo 245°) si bien dispuso que los principios de la potestad sancionadora y la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador eran vinculantes para todos los procedimientos sancionadores, ello no resulta aplicable en materia aduanera, teniendo en cuenta que el Decreto Legislativo 1311 (Quinta Disposición Complementaria Final) estableció la supletoriedad del TUO de la LPAG frente a los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, en consecuencia, el procedimiento administrativo sancionador no resulta aplicable para determinar las infracciones aduaneras de naturaleza tributaria.

Como consecuencia de ello para las infracciones tributarias no resulta aplicable el artículo 255° del TUO de la LPAG el cual ha establecido en su numeral l inciso f) que constituye una condición eximente de responsabilidad en materia de infracciones administrativas, la subsanación voluntaria por parte del posible sancionado del acto u omisión imputado como constitutivo de infracción administrativa con anterioridad a la notificación de la imputación de cargos o inicio del procedimiento administrativo sancionador.

En virtud de ello, teniendo en cuenta que el procedimiento sancionador se inicia con la notificación de cargo al posible sancionado (TUO de la LPAG: artículo 253°), si el recurrente subsana la infracción detectada con antelación a dicha fecha no procedería la aplicación de la sanción.

Esto cobra singular importancia en materia aduanera donde la fiscalización de operadores puede originar una serie de infracciones las cuales de tener naturaleza administrativa podrían subsanarse antes que el auditor SUNAT notifique el inicio del procedimiento administrativo sancionador.

Así, por ejemplo, si en una visita a un almacén aduanero el auditor detecta que este no cuenta con el sistema interconectado con la aduana (requisito de infraestructura cuyo incumplimiento acarrea sanción) y emite un acta, si ese mismo día el operador procedió a instalar el formato del Software F5, subsanando la infracción de no contar con un equipo de cómputo interconectado con la SUNAT, si posteriormente se hace efectiva la notificación que da inicio al procedimiento administrativo sancionador, queda acreditada la subsanación voluntaria de la conducta infractora antes de la imputación de cargos y, en consecuencia, el cumplimiento de la condición eximente de responsabilidad prevista en el TUO de la LPAG.

5.4 La Competencia.

Otra problemática que surge al no tener definida que multas son administrativas y cuáles son tributarias es el de determinar cuál es la competencia para resolver del Tribunal Fiscal (órgano de la Administración Tributaria independiente de la SUNAT que es competente para resolver infracciones tributarias y multas de naturaleza administrativa de la Ley General de Aduanas) en el caso de las infracciones de naturaleza administrativa que son multadas por otras leyes que aplica la Administración Aduanera.

En estos casos, el Tribunal Fiscal –que originalmente declinaba su jurisdicción en asuntos no vinculados a obligaciones tributarias- abandonando su posición original ha asumido competencia en temas administrativos aduaneros, como ha ocurrido en el caso de las sanciones vinculadas al lavado de activos que aplica la aduana por la omisión o falsedad en la declaración de ingreso o salida de dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos “al portador” establecida en la Ley 28306 (Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final).

En ese sentido el Tribunal ha señalado que si bien no todas las obligaciones, formalidades y requisitos cuya verificación y control, por mandato legal, son competencia de la Administración Aduanera, guardan relación con la determinación de tributos, ello no desvirtúa su naturaleza aduanera y en ese sentido asume competencia dado que el Código Tributario (artículo 101° numeral 2) señala entre sus atribuciones conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas.

Así, el Tribunal Fiscal mediante jurisprudencia de observancia obligatoria (RTF 2206-Q-2017) ha establecido su competencia para resolver las apelaciones interpuestas contra la multa por omisión en la declaración de ingreso o salida de dinero por montos que generan la presunción de lavado de activos (no declarar montos superiores a diez mil dólares u omitir el uso de instrumentos financieros por montos superiores a treinta mil dólares), ello a pesar de señalar expresamente su carácter administrativo y no tributario, sustentándose para ello en que la atribución que le otorga el Código Tributario para resolver en última instancia los recursos de apelación presentados contra las resoluciones que expida la SUNAT, independientemente de su naturaleza tributaria.

Con ese fallo el Tribunal Fiscal se aparta definitivamente de su jurisprudencia

de 1997 en la medida que la normatividad de lavado de activos no constituye una obligación vinculada con los aspectos sustantivos de la regulación de la obligación tributaria, como son el hecho generador, los sujetos pasivos, la base imponible, la trasmisión y extinción de la obligación tributaria por lo que corresponde considerar que se trata de una obligación de naturaleza administrativa y por ende la sanción que le resulta aplicable, en caso de incumplimiento, tendrá necesariamente la misma naturaleza (Informes 126-2017 -SUNAT/340000 y 094-2013-SUNAT/4B4000).

Como puede apreciarse en la medida que no exista una clasificación de infracciones aduaneras de acuerdo a su naturaleza no sólo tendremos problemas para resolver cual es la norma aplicable al interior de la administración (LGA o TUO de la LPAG) sino también no podremos delimitar la competencia de los órganos llamados a resolver, lo cual podría ocasionar más adelante que sea recién en la etapa judicial que ello pueda determinarse.

VI. CONCLUSIONES.

En base a lo señalado podemos arribar a las siguientes conclusiones:

1. No existe una definición a nivel legal y jurisprudencial que determine la naturaleza de las infracciones aduaneras, las cuales conforme la opinión de la administración y algunas referencias indirectas de la Ley General de Aduanas (artículo 205°) pueden clasificarse en tributarias y administrativas.

2. La clasificación de las infracciones aduaneras resulta fundamental para determinar la ley aplicable (LGA o TUO de la LPAG) y el órgano competente (SUNAT o Tribunal Fiscal) a efectos de resolver las controversias vinculadas a la comisión de infracciones aduaneras.

3. Una clasificación de las infracciones aduaneras es una garantía de transparencia y previsibilidad para los usuarios aduaneros.

4. Una clasificación de las infracciones aduaneras permitirá a la administración resolver en base a criterios de razonabilidad y culpabilidad, cuál es la sanción aplicable o eventualmente la inaplicación de una sanción tomando en cuenta los hechos y circunstancias (actualmente solo se permite la atenuación en el caso de las infracciones tributarias).

5. En caso de modificatorias normativas la aplicación de la retroactividad benigna se circunscribirá a aquellas infracciones que la legislación aduanera clasifique como administrativas.

6. Las infracciones que la Ley califique como administrativas quedarán excluidas de los efectos del Decreto Legislativo 1311 y le resultarán aplicables los principios del procedimiento administrativo sancionador.

7. La clasificación de las infracciones permitirá delimitar las funciones del Tribunal Fiscal como segunda instancia aduanera.

VII. RECOMENDACIÓN.

Se emita una modificatoria al Reglamento precisando que sanciones tienen naturaleza tributaria o administrativa o en su defecto una Resolución de Superintendencia Nacional que determine tal clasificación (la cual sin embargo no podrá delimitar la competencia del Tribunal Fiscal).

VIII. BIBLIOGRAFÍA.

Anabalon, C. (1980). *El Derecho Tributario Aduanero*. Santo Domingo: Editorial Cosmos.

Barreira, E. C. (2007). La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera *Revista de Estudios Aduaneros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, 18, 55-74.

Barreira, E. C., y Vidal Albarracin, H. (1989). La responsabilidad en las infracciones aduaneras. *Revista La Ley Buenos Aires,* T.1989-A.

Basaldua, R. X.(2007). La Aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.* 18.

Basaldua, R. X. (1992). *Derecho Aduanero*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo Perrot.

Cosio Jara, E. F. (2017). *El control concurrente en la importación para consumo, como fuente principal de la recaudación por gestión directa de la Administración Tributaria en materia aduanera (2010 - 2014).* (Tesis para optar el Grado de Magíster en Contabilidad con mención en Política y Administración Tributaria). Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables. Lima, Perú.

Cosio Jara, E. F. (2016). *Curso de Derecho Aduanero.* Lima, Perú: Jurista Editores.

Cosio Jara, E. F. (2014). *Tratado de Derecho Aduanero*. Lima, Perú: Jurista Editores.

Cosio Jara, E. F. (2013). La autonomía del Derecho Aduanero. *Revista Ius360.* Recuperado de http://ius360.com/publico/aduanero/la-autonomia-del-derecho-aduanero/

Cosio Jara, E. F. (2012). *Comentarios a la Ley General de Aduanas: Decreto Legislativo 1053.* Lima, Perú: Jurista Editores.

Romero, M. (2007). Naturaleza Jurídica de los Derechos Antidumping y la condición de multa atribuida a estos en el Reglamento Antidumping

Peruano – Decreto Supremo N° 006-2003-PCM. *Revista de la Competencia y la Propiedad Intelectual*, 3, (4).

Villavicencio, F. (1997). *Código Penal*. (2da.ed). Lima, Perú: Editorial Grijley.

Villegas, H. (1994). C*urso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (3era.ed) Buenos Aires, Argentina: Ediciones De Palma.

MEJORAS AL MECANISMO O x I DESDE LA PERSPECTIVA DE POLÍTICA FISCAL Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Larisa Coello Paria / Fredy Richard Llaque Sánchez

RESUMEN

El presente trabajo evalúa el mecanismo de inversión Obras por Impuestos (O x I), a fin de establecer si es conveniente, a la luz de las necesidades de cierre de las brechas de infraestructura, mantener las decisiones iniciales de Política Fiscal y Administración Tributaria que condicionaron su diseño inicial.

El estudio del tema se ha realizado emprendiendo una investigación del tipo cualitativa, transversal, descriptiva, no experimental, con un enfoque socio-jurídico. A partir de la revisión de las normas emitidas a lo largo de los años, se ha encontrado que la ley y su reglamento han sido modificados a fin de hacer más eficiente el uso y el acceso del mecanismo; sin embargo, dichos cambios, no han sido suficientes para promover significativamente su demanda (empresa privada).

Partiendo de la premisa que es socialmente deseable promover el uso de este instrumento, se reevalúa la dinámica en el uso del mismo, a fin establecer si existen otras opciones que permitan brindar mayores beneficios a las partes involucradas.

En dicho sentido, el trabajo identifica y evalúa las decisiones iniciales de Política Fiscal y Administración Tributaria y encuentra oportunidades de mejora a fin de plantear modificaciones que vuelvan el mecanismo más atractivo para la empresa privada sin complicar el control. De esta forma, la empresa podría tener una mayor facilidad para aplicar los Certificados contra el pago de deudas tributarias que no solo sean del Impuesto a la Renta. Este cambio podría reducir los costos de cumplimiento (administración – administrado).

IMPROVEMENTS TO THE MECHANISM O X I FROM THE FISCAL POLICY AND TAX ADMINISTRATION PERSPECTIVE

Larisa Coello Paria / Fredy Richard Llaque Sánchez

ABSTRACT

The present research evaluates the investment mechanism known as Works for Taxes (O x I), in order to establish if it is convenient, in light of the need of closing infrastructure gaps, to maintain the initial decisions of Fiscal Policy and Tax Administration that generated its initial design.

This study has been carried out by undertaking a qualitative, transversal, descriptive, non-experimental research with a socio-legal approach. From the revision of the regulations issued over the years, it has been found that the law and its regulations have been modified in order to make the use and access to the mechanism more efficient; However, these changes have not been enough to significantly promote their demand (private company).

Starting from the premise that it is socially desirable to promote the use of this mechanism, the dynamics in its use is reevaluated, in order to establish if there are other options that could provide greater benefits to the parties involved.

In this sense, the research identifies and evaluates the initial decisions of Tax Policy and Tax Administration and finds opportunities for improvement in order to propose modifications that make the mechanism more attractive for private companies without compromising control. In this way the company could have a greater facility to apply the Certificates to pay all kind of tax debts not only Income Tax. This change could reduce compliance costs (administration-administered).

I. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo evalúa las restricciones de política fiscal introducidas en el mecanismo de Obras por Impuestos (O x I), a fin de establecer si es conveniente, a la luz de las necesidades de cierre de las brechas de infraestructura, mantener las decisiones iniciales con respecto al uso de los Certificados de Inversión Pública Regional y Local – Tesoro Público (CIPRL) y de los Certificados de Inversión Pública Gobierno Nacional – Tesoro Público (CIPGN) por parte de las empresas privadas.

El mecanismo de O x I tiene como referencia inicial a la Ley N.° 29230, ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado y, sus normas modificatorias y reglamentarias. Las modificaciones de los últimos años han sido realizadas con la finalidad de corregir los problemas que restringen su uso y brindar mayores beneficios a los usuarios del mismo; sin embargo, cabe indicar que, si bien los cambios han sido positivos, aun no se ha logrado alcanzar los niveles socialmente deseables de uso de este instrumento.

Diversos estudios han tratado la necesidad de mejorar el mecanismo O x I, enfocando las propuestas desde diversas perspectivas. Estos esfuerzos han identificado como problemas a atender: 1) definiciones inadecuadas de la norma; 2) considerar otros fondos de financiamiento en los proyectos de inversión diferentes al Canon y Sobrecanon; 3) barreras administrativas; 4) falta de coordinación entre instancias gubernamentales; 5) periodicidad de emisión y demora en la entrega del CIPRL; 6) asignación inadecuada de riesgos; 7) modificación del expediente técnico, entre otros.

Los estudios anteriores, sin embargo, no han tratado más que tangencialmente los temas de política tributaria y administración tributaria, no se ha encontrado estudios relevantes desde estas perspectivas.

Debemos recordar que el mecanismo de O x I fue condicionado en su inicio por decisiones de este tipo, decisiones conservadoras y prudentemente restrictivas en tanto se estaba ante una modalidad desconocida en el país, y era entendible entonces el temor sobre su uso indebido y/o abusivo.

La brecha de infraestructura para los próximos años, conforme lo establece el Marco Macroeconómico Multianual 2018-2021, es muy importante y requiere de atención urgente. En aras de lograr atender esta necesidad, el mecanismo O x I puede ser un excelente instrumento para reducir la brecha de infraestructura en el país, por lo que urge estudiar la forma de reducir los factores que incentivan negativamente su uso e implementar cambios normativos que hagan que este medio sea más atractivo a la inversión privada.

Bajo la premisa que es socialmente deseable impulsar el uso del mecanismo O x I, el estudio ha sido orientado a lograr los siguientes objetivos: 1) Evaluar el mecanismo de O x I a fin de identificar las restricciones financieras que afectan su uso; 2) Establecer si es factible replantear el modelo mediante la reevaluación de las decisiones iniciales de Política Fiscal que configuraron el diseño del mecanismo.

El trabajo ha sido emprendido con un enfoque de investigación cualitativa, del

tipo descriptivo no experimental, con un enfoque socio-jurídico. El estudio ha implicado la recolección documental de la normativa relevante emitida desde el inicio del mecanismo hasta julio de 2018. Este marco de referencia sirve de base de estudio a fin de identificar los aspectos legales y deducir los conceptos de Política Fiscal y Administración Tributaria y evaluar su pertinencia actual, así como encontrar alternativas más adecuadas.

II. ANTECEDENTES.

2.1 La Brecha de Infraestructura en el Perú.

Según la AFIN, la brecha de infraestructura en el Perú proyectada para el año 2025 se estima en 160,000[1] millones de dólares. Además, señala: "Para cerrarla es necesario invertir cada año el equivalente de 6%-7% del PBI en proyectos de infraestructura técnicamente seleccionados y priorizados, evitando cualquier interferencia política" (AFIN, 2017, p.14).

El BID (2014, p.21) indica que a medida que las economías van alcanzando niveles mayores de desarrollo y su dotación de infraestructura crece, los retornos a la infraestructura aumentan, creando un círculo virtuoso; por ello, considera que es crítico para los países de la región apostar por una mayor y mejor inversión en infraestructura[2], por tanto, esta es un pilar fundamental para el desarrollo.

Continua señalando esta entidad que, la infraestructura impacta en el crecimiento[3] mejorando la productividad de la economía, disminuyendo los costos de producción, ayudando a diversificar la estructura productiva y generando empleo a través de la demanda de los bienes y servicios utilizados en su provisión.

Cobra sentido entonces lo expresado por Torres Osores (2018, p.27), quien nos recuerda que es competencia del sector público, el desarrollo de infraestructura pública que permita reducir los índices de pobreza en la población; sin embargo, acota

1 La brecha de infraestructura en los sectores de transporte, energía, telecomunicaciones, salud, agua y sanea miento, hidráulico y educación sería la más crítica al año 2025.

2 BID (2014, p.9) señala: la infraestructura es un pilar fundamental para el desarrollo. Su adecuada dotación y administración estimulan el crecimiento económico y la competitividad. Su rol resulta, además, esencial para mejorar la calidad de vida y la inclusión en las sociedades modernas. Un amplio conjunto de demandas y tendencias emergentes determinarán la agenda de la infraestructura de América Latina y el Caribe en las próximas décadas. Brindar acceso universal a servicios de electricidad y agua y saneamiento, reducir los costos logísticos, responder a la creciente demanda de energía, resolver los retos de la creciente urbanización y motorización, reducir la vulnerabilidad a los desastres naturales, construir una infraestructura más resiliente al cambio climático y contribuir a la seguridad alimentaria son algunos de los desafíos a los que deberá responder la infraestructura de la región. Resolver estos desafíos exigirá un incremento sustancial de la inversión.

3 AFIN, en el documento bajo comentario, hace una referencia al ranking de competitividad del Foro Económico Mundial (WEF) 2016-2017. En este documento se señala que el Perú está entre los 25 peores países del mundo en lo que a este indicador se refiere (puesto 115 de 138 países), mostrando un retroceso de 10 posiciones respecto del ranking 2014–2015 (puesto 105), este retroceso se explica también, por la brecha de infraestructura.

que, este no se ha desarrollado conforme al requerimiento de la población y de las actividades económicas, siendo una de las razones el que el proceso de descentralización no ha ido de la mano con el desarrollo de la capacidad de gasto en los gobiernos locales y regionales.

2.2 Estudios Previos Sobre el Tema.

La investigación de Gómez, Quezada y Terrones (2016), identifica una serie de factores que determinan la participación de empresas privadas en la ejecución de obras públicas, además revela factores generales[4] que disuaden a las empresas de participar y factores específicos que motivan a hacerlo.

Por otro lado, en el trabajo de Mayta, Wong, Osís, y León (2016), se reportan las causas para que el mecanismo de O x I no se desarrolle de manera óptima:

> (...) se reconocen tres causas específicas implicadas en el tema: primera, la poca participación de las entidades privadas en el mecanismo de Obras por Impuestos en el ámbito nacional; segunda, la deficiente gestión de los gobiernos regionales y locales para atraer al sector privado mediante esta modalidad; tercera, la norma contempla algunos aspectos que ocasionan que este mecanismo sea engorroso para las empresas privadas (pp. 6-7).

En el trabajo de Pacheco (2017, p.6) se considera que una restricción al tema es la falta de un marco legal eficiente para promover el mecanismo O x I, en su documento se señala al respecto: “En el marco de una constante modificación legislativa hemos podido identificar que la gran variabilidad en las normas legales aplicables ha generado diversos vacíos legales”.

En ese mismo orden de ideas, los diferentes autores señalados, coinciden en indicar que el uso del mecanismo de O x I para las empresas privadas tiene positivos impactos reputacionales y permite una buena relación con las zonas de influencia sociales[5].

Es así como, el estudio del problema se realiza desde diversas perspectivas que pueden ser clasificadas como administrativas y normativas, identificándose un vacío fiscal que puede ser corregido. De acuerdo con ello, en la búsqueda de los anteceden-

4 Entre los factores generales se encuentran la existencia de barreras administrativas, la falta de capacidad técnica y especializada de los funcionarios o servidores públicos, la corrupción, los sobrecostos o los riesgos no previstos, la falta de coordinación entre instancias gubernamentales, la alta rotación de funcionarios en los gobiernos regionales o locales. En los factores específicos, el autor identifica los siguientes: forma de acercamiento, motivaciones para participar y balance de los resultados obtenidos, riesgo asumido, modificación del perfil del proyecto, modificación del expediente técnico, inconvenientes en el procedimiento, desempeño de las entidades públicas, contratación del supervisor, emisión del CIPRL.

5 Entre los beneficios para las empresas privadas que, optan por ejecutar proyectos al amparo de la Ley N.° 29230, tal como ha sido recogido en otros trabajos, tenemos: aumenta la eficiencia de sus programas de responsabilidad social; conoce a dónde van sus impuestos; genera confianza entre la empresa y el sector público; permite asociar su imagen con obras de alto impacto social; mejora el uso del IR en zonas de influencia u operación; pueden recuperar el total de la inversión, con 2% de revaluación anual sobre el saldo no redimido; acelera obras que podrían elevar la competitividad local y de la empresa.

tes no se ha encontrado una investigación que aborde el tema desde la perspectiva de Política Fiscal y Administración Tributaria.

2.3 Marco Legal del Mecanismo de O x I en el Perú.

El mecanismo O x I permite la coordinación entre las empresas privadas y los distintos niveles de gobierno para la ejecución de obras públicas de alta prioridad. Mediante el uso de este mecanismo las empresas privadas adelantan el pago de su impuesto a la renta para financiar y ejecutar directamente los PIPs[6] que los gobiernos subnacionales y las entidades del gobierno nacional consideren prioritarios.

Asimismo, este mecanismo permite financiar la construcción, la rehabilitación y el mantenimiento de diversos tipos de proyectos públicos, siempre y cuando estén alineados con las prioridades de los gobiernos subnacionales y hayan sido declarados de interés, para lo cual es necesario que estos proyectos cuenten con la declaratoria de viabilidad del SNIP[7] (Yong, 2015, p.28).

Concluida la obra, o tomando en consideración los avances trimestrales, el Tesoro Público devuelve a la empresa privada el monto invertido mediante la entrega de certificados que pueden ser utilizados para el pago del impuesto a la renta, o libremente transferidos a terceras personas.

Como consecuencia de la normativa vigente, los gobiernos subnacionales receptores de la obra devuelven al Tesoro Público el monto financiado para la ejecución de sus proyectos, a lo largo de un periodo de 10 años, mediante un descuento en las transferencias de tributos que periódicamente efectúa a su favor el gobierno nacional[8].

Shack (2016, p. 35) señala que el mecanismo O x I, no constituye para nuestro ordenamiento legal una modalidad de APP; sino una medida de reforma del gasto público orientada a promover la inversión y el crecimiento económico, así como una herramienta de gestión para las autoridades nacionales, regionales y locales, que está en boga , pues aspira a lograr una mejora en sus comunidades de manera ágil, animando a los inversionistas privados a que se comprometan (más allá de pagar impuestos y generar empleo) activamente con el proceso de desarrollo de su localidad.

Mediante el mecanismo de O x I, las Entidades Públicas del Gobierno Nacional, Regional, Local y Universidades celebran Convenios con empresas privadas o

6 Proyectos de Inversión Pública.

7 Los sectores que califican para obras por impuestos son transporte, saneamiento, seguridad, equipamiento, esparcimiento, energía y telecomunicaciones, salud, educación, turismo, infraestructura de riesgo y otros.

8 Hay que recordar que para las Entidades Públicas de Gobierno Regional o Local el financiamiento de los CIPRL se realiza con cargo a los recursos del Tesoro Público. Este financiamiento se efectúa con cargo a Recursos Determinados provenientes del Canon y Sobrecanon, Regalías, Renta de Aduanas y Participaciones, y los fondos referidos en el artículo 8 de la Ley N.° 29230. Artículo 89.1 Reg. Respecto a las Universidades Públicas, el financiamiento del CIPRL se realiza con cargo a recursos provenientes del Canon, Sobrecanon y Regalías Mineras. Artículo 89.1 Reg. Por último, para las Entidades Públicas del Gobierno Nacional el financiamiento de los CIPGN se realiza con cargo a los Recursos Ordinarios, Recursos Directamente Recaudados o Recursos Determinados, según corresponda

consorcios privados, para que éstas financien y/o ejecuten proyectos de inversión pública de impacto nacional, regional o local que hayan sido priorizados por las Entidades Públicas y que cuenten con la declaración de viabilidad en el marco de Invierte.pe. Por su parte, las Entidades Públicas reconocen el financiamiento de los proyectos mediante la entrega de Certificados (CIPRL o CIPGN) que podrán ser utilizados por las empresas privadas, para el pago del impuesto a la renta de tercera categoría.

Tal como reporta Yong (2015, p.28), desde su emisión en el año 2008 la Ley 29230, Ley que Impulsa la Inversión Pública, Regional y Local con Participación del Sector Privado, ha sufrido varias modificaciones con la finalidad de lograr, sobre todo, la confianza del empresariado y ampliar su ámbito de aplicación. Afortunadamente, estas modificaciones, al parecer, han hecho del mecanismo de O x I algo más atractivo y ágil, tanto para el sector privado como para el público.

Las modificaciones legislativas y reglamentarias introducidas por varios gobiernos desde la primera emisión de la norma sobre O x I reflejan una tendencia a optimizar y promover el uso del mecanismo. Los cambios normalmente ha sido la de correcciones de temas reportados por los usuarios, a fin de reducir vacíos legales que originalmente fueron solucionados supletoriamente aplicando la legislación de las Contrataciones del Estado. En el Anexo No 1, se muestra la evolución de las normas a través del tiempo.

Un tema que se aprecia del análisis de estos cambios es que la mayoría de los cambios no ha tocado el tema tributario sustancialmente. Los estudios por otro lado sobre las causas del uso inadecuado reportan principalmente la necesidad de corregir principalmente la demora en la entrega de los CIRPL.

2.4 Participación de la SUNAT en el Mecanismo de O x I.

La SUNAT tiene dos roles fundamentales en el proceso de funcionamiento del mecanismo O x I: 1) Informar a la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público (DGETP) del MEF sobre el cincuenta por ciento (50%) del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio anterior de las empresas privadas que hayan suscrito convenios al amparo de la Ley N.° 29230; y, 2) Informa a la DGETP del MEF sobre los CIPRL que ya se han aplicado.

Torres y Gálvez (2013, p.8) reportan haciendo referencia a temas tributarios que:

> Algunos gastos en que han incurrido las empresas no son reconocidos en el CIPRL y, por tanto, no son descontados de su IR. Así, el costo financiero por el desembolso adelantado del dinero no se traduce en beneficio tributario. Tampoco es reconocido el costo del asesoramiento.

El cuestionamiento reportado por Torres y Gálvez (2013) puede ser entendido como un tema más relacionado a la falta de acreditación y probanza, queda claro que esto es un tema casuístico y anecdótico, pues las reglas generales del mundo tributario no han sido respetadas, y la consecuencia de este incumplimiento es el rechazo parcial

del derecho del contribuyente.

III. ANÁLISIS.

De la revisión de la exposición de motivos del mecanismo O x I se derivan que en su diseño se tomaron inicialmente las siguientes decisiones de Política Fiscal y Administración Tributaria:

a) No podía ponerse en riesgo el financiamiento del presupuesto, por lo que debía limitarse el monto de lo que podría comprometerse y ejecutarse mediante el mecanismo de O x I.

b) El Impuesto a la Renta es un buen referente para el monto máximo de compromiso, habida cuenta que no todas las regiones cuentan con canon, y no en todos los casos las transferencias del IPM es significativa.

c) A fin de no afectar el presupuesto, y ante la incertidumbre de cuánto podría comprometerse de la recaudación, solo se iba a permitir el uso de los CIRPL para el pago del Impuesto a la Renta.

d) El mecanismo está diseñado para ser usado por empresas individuales y tiene un alto sesgo a ser usado por la gran y mediana empresa.

e) En tanto la restricción de su aplicación contra el Impuesto a la Renta podría generar una restricción al uso del mecanismo, al "congelar" el dinero por mucho tiempo, la norma dejó abierta la posibilidad de pagar intereses por no usar el CIPRL en un plazo razonable.

f) A fin de darle mayor liquidez a la empresa, se decidió permitir la posibilidad de negociar el CIPRL.

Casi diez años después de ser lanzado por primera vez corresponde reevaluar si estas restricciones aún son necesarias:

Decisiones Política Fiscal y Administración Tributaria	Restricciones	Descripción
3.a)	Riesgo de desfinanciar el presupuesto	Las estadísticas de uso del mecanismo OxI muestran que este riesgo no se configuró. Si bien es cierto el riesgo siempre está latente, el Estado puede evitar su impacto estableciendo un monto límite a nivel de proyectos a nivel nacional y sub-nacional.

		Un referente de tope se encuentra en el beneficio de investigación, desarrollo e innovación establecido por la Ley N.° 30309[9], donde se limita el monto del beneficio y se accede mediante reglas que evitan el sesgo de concentración en grandes empresas. Una medida similar puede ser adoptada a fin de controlar el impacto de la extensión del uso del mecanismo.
3.b)	El Impuesto a la Renta es un buen referente para el monto máximo de compromiso, habida cuenta que no todas las regiones cuentan con canon, y no en todos los casos las transferencias del IPM es significativa.	La situación inicial no ha variado y es más se ha agravado, la reducción de la recaudación del canon complicaría aún más a las regiones que no reciben esta transferencia. Siendo esta la situación a la fecha, consideramos que el Impuesto a la Renta sigue siendo un buen referente para establecer el monto que puede ser comprometido.
3.c)	A fin de no afectar el presupuesto, y ante la incertidumbre de cuánto podría comprometerse de la recaudación, solo se iba a permitir el uso de los CIPRL para el pago del Impuesto a la Renta	Esta restricción tiene una doble justificación: 1) El impacto en el presupuesto, al limitar el uso del CIPRL a un solo impuesto, se limita el impacto del Régimen en el presupuesto visto de manera integral; y 2) Las dificultades de control que podría plantear a la Administración el uso del mecanismo. Con respecto a ello consideramos que las decisiones pueden ser reevaluadas. Así, con respecto al punto 1) El control puede lograrse por una vía más efectiva; y en referencia al punto 2) la SUNAT a la fecha tiene experiencia importante en el control de este tipo de beneficios y en el control de la cuenta corriente que se debe mantener a efectos del uso de los CIPRL. A la fecha SUNAT administra regímenes que permiten el uso de notas de crédito negociables, o saldos a favor del contribuyente que pueden ser usados en el pago de otros tributos que administra por cuenta del Gobierno Central.

9 http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/impuesto-a-la-renta-empresas/preguntas-frecuentes-impuesto-a-la-renta-empresas/6757-05-preguntas-frecuentes-beneficio-tributario-ley-n-30309-gastos-en-investigacion-desarrollo-tecnologicoe-innovacion-tecnologica-i-d-i

		En vista de lo anterior, se considera que esta restricción puede ser levantada, mejorando e impulsando el uso del mecanismo O x I.
3.d)	En tanto la restricción de su aplicación contra el Impuesto a la Renta podría generar una restricción al uso del mecanismo, al "congelar" el dinero por mucho tiempo, la norma dejó abierta la posibilidad de pagar intereses por no usar el CIPRL en un plazo razonable	Esta alternativa debe mantenerse, pues genera una compensación financiera a las empresas que no tienen la capacidad de usar en plazos adecuados sus CIPRL, y no tienen la capacidad de negociarlos, o teniéndola, el descuento que le ofrecen realizar al valor nominal del instrumento es muy alto, por lo que finalmente no lo negocia. A pesar de esta evaluación, al dar la opción del uso del CIPRL para pagar otras obligaciones tributarias, la posibilidad de reclamar esta compensación se reduce, quedando este mecanismo solamente como residual.
3.e)	El mecanismo está diseñado para ser usado inicialmente por empresas individuales y tiene un alto sesgo a gran y mediana empresa.	A la fecha se puede realizar mediante consorcios[10] la ejecución de proyectos. La experiencia que se tiene es de empresas grandes que se asocian para atender a un proyecto que tiene, entre otros, un impacto reputacional importante. Sin embargo, los costos de gestión interno de un proyecto de O x I, suele desalentar a las empresas de hacer una cantidad mayor de proyectos más modestos. En este sentido, en localidades pequeñas, se podría promover la ejecución de obras de menor inversión dando las facilidades para que grupos de pequeñas empresas puedan contribuir de acuerdo a sus capacidades con el proyecto. Esto permitirá que en lugares donde no haya un atractivo adicional para una gran empresa, se puedan ejecutar obras de interés.

10 http://www.obrasporimpuestos.pe/0/0/modulos/NOT/NOT_DetallarNoticia.aspx?ARE=0&PFL=0&NOT=102

3.f)	A fin de darle mayor liquidez a la empresa, se decidió permitir la posibilidad de negociar el CIRPL.	Esta opción es válida, y debe mantenerse. La opción promueve indirectamente la asociación de empresas para emprender proyectos grandes, en las cuales la posibilidad de negociar entre ellas el certificado les permite una mayor liquidez del instrumento emitido por el estado, reduciendo los costos financieros totales de las empresas involucradas.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Dado que, se considera socialmente aceptable promover este mecanismo como un instrumento adicional del cierre de la brecha de infraestructura, la presente investigación buscó identificar las decisiones iniciales de Política Fiscal y Administración Tributaria que condicionaron el diseño inicial del mecanismo de O x I a fin de identificar alternativas de solución más adecuadas a los riesgos que se evaluaron al inicio del diseño del mecanismo.

La reevaluación de estas decisiones a la luz de la experiencia adquirida en los últimos años muestra que si bien algunas de los riesgos que condicionaron el diseño inicial se han mantenido, en otros casos, los riesgos no se han concretado, por lo que es factible reevaluarlos.

Tal cual se aprecia en el punto III, existen alternativas más adecuadas para administrar los riesgos que, desde la perspectiva de Política Fiscal y Administración tributaria, se tiene con respecto al mecanismo de O x I.

Según lo que se concluye en esta investigación, la empresa privada mediante el mecanismo O x I podría ser habilitada para aplicar los Certificados (CIPGN y CIPRL) no solo para el pago del Impuesto a la Renta por cuyos saldos no se haya solicitado aplicación contra los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta, sino que también puede ampliarse su uso a otros tributos que la Administración Tributaria administre por cuenta del Gobierno Central y el contribuyente tenga deuda pendiente de pago, brindándose un mayor dinamismo en su uso.

A fin de no comprometer recursos financieros más allá de lo que lo que presupuestalmente puede ser admisible, la limitación del monto máximo Nacional o Regional que puede ser comprometido es una alternativa viable que se ha usado en otro tipo de beneficios.

La experiencia de la Administración Tributaria peruana en el uso de mecanismos similares evidencia la capacidad de control de uso indebido. En atención a ello, la sugerencia de ampliar el uso del mecanismo más allá de las obligaciones relacionadas al Impuesto a la Renta Empresarial no debería implicar mayores inconvenientes desde la perspectiva de la Administración Tributaria.

V. BIBLIOGRAFÍA.

Agencia de la Promoción de la inversión Privada-Perú. (2017). *Base legal-Obras por Impuestos.*

Albújar , A., Santa Cruz, E., Albújar, J., Gómez, E., Quezada, K., y Terrones, S. (2016). *Obras por Impuestos: factores que promueven la participación de la empresa privada.* Esan Ediciones.

Asociación para el fomento de la infraestructura nacional. (Setiembre de 2017). *Reflexionar hoy para construir el mañana. Mecanismos de inversión en infraestructura para un desarrollo sostenible.* EY.

Banco Interamericano de Desarrollo. (2014). *Infraestructura Sostenible para la competitividad y el crecimiento inclusivo.*

Barletta, F., Pereira, M., Robert, V., y Yoguel, G. (2013). Argentina: dinámica reciente del sector de software y servicios informáticos. *Revista de la CEPAL*(110), 137-155.

Economía, D. V. (2017). *Manual para recepción, liquidación y emisión de CIPRL/ CIPGN de proyectos ejecutados bajo la modalidad de Obras por Impuestos.*

El Comercio. (2018). Crece la inversión pública a través de obras por impuestos. *El Comercio*. Obtenido de https://elcomercio.pe/economia/crece-inversion-publica-traves-obras-impuestos-noticia-505120

Espinoza Mayta, C. I., Lau Wong, M., Medina Osís , J. E., y Rodríguez León, G. (2016). *Obras por Impuestos y el impacto que genera en las empresas privadas.* Lima.

Gálvez, V., y Torre, J. (2013). Renta para todos: el mecanismo de obras por impuestos es una oportunidad de negocios, aunque no esté extento de trabas políticas. *Semana Económica*, 8.

Grahan Milla, L. K., y Huanca Palomino, L. (2017). *Inversión en salud: Obras por impuestos en el nivel nacional a partir de la experiencia regional.*

Jorge Silva, g. d. (24 de Febrero de 2017). ¿Qué opina el BCP sobre nuevas reglas de Obras por Impuestos? (V. G. Cordova, Entrevistador)

Melgarejo Tarazona, R., y Sare Campos, S. (2015). *Contribución del Régimen de Obras por impuestos de la Ley N.° 29230 en la eficiencia y ejecución de proyectos de inversión Pública.* Trujillo.

Mendoza, W. S. (2015). *La gestión del endeudamiento y su impacto en el financiamiento de la inversión pública de los gobiernos locales del Perú, periodo 2010-2014.* Lima.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2017). *Guía Metodológica La Ruta de la Inversión en obras por impuestos (OxI).* Lima.

Rodríguez Pacheco, J. A. (2017). *Contrato de obras por impuestos. El Régimen legal de las solicitudes de mayores obras o impactos económicos.*

Rivas, S. F. (2015). Obras por Impuestos: Cuellos de Botella y Propuesta de Mejoras. *Revista Derecho & Sociedad, N.° 45*.

Rivas, S. F. (2016). *Obras por impuestos en Perú: una alternativa por explotar.* Santiago de Chile.

Rivas, S. S. (2016). *Obras por impuestos: Mecanismos para facilitar el cierre de brechas de servicios en el Perú.* Lima: La Escuela de Gestión Pública de la Universidad del Pacífico (EGP).

Rodriguez, N. D. (2015). *Obras por impuestos: Adelantemos el Desarrollo*. Agencia de Promoción de Inversión Privada- Perú, Lima. Obtenido de http://www.proinversion.gob.pe/RepositorioAPS/0/0/EVE/TALLER_IP_CUSCO/ppt/Nestor%20Diaz.pdf

Shack, N. (2016). *Reformas de gasto público y crecimiento económico: El caso de las Asociaciones Público-Privadas en el Perú y la inversión "impulsada.* Publicación de las Naciones Unidas.

Torres Osores, C. C. (2018). *La inversión pública ejecutada por el sector privado en el marco del mecanismo de obras por impuestos cuenta con características que permiten su reporte como parte de las políticas de responsabilidad social empresarial del sector minero.* Lima.

Ugás, M. P. (2014). Obras por impuestos: ventajas, desventajas y desafíos. 1-3.

Vásquez, D. M. (2016). *Naturaleza y Régimen Jurídico de las obras por impuestos.* Piura.

Wittmann, R. (2006). ¿Hubo una revolución en la lectura a finales del siglo XVIII? En G. Cavallo, y R. Chartier, *Historia de la lectura en el mundo occidental* (págs. 435-472). México D.F.: Santillana.

Yong, H. C. (2015). Obras por impuestos: Poderosa herramienta para la ejecución de obras de infraestructura. *Tiempo de opinión*.

Anexo N.° 1

Evolución de la Normativa de O x I

Norma/Fecha de emisión	Referencia
Ley N.° 29230 – Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado – Fecha 20/05/2008	Ley que impulsa la ejecución de proyectos de inversión pública de impacto regional y local, con la participación del sector privado, mediante la suscripción de convenios con los gobiernos regionales y/o locales.
Decreto Supremo N.° 147-2008-EF Reglamento de la Ley 29230 - **F**echa: 09/12/2008	Que establece el modelo de convenio que deberían suscribir las empresas privadas con las entidades de gobierno regionales y/o locales, así como la emisión y la utilización de los CIPRL (Certificado de Inversión Pública Regional y Local), la designación de las entidades privadas supervisoras, el texto de los convenios de inversión pública regional y/o local, entre otros aspectos.
Decreto de Urgencia N.° 081-2009 - Sustituye la Primera Disposición Complementaria y Final de la Ley 29230 -Fecha: 18/07/2009	Que regula algunos aspectos de la emisión del Informe Previo por parte de la Contraloría General de la República (CGR), como la reducción del plazo y precisando la documentación a remitir a la CGR.
Decreto Supremo N.° 090-2009-EF - Modifica el Reglamento N.º 147-2008-EF - Fecha: 20/04/2009	Que simplifica y agiliza los procedimientos para la selección de la empresa privada y emisión de los CIPRL (en el caso de Proyectos cuya ejecución demande plazos mayores a un (01) año, se podrá realizar la entrega de los CIPRL por avances de obra), así como aprobar un nuevo formato de convenio, entre otros.
Decreto Supremo N.° 248-2009-EF - Aprueba el Texto Único Actualizado del Reglamento de la Ley 29230, el mismo que sustituyó al reglamento original de la norma Fecha: 07/11/2009	Que deroga los Decretos Supremos N.° 147-2008-EF, 090-2009-EF y 165-2009-EF.
Decreto Supremo N.° 220-2010-EF - Modifica el Texto Único actualizado del Reglamento de la Ley 29230 - Fecha: 31/10/2010	Que regula los montos de inversión referencial y elaboración de los expedientes técnicos, emisión de los CIPRL trimestralmente por avances de obra, en caso de proyectos cuya ejecución demande plazos mayores de seis (06) meses, así como del límite de la emisión correspondiente al año fiscal 2010; la utilización y fraccionamiento de los CIPRL, porcentaje de deducción de los recursos determinados, la priorización de proyectos y el programa multianual de inversión pública.

Decreto Supremo N.° 133-2012-EF - Nuevo Reglamento de la Ley 29230 Fecha: 27/07/2012	Que estableció las siguientes medidas: Promoción de iniciativas privadas (las empresas privadas pueden elaborar propuestas de proyectos). Inclusión de componentes tales como equipamiento, reingeniería de procesos, sistemas de información y otros necesarios para ejecución de proyectos. Aprobación de documentos estandarizados, a cargo de ProInversión. En el CIPRL, se reconocen los costos del estudio de pre-inversión cuando la empresa opte por tener la iniciativa. Posibilidad de que la empresa pueda solicitar la emisión del CIPRIL directamente al MEF y que el financiamiento de la empresa pueda incluir también mantenimiento y operación de la obra a cuenta del impuesto a la renta.
Ley N.° 30056 - Ley que modifica diversas leyes para facilitar la inversión, impulsar el desarrollo productivo y el crecimiento empresarial - Fecha: 02/07/2013	Que aprobó la extensión de su ámbito a todo tipo de proyectos de inversión pública (alcances a las universidades públicas y la posibilidad de que las empresas privadas puedan financiar y/o ejecutar proyectos de inversión en general). La ampliación de las fuentes de financiamiento de los CIPRL con recursos determinados provenientes de fondos que señale el MEF. La negociabilidad de los CIPRL. Se incluyen otros fondos como FONIPREL y FONIE.
Ley N.° 30138 - Ley que dicta medidas complementarias para la ejecución de proyectos en el marco de la Ley 29230 - Fecha: 27/12/2013	Que establece disposiciones relacionadas al uso de la fuente de financiamiento de recursos determinados provenientes de fondos que señale el MEF; así mismo, los fondos deberán efectuar una provisión destinada exclusivamente a financiar los incrementos en los montos de inversión de los PIP en la fase de inversión que se realicen en el marco de la Ley N.° 29230 y su Reglamento, y se estableció un nuevo límite para los CIPRL, entre otros.

Decreto Supremo N.° 005-2014-EF- Nuevo Reglamento de la Ley 29230 Fecha: 14/01/2014	Que extiende el alcance de los PIP, al incluir dentro del ámbito de aplicación a las Mancomunidades Regionales y las universidades públicas. Reduce los plazos del proceso de selección de la empresa privada, en caso sea una la que presente su expresión de interés para la ejecución del proyecto. Respecto a la emisión de los CIPRL, el financiamiento del pago por parte de los gobiernos regionales y locales se efectuará también con cargo a los recursos provenientes del Fondo para la Inclusión Económica en Zonas Rurales (Fonie) y del Fondo de Promoción a la Inversión Pública Regional y Local (Foniprel). Para las universidades públicas dicho financiamiento será con cargo a los recursos provenientes del canon, el sobre canon y las regalías mineras. Cuando el mantenimiento del PIP forme parte de los compromisos de las empresas privadas, se financiará de conformidad con las condiciones establecidas en las bases, el convenio y los expedientes de mantenimiento (Albújar, y otros, 2016, pág. 45).
Ley N.° 30264 - Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico - Fecha: 16/11/2014	Que en los artículos 17 y 18 de la presente Ley, autorizó a las entidades del Gobierno Nacional la ejecución de proyectos de inversión pública en el marco del Sistema Nacional de Inversión Pública, en materia de salud, educación, turismo, agricultura y riego, orden público y seguridad, incluyendo su mantenimiento, en el ámbito de sus competencias, mediante los procedimientos establecidos en la Ley N.° 29230. Además, establece una regulación genérica sobre mayores obras o trabajos: tratándose de un proyecto que incluya la ejecución de una obra, el valor total de los mayores trabajos de obra no debe exceder del cincuenta por ciento (50%) del monto de la obra considerado en el convenio inicial suscrito con la Entidad.
Ley N.° 30281 - Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2015 - Fecha: 04/12/2014	Que mediante el literal c) del artículo 32, se determinó la asignación de recursos a los presupuestos institucionales de los pliegos del Ministerio de Educación y del Ministerio de Salud en la fuente de financiamiento Recursos Determinados, con los cuales se podrán ejecutar proyectos de inversión pública en el ámbito de sus competencias, sin incluir mantenimiento, los cuales serán priorizados por su titular mediante Resolución Ministerial, a través de los procedimientos de la Ley N.° 29230.

Decreto Supremo N.° 006-2015-EF - Se aprobó el Reglamento del artículo 17° de la Ley 30264 - Fecha: 23/01/2015	Que incorpora a las entidades del Gobierno nacional a los alcances de la Ley N.° 29230, para que conforme a sus competencias puedan financiar la ejecución de proyectos de inversión en el marco del SNIP en los sectores salud, educación, turismo, agropecuario, orden público y seguridad, incluyendo su mantenimiento". - Incorpora la denominación de CIPGN, certificado de Inversión Pública Gobierno Nacional-Tesoro Público, dentro del marco de definiciones.
Decreto Legislativo N.° 1238 - Decreto Legislativo que modifica la Ley N.° 29230 y el artículo 17 de la Ley N.° 30264 - Fecha: 26/09/2015	Que agrega una cláusula que estipula que los proyectos de inversión, incluyendo las modificaciones durante la fase de inversión, no excederán quince mil Unidades Impositivas Tributarias (UIT). Esta disposición no resulta aplicable a los supuestos señalados en el artículo 17 de la Ley N.° 30264. La entidad pública es responsable por la correcta supervisión del proyecto de inversión, para ello deberá en todos los casos contratar a una entidad privada supervisora la cual será financiada por la empresa privada y cuyo costo será reconocido en el CIPRL. El monto total aprobado por la entidad pública para el desarrollo de los proyectos y las acciones de la entidad pública derivadas de la presente Ley estarán sujetas al Sistema Nacional de Control de conformidad con las normas legales vigentes. El plazo establecido para la emisión del Informe Previo no excederá de diez (10) días hábiles para las solicitudes que contengan un (1) proyecto de inversión pública y de quince (15) días hábiles para aquellas que contengan dos (2) o más proyectos de inversión pública, ambos plazos contados a partir de la entrega de toda la documentación señalada en el presente artículo. Modificaciones a los convenios de inversión, la inclusión de las materias de cultura, saneamiento, deporte y ambiente en el marco del artículo 17 de la Ley N.° 30264, entre otros (continúa).
Decreto Supremo N.° 409-2015-EF - Reglamento de la Ley N.° 29230 y el artículo 17 de la Ley N.° 30264 - Fecha: 27/12/2015	Que regula, mayores trabajos de obra, omitiendo considerar la existencia de supuestos en donde el Estado debería asumir el impacto económico de los hechos que afecten al desarrollo del PIP, como por ejemplo ampliaciones de plazo que no son responsabilidad de la empresa privada, suspensiones de obra derivadas de órdenes o indicaciones del Estado, modificaciones de obra que superen el cincuenta (50%) por ciento establecido en la norma, etc. (Pacheco, 2017, pág. 17).

Decreto Legislativo N.° 1250 - Decreto Legislativo que modifica la Ley N.° 29230 y el artículo 17 de la Ley N.° 30264 - Fecha: 29/11/2016	Que modifica, respecto de los convenios de inversión, la selección de la empresa privada, la supervisión del proyecto, las condiciones para la emisión de CIPRL, la responsabilidad por incumplimiento, solución de controversias, así como la inclusión de las materias electrificación rural, pesca, habilitación urbana, protección social, desarrollo social, transportes, comunicaciones y justicia, en el marco del artículo 17 de la Ley N.° 30264, entre otros.
Decreto Supremo N.° 036-2017-EF - Nuevo Reglamento de la Ley N.° 29230 y el artículo 17 de la Ley N.° 30264 - Fecha: 01/03/2017	Que deroga el **Decreto Supremo N.° 409-2015-EF** y establece nuevas reglas para la suspensión del plazo de ejecución: las partes podrán suspender el plazo de ejecución de la obra vía adenda cuando ocurran eventos que no sean responsabilidad o atribuibles al Estado o empresa privada que originen la paralización de la obra y/o servicio. Las partes están facultadas para acordar la suspensión del proyecto hasta la culminación del evento, sin que esta suspensión implique un reconocimiento de mayores gastos generales y costos. Ampliación de plazos y mayores trabajos de obra; se establece como causales: atrasos y/o paralizaciones por causas no imputables a la empresa privada, cuando sea necesario un plazo adicional para culminar los mayores trabajos de obra aprobados, otras causales previstas en el convenio firmado por las partes. Un procedimiento de solución de controversias en la ejecución del convenio firmado entre la Entidad Pública y la empresa privada: la posibilidad de solucionar a través de la conciliación o arbitraje. El decreto supremo es claro al establecer en su artículo 86 que las controversias que pudiesen surgir se resuelven mediante el trato directo, cuya finalidad es que las partes solucionen de manera eficiente cualquier controversia durante la ejecución del proyecto de inversión pública. Por otro lado, el Estado incorporó nuevos supuestos de impacto económico en los contratos Obras por Impuestos a fin de promover esta figura a las empresas.

Ley N.° 30556 - Ley que aprueba disposiciones de carácter extraordinario para las intervenciones del Gobierno Nacional frente a desastres y que dispone la creación de la autoridad para la Reconstrucción con Cambios - Fecha: 29/04/2017	Que autoriza a las entidades de los tres niveles de gobierno a ejecutar proyectos de inversión pública definidos en El Plan, mediante el mecanismo creado por la presente Ley. Para tal efecto, los recursos necesarios para la ejecución del proyecto se incorporan en los pliegos respectivos, en la fuente de financiamiento correspondiente, mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas y el Sector correspondiente. En el caso de pliegos del Gobierno Regional y el Gobierno Local, el Decreto Supremo es refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas y el presidente del Consejo de Ministros. En ambos casos, el proyecto de Decreto Supremo es propuesto por la Autoridad. En el marco de los dispuesto en la citada Ley, incorporase dentro de los alcances de la presente Ley el financiamiento de las inversiones de optimización, de ampliación marginal sin limitación respecto del incremento de capacidad, de reposición y de rehabilitación a que se refiere el 4.2 del Decreto Legislativo N.° 1252. Asimismo, para efectos de la aplicación de la citada disposición, se reconocen los costos financieros que sean necesarios para lograr la finalidad del proyecto de inversión pública, hasta el 2% del valor total del proyecto.
Ley N.° 30662 -Ley que deroga parcialmente el art 1 del decreto Legislativo 1250, y restituye la vigencia de la primera disposición complementaria y final de la Ley 29230- Fecha: 29/09/2017	Que deroga el artículo 1 del Decreto Legislativo N.° 1250 y se restituye la vigencia del primer párrafo de la primera disposición complementaria y final de la Ley N.° 29230.
Ley N.° 30742 -Ley de Fortalecimiento de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control - Fecha: 28/03/2018	Que autoriza la contratación de los bienes, servicios y consultorías necesarias para el ejercicio del control gubernamental, se autoriza a la Contraloría General de la República a realizar dichas contrataciones conforme al procedimiento de adjudicación simplificada.
Decreto Legislativo N.° 1356 – Decreto Legislativo que aprueba la Ley General de Drenaje Pluvial - Fecha: 21/07/2018	Que dispone que el citado Decreto es aplicable en todo el ámbito nacional y de obligatorio cumplimiento por los tres niveles de gobierno; así como, a las intervenciones referidas a drenaje pluvial que estable la presente Ley.

Decreto Supremo N.° 167-2018-EF – Decreto Supremo que aprueba los topes máximos de capacidad anual para los Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales y Universidades Públicas - Fecha: 21/07/2018	Que establece los topes máximos de capacidad anual para los Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales y Universidades Públicas, con la finalidad de establecer el marco de referencia para que, dichas entidades públicas puedan asumir nuevas obligaciones a través de la suscripción de convenios de inversión bajo el mecanismo de Obras por Impuestos, alineados al cumplimiento de las reglas fiscales establecidas en el artículo 6 del Decreto Legislativo N.° 1275, Decreto Legislativo que aprueba el marco de la responsabilidad y transparencia fiscal de los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales.
Decreto Legislativo N.° 1361 – Decreto Legislativo que impulsa el financiamiento y ejecución de proyectos mediante el mecanismo de obras por impuestos - Fecha: 23/07/2018	Que modifica los artículos 2 y 15, así como la Quinta, Décimo Tercero y Décimo Séptima Disposiciones Complementarias y Finales de la Ley N.° 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado: Proyectos de Inversión, aplicación del marco normativo de obras por impuestos, formato de convenio de inversión, variaciones en la fase de ejecución y ejecución de proyectos de inversión. Asimismo, incorpora los artículos 2-A y 2-B y de la Décima Novena, Vigésima y Vigésimo Primera Disposiciones Complementarias Finales en la Ley: actualización de estudios de pre-inversión, fichas técnicas o expedientes técnicos a propuesta de la empresa privada, ejecución de proyectos de inversión de las entidades del Gobierno Nacional, Competencia de la Dirección General de Política de Promoción de la Inversión Privada, Financiamiento de inversiones en materia de puentes y financiamiento de proyectos de inversión en materia de saneamiento.
Decreto Legislativo N.° 1363 – Decreto Legislativo que regula la aplicación de la Ley N.° 30556 en los encargos efectuados por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, en el marco de los contratos de concesión, para las intervenciones previstas en el Plan Integral de Reconstrucción con Cambios - Fecha: 23/07/2018	Que permite las intervenciones para la atención de fenómenos o desastres naturales, que el Ministerio de Transporte y Comunicaciones se encuentra facultado a encargar al Concesionario conforme a lo señalado en los respectivos contratos de concesión, se rigen por lo dispuesto en el artículo 7-A de la presente norma, siempre y cuando se encuentren contempladas en el Plan Integral de Reconstrucción con Cambios.

ISBN: 978-612-4205-09-5