

COLECCIÓN DE MONOGRAFÍAS TRIBUTARIAS Y ADUANERAS CONCURSO 2019

Autores

Rosa Lizbeth Dueñas Cruz
Willington Sucasaca Surco
Eler Antonio Rojas Lucanas
Guadalupe Gisel Rodríguez Rivera
Nadia Katherine Medina Pareja
Wilfredo Ángel Castillo Blancas
Manual Eduardo Céspedes Nole
Ana Isabel Olivera Guzmán
Iris Rocío García Segundo

ISBN: 978-612-4205-43-9

**IAT**

INSTITUTO
ADUANERO Y
TRIBUTARIO

COLECCIÓN DE MONOGRAFÍAS TRIBUTARIAS Y ADUANERAS

CONCURSO 2019

Editor

Publicación producida por el Instituto Aduanero y Tributario – IAT de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

Primera edición digital: diciembre de 2020

Directivos

MORA INSUA, Walter Eduardo

Jefe del Instituto Aduanero y Tributario

LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard

Gerente de Formación y Capacitación

MARES RUIZ, Carla

Gerente de Investigación Académica y Aplicada

Autores

Rosa Lizbeth Dueñas Cruz

Willington Sucasaca Surco

Eler Antonio Rojas Lucanas

Guadalupe Gisel Rodríguez Rivera

Nadia Katherine Medina Pareja

Wilfredo Ángel Castillo Blancas

Manual Eduardo Céspedes Nole

Ana Isabel Olivera Guzmán

Iris Rocío García Segundo

Línea Gráfica

ORÉ SÁNCHEZ, Juan Dalmer

Copyright © Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT. Instituto Aduanero y Tributario - IAT. 2020.

Av. Agustín Gamarra N° 680. Chucuito. Callao. Perú

Página web: <http://www.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°: **978-612-4205-43-9**

Libro electrónico disponible en: <http://repositorio.sunat.gob.pe/>

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.



Índice

Índice	3
Prólogo	4
Sobre los autores	5
Monografías ganadoras del primer puesto del Concurso de Monografías 2019	7
Minería de datos aplicada a la programación de acciones de control extraordinario: Un caso de estudio en el CEBAF Desaguadero de la Intendencia de Aduana de Puno – Perú	
<i>Autores: Rosa Lizbeth Dueñas Cruz - Willington Sucasaca Surco</i>	8
En búsqueda del cumplimiento tributario: Propuestas para luchar contra la evasión tributaria	
<i>Autor: Eler Antonio Rojas Lucanas</i>	34
Monografías ganadoras del segundo puesto del Concurso de Monografías 2019	59
Las operaciones no reales y los mecanismos para combatir la evasión fiscal, a propósito del sistema de detracciones	
<i>Autor: Guadalupe Gisel Rodríguez Rivera</i>	60
Norma XVI	
<i>Autor: Nadia Katherine Medina Pareja</i>	77
Del muestreo tradicional al análisis predictivo ¿Puede el aprendizaje de máquina hacer más eficiente el trabajo de auditoría tributaria de los Principales Contribuyentes Nacionales?	
<i>Autor: Wilfredo Ángel Castillo Blancas</i>	109
Monografías ganadoras del tercer puesto del Concurso de Monografías 2019	125
Entendiendo la informalidad en el Perú: Estrategias para abordarla	
<i>Autor: Manuel Eduardo Céspedes Nole</i>	126
¿Y si perdemos el rastro? La SUNAT frente a la corrupción	
<i>Autor: Ana Isabel Olivera Guzmán</i>	143
Análisis de las modificaciones a la legislación aduanera sobre seguridad de la cadena logística en el Perú	
<i>Autor: Iris Rocío García Segundo</i>	148



Prólogo

El Instituto Aduanero y Tributario (IAT) busca promover y efectuar investigaciones académicas que mejoren el proceso de toma de decisiones de nuestra organización. En esta línea, desde hace algunos años, el IAT invita a los trabajadores de la SUNAT a presentar trabajos de investigación que aborden la problemática tributaria y aduanera más importante, así como los desafíos que se le presentan a la Administración Tributaria.

En el año 2018 se realizó un concurso de Monografías presentándose títulos variados, pero todos conteniendo una temática pertinente e interesante para la Administración Tributaria. Esta buena experiencia nos animó a convocar una nueva edición del concurso en el 2019. En esta oportunidad buscamos generar investigaciones vinculadas con los objetivos estratégicos de la institución. Se presentaron 30 trabajos relacionados con la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, así como la reducción de costos de cumplimiento y la mejora de la eficiencia interna.

Los trabajos que ocuparon el primer lugar en el 2019 se compilaron y se publican en esta obra: "Colección de Monografías Tributarias y Aduaneras". Esta iniciativa de publicación busca reconocer, mostrar y compartir los mejores trabajos que se presentaron en esa convocatoria. Uno de ellos, "Minería de datos aplicada a la programación de acciones de control extraordinario: Un caso de estudio en el CEBAF Desaguadero de la Intendencia de Aduana de Puno" (Rosa Dueñas y Willington Sucasaca), desarrolla un modelo de segmentación de los vehículos que ingresan por el CEBAF Desaguadero mediante el régimen de tránsito aduanero internacional. Otro, denominado "En búsqueda del cumplimiento tributario: Propuestas para luchar contra la evasión tributaria" (Eler Rojas) hace un interesante planteamiento y propone herramientas para asegurar el "cumplimiento tributario".

Como parte de los títulos presentados en el concurso 2019 también destacaron los siguientes trabajos de investigación que ocuparon el segundo y tercer lugar: "Las operaciones no reales y los mecanismos para combatir la evasión fiscal, a propósito del sistema de detracciones" (Guadalupe Rodríguez); "Norma XVI" (Nadia Medina); "Del muestreo tradicional al análisis predictivo. ¿Puede el aprendizaje de máquina hacer más eficiente el trabajo de auditoría tributaria de los Principales Contribuyentes Nacionales?" (Wilfredo Castillo); "Entendiendo la informalidad en el Perú: Estrategias para abordarla" (Manuel Céspedes); "¿Y si perdemos el rastro? La SUNAT frente a la corrupción" (Ana Olivera); y, "Análisis de las modificaciones a la legislación aduanera sobre seguridad de la cadena logística en el Perú" (Iris Rocío García).

Esperamos que este aporte investigativo sea útil y enriquecedor para toda la comunidad profesional y académica; y que, así mismo, sea un impulso para quienes deseen seguir profundizando e investigando en temas de la actualidad tributaria y aduanera. Por ello, a nombre del Instituto Aduanero y Tributario, me complace presentar esta compilación, que es fruto del esfuerzo de muchos de nuestros colaboradores que mirando los objetivos estratégicos institucionales plantean importantes hipótesis y conclusiones.

Walter Eduardo Mora Insua
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario



Sobre los autores

Rosa Lizbeth Dueñas Cruz

Contadora Pública Colegiada por la UNA. Magister en Tributación por la UNSAAC. Oficial de Aduanas por SUNAT. Diplomado en Gestión Pública (Escuela Nacional de Estudios Gubernamentales), Habilidades Directivas (UNMSM), Gestión por Procesos para la Administración Pública (Escuela Nacional de Administración Pública). Cuenta dentro de su experiencia laboral con una Pasantía Internacional en EE. UU. por el U.S. DEPARTMENT OF HOMELAND SECURITY y cuenta con una Carta de Felicitación por la Embajada de los EE.UU. por su valiosa participación en la captura de grandes organizaciones dedicadas al TIM. Especialización en Operaciones de Inteligencia (Ejército del Perú), Desarrollo de la Capacidad de Gestión y Liderazgo para la Supervisión y Control de Aduanas – 7ma Edición (BID). Especialización en Manejo de Situaciones Dificiles (PUCP). Participó en los Talleres sobre Analítica de Datos (OMA-SUNAT) y participó en Cursos Internacionales: "Documento Fraudulentos", "Información Anticipada de Pasajeros (ATS-G)", "Interdicción de Pasajeros", "Medidas de Seguridad en los Documentos de Viaje de los EE.UU. Evaluación de Pasajeros, Detección de Impostores y Prevención de los Delitos de Trata y Tráfico de Personas" (todos por la Embajada de los EE.UU.), y "Detección y Control Aéreo, Pasajeros y Flete en Casos de Tráfico de Drogas" (Unión Europea). Se ha desempeñado como Supervisora de la DCO - IA Cusco y actualmente es Jefe de la SAF (CEBAF Desaguadero) - IA Puno.

Willington Sucasaca Surco

Ingeniero de Sistemas y egresado de la Maestría en Informática con mención en Ingeniería de Software por la Universidad Nacional del Altiplano Puno. Ha sido miembro del equipo de trabajo de la Iniciativa Fronteras SMART (SUNAT). Cuenta con estudios diversos en Gestión de Riesgo en Aduanas (IAT-SUNAT), Ciencia de Datos con Python (PROMIDAT, Costa Rica), Taller sobre Analítica de Datos OMA-SUNAT (IAT-SUNAT), ISO 31010:2019 Técnicas de Evaluación de Riesgos (ISIL), Programa de Capacitación para la Certificación Oracle Database 10G Administrator - Nivel Associate (Oracle e ISUR), Programa de Capacitación para la Certificación Oracle Database 11G Administrator - Nivel Profesional (Oracle e ISUR), ITIL Foundation V.3 (New Horizons). Participó en la 1st UNU-IIST International School on Formal Engineering Methods (IME, Rio de Janeiro-Brasil), entre otros. Actualmente labora en la Oficina de Control de Gestión de la Intendencia de Aduana de Puno de SUNAT.

Eler Antonio Rojas Lucanas

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Magister en Derecho Tributario por la PUCP. Director Académico del Grupo de Estudios de Derecho Corporativo de la Universidad Nacional Federico Villareal.

Guadalupe Gisel Rodríguez Rivera

Contador Público de la Universidad Nacional del Centro del Perú (2010). Egresada de la Maestría de Ciencias Contables y Financieras con mención en Tributación Fiscal y Empresarial de la Universidad San Martín



de Porres (2019). Actualmente se desempeña como Auditor en la Intendencia Regional Junín.

Nadia Katherine Medina Pareja

Abogada graduada y magíster en Derecho Constitucional por la Universidad Católica Santa María de Arequipa. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Nacional de San Agustín. Egresado de la maestría en Gestión Pública de la Universidad San Martín de Porras. Egresada del doctorado en Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Especialista 1 de la Gerencia Normativa de Procesos.

Wilfredo Ángel Castillo Blancas

Contador Público Colegiado por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Magíster en Administración de Negocios por la Universidad San Ignacio de Loyola. Egresado de la Maestría en Auditoría de la Universidad del Pacífico. Auditor en la División de Auditoría I de la Gerencia de Fiscalización II de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales.

Manual Eduardo Céspedes Nole

Economista egresado de la Universidad Nacional de Piura, miembro del Colegio Profesional de Economistas de Piura y Tumbes, en la actualidad alumno del Programa de Maestría en Ciencias Económicas con mención en Proyectos de Inversión de la Universidad Nacional de Piura. Analista de Inversiones y Estrategias de Inversiones (Centro de Estudios Bursátiles de la Bolsa de Valores de Lima), Peritaje Económico (Colegio Profesional de Economistas de Piura y Tumbes). Con experiencia laboral en el sector privado como el de pesca, transporte y construcción, en tanto, que, en la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, desarrollo labores de Coordinador de Programas Masivos de la Intendencia Regional de Piura.

Ana Isabel Olivera Guzmán

Licenciada en Economía por la UNSAAC, en la actualidad alumna del Programa de la Maestría en Economía con mención en Regulación y Políticas Públicas de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Diplomados en Fiscalización Tributaria (Colegio de Abogados de Lima) y en Tributación y Política Fiscal (Colegio de Abogados del Callao). Labora como Experto Sectorial en la División de Programación Operativa de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales.

Iris Rocio García Segundo

Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (Perú) y Doctora en Ciencias Jurídicas, con mención Cum Laude por la Universidad de Granada (España) y Diplomatura en Derecho Aduanero de la Unión Europea por la Universidad de Valencia (España). Ha dictado charlas y ponencias en capacitaciones a usuarios de comercio exterior y funcionarios aduaneros, sobre temas relativos a seguridad de la cadena logística. Ha trabajado en las Aduanas de Ilo, Tumbes, Aérea del Callao, Marítima del Callao y actualmente, en la Intendencia Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera, recibiendo cuatro reconocimientos por su labor destacada a lo largo de su carrera profesional



Monografías ganadoras del primer puesto del Concurso de Monografías 2019



Minería de datos aplicada a la programación de acciones de control extraordinario: Un caso de estudio en el CEBAF Desaguadero de la Intendencia de Aduana de Puno – Perú

Rosa Lizbeth Dueñas Cruz - Willington Sucasaca Surco

INTRODUCCIÓN

La Aduana peruana es una de las instituciones públicas más antiguas en la historia del Perú, que se remonta a la época de la consolidación económica y política del virreinato español, donde el impuesto pagado sobre las mercancías que entraban o salían del reino, o que viajaban entre los puertos españoles, se llamaba "almojarifazgo", con el paso del tiempo, la Aduana del Perú hoy representada a través de la SUNAT, ha ido incrementado su campo de acción y se ha ido estableciendo en todas las fronteras del país, con el objetivo de fomentar un comercio exterior legítimo, lo que le permite hoy en día contar con una valiosa información interpretada en datos históricos, sin embargo, es posible notar que estos datos han sobrepasado muy probablemente nuestra capacidad para recolectar, almacenar y comprender los mismos sin el uso de las herramientas adecuadas

A partir de esa premisa, es preciso que nos podamos valer de la Minería de Datos (MD), la misma que posee técnicas de análisis de datos que persiguen explorar las diferentes variables dentro de un gran conjunto de datos, esto con el fin de obtener al final del proceso, un insumo de valor para la toma de decisiones, este conocimiento puede obtenerse a partir de la búsqueda de patrones estadísticamente confiables, que no son evidentes a primera vista, pero que con ayuda de la MD podría resultar crucial para el análisis de riesgo, y en consecuencia tomar decisiones de acciones de control para mitigar aquellos ilícitos aduaneros y Tráfico ilícito de Mercancías, dentro de ellos, el tema sustancial del Tráfico Ilícito de Drogas (TID); y de otra parte, facilitar el flujo respecto a aquellos buenos operadores internacionales

En el presente trabajo, se desarrolla un modelo de segmentación de los vehículos que ingresan por el CEBAF Desaguadero mediante el régimen de tránsito aduanero internacional, analizando su comportamiento con algunas variables identificadas en base a sus ingresos, permanencias y salidas del País. El desarrollo del proyecto de minería de datos se realizó con la metodología CRISP-DM, la herramienta usada fue Python y el método de análisis utilizado fue el Clustering o agrupamiento jerárquico. El modelo de segmentación obtuvo tres segmentos o clúster, los cuales permitieron obtener el perfil de riesgo de los vehículos cisterna.

Por último, se precisan algunas conclusiones y recomendaciones sobre el trabajo de minería de datos desarrollado, además, se plantea que la SUNAT realice capacitaciones al personal de las sedes de Aduanas al interior del país con el propósito de aprovechar las técnicas de análisis de datos para el análisis de los grandes volúmenes de datos que posee en la actualidad.

I. JUSTIFICACIÓN

El Informe Europeo sobre Drogas (Observatorio Europeo de las Drogas y las Toxicomanías, 2018) emitido por el Observatorio Europeo de las Drogas y las



Toxicomanías del año 2018, señala que el mercado de la cocaína continúa en resurgimiento, ya que en dicho informe se afirma que en Europa “la cocaína está disponible de dos formas: la más común es el polvo de cocaína (en forma de sal) y la menos común es el crack, que se fuma (base libre). La cocaína se produce a partir de las hojas del arbusto de coca y se cultiva casi exclusivamente en Bolivia, Colombia y Perú. Se transporta a Europa por diversas vías, como vuelos de pasajeros comerciales, flete aéreo, servicios de correo, vuelos en aviones privados, yates y contenedores marítimos...”.

Lo mencionado anteriormente, nos llama a reflexión ya que innumerables documentos de talla internacional, como el mencionado anteriormente y el Informe Mundial Sobre las Drogas de este año emitido por la Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito (Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito - UNODC, 2019), señalan que el mercado de los narcotráficos y estupefacientes cada vez se hace más incontrolable, y señalan asimismo, que la Región Sur de Latinoamérica, es mas allá de ruta frecuente, productores; por lo que, resulta importante y urgente, que se tomen acciones de control extraordinario focalizados sobre los vehículos de transporte internacional Perú – Bolivia / Bolivia – Perú, en atención a los antecedentes que forman parte del presente, de tal manera que no se obstaculice la agilización del flujo internacional por dicha frontera

II. MINERÍA DE DATOS

2.1 ¿Qué es la minería de datos?

Según (Han, Kamber, & Pei, 2012), la minería de datos es el proceso de descubrir patrones interesantes y conocimiento de grandes cantidades de datos. Las fuentes de datos pueden incluir bases de datos, almacenes de datos, la web, otros repositorios de información o datos que se transmiten al sistema de forma dinámica.

Adicional a esta definición en (García Herrero & Molina López, 2012), encontramos un resumen de varias definiciones de Minería de datos (MD).

- MD es la extracción no trivial de información implícita, desconocida previamente, y potencialmente útil desde los datos.
- MD es el proceso de extracción y refinamiento de conocimiento útil desde grandes bases de datos.
- MD es el proceso de extracción de información previamente desconocida, válida y procesable desde grandes bases de datos para luego ser utilizada en la toma de decisiones.
- MD es la exploración y análisis, a través de medios automáticos y semiautomáticos, de grandes cantidades de datos con el fin de descubrir patrones y reglas significativos.
- MD es el proceso de planteamiento de distintas consultas y extracción de información útil, patrones y tendencias previamente desconocidas desde grandes cantidades de datos posiblemente almacenados en bases de datos.
- MD es el proceso de descubrir modelos en los datos.

III. CLUSTERING

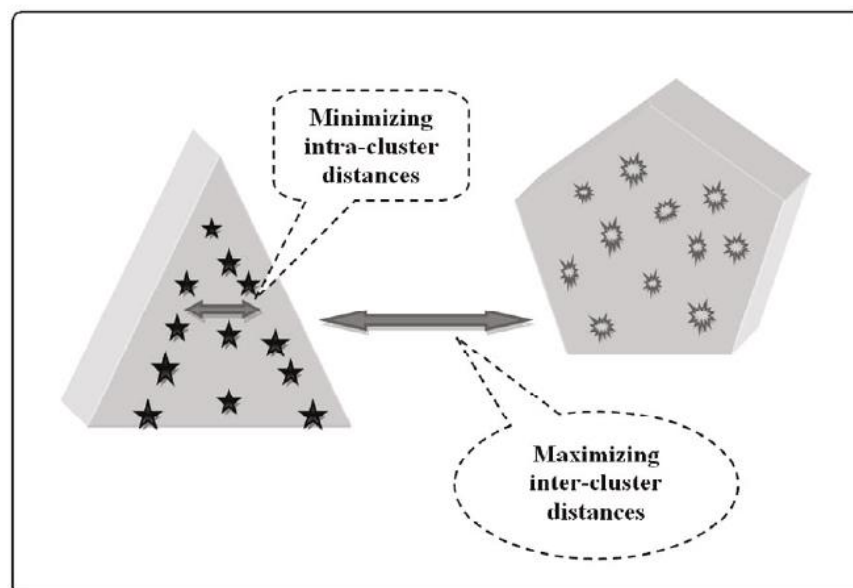
3.1 Análisis Clúster

El análisis de clúster o simplemente clustering es el proceso de particionar un conjunto de objetos de datos (u observaciones) en subconjuntos. Cada subconjunto es un clúster, de modo que los objetos en un clúster son similares entre sí, pero diferentes a los objetos en otros grupos. El conjunto de clústeres resultantes de un análisis de clúster puede denominarse como clustering.

En este contexto, diferentes métodos de agrupación pueden generar diferentes agrupaciones en el mismo conjunto de datos. La partición no es realizada por humanos, sino por el algoritmo de agrupamiento. Por lo tanto, la agrupación es útil porque puede conducir al descubrimiento de grupos previamente desconocidos dentro de los datos (Han, Kamber, & Pei, 2012).

En (Gorunescu, 2011), encontramos la siguiente definición: “el análisis de clúster, también conocido como agrupación, significa encontrar grupos (agrupaciones) de objetos, en función de su similitud (algún tipo de parecido), de modo que dentro de cada grupo hay una gran similitud, mientras que los grupos son lo suficientemente diferentes entre sí”.

Figura 3.1-1: Proceso de Clustering



Fuente: (Gorunescu, 2011).

El análisis de conglomerados se ha utilizado ampliamente en muchas aplicaciones, como inteligencia empresarial, reconocimiento de patrones de imágenes, búsqueda en la web, biología y seguridad. En inteligencia de negocios, la agrupación se puede utilizar para organizar una gran cantidad de clientes en grupos, donde los clientes dentro de un grupo comparten características similares. Esto facilita el desarrollo

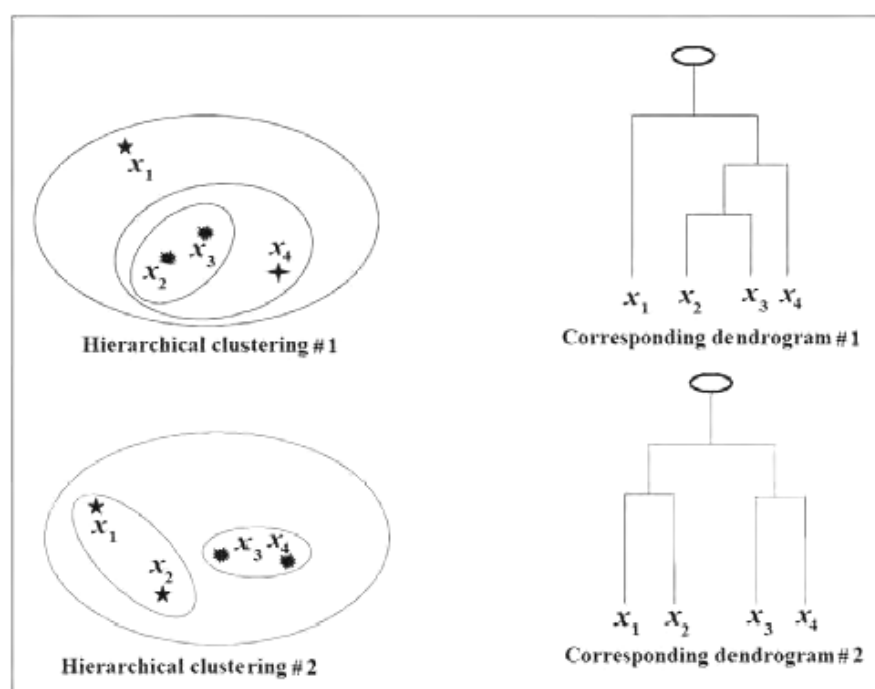
de estrategias comerciales para mejorar la gestión de las relaciones con los clientes. Además, considere una empresa consultora con una gran cantidad de proyectos. Para mejorar la gestión de proyectos, la agrupación se puede aplicar a proyectos de partición en categorías basadas en similitud para que la auditoría y el diagnóstico del proyecto (para mejorar la entrega y los resultados del proyecto) se puedan llevar a cabo de manera efectiva (Han, Kamber, & Pei, 2012).

IV. CLUSTERING JERÁRQUICO

El clustering jerárquico revela agrupaciones sucesivas utilizando agrupaciones previamente establecidas, construyendo así una jerarquía de agrupaciones (produciendo un dendograma = un diagrama de árbol) y no simplemente una simple partición de objetos. El número de clústeres no se requiere como condición de entrada del algoritmo, mientras que se puede usar una cierta condición para finalizarlo (por ejemplo, un número predeterminado de clústeres). Por lo tanto, uno puede obtener cualquier número deseado de grupos al "cortar" el dendograma en el nivel adecuado (Gorunescu, 2011).

(Gorunescu, 2011), describe tres tipos de agrupamiento jerárquico: 1) Aglomerativo (bottom-up), 2) Divisivo (top-down) y 3) Conceptual.

Figura 3.1-1: Ejemplos de clustering jerárquico de los mismos objetos



Fuente: (Gorunescu, 2011)

V. ACCIONES DE CONTROL

5.1 Acciones de control extraordinario

Aquellas que la autoridad aduanera puede disponer de manera adicional a las ordinarias, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones y la prevención de los delitos aduaneros o infracciones



administrativas, que pueden ser los operativos especiales, las acciones de fiscalización, entre otros. La realización de estas acciones no opera de manera formal ante un trámite aduanero regular, pudiendo disponerse antes, durante o después del trámite de despacho, por las aduanas operativas o las intendencias facultadas para dicho fin (Ministerio de Economía y Finanzas).

5.2 Acciones de control ordinario

Aquellas que corresponde adoptarse para el trámite aduanero de ingreso, salida y destinación aduanera de mercancías, conforme a la normatividad vigente, que incluyen las acciones de revisión documentaria y reconocimiento físico, así como el análisis de muestras, entre otras acciones efectuadas como parte del proceso de despacho aduanero, así como la atención de solicitudes no contenciosas (Ministerio de Economía y Finanzas).

VI. INTENDENCIA DE ADUANA DE PUNO Y CEBAF DESAGUADERO

6.1 Administración Aduanera

Órgano de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria competente para aplicar la legislación aduanera, recaudar los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo, así como los recargos de corresponder, aplicar otras leyes y reglamentos relativos a los regímenes aduaneros, y ejercer la potestad aduanera. El término también designa una parte cualquiera de la Administración Aduanera, un servicio o una oficina de ésta (Ministerio de Economía y Finanzas).

6.2 Intendencia de Aduana de Puno

La Intendencia de Aduana de Puno es un órgano operativo dependiente de la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas (SNAA) y es una de las aduanas fronterizas terrestres más importantes del país, tiene a su cargo, entre otros, la facilitación del comercio internacional producido entre la frontera de Perú y Bolivia, así como la ejecución de acciones de control necesarias para la prevención y represión de los delitos aduaneros y del tráfico internacional de mercancías.

6.3 CEBAF Desaguadero

La Decisión N° 459 de la Comunidad Andina, establece la Política Comunitaria para la Integración y el Desarrollo Fronterizo teniendo como uno de sus objetivos facilitar la libre circulación de personas, bienes, capitales y servicios a través de los pasos de frontera; estableciendo además la creación de los Centros Binacionales de Atención en Frontera (CEBAF) en la Comunidad Andina, la cual autoriza a sus Países Miembros para establecerlos y regularlos a través de Acuerdos Específicos, en concordancia con las características y peculiaridades de sus respectivos pasos de frontera.



El Centro Binacional de Atención en Frontera (CEBAF) Desaguadero¹, se encuentra ubicado en territorio peruano, a dos kilómetros del cruce fronterizo en el distrito de Desaguadero (Puno - Perú), cuenta con una moderna infraestructura, equipada con tecnología de punta, que ocupa alrededor de siete hectáreas y fue inaugurado el 28 de abril de 2018, donde los funcionarios de los organismos nacionales competentes designados por la República del Perú y el Estado Plurinacional de Bolivia, realizan el control integrado respecto a la entrada y salida de personas, equipajes, mercancías y medios de transporte, que tienen su paso entre la frontera de ambos países, cabe precisar que su administración es responsabilidad de SUNAT.

VII. MATERIALES Y MÉTODOS UTILIZADOS

Para el desarrollo del presente estudio se utilizó Python² (por medio del software Anaconda³), el cual es un lenguaje de programación de propósito general y en la actualidad es ampliamente usado para realizar labores de análisis de datos, posee un conjunto de librerías (por ejemplo, Scikit-Learn, NumPy, Pandas, entre otros) que proveen la implementación de los algoritmos de minería de datos para las labores de clasificación y clustering. El presente trabajo utilizó la metodología CRISP-DM⁴, el cual propone un ciclo de vida que consiste en seis etapas: 1) Comprensión del negocio, 2) comprensión de los datos, 3) preparación de los datos, 4) Modelado, 5) Evaluación y 6) Implantación (CRISP-DM, 2000).

El desarrollo del proyecto contempló las etapas sugeridas por la metodología CRISP-DM, las cuales se detallan a continuación:

7.1 Compresión del negocio

7.1.1 Información preliminar

El régimen de Tránsito Aduanero Internacional de mercancías es el régimen aduanero mediante el cual las mercancías provenientes del exterior, que no hayan sido destinadas, son transportadas bajo control aduanero, de una aduana a otra o con destino al exterior, con

¹ Acuerdo Específico entre la República del Perú y el Estado Plurinacional de Bolivia para el Centro Binacional de Atención en Frontera (CEBAF) Desaguadero

CAPÍTULO I

Definiciones

"Artículo 1°.- Las definiciones para el Acuerdo Específico CEBAF - Desaguadero, son las siguientes:

a) Centro Binacional de Atención en Frontera Desaguadero: es el conjunto debidamente cercado, de instalaciones localizadas en el territorio de la República del Perú, que incluye las rutas de acceso, los recintos, instalaciones, equipos, mobiliario y áreas necesarias para la prestación del servicio de control integrado del flujo de personas, equipajes, mercancías, y medios de transporte donde se brindan servicios básicos y complementarios que faciliten una orientación, atención y control de manera rápida y simplificada en el ingreso y salida fronterizos al usuario. En la medida que la atención fronteriza lo requiera, la presente definición es aplicable a todo el presente Acuerdo Específico, podrá comprender a instalaciones anexas incluso en territorio boliviano, establecidas mediante acuerdo de la Junta de Administradores del CEBAF Desaguadero; en las que la atención y control también se efectuará bajo la modalidad yuxtapuesta.
(...)"

² Python es un lenguaje de programación interpretado, orientado a objetos y de alto nivel con semántica dinámica (Python Software Foundation).

³ Con más de 15 millones de usuarios, Anaconda es la plataforma de ciencia de datos más popular del mundo y la base del aprendizaje automático moderno (Anaconda, 2020).

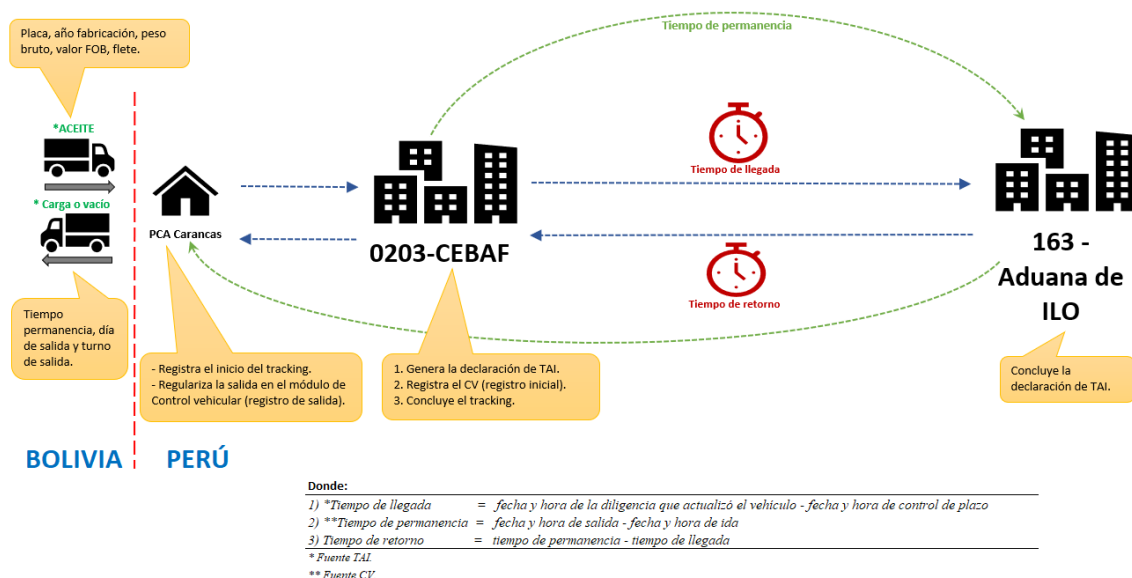
⁴ CRISP-DM, es la guía de referencia más ampliamente utilizada en el desarrollo de proyectos Data Mining (Rodríguez).

suspensión del pago de tributos, previa presentación de garantía (SUNAT, Tránsito, 2019).

Respecto al CEBAF⁵ Desaguadero, está situado en la localidad de Desaguadero – Perú y el anexo Carancas en el Puente nuevo en la localidad de Desaguadero – Bolivia.

El proceso de control que se efectúa a los vehículos que ingresan al país con el régimen de Tránsito Aduanero Internacional podría resumirse en los siguientes pasos: 1) El vehículo se registra en el módulo de E-Tracking en el Anexo Carancas, 2) el vehículo ingresa al CEBAF Desaguadero donde se genera la declaración de tránsito, 3) el personal registra el inicio de viaje en el módulo de Control Vehicular, 4) el vehículo sale del CEBAF y se concluye el registro del Tracking, 5) en la Aduana de destino, los Oficiales verifican y concluyen el tránsito (de corresponder registran la justificación de atraso), 6) finalmente, el vehículo retorna de la aduana de destino y registra su salida del país en el módulo de Control Vehicular en el Anexo de Carancas (el vehículo puede salir con o sin carga). El proceso descrito se muestra en la Figura 7.1-1.

Figura 7.1-1: Proceso de control de ingreso y salida de vehículos con carga por el CEBAF Desaguadero.



Elaboración: Propia.

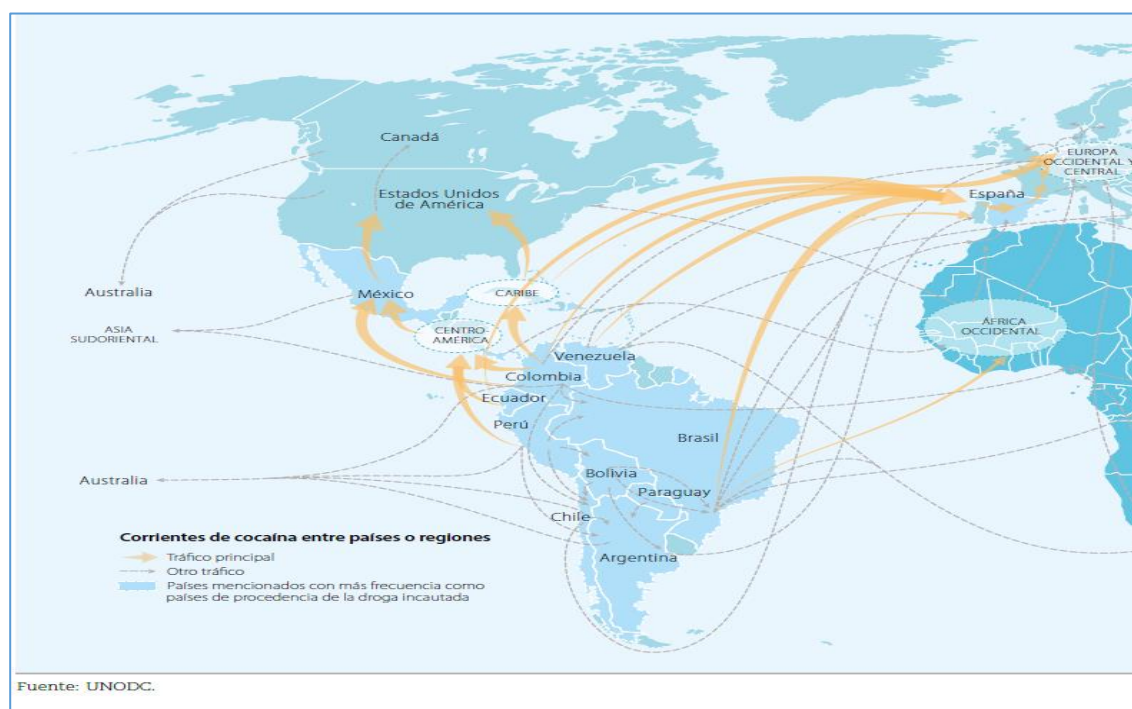
En la actualidad, los vehículos (cisterna) que salen del país sin carga (vacíos), no son sometidos a ningún control -como podría ser una inspección no intrusiva mediante un escáner o una revisión física especializada-, lo cual podría facilitar la salida de mercancía no autorizada del Perú.

Lo expuesto, sumado a las precisiones que se puede obtener del Informe Mundial Sobre las Drogas de este año emitido por la Oficina

⁵Centro Binacional de Atención en Frontera.

de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito (UNODC) completan y complican aún más el panorama de los desafíos relacionados con las drogas, ya que la prevención y el tratamiento siguen siendo insuficientes para atender las necesidades que existen en muchas partes del mundo, por lo que el tráfico ilícito de este tipo de sustancias por la frontera Perú – Bolivia, debe ser un punto bastante importante para centrar la atención respecto a temas de Tráfico Ilícito de Drogas (TID), asimismo, ha elaborado un mapa referencial sobre las principales corrientes del tráfico de cocaína, en la que se evidencia el pase de droga de Perú hacia Bolivia:

Figura 7.1-2: Mapa del Tráfico de Cocaína.



Fuente: UNODC.

En el año 2019, se registraron algunos incidentes que muestran que los vehículos que ingresaron al país mediante el régimen de tránsito aduanero y que posteriormente salieron sin carga, fueron intervenidos trasladando droga o cocaína al país de Bolivia.

1. En julio del año 2019, la Fuerza Especial de Lucha Contra el Narcotráfico (FELCN) detuvo en el municipio cochabambino de Quillacollo dos cisternas de combustible que llevaban 850 kilogramos y 680 gramos de cocaína del Perú.

Figura 7.1-3: Dos cisternas detenidas con droga en Cochabamba-Bolivia



Fuente: (Página Siete, 2019)

2. En octubre del año 2019, camionero boliviano fue detenido en la frontera con cargamento de cocaína.

Figura 7.1-4: Camionero boliviano detenido en la frontera con cargamento de cocaína.



Fuente: (El Andino, 2019)

Al no ser posible efectuar un control a la totalidad de vehículos que salen del país y que ingresaron mediante el régimen de tránsito aduanero internacional, un enfoque aceptable es disponer de herramientas que permitan detectar aquellos vehículos que, por sus características, pudieran incorporar algún tipo de fraude o ilícito. De esta forma, podría focalizarse los escasos recursos humanos con los que cuenta el CEBAF Desaguadero a la inspección de los vehículos seleccionados.



De lo mencionado, se aprecia que el proceso de Tránsito Aduanero Internacional requiere de algún criterio que permita enfocar la revisión y/o inspección que realizan los Oficiales de Aduana de forma exhaustiva o leve cuando estos vehículos salen del país (sin carga o vacíos), para tal fin, el alcance de este proyecto es la elaboración de un modelo de segmentación de vehículos cisterna, el cual tiene los siguientes beneficios:

- Identificar el segmento al que pertenece un vehículo de carga (cisterna), conforme su comportamiento de ingresos, permanencias y salidas del país, datos que se registran en los módulos de Tránsito Aduanero Internacional, E-Tracking y Control Vehicular.
- Establecer medidas de control diferenciadas según los segmentos hallados, bajo entornos de riesgo.

7.1.2 Objetivos del negocio

Desarrollar acciones de control extraordinario para impedir la salida de mercancías no autorizadas de los vehículos cisterna sin carga que salen por el CEBAF Desaguadero.

Incrementar el control de los posibles ilícitos respecto a los vehículos que serán controlados por los Oficiales de Aduana en el CEBAF Desaguadero y/o Anexo Carancas.

7.1.3 Evaluación de la situación

Actualmente las declaraciones de tránsito aduanero internacional se registran y controlan en el módulo de Tránsito Aduanero Internacional, el cual almacena la información de las declaraciones de tránsito en una base de datos centralizada del tipo Oracle. Adicionalmente, se cuenta con el registro de viajes registrado en el módulo de Control Vehicular, el cual, almacena la información concerniente a los viajes de un vehículo en la misma instancia de base de datos. El control del flujo vehicular en el CEBAF Desaguadero se realiza con el módulo E-Tracking, el cual relaciona los módulos de Tránsito Aduanero Internacional y Control Vehicular mencionados.

7.1.3.1 Inventario de recursos

Respecto a los recursos de software, la intendencia de aduana Puno cuenta con autorización de uso del software Anaconda, (Python), el cual incluye librerías para realizar tareas de minería de datos. Adicionalmente, se posee una cuenta de acceso a la instancia de base de datos Oracle centralizada para la extracción de la información los módulos antes mencionados.

En cuanto al hardware, se cuenta con un computador marca HP, modelo Prodesk, procesador Intel (R) Core i7-8700 de 3.20 GHz, memoria RAM de 16 GB, Capacidad de almacenamiento de 1TB y sistema operativo Windows 10 Enterprise.



Respecto a las fuentes de datos, los módulos disponibles para extraer la información son: 1) Módulo de Tránsito Aduanero Internacional, 2) E-Tracking y 3) Control vehicular; estos módulos almacenan su información en la misma instancia de base de datos Oracle.

7.1.3.2 *Requisitos, supuestos y restricciones*

Los vehículos en estudio corresponden a aquellos que registren alguna declaración de tránsito aduanero internacional que traslade como mercancía: "aceite", que tenga como aduana de primer control la aduana 181-Puno, y como aduana de último control la aduana: 163-Ilo. Además, registren un control de viaje en el módulo de control vehicular, siendo su aduana de salida la aduana 262-Desaguadero.

El análisis de la información corresponde a un periodo de 10 meses de información histórica -enero a octubre del 2019-.

7.1.3.3 *Terminología*

A. Terminología de negocio

- **Aduana de destino:** aduana habilitada donde concluye el tránsito (SUNAT, 2020).
- **Aduana de partida:** aduana habilitada donde se inicia el tránsito (SUNAT, 2020).
- **DTA:** Declaración de Tránsito Aduanero.
- **DTAI:** Declaración de Tránsito Aduanero Internacional.
- **Sección de Atención Fronteriza:** Es una unidad orgánica, de quinto nivel organizacional, dependiente de la División de Control Operativo (tipo 2), encargada de la facilitación y el control de flujo de personal, medios de transporte y mercancías, en los Centros de Atención Fronteriza, brindando los servicios aduaneros conforme a la normatividad aplicable.
- **Tránsito:** Tránsito Aduanero Internacional de Mercancías que se realiza conforme a la Decisión 617, sus modificatorias y su Reglamento, denominado tránsito aduanero comunitario; o conforme a las normas del ATIT, mediante el cual las mercancías son transportadas bajo control aduanero desde una aduana de partida hasta una aduana de destino, cruzando uno o varios pasos de frontera, con suspensión del pago de los derechos, impuestos y recargos (SUNAT, 2020).
- **TAI:** Tránsito Aduanero Internacional.

B. Terminología técnica de análisis de datos

- **Análisis exploratorio de datos:** Uso de técnicas estadísticas tanto gráficas como descriptivas para aprender acerca de la estructura de un conjunto de datos.
- **Análisis retrospectivo de datos:** Análisis de datos que provee una visión de las tendencias, comportamientos o eventos basado en datos históricos.
- **Clasificación:** Proceso de dividir un conjunto de datos en grupos mutuamente excluyentes de tal manera que cada miembro de un grupo esté lo "más cercano" posible a otro, y grupos diferentes estén lo



"más lejos" posible uno del otro, donde la distancia está medida con respecto a variable(s) específicas las cuales se están tratando de predecir. Por ejemplo, un problema típico de clasificación es el de dividir una base de datos de compañías en grupos que son lo más homogéneos posibles con respecto a variables como "posibilidades de crédito" con valores como "Bueno" y "Malo".

- **Clustering (agrupamiento):** proceso de dividir un conjunto de datos en grupos mutuamente excluyentes de tal manera que cada miembro de un grupo esté lo "más cercano" posible de otro, y grupos diferentes estén lo "más lejos" posible uno del otro, donde la distancia está medida con respecto a todas las variables disponibles.
- Limpieza de datos: Proceso de asegurar que todos los valores en un conjunto de datos sean consistentes y correctamente registrados.
- **Minería de datos (Data Mining):** La extracción de información predecible escondida en grandes bases de datos.
- **Datos anormales:** Datos que resultan de errores o que representan eventos inusuales.
- **Modelo analítico:** Una estructura y proceso para analizar un conjunto de datos.
- **Atípico:** Valor que no es común en un conjunto de datos, también conocido como Outlier por su nombre en inglés.

7.1.3.4 Costes y beneficios

El desarrollo de este proyecto no supone ningún costo adicional a la SUNAT, toda vez que los datos son de su propiedad y las herramientas informáticas utilizadas corresponden a software libre.

Respecto a los beneficios, este proyecto permitirá hacer un mejor uso de los recursos de personal y logísticos en la programación y ejecución de las acciones de control extraordinario llevadas a cabo en el CEBAF Desaguadero por el personal de la División de Control Operativo.

Al mismo tiempo, al tener una focalización, permitirá agilizar la atención de los buenos Operadores Internacionales, así sea que estos se traten de vehículos que salgan del país en calidad de vacíos luego de haber ingresado bajo algún régimen aduanero.

7.1.4 Objetivos de la minería de datos

Determinar el perfil de los vehículos con carga que ingresan al Perú por el CEBAF Desaguadero mediante el régimen de tránsito aduanero internacional respecto de su comportamiento de ingresos, permanencias y salidas del Perú.

7.2 Comprensión de los datos

7.2.1 Recolectar los datos iniciales

Según los objetivos del proyecto se identificaron las fuentes de datos especificados en la Tabla 7.2-1⁶.

Tabla 7.2-1: Fuentes de datos

MÓDULO	BASE DE DATOS	TABLA	DESCRIPCIÓN	REGISTROS (*)
TRÁNSITO ADUANERO INTERNACIONAL	Centralizada	Tabla_01	Almacena los datos de cabecera de las declaraciones de tránsito.	574,009
	Centralizada	Tabla_02	Almacena los datos de los vehículos comprendidos en las declaraciones de tránsito.	812,586
	Centralizada	Tabla_03	Almacena los datos de los vehículos relacionados a la carta porte de las declaraciones de tránsito.	623,341
	Centralizada	Tabla_04	Almacena la información de las empresas de transporte internacional.	7,656
ETRACKING	Centralizada	Tabla_05	Almacena los registros de tracking registrados en el CEBAF Desaguadero.	128,140
CONTROL VEHICULAR	Centralizada	Tabla_06	Almacena la información de los viajes registrados por los vehículos que ingresan y salen del país.	547,402
	Centralizada	Tabla_07	Almacena la información histórica de los viajes registrados por los vehículos que ingresan y salen del país.	7,041,895

Elaboración: Propia (*Al 15/01/2020).

7.2.2 Descripción de los datos

Esta actividad comprendió la revisión del modelo de base de datos y las tablas que se almacenan la información de las Declaraciones de Tránsito, E-Tracking y Control Vehicular; asimismo, fue necesario revisar la documentación disponible de los sistemas de información involucrados para entender los campos, sus tipos y su descripción. Así también, permitió identificar los campos que permitieron combinar las tablas para obtener los datos iniciales. También, fue necesario revisar y validar los datos obtenidos con las consultas disponibles en los módulos involucrados.

7.2.3 Exploración de datos

La exploración de los atributos se realizó usando el lenguaje de programación Python, mediante el uso del software Anaconda, el cual permite obtener las estadísticas básicas de cada variable

⁶ Para la publicación de la presente monografía, se ha renombrado las tablas por tratarse de información real que no puede exponerse abiertamente.



considerada en el modelo, como son: 1) Cantidad de individuos (vehículos), 2) Media, 3) desviación estándar, 4) valores mínimos, 5) valores máximos, 6) percentiles, y 7) gráficas Boxplot que permiten la visualización de valores atípicos, entre otros.

7.3 Preparación de los datos

7.3.1 Selección de datos

Según los requisitos del proyecto, para la extracción de los datos se consideró algunos criterios, los cuales se explican a continuación.

7.3.1.1 Módulo de Tránsito aduanero internacional

El módulo de Tránsito Aduanero Internacional comprende el registro de las solicitudes y declaraciones de tránsito. Para el presente trabajo, se decidió extraer la información tomando en cuenta los siguientes criterios:

- La Aduana de primer control sea: "262-Desaguadero".
- La Aduana de último control sea: "163-ILO".
- La descripción de la mercancía especificada en la carta porte sea: "**ACEITE**"
- El estado de tránsito sea: "02-Concluido".
- El tipo de unidad vehicular sea: "V (vehículo)"
- La fecha de solicitud de tránsito se encuentre en el periodo de enero a octubre del año 2019.

7.3.1.2 Módulo de E-Tracking

El módulo E-Tracking, se usa en el CEBAF Desaguadero, con la finalidad de controlar el flujo vehicular que diariamente presenta. Este módulo permite la integración de los módulos de tránsito aduanero y control vehicular, por tanto, juega un papel esencial en la extracción e integración de los datos.

7.3.1.3 Módulo de Control Vehicular

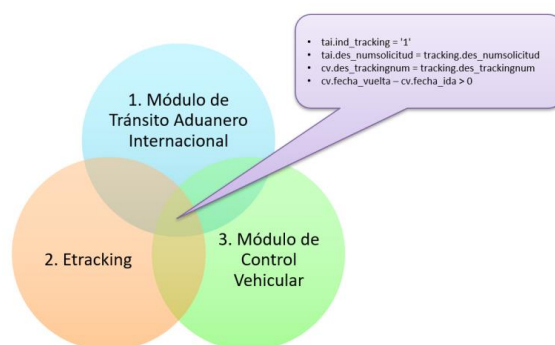
El módulo de Control Vehicular registra los datos de los viajes que efectúan los vehículos que ingresan y salen del Perú. Según los requisitos del proyecto se decidió extraer la información de este módulo tomando en cuenta los siguientes criterios:

- La aduana de registro sea: 181-Aduana de Puno.
- El puesto de control de ida sea: 0203-CEBAF Desaguadero.
- El tipo de viaje sea: "E" (ingreso).
- El convenio sea: {05 = DS N 028-91-TC, 09 = DECISIÓN N 399 CAN}.
- La aduana de vuelta sea: 181-Aduana de Puno.

7.3.1.4 Combinación de los datos, módulo de Tránsito Aduanero, E-Tracking y módulo de Control Vehicular

Los atributos seleccionados requieren que tengamos los datos de Tránsito, E-Tracking y Control Vehicular en una sola tabla, la cual, posteriormente será resumida para obtener los valores de los atributos seleccionados. El resultado de la integración de estos tres módulos dio como resultado 6,489 registros. La idea de la integración de los conjuntos de datos se muestra en la Figura 7.3-1.

Figura 7.3-1: Combinación de datos de los módulos de Tránsito Aduanero, E-Tracking y Control Vehicular.

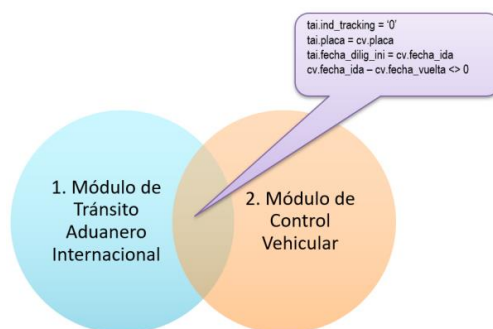


Elaboración: Propia.

7.3.1.5 Combinación de los datos, módulo de Tránsito Aduanero y módulo de Control Vehicular

Sin embargo, en el módulo de tránsito se obtuvo una cantidad considerable de declaraciones de tránsito que no tienen un registro de tracking correspondiente, y por tal motivo, no es posible combinarlo con su información de control vehicular. Por este motivo, se decide combinar los módulos de tránsito y control vehicular que no tengan un registro de tracking asociado, la Figura 7.3-2 lo muestra. En total se obtuvieron 1,095 registros.

Figura 7.3-2: Combinación de datos de los módulos de Tránsito aduanero y Control Vehicular



Elaboración: Propia.

7.3.1.6 Unión de los conjuntos de datos combinados

Con la finalidad de obtener la mayor cantidad de registros, se considera ambos conjuntos de datos, esta unión se representa en la Figura 7.3-3. El resultado de la unión de ambos conjuntos de datos dio como resultado 7,584 registros.

Figura 7.3-3 : Unión de los conjuntos de datos.



Elaboración: Propia.

7.3.2 Selección de atributos

La identificación y definición de atributos se obtuvo mediante reuniones realizadas con el equipo de trabajo de la División de Control Operativo de la Intendencia de Aduna de Puno, quienes, en base a su experiencia determinaron los atributos que se consideraron en el presente modelo de segmentación.

La Tabla 7.3-1, muestra una parte del conjunto de variables⁷ determinadas para el modelo de segmentación de los vehículos.

⁷ Para la publicación de la presente monografía, se han suprimido algunos datos, cantidades y/o especificaciones confidenciales por tratarse de información real que no puede exponerse abiertamente; sin embargo, para fines académicos y de mejor comprensión se han considerado mostrar algunos de ellos.

Tabla 7.3-1: Atributos seleccionados

Conceptos	Atributo	Nemotécnico
Registro de antecedentes	Antecedente del vehículo.	ANTECEDENTE_VEHI
Registro de antecedentes	Antecedentes de la empresa.	ANTECEDENTE_EMPRESA
Comportamiento de ingresos al país mediante TAI.	Cantidad de solicitudes de tránsito.	CANT_SOLIC_TAI
Comportamiento de salida del país	Porcentaje de salidas sin carga (vacío), respecto a la cantidad de solicitudes de tránsito.	PORC_SALIDAS_VACIO
Comportamiento de traslado	Promedio de peso bruto, de las declaraciones de tránsito.	PROM_PESO_BRUTO
Comportamiento de traslado	Promedio de valor FOB, de las declaraciones de tránsito.	PROM_VALOR_FOB
Comportamiento de traslado	Promedio del monto de flete, de las declaraciones de tránsito.	PROM_MTO_FLETE
Comportamiento de traslado	Promedio del valor Precio/Kg de las declaraciones de tránsito.	PROM_PRECIO_KG

Elaboración: Propia

7.3.3 Limpieza de datos

Efectuado el análisis exploratorio de las variables, se encontró que la variable: "TIEMPO_RETORNO", presentaba valores negativos, por tanto, fue necesario efectuar una técnica de imputación de datos, considerando la siguiente regla:

*Si: tiempo_retorno < 10 horas,
Entonces: el tiempo de retorno será igual a 10 horas.*

Siendo 10 horas el tiempo promedio de retorno, el cual se consideró como valor de reemplazó para los valores negativos. En esencia, los valores negativos presentes, se debe a que las declaraciones de tránsito aduanero son concluidas posteriormente al fin del viaje registrado en el módulo de control vehicular; estas declaraciones presentan alguna justificación la cual es correctamente ingresada.

Adicionalmente y debido a que no existe un campo que permita determinar si el vehículo (cisterna) sale del país con carga o vacío, se tuvo que procesar el campo de observaciones del módulo de Control Vehicular para determinar si el vehículo sale vacío o con carga.

7.3.4 Construcción de los datos

Esta tarea incluye las operaciones de preparación de datos realizadas sobre los atributos existentes y sobre sus valores, la Tabla 7.3-2 muestra una parte de la matriz de datos⁸ obtenida.

⁸ Para la publicación de la presente monografía, se han suprimido algunos datos, cantidades y/o especificaciones confidenciales por tratarse de información real que no puede exponerse abiertamente; sin embargo, para fines académicos y de mejor comprensión se han considerado mostrar algunos de ellos.

Tabla 7.3-2: Construcción de la matriz de datos.

Atributo	Variable	Transformación	Se transforma a código disyuntivo completo
Antecedente del vehículo.	ANTECEDENTE_VEH	SI NO	Si
Antecedentes de la empresa.	ANTECEDENTE_EMPRESA	Cantidad de vehículos con antecedente	-
Cantidad de solicitudes de tránsito.	CANT_SOLIC_TAI	Cantidad de solicitudes de tránsito por placa de vehículo.	-
Porcentaje de salidas sin carga (vacío), respecto a la cantidad de solicitudes de tránsito.	PORC_SALIDAS_VACIO	$\frac{CANT_SALIDAS_VACIO}{CANT_SOLIC_TAI} * 100$	-
Promedio de peso bruto, de las declaraciones de tránsito.	PROM_PESO_BRUTO	$\frac{\sum PESO_BRUTO}{CANT_SOLIC_TAI}$	-
Promedio de valor FOB, de las declaraciones de tránsito.	PROM_VALOR_FOB	$\frac{\sum VALOR_FOB}{CANT_SOLIC_TAI}$	-
Promedio del monto de flete, de las declaraciones de tránsito.	PROM_MTO_FLETE	$\frac{\sum MTO_FLETE}{CANT_SOLIC_TAI}$	-
Promedio del valor Precio/Kg de las declaraciones de tránsito.	PROM_PRECIO_KG	$\frac{\sum (\frac{VALOR_FOB}{PESO_BRUTO})}{CANT_SOLIC_TAI}$	-

Elaboración: Propia

7.3.4.1 Registros generados

La matriz de datos generada comprende un total 659 registros, los cuales representan a los vehículos que registraron una declaración de Tránsito Aduanero Internacional desde enero a octubre del año 2019.



7.3.5 Formateo de los datos

Con el objetivo de facilitar el procesamiento y la interpretación de los resultados, se optó por categorizar algunos atributos cuantitativos.

Adicionalmente, fue necesario codificar las variables categóricas a códigos disyuntivos completos antes de efectuar el clustering jerárquico.

7.4 Modelado de la solución

7.4.1 Selección de técnica y herramienta

El objetivo es formar grupos de vehículos que tengan un comportamiento similar, considerando que la cantidad de registros es de 659 (vehículos), se decide utilizar el método de minería de datos denominado: "Clustering Jerárquico" (agrupamiento jerárquico). Siendo el método de Ward el empleado en este estudio.

Como herramienta, se decide usar el lenguaje de programación Python, mediante el paquete Anaconda, y sus utilerías: Spyder y Jupiter.

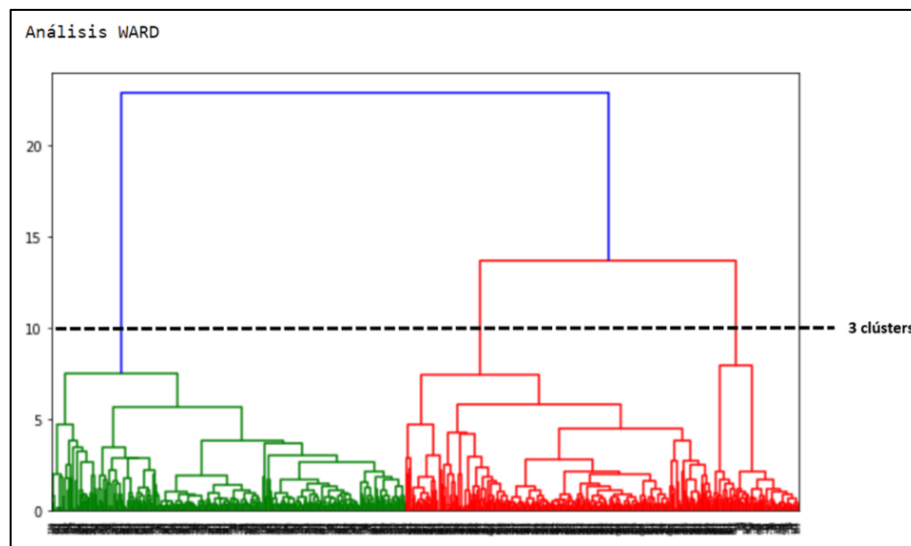
7.4.2 Construcción del modelo

7.4.2.1 Modelos

La construcción del modelo se efectuó siguiendo los siguientes pasos:

1. Antes de ejecutar el proceso de Clustering jerárquico, se decide normalizar la matriz de datos, con la finalidad de obtener una mejor interpretación de los resultados.
2. Se ejecuta el proceso de Clustering jerárquico, y se obtiene el dendograma mostrado en la Figura 7.4-1.
3. El dendograma obtenido sugiere realizar un corte para hallar 3 clúster, de esta forma, obtenemos los grupos claramente diferenciados.

Figura 7.4-1: Dendograma hallado con el método WARD.



Elaboración: Propia.

7.4.2.2 Descripción del modelo

A. Distribución de los segmentos

Resultado del Clustering jerárquico realizado, se obtuvo tres clústeres, los cuales presentan similitudes entre sus miembros según las variables elegidas.

La distribución de los vehículos según los clústeres hallados se muestra en la Tabla 7.4-1.

Tabla 7.4-1: Distribución de los segmentos (clúster).

Clusters	Nro de Vehículos	% de vehículos
Clúster 0	312	47.30%
Clúster 1	272	41.30%
Clúster 2	75	11.40%
Total	659	100.00%

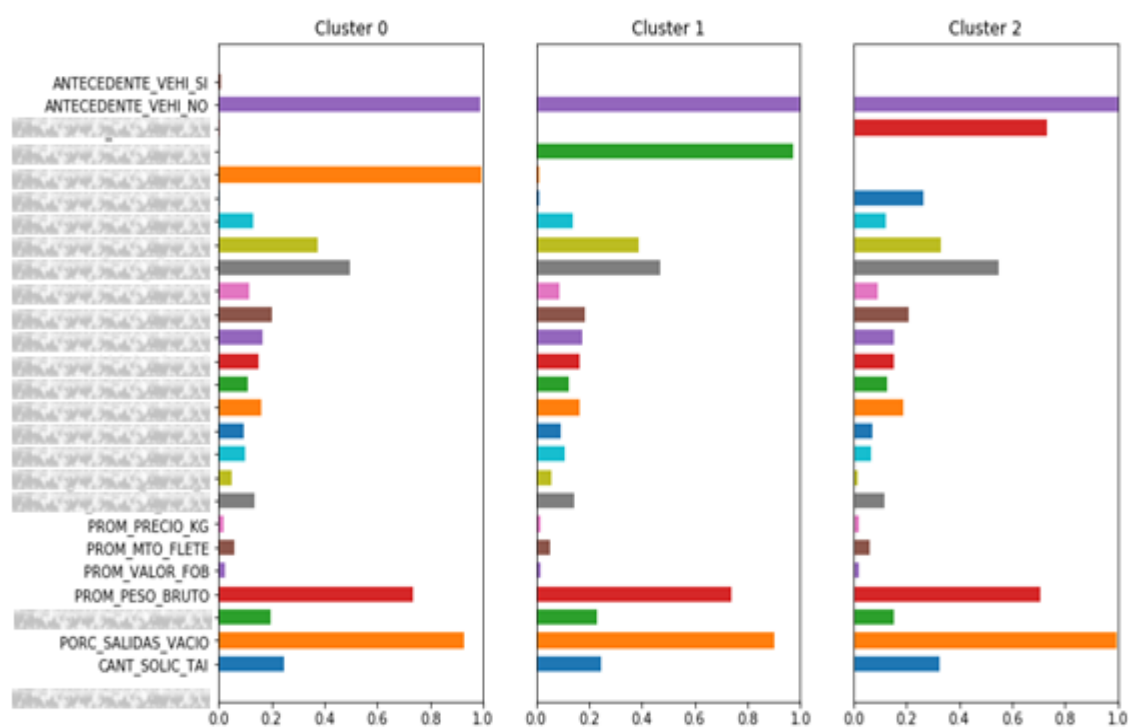
Elaboración: Propia.

Apreciamos, que dos clústeres concentran más del 80% del total de vehículos analizados.

B. Interpretación de los clústeres

Para realizar interpretación de los segmentos se elaboró la gráfica de barras⁹ mostrado en Figura 7.4-2, y el gráfico de radar¹⁰ mostrado en Figura 7.4-3.

Figura 7.4-2: Gráfica de barras de los clústeres hallados

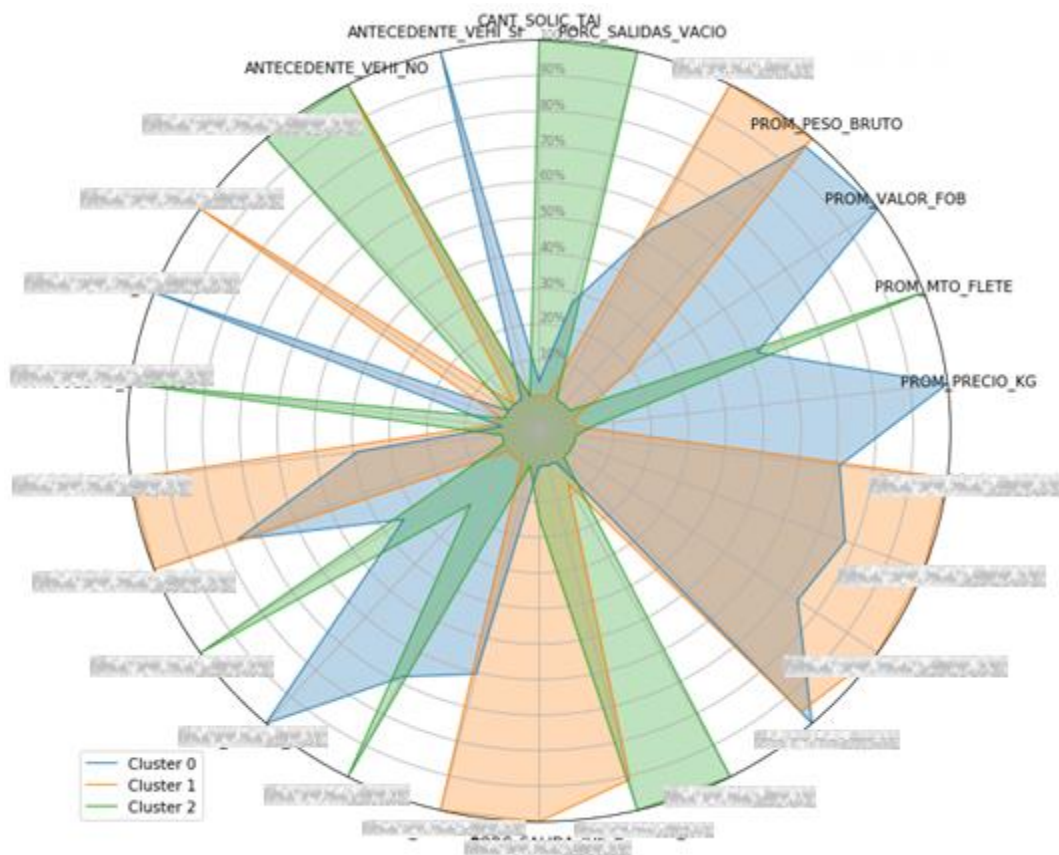


Elaboración: Propia.

⁹ Para la publicación de la presente monografía, se han ocultado variables por tratarse de información real que no puede exponerse abiertamente; sin embargo, para fines académicos y de mejor comprensión se han considerado mostrar algunas de ellas.

¹⁰ Para la publicación de la presente monografía, se han ocultado variables por tratarse de información real que no puede exponerse abiertamente; sin embargo, para fines académicos y de mejor comprensión se han considerado mostrar algunas de ellas.

Figura 7.4-3: Gráfico de radar de los clústeres hallados.



Elaboración: Propia.

Respecto a las interpretaciones del segmento 1 (clúster 0), segmento 2 (clúster 1) y segmento 3 (clúster 2), estas han sido suprimidas para la publicación de la presente monografía por contener información de patrones específicos, sin embargo, el contenido del trabajo original será difundido con las áreas involucradas para su respectivo tratamiento, en caso así pudiera determinarse, conforme a los recursos y a las prioridades de la Administración Aduanera.

7.4.3 Clasificación de riesgo según los clústeres

Una propuesta para la clasificación de riesgo según los segmentos formados es tomada de la experiencia de los Oficiales de Aduana, el cual se basa en el comportamiento del comercio en la ciudad de Desaguadero, esta propuesta se muestra en la Figura 7.4-4¹¹.

Figura 7.4-4: Clasificación de riesgo

¹¹ Para la publicación de la presente monografía, se han suprimido algunos datos, cantidades y/o especificaciones confidenciales por tratarse de información real que no puede exponerse abiertamente; sin embargo, para fines académicos y de mejor comprensión se han considerado mostrar algunos de ellos.



Elaboración: Propia.

7.5 Implementación

La implementación de este modelo está pendiente, sin embargo, una propuesta de implementación sería la generación de reportes de los vehículos que ingresan al Perú mediante el régimen de tránsito aduanero internacional diariamente, e identificarlos según los segmentos hallados en el presente estudio, con la finalidad de programar y ejecutar alguna acción de control extraordinario por el personal del CEBAF Desaguadero o del personal de la División de Control Operativo según corresponda.



CONCLUSIONES

- La minería de datos provee de técnicas o algoritmos que permiten extraer patrones que a primera vista son imperceptibles, en el caso del presente estudio el análisis de comportamiento de los vehículos que ingresan al Perú por el CEBAF Desaguadero mediante el régimen de tránsito aduanero internacional permitió encontrar tres segmentos que permiten determinar el perfil de los vehículos según su comportamiento de ingresos, permanencias y salidas.
- El análisis de Clustering jerárquico efectuado, permitió obtener tres segmentos; el segmento 1 (clúster 0) conformado por 312 vehículos y representa el 47.30% del total, el segmento 2 (clúster 1) conformado por 272 vehículos y representa el 41.30% del total, y el segmento 3 (clúster 2) conformado por 75 vehículos y representa el 11.40 % del total de vehículos.
- El comportamiento del comercio en la ciudad de Desaguadero y la atención en el CEBAF Desaguadero, permitieron determinar los riesgos de cada segmento, siendo que el segmento 1 (clúster 0) presenta riesgo alto en TID y contrabando, el segmento 2 (clúster 1) riesgo bajo, y el segmento 3 (clúster 2) riesgo alto en contrabando.
- La integración de la información de los módulos de Tránsito Aduanero Internacional, E-Tracking y Control Vehicular, se dificulta, toda vez que existen declaraciones de Tránsito que no registran un tracking.

RECOMENDACIONES

- Debido a la dinámica del proceso de tránsito aduanero, se sugiere actualizar el modelo de Clustering en un periodo de 2 meses, considerando la actualización de la matriz de datos.
- Se recomienda ampliar el análisis a otros tipos de vehículos adicionales a las cisternas, tengan como aduana de último control al resto de aduanas en el Perú.
- Se recomienda revisar los valores atípicos detectados en el análisis exploratorio de datos, con la finalidad de determinar su tratamiento, y evaluar la calidad del modelo.
- Se recomienda actualizar los módulos de Tránsito Aduanero Internacional, E-Tracking y Control Vehicular, con la finalidad de agregar reglas de validación que mejoren la calidad de los datos.
- Se sugiere adicionar un campo en el módulo de Control Vehicular que permita determinar fácilmente si el vehículo ingresa o sale con carga.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anaconda. (11 de 01 de 2020). *Anaconda*. Obtenido de <https://www.anaconda.com/>
- CRISP-DM. (2000). *CRISP-DM 1.0, Step-by-step data mining guide*.
- El Andino. (08 de 11 de 2019). *El Andino*. Obtenido de <http://elandinodigital.com/desaguadero-camionero-boliviano-fue-detenido-en-la-frontera-con-cargamento-de-cocaina/>
- García Herrero, J., & Molina López, J. M. (2012). *Técnicas de Análisis de Datos, Aplicaciones Prácticas Utilizando Microsoft Excel y Weka*. Recuperado el 08 de 12 de 2019, de http://matema.ujaen.es/jnavas/web_recursos/archivos/weka%20master%20recursos%20naturales/apuntesAD.pdf
- Gorunescu, F. (2011). *Data Mining, Concepts, Models and Techniques*. Springer.
- Han, J., Kamber, M., & Pei, J. (2012). *Data Mining Concepts and Techniques* (3rd ed. ed.). Morgan Kaufmann.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f.). *Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero*. Recuperado el 19 de 01 de 2020, de <https://www.mef.gob.pe/es/glosario-sp-2803/glosario-aduanero>
- Observatorio Europeo de las Drogas y las Toxicomanías. (2018). *Informe Europeo sobre Drogas 2019: Tendencias y novedades*. Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo.
- Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito - UNODC. (2019). *El Informe Mundial sobre las Drogas 2019*.
- Página Siete. (05 de 08 de 2019). *Página Siete*. Obtenido de <https://www.paginasiete.bo/seguridad/2019/7/30/cae-clan-familiar-con-850-kilos-de-droga-oculta-en-cisternas-225831.html#!>
- Python Software Foundation . (s.f.). *Python*. Recuperado el 18 de 01 de 2020, de <https://www.python.org/doc/essays/blurb/>
- Rodriguez, O. (s.f.). *Metodología para el desarrollo de proyectos en Minería de Datos CRISP-DM*. Recuperado el 05 de 01 de 2020, de http://www.oldemarrodriguez.com/yahoo_site_admin/assets/docs/Documento_CRISP-DM.2385037.pdf
- SUNAT. (12 de 12 de 2019). *Tránsito*. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/orientacionaduanera/cartillasorientacion/cartillasProcedim/tr01Tran.pdf>
- SUNAT. (20 de 01 de 2020). *TRÁNSITO ADUANERO INTERNACIONAL DE MERCANCÍAS CAN - ALADI*. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/despacho/transitoInt/procGeneral/despa-pg.27.htm>



ANEXO – PROPUESTA

Es conveniente que las instituciones en general y la SUNAT en particular, difunda los beneficios de la Minería de Datos o la analítica de datos, considerando programas de capacitación de personal de las sedes del interior del país, con la finalidad de aprovechar estas técnicas de análisis de datos con el propósito de aplicarlos a la problemática y realidad de cada sede.

Para el caso particular de la problemática detectada de los vehículos cisterna que ingresan con una Declaración de Tránsito Aduanero Internacional por el CEBAF Desaguadero y que posteriormente salen del País sin carga -aparente-, se propone la elaboración de un plan de trabajo, el cual permita realizar acciones de control extraordinaria, con el objetivo de hacer frente a los ilícitos detectados por las zonas aledañas del CEBAF en atención a la Potestad Aduanera que la Ley General de Aduanas contempla. Este plan, podría estar basado en el modelo de segmentación propuesto en este trabajo monográfico u otro modelo que permita identificar a los vehículos que presenten algún comportamiento que permita definir algún perfil de riesgo.



En búsqueda del cumplimiento tributario: Propuestas para luchar contra la evasión tributaria

Eler Antonio Rojas Lucanas

I. INTRODUCCIÓN

El cumplimiento tributario o “tax compliance” ha sido objeto de estudio desde décadas por parte de académicos y profesionales de distintas ramas del conocimiento humano, tales como economía, sociología y psicología, ya fuesen de países desarrollados o en vías de desarrollo; sin embargo, a la fecha no se puede hacer referencia a una fórmula secreta o ganadora de cómo asegurar este cumplimiento. Pese a ello, y dada la relevancia del pago de tributos para el sostenimiento de la economía de cualquier país, así como la satisfacción de necesidades básicas de su población, se han ejecutado diversas estrategias para: i) incentivar el cumplimiento tributario voluntario de los contribuyentes, y, ii) luchar contra la evasión tributaria.

Nuestro país, no es ajeno a la preocupación de los gobiernos del mundo por conseguir que sus ciudadanos cumplan con las obligaciones tributarias establecidas en sus legislaciones. Así, de acuerdo con el Ministerio de Economía y Finanzas del Perú “el nivel de evasión tributaria en nuestro país alcanza el 36% en el Impuesto General a las Ventas y 57% en el impuesto a la Renta” (Andina 2018). Esta realidad nos lleva a plantearnos qué acciones se pueden tomar desde el Estado para, de modo realista, reducir esas cifras de evasión tributaria.

En esa línea, la presente investigación propone herramientas que buscan asegurar el denominado “cumplimiento tributario”, entendido de modo general como el acto de “presentar la declaración jurada de impuestos en término, incluyendo información completa y exacta a fin de determinar la obligación tributaria y pagar el saldo de la misma, de corresponder” (Toninelli 2010:8). Estas medidas buscan reducir la brecha de evasión tributaria y facilitar las labores de fiscalización de la Administración Tributaria.

Cabe mencionar que el trabajo utiliza fuentes multidisciplinarias, y se recurre a un estudio descriptivo, no experimental, comparativo, teórico, socioeconómico y legal. Tras fundamentar la importancia de cada propuesta y presentar los estudios más recientes sobre los mismos, se propone su adaptación en el ámbito jurídico peruano, con precisiones que se puntualizan en el Anexo-propuesta.



II.- “CASH ECONOMY”, EVASIÓN TRIBUTARIA Y CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

De acuerdo con Valerie y John Braithwaite la denominación “Cash economy” o la “economía del efectivo” hace referencia a un sistema por el cual las transacciones económicas se realizan con pagos de dinero en efectivo y sin aplicar los impuestos correspondientes (2000:407). Este tipo de modalidad para realizar operaciones económicas, internacionalmente reconocida como negativa en muchas naciones, puede subsumirse dentro de la más extensa concepción de “economía informal peruana”. Esta última entendida como “conjunto de actividades económicas desarrolladas por los trabajadores y las unidades productivas que no cumplen con las regulaciones previstas por el estado para el ejercicio de sus actividades. Está compuesta por el sector informal y el empleo informal” (CEPLAN 2016:10).

Así, en particular, esta economía del efectivo se convierte en el escenario ideal para la realización de la actuación más reproachable de los contribuyentes en materia tributaria, sean personas naturales o jurídicas, nos referimos a la evasión tributaria. Para Héctor Villegas la evasión tributaria hace alusión a las conductas de los contribuyentes, por acción u omisión, realizadas conscientemente con el objetivo de eximirse del cumplimiento de la obligación tributaria que le corresponde de acuerdo a la ley vigente de un país, por lo que se le considera hoy en día como una práctica ilícita (2005:537-538).

La evasión tributaria, puede comprender las actuaciones más sencillas como la no presentación de una declaración jurada anual, o la presentación con datos no reales, por parte de un pequeño empresario o un trabajador independiente, así como el ocultamiento de transacciones entre corporaciones internacionales al trasladar capitales de un país a otro sin comunicarlo a la Administración Tributaria utilizando negocios jurídicos simulados. Sin embargo, en todas estas conductas encontramos inmersos dos elementos comunes: i) la oportunidad para evitar pagar impuestos, así como, ii) la “*tax morale*” o moral tributaria que se define como “la motivación intrínseca de por qué las personas pagan impuestos, o la creencia en contribuir a la sociedad pagando impuestos” (Gaetano 2019:1).

Por supuesto que, si se desea alcanzar un cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (sustantivas y formales) se debería garantizar que los ciudadanos cuenten con una moral tributaria positiva, lo cual involucra una interiorización del deber de pagar impuestos a nivel social y psicológico. Y es que, tal como explica Lisi Gaetano, es muy probable que una moral tributaria positiva en las personas reduzca la probabilidad de evasión tributaria, dado que esta última supone costos morales que afectan a los individuos cumplidores tales como sentimiento de culpa, estigma social, expectativas de los demás, etc. Así los contribuyentes que tienen interiorizada una moral tributaria positiva consideran muy costoso incumplir con sus deberes tributarios (2019:2).

Ahora bien, sin perder de vista el objetivo de todo estado, como es el fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de sus ciudadanos, existe también un cumplimiento tributario forzoso el cual supone la intervención de la Administración Tributaria y sus actuaciones de fiscalización en el marco de las potestades que el Estado le pueda otorgar.



Ambos flancos del cumplimiento tributario están presentes en todo sistema tributario y permiten luchar contra la evasión tributaria, asimismo, posibilitan al Estado contar con los recursos necesarios para ejecutar los servicios y obras públicas que el país requiere.

Teniendo en cuenta los conceptos introducidos, a continuación, presentaremos algunas medidas y propuestas tributarias que esperamos puedan considerarse herramientas ejecutables por parte del Estado y la Administración Tributaria en particular.

III.-LOS MEDIOS DE PAGO ELECTRÓNICOS EN SECTORES INFORMALES, ADQUISICIÓN DEL POINT OF SALE (POS) Y LA TECNOLOGÍA DE GRABACIÓN DE DATOS

Como ya hemos señalado, las diversas conductas ilícitas a la que recurren los contribuyentes con miras a esquivar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias tienen como un elemento en común "la oportunidad para evitar pagar impuestos". Un ejemplo de estas oportunidades la encontramos en el "cash economy" o economía del efectivo, de este modo, sin ningún rastro del sistema financiero, resulta muy difícil para las Administraciones Tributarias cumplir con su función fiscalizadora, y efectuar correctas determinaciones tributarias.

3.1 Los pagos en efectivo y su restricción en las operaciones comerciales

La eliminación del uso del dinero en efectivo para realizar operaciones económicas ya ha sido objeto de estudio por parte de las ciencias sociales, considerándose como una medida que permitiría luchar no solo contra la evasión tributaria sino también contra el lavado de activos e incluso el financiamiento del terrorismo. Sin embargo, son muy pocas las experiencias aplicadas que hayan instaurado la eliminación de operaciones en efectivo como política tributaria, y no abundantes las que establecieron su restricción.

Al respecto, el doctor Almeida nos presenta una recopilación de los resultados obtenidos tras efectuarse estudios teóricos sobre la posibilidad de eliminar la utilización del dinero en efectivo, así entre las diversas ventajas de adoptar una política tributaria que incluya esta decisión tenemos:

- 1) Agilidad en las transacciones. Al no existir el dinero metálico o billetes, se faculta al contribuyente para realizar sus operaciones de forma más directa y rápida;
- 2) Seguridad. La ausencia de dinero en metálico otorga la posibilidad de negocios más seguros, ya que la tecnología actual permite implementar medios avanzados tales como la firma electrónica digital, criptografía, protocolos de seguridad;
- 3) Control de la evasión. Es evidente que la sustitución del circulante por el pago electrónico permite un mejor seguimiento de las transacciones y una mayor eficacia en la detección del fraude fiscal (Almeida 2017:214-215).



Por supuesto que los resultados señalados a nivel teórico no han sido adoptados por ningún país, dado que ello supondría una prohibición o eliminación de las operaciones comerciales con dinero en efectivo en su totalidad, situación que no se verifica aun incluso en países con altos índices de uso de tarjetas de crédito y débito como Dinamarca, Suecia, Noruega o Corea del Sur (Blogbankia 2018). Sin embargo, sí existen precedentes de países que han considerado la posibilidad de restringir el uso del pago en efectivo, un ejemplo de ello lo encontramos en la Unión Europea.

Así, en el año 2016, la Comisión Europea de la Unión Europea empezó a estudiar la posibilidad de introducir restricciones a los pagos en efectivo que superen determinados umbrales, puesto que mediante el anonimato se dificulta la lucha contra el financiamiento al terrorismo y el lavado de activos (Comisión Europea 2017). En el año 2017, la Comisión realizó una encuesta a los residentes de la Unión Europea, obteniendo entre sus resultados que, para sus residentes deberían existir restricciones en el uso del efectivo, pero a partir de montos de por lo menos 500 euros a más, asimismo, los dueños de negocios consideraban que otros medios de pago serían más costosos, mientras un importante grupo de consumidores señalaba que el restringir el uso del efectivo limitaba su libertad personal (Comisión Europea 2017).

Proponer una restricción general al uso del dinero en efectivo resulta una propuesta ambiciosa y de difícil implementación en particular en países en vía en desarrollo con una baja cultura del pago electrónico, por ello, en el siguiente apartado además de enfatizar la relevancia del uso de medio de pago electrónico para luchar contra la evasión tributaria se presentará una medida moderada y no restrictiva para avanzar en el monitoreo más eficiente por parte de la Administración Tributaria en las operaciones comerciales entre clientes y consumidores en los mercados de compra venta de bienes o prestación de servicios, teniendo en cuenta el alto nivel de evasión tributaria y la informalidad en el Perú¹².

3.2 Adquisición del Point Of Sale (POS) obligatorio

¿Cómo se puede garantizar la trazabilidad de las operaciones entre clientes y consumidores? Una medida para asegurar este seguimiento de transacciones y de los pagos-ingresos realizados lo encontramos en la utilización del sistema POS o terminal punto de venta, el cual cuenta con un dispositivo que permite, en coordinación con las empresas administradoras de tarjetas de crédito y/o débito efectuar pagos con cargo a cuentas bancarias o líneas de créditos que involucran entidades del sistema financiero. Esta medida se vincula con la eliminación de la oportunidad para evadir impuestos, dado que reduce el margen a pagar con efectivo y reduce el ámbito de decisión de los contribuyentes-

¹² De acuerdo con declaraciones efectuadas por autoridades de la Administración Tributaria la evasión tributaria, en particular del IGV, es mayor en los sectores económicos de construcción, restaurante, hospedaje, comercio, transporte y agroexportación. Ver: <https://gestion.pe/economia/sunat-seis-sectores-economicos-registran-evasion-igv-s-500-millones-ano-138867-noticia/?ref-ges> <https://andina.pe/agencia/noticia-evasion-tributaria-tres-sectores-economicos-asciende-a-s-5300-millones-ultimos-tres-anos-338197.aspx> , <https://peru21.pe/economia/sunat-evasion-igv-ventas-declaradas-supera-s-1-100-millones-ano-nndc-445217-noticia/>



empresarios en cuanto a optar por no declarar de modo completo sus ventas.

El objetivo de la medida sería exigir la obtención de un POS con carácter obligatorio por parte de contribuyentes que se desenvuelven en determinados sectores de la economía con altos índices de informalidad, como por ejemplo las operaciones de comercio de bienes y la prestación de servicios afectos al Sistema de detracciones del IGV (SPOT), colocando énfasis en los medianos y pequeños contribuyentes, y garantizando la adquisición de los dispositivos electrónicos de pago a través de medidas de control masivo tales como las que se ejecutan para la verificación de emisión de comprobantes de pago.

La señalada medida debe complementarse con la exigencia a los contribuyentes-empresarios de transmitir la información de las operaciones realizadas utilizando el sistema POS, a la Administración Tributaria, ya fuese de modo obligatorio y permanente (mensual) o de modo inmediato tras un pedido de información específico.

En relación con la propuesta, tal como lo confirma el profesor italiano Immordino, existen diversos estudios que comprueban que los pagos electrónicos hacen más difícil la evasión tributaria del impuesto al valor agregado¹³, así, a fin de luchar contra la evasión tributaria es mejor promover el uso directo de tarjetas de crédito o débito para efectuar pagos. Asimismo, en diversos países se ha verificado que el uso del efectivo es muy extendido en particular para realizar transacciones de bajo valor (2016:2-3).

Actualmente en el Perú no se ha establecido la obligación de utilizar el POS por parte de ningún rubro económico en específico. Al respecto, vale la pena mencionar que de acuerdo un estudio realizado por la empresa consultora MINSAIT: "Perú superó por US\$ 9 el monto promedio de compra con tarjeta de crédito de la región, equivalente a US\$ 62; y en US\$ 23 al gasto que se realiza en México y Costa Rica, los países que observan los importes más bajos (US\$ 48). Sin embargo, Perú forma parte del grupo de países con menor evolución en la red de POS de la región. Al 2017, el país contó con 3,900 POS instalados por cada millón de personas, la cifra ha ido en aumento progresivo desde 2012, sin embargo, el país se mantuvo en el último puesto hasta la última cifra registrada en 2017" (Gestión 2019).

Como se observa, puede que los consumidores hayan incrementado el monto y cantidad de sus operaciones con tarjetas (débito y/o crédito), sin embargo, los negocios que cuentan con un POS no son numerosos a comparación de la demanda que utiliza las tarjetas como medio de pago. Ahora bien, en relación con esta no utilización del POS, entre las desventajas argüidas por los empresarios, por lo general pequeños y medianos, se tiene tres principales: "i) pérdida de la privacidad, ii) mayor inversión por parte de los comerciantes y iii) problemas tecnológicos" (Almeida 2017: 2017-2019). No obstante, las mencionadas desventajas podrían ser contrarrestadas con la intervención estatal y precisiones a nivel normativo.

¹³ Cuyo simil en el Perú se aplica para el Impuesto General a las Ventas.



Por ejemplo, respecto a la pérdida de privacidad, el empresario está obligado a colaborar con la Administración Tributaria a brindar información sobre las operaciones comerciales realizadas siempre que no se afecten derechos fundamentales, lo cual al reportar¹⁴ la compraventa de bienes y prestación de servicios lícitos no supone intromisión ilegítima alguna. Por el lado de los compradores, su información no detallada podría ser revelada siempre que la norma habilitante exija una utilización exclusiva de estos datos para fines tributarios.

En esa línea, la Administración Tributaria necesita impulsar la publicación de una norma de rango legal que le facilite el acceso a la información de las operaciones realizadas a través del POS a las empresas administradoras de tarjetas¹⁵, de lo contrario, la exigencia de un sistema POS obligatorio no permitirá servir efectivamente como instrumento de lucha contra la evasión tributaria.

En cuanto al posible incremento de costos para el mantenimiento de un POS de cargo de los empresarios, teniendo en cuenta que la norma tributaria a crearse debe considerar solo negocios con relevancia económica tributaria, el monto único de S/ 150.00 más IGTV en promedio por instalación y el pago mensual por concepto de alquiler de POS de S/ 25.00, así como la comisión por operación de aproximadamente 4.00% no deberían suponer un gasto excesivo para los negocios. Además, si la adquisición y utilización del POS se volvería obligatoria para ciertos sectores de compra y venta de bienes o prestación de servicios, esta situación promovería la competencia entre las empresas administradoras de tarjetas y los precios podrían reflejar una rebaja a los ya vigentes.

A fin de aliviar el impacto económico de esta medida, el gobierno puede establecer expresamente que se otorgará derecho a incrementar el crédito fiscal por un porcentaje de los totales de gastos, únicos y mensuales que conlleve la obtención y mantenimiento de un sistema POS.

En lo que respecta a los potenciales problemas tecnológicos que involucre el mantenimiento de un sistema POS tales como corte de energía o interrupción del servicio de internet, cabe precisar que este no es un argumento justificante para la no promulgación de la medida aludida, siendo más bien necesario que el Estado garantice la infraestructura necesaria para el acceso óptimo al servicio de internet, asimismo se celebren convenios de cooperación entre la SUNAT y las empresas administradoras de tarjetas para que estas últimas puedan reportar de modo inmediato datos acerca de desperfectos y fallas del sistema alertados por los contribuyentes que posteriormente pueda facilitar cualquier labor de fiscalización tributaria posterior.

¹⁴ De conformidad con el artículo 87 del TUO del Código Tributario.

¹⁵ El artículo 62 del TUO del Código Tributario solo hace referencia expresa de la facultad de exigir información a las entidades del sistema financiero.



Por otro lado, cabe agregar que en Sudamérica existe ya un precedente en la adopción de una medida de este tipo, la cual podemos encontrar en Argentina. Así, en el referido país mediante la Ley 27253 publicada el 13 de junio de 2016 en su Título II se establece que:

Los contribuyentes que realicen venta de cosas muebles en forma habitual, presten servicios, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles, en todos los casos a sujetos que -respecto de esas operaciones- revisten el carácter de consumidores finales, deberán aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el PODER EJECUTIVO NACIONAL considere equivalentes y podrán computar como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado el costo que les insuma adoptar el sistema de que se trate, por el monto que a tal efecto autorice la autoridad de aplicación (Ley 27253, publicada el 13/06/2016, Artículo 10).

Por supuesto que esta ley, reglamentada en el año 2017, no ha estado exenta de opositores y demandas que han cuestionado su constitucionalidad. Sin embargo, cuando se ha analizado la constitucionalidad de las circulares y reglamentos que desarrollaban la señalada ley, los jueces a cargo han interpretado los alcances del artículo 10 de la Ley 27253, y sus normas reglamentarias, precisando que, en respeto del principio de legalidad no se puede entender como obligados aceptar medios de pago electrónico a los profesionales abogados pues no son proveedores de un servicio de consumo masivo. Como conclusión de dichas sentencias, no se cuestiona la constitucionalidad del artículo 10 de la Ley 27253, pero sí la de su reglamento y circular por pretender extender los alcances de la ley de modo inconstitucional e ilegal (Expediente N° 6786/2018 y Expediente N° 12972/2018).

Ahora bien, desde un punto de vista legal y constitucional peruano, el Tribunal Constitucional ha emitido pronunciamientos mediante los cuales se ha fundamentado la imposición de obligaciones formales o deberes adicionales a los contribuyentes, a fin de luchar contra la evasión tributaria. Un ejemplo de ello lo tenemos en el EXP. N.º 06089-2006-PA/TC, caso en el que se aceptó los argumentos de la Administración Tributaria en la legitimidad constitucional para la creación del régimen de percepciones, el cual permitiría generar una fuente de información y detección oportuna de incumplimiento tributario, asimismo permitiría asegurar el pago de los impuestos de las operaciones sujetas a control (EXP. N.º 06089-2006-PA/TC, fundamento 30).

En suma, nuestro ordenamiento jurídico puede aceptar la imposición de disponer del sistema POS en determinados negocios pertenecientes a sectores comerciales con altos índices de evasión tributaria, medida que, fundamentada en el deber de contribuir de los ciudadanos, entendido también como un deber de colaboración con la Administración Tributaria (EXP. N.º 06089-2006-PA/TC, fundamento 21), coadyuva al Estado a alcanzar su finalidad de garantizar el cumplimiento de sus disposiciones tributarias y asegurar ingresos que sustenten el gasto público.



3.3 Tecnología de grabación de datos

La obligatoriedad en la adquisición del POS por parte de vendedores y prestadores de servicios conlleva a la necesidad de contar con dispositivos de registro de las operaciones a realizar. Hoy en día es más frecuente que como parte del sistema POS las empresas utilicen una computadora, tablet o smartphone que está vinculada y registra cada operación realizada. Ahora bien, con el avance de la tecnología, en países más desarrollados han surgido problemas con el registro de operaciones en el sistema POS, expertos en software han logrado en muchas ocasiones alterar los montos y número de operaciones realizadas por los empresarios, sin dejar rastro de la modificación en los dispositivos electrónicos.

Ante ello, y de modo preventivo, se sugiere tener en consideración que cada adelanto tecnológico que luche contra la evasión tributaria encontrará una respuesta desde el grupo de aquellos contribuyentes que tienen una moral tributaria negativa, por lo que la nueva tecnología debe combatirse con otro avance tecnológico. En ese sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante "OCDE") ha señalado que con el avance de la tecnología y el aumento de pagos electrónicos han surgidos métodos sofisticados que logran alterar la información del sistema POS y suprimir ventas o ingresos.

Al respecto, como señala el organismo internacional una herramienta para combatir esta supresión de datos la encontramos en la "tecnología de grabación de datos (*Data recording technology*)". Esta herramienta graba y asegura la información de la venta de modo inmediato, conservando lo grabado aun si se verifica un corte de energía eléctrica. Asimismo, algunas administraciones tributarias utilizan este dispositivo para obtener información en tiempo real de las operaciones de ventas de los contribuyentes de modo remoto y para fines tributarios. Adicionalmente, ha sido confirmado que, en países como Bélgica, Canadá, Hungría, Rwanda y Suecia la utilización de esta tecnología de grabación de datos permitió recuperar la recaudación de IGV inicialmente mellada por la manipulación de los datos de ventas del sistema POS (OCDE 2017:11).

Lo relevante para la adquisición de este tipo de software así como del sistema POS para sectores con mayor índice de evasión tributaria es contar con una Administración Tributaria activa dispuesta a intervenir en el acceso de nuevas tecnologías, solicitando apoyo al Ministerio de Economía y Finanzas al cual está adscrito, y apostando por la negociación de convenios con proveedores del sector privado con base a términos transparentes y que tengan como único objetivo beneficiar a los contribuyente y la implementación de la medida obligatoria propuesta; de lo contrario una imposición sin apoyo del Estado para su implementación aun cuando tuviese sustento constitucional sería vista como arbitraria por los contribuyentes.

En el Anexo – propuesta de este trabajo se presentará un esbozo de la redacción de la norma legal que podría autorizar la exigencia de contar



con el sistema POS, cabe precisar que se ha tomado como modelo base de la propuesta la norma de Argentina ya presentada.

IV.-INCENTIVOS POSITIVOS, MARKETING SOCIAL Y EL SORTEO DE COMPROBANTES DE PAGO PARA FOMENTAR EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

En este apartado consideramos que el Estado Peruano y en particular la Administración Tributaria gracias a los avances tecnológicos y los medios de comunicación tienen la oportunidad de acercarse más al contribuyente y ayudarlo al cumplimiento de sus obligaciones, así como motivarlo a colaborar con las labores propias de la Administración Tributaria como aliados en la lucha contra la evasión tributaria, a través de la difusión de incentivos positivos.

4.1 El marketing social y el acompañamiento al contribuyente

Por marketing social podemos entender un enfoque estratégico para aplicar la teoría, la investigación y la práctica con respecto a cambios sociales y de comportamiento con el objetivo de resolver problemas sociales críticos (Kassirer 2019:209). El economista Casais concuerda que el marketing social es una herramienta útil para cambiar las actitudes respecto de normas sociales mal entendidas (2019: 177). En esa línea, el Estado peruano podría tomar en consideración la experiencia tributaria del Estado de Portugal.

Al respecto, la profesora Wilks nos comenta que desde el año 2013 en el Portugal inició un cambio de paradigma en cuanto al enfoque para combatir la evasión tributaria, eligiendo iniciar un contacto más cercano con los contribuyentes, a través del envío de correos electrónicos, mensajes de textos, y notificaciones de vencimientos de fechas para el cumplimiento de diversas obligaciones tributarias de modo personalizado (2019:413).

Estas comunicaciones electrónicas no solo deben limitarse a ser meramente informativas o recordatorias de obligaciones tributarias, sino que pueden también dentro de lo que presentamos como marketing social, utilizarse como "mecanismos promocionales respecto por ejemplo de cualquier incentivo positivo o medida que el estado desee sea adoptado por los contribuyentes" (Casais 2019:184). Por ejemplo, el estado peruano pudo haber obtenido mejores resultados si hubiera publicitado a través de redes sociales y en la televisión nacional de modo activo el Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta en el año 2017. Del mismo modo, podría obtener mejores resultados si publicitara activamente en todos los medios de comunicación a los que acceden los contribuyentes, el régimen de deducción de gastos y devolución tributaria.

Asimismo, estos espacios promocionales podrían acompañar a medidas como la propuesta previamente desarrollada, la adquisición obligatoria del sistema POS, de este modo, el contribuyente sentiría más cercano a



su realidad los cambios normativos y decisiones importantes de la Administración Tributaria.

Cabe mencionar que se ha verificado la existencia de publicidad televisiva por parte de la Administración Tributaria en el año 2013, aunque la misma no tuvo continuidad en el tiempo y versó sobre ejemplos de moral tributaria positiva, es decir, de contribuyentes en situaciones donde era recomendable hacer lo correcto. En particular, en los años 2013¹⁶ y 2016 también se publicitó de modo puntual la realización de loterías (sorteos) tributarias en las cuales se anunciaba el sorteo de S/80,000.00 y 16 premios de S/5,000.00.

En el siguiente apartado ahondaremos más en el mecanismo de incentivo positivo utilizado esporádicamente por la Administración Tributaria, y sobre el cual podemos proponer unas mejoras, el sorteo de comprobantes de pago.

4.2 Incentivo positivo y la lotería tributaria (sorteo de comprobantes de pago)

Diversos autores del campo de las ciencias sociales han demostrado a partir de experimentos y muestreos que las recompensas a favor de individuos incrementan el cumplimiento. En particular, Jamen Alm, recopila y presenta resultados de los efectos de brindar incentivos positivos a favor de contribuyentes, teniéndose que las recompensas positivas a favor de contribuyentes honestos tienen el potencial de incrementar el cumplimiento tributario (2018:375).

Una de las estrategias utilizadas como incentivo positivo por diversos países¹⁷ para motivar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias, en particular la de exigir comprobantes de pago a los comerciantes o prestadores de servicios es la organización de loterías tributarias. Una interesante experiencia para tener en consideración la encontramos en el Estado de Portugal, donde por primera vez en el año 2014 se instauró la lotería denominada "el comprobante de pago de la suerte (*lucky invoice*)". Como comenta Wilks, en Portugal no existe obligación legal para los contribuyentes de conservar sus comprobantes de pago ni tampoco de solicitar que los comprobantes de pago incluyan su número de identificación tributaria (2019:415).

En el caso del Perú, si bien existe la obligación de tributaria de emitir comprobantes de pago de cargo del contribuyente proveedor o vendedor, no existe la obligación tributaria por parte de los contribuyentes consumidores de exigir la emisión de un comprobante de pago, catalogándose esta potencial exigencia como una facultad o derecho. Ahora bien, como hemos señalado el cumplimiento de obligaciones tributarias está relacionada con la moral tributaria, la misma que por ser personalísima no puede ser cambiada de un momento a otro o a consecuencia directa por parte de un programa o medida tributaria.

¹⁶ <https://www.youtube.com/watch?v=LLNaPUKXmRg>

¹⁷ Como por ejemplo, México, Chile, Argentina, España, Brasil, China, entre otros.



Hacemos la salvedad de que, si bien estos incentivos positivos o recompensas a favor de contribuyentes tiene como objetivo alcanzar un resultado, el cumplimiento tributario, en este caso voluntario, eso no significa que se haya formado una conciencia de responsabilidad tributaria o una moral tributaria positiva, dado que para esto se deben trabajar en otro tipo de medidas educacionales y que por lo general son determinadas desde temprana edad y son resultado de la experiencia continua.

Aclarado ello, podemos considerar que la lotería tributaria es una herramienta útil que puede catalogarse como incentivo positivo a favor de los contribuyentes honestos que exigen, aun sin estar obligados legalmente, sus comprobantes de pago por cada compra o servicio recibido. Una ejemplificación de la relevancia de esta herramienta la tomamos de la experiencia portuguesa, de acuerdo con un estudio presentado por Wilks, tras efectuar una encuesta¹⁸ a contribuyentes de Portugal se identificaron importantes resultados que pasamos a resumir:

"Más de la mitad de los encuestados (57.6%) respondieron que siempre solicitan comprobantes de pago, un 45.6% manifestó que la evasión tributaria era inaceptable bajo cualquier circunstancia, mientras que un 1.9% señaló que era siempre aceptable. En relación a los motivos por los cuales exigirían comprobantes de pago brindando su número de identificación tributaria, los encuestados señalaron que lo harían por "una cuestión de justicia" (60.2%), seguido por "recibir beneficios tributarios" (52%), deber cívico (47.4%), mientras que en menor porcentaje se señaló como motivación "ganar el premio de la lotería tributaria" (6.4%) (Wilks 2019:419)".

Además, en cuanto a los resultados obtenidos tras la implementación de la lotería tributaria en el 2014, de acuerdo al gobierno de Portugal, el número de comprobantes de pago con el número de identificación tributaria de los contribuyentes consumidores comunicado a la Administración Tributaria se incrementó en un 36.3% en comparación con el año previo, y un año después, el total de comprobantes de pago comunicados se incrementó en 51.2%; asimismo, se redujeron las pérdidas por evasión tributaria de 16% a 12% (Wilks 2019:414).

Para el caso del Perú no hemos podido rastrear una encuesta general sobre la emisión de comprobantes de pago o la exigencia de estos, sin embargo, sí existen trabajos de titulación universitarios en los cuales se realizaron encuestas con estas preguntas a grupos de contribuyentes muy específicos.

Así, en el trabajo de Natividad, al encuestarse a comerciantes del rubro de prendas de vestir y calzado se obtiene que a la pregunta ¿al momento de realizar una compra, exige usted el comprobante de pago? respondieron siempre (25%), a veces (60%) y nunca (15%) (2017:46). Por su parte, en la investigación de Huamán, al encuestar a comerciantes acogidos al Régimen único Simplificado (RUS) sobre la pregunta ¿Los clientes le exigen comprobantes de pago por cada compra que hacen?,

¹⁸ De acuerdo a la encuesta presentada en la página 418, el total de participantes fue 931 contribuyentes.



las respuestas fueron, sí (15.7%), a veces (53.9%) y no (30.4%) (2015:136). Por otro lado, en el trabajo de Chambilla, al encuestarse a comerciantes dueños de boticas en Huancayo, a la pregunta ¿emite comprobantes de pago voluntariamente? las respuestas fueron: nunca (10.4%), poco/casi nunca (49.4%) y algo/a veces (40.3%) (2019:73).

Ahora bien, ¿por qué hemos presentado estos datos de encuestas vinculados a la emisión y exigencia de comprobantes de pago?, el motivo yace en mostrar como en el Perú, a diferencia de Portugal, los porcentajes de emisión y exigencia de comprobantes de pago son bajos en comparación con el país europeo, por lo que es lógico esperar que el impacto de un incentivo positivo como el sorteo de comprobantes de pagos (lotería tributaria) sea aún menor en un país como el nuestro. Más aún, los positivos resultados obtenidos por la lotería tributaria en Portugal no podrán ser replicables en nuestro país en cuanto a su magnitud.

Teniendo en cuenta ello, la utilización de esa medida debe ser reforzada si se espera brinde un impacto relevante en la lucha contra la evasión tributaria y el incremento del cumplimiento tributario. En ese sentido, se propone que nuestro sorteo de comprobantes de pago adopte algunas de las características de la lotería ya mencionada de Portugal y otras que presentamos.

La lotería tributaria en el Perú, o sorteo de comprobantes de pago, debe retomar su frecuencia trimestral o bimestral de sorteos a fin de que se incremente el número de personas que puedan ganar los premios, asimismo, un incremento en los beneficiarios fortalece la idea de que existen más posibilidades de ganar en el colectivo de contribuyentes. Esto último es muy importante dado que "para asegurar que un sistema de lotería funcione se debe asegurar maximizar la participación de los contribuyentes consumidores en la lotería o sorteo, ¿y cómo podemos lograr ello?, pues incrementando las probabilidades de ganar. Así, si existe la probabilidad de ganar de 1 en 20,000 y solo por un monto de \$6.00, pocas personas tendrán incentivos para participar, pero si la oportunidad de ganar fuera de 1 a 6 y por un monto de \$20,000 muchas personas participarían, aunque resultaría oneroso realizar el sorteo" (Chung 2019).

Por lo tanto, se necesita incrementar la frecuencia de los sorteos, aumentar el número de premios, lo cual no supone aumentar el monto de los previos premios sino poder racionarlos para que existan más ganadores y más contribuyentes motivados a participar por la expectativa generada. Para ello, un precedente relevante que consideramos son las bases¹⁹ de los sorteos de comprobantes de pago de los años 2002 y 2003 organizados por la Administración Tributaria peruana en el cual se realizaban sorteos de modo bimestral en diferentes departamentos y dando la posibilidad de que 192 personas ganen algún premio dinerario en el periodo de un año. De este modo se superaría ampliamente el número de ganadores del 2018 que fueron solo 14, quienes pudieron viajar a Rusia a presenciar el mundial de fútbol.

¹⁹ Los detalles se encuentran en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/comprob/anexo.htm>



Algo que no debe perderse de vista de este sorteo es lo relacionado al marketing social del cual puede valerse la Administración Tributaria para publicitar la realización de estos sorteos a través de las redes sociales y por vía radial y/o televisiva, incluso puede incluirse de modo no invasivo al ingresar con la clave SOL a la plataforma virtual de la Administración Tributaria. De este modo, una lotería tan llamativa no pasará desapercibida y las mayores oportunidades de ganar se harán públicas a todos los contribuyentes con acceso a internet, televisión y/o radio.

V.- CONTROL DE MORALIDAD, LAS ESPECIFICACIONES EN LAS DECLARACIONES JURADAS Y LOS AGENTES DE CONVERSACIÓN

En líneas previas, explicamos que el "cash economy" o economía del efectivo brindaba la oportunidad ideal a los ciudadanos para evadir impuestos dada la falta de trazabilidad de las operaciones económica realizadas. En ese escenario, el incumplimiento tributario se extiende a diferentes tipos de impuestos, tales como el impuesto general a las ventas, impuesto a la renta empresarial e impuesto a la renta del trabajo. Al respecto, resulta interesante presentar los alcances de una investigación realizada por profesores de la Universidad de Standford y la Universidad de Michigan acerca del uso de la psicología social para incrementar el cumplimiento tributario, en particular al momento de completar las declaraciones juradas de impuestos.

Para el profesor Bankman, el comportamiento de los contribuyentes se rige en función de un cálculo económico de costo beneficio, es decir si hay poca probabilidad de ser detectado y el ahorro fiscal es considerable, se orientará por el incumplimiento tributario, sin embargo, agrega también el autor que, dado que los contribuyentes en general encuentran desagradable el tener que mentir, aumentando el costo psicológico de mentir logrará cambiar su comportamiento (2015:463).

En función de ese planteamiento, Bankman propone tres (3) categorías de cambios que deben realizarse en los contenidos de los formularios de declaraciones juradas tributarias y que merecen ser probadas, así como actualizadas de modo constante. A continuación, presentaremos los cambios sugeridos y daremos algunos ejemplos de su adaptabilidad en las declaraciones juradas tributarias de nuestro país.

5.1 Rediseño de los contenidos textuales de las declaraciones juradas tributarias y la incorporación de los agentes de conversación

El primer tipo de modificaciones a las declaraciones juradas tributarias son presentadas por Bankman como "forzar a los contribuyentes a mentir por comisión que por omisión". El autor estadounidense explica que cognitivamente es más difícil mentir que decir la verdad, por lo que los formularios de declaraciones deben incluir preguntas directas de modo que para evadir se requiera declarar evidentes enunciados falsos, puesto que preguntas amplias o ligeramente ambiguas pueden hacer más fácil dar respuestas falsas y engañosas. Una pregunta directa muestra más reflexión detrás de la misma, y dado que los humanos somos avaros del pensamiento, esa reflexión adicional en la pregunta



da la impresión al contribuyente que está motivada por un mayor interés del normal (2015:465-466).

El segundo tipo de especificación en una declaración jurada tributaria, de acuerdo con Bankman, consiste en exigir a los contribuyentes antes de completar los datos de sus declaraciones jurar bajo pena de sanción. Una exigencia por honestidad de entrada afectaría la disonancia cognitiva de los contribuyentes, entendida la misma como la tensión existente entre dos pensamientos en conflicto, para estos efectos entre considerarse sincero y al mismo tiempo declarar datos falsos o incompletos de modo consciente. Al respecto, el profesor estadounidense precisa que existen estudios con pruebas piloto que demuestran una reducción en el número de personas que mienten en la información de sus gastos a ser reembolsados cuando se les exige aceptar un compromiso y jurar decir la verdad en los datos a declarar al inicio del formulario (2015:466-467).

Según Bankman, el tercer y último tipo de modificación a realizar en las declaraciones juradas consiste en plantear preguntas detalladas de modo que un contribuyente que se ve tentado a evadir, ya no podrá omitir una pieza relevante de información, sino que tendrá que mentir explícitamente. Por ejemplo, en el caso de un empleado que además realiza servicios independientes para otras empresas que le pagan en efectivo, se le exige que declare todos los ingresos, sean estos variables o no. Sin embargo, si la estructura del formulario de declaración es rígida y exige una calificación de los ingresos por parte del contribuyente, se le otorga a este último un margen amplio para decidir si los ingresos adicionales que percibió deben ser declarados o no (2015:469-470).

A continuación, presentamos un cuadro que a modo de ejemplo es propuesto por el profesor Bankman y que puede ser replicado por nuestra Administración Tributaria peruana en el rediseño de los textos a incluir en los formularios de las declaraciones juradas, en este caso, el cuadro hace referencia a la declaración jurada de un trabajador que además percibe otros ingresos por actividades de trabajo independiente y actividades comerciales esporádicas:

7	Salarios y salarios reportados en la sección W-2 ²⁰ . Adjuntar anexos aquí.	
8	Pagos adicionales de empleadores	
	a. ¿Ha recibido dinero en efectivo u otra compensación por trabajos parciales o a tiempo completo de empleador(es) que no le efectúan los pagos declarados en la sección W-2 ya declarada? Usted debe responder "sí" o "no".	

²⁰ Los declarados por el contribuyente y que en un inicio podrían ser los únicos ingresos que pretendía reportar.



	Si su respuesta a esta pregunta es "sí", complete los datos 8b y 8c. Si la respuesta es "no" vaya a la pregunta 9. b. Nombre y dirección del empleador c. Monto de la compensación	
9	Ingresos adicionales de trabajo a tiempo completo o trabaja a tiempo parcial. ¿Usted recibe dinero en efectivo u otra compensación por proveer servicios directamente a clientes y/o como contratista independiente? Usted debe responder "sí" o "no". Si respondió "sí", usted debe completar el cuadro C.	

El diseño de estas preguntas, si se tiene el objetivo de obtener respuestas más precisas, requiere que la Administración Tributaria establezca un sistema regular de programas piloto para probar diferentes diseños de preguntas y evaluar su impacto en el comportamiento de los contribuyentes.

Adicionalmente, en el trabajo de Bankman, y de modo complementario al diseño de las preguntas de las declaraciones presentado, se propone a las Administraciones Tributarias apostar por sistemas interactivos impulsados por datos computacionales como los utilizados por empresas como Amazon con el objetivo de ofrecer recomendaciones de productos de modo individualizado. Sobre ello, el profesor de Stanford sugiere que se implementen "sistemas de diálogo" o "agentes de conversación" a fin de mejorar la experiencia de los contribuyentes al declarar sus ingresos. Estos programas podrían enfocar tipos de preguntas a contribuyentes con rasgos en común como sectores económicos, promedio de ingresos anuales, o antecedentes de cumplimiento, y de este modo optimizar la información que se obtiene en respuesta y adaptarla para su mejora continua (2015:478-480).

Como precisión adicional debemos señalar que los denominados agentes de conversación son sistemas de diálogo que no solo realizan el procesamiento natural del lenguaje, sino que responden automáticamente utilizando el lenguaje humano, estos agentes pueden emplearse en la forma de chatbots o asistentes virtuales (DeepAI). Estos sistemas podrían intervenir cuando detecten un potencial error o inconsistencia en la información presentada por los contribuyentes en sus declaraciones juradas.

Así, según Bankman, estos sistemas podrían señalar, por ejemplo: "El número que ingresó no parece coincidir con nuestra base de datos. ¿Puede por favor verificarlos de nuevo?" o comentarios tales como, "este es un número inusualmente bajo para personas con ingresos como el suyo: ¿Podría tratarse de un error de tipeo? Asimismo, los mensajes podrían concluir con frases que motiven al contribuyente tales como "muchas gracias la información brindada fue valiosa", o, "ya



casi ha culminado con la presentación de este formulario" (2015:480-483).

Todas estas mejoras en el contenido y la experiencia al declarar los impuestos utilizando la clave SOL, pueden ser aplicadas de modo inicial sobre medianos y pequeños contribuyentes que tributan por sus rentas empresariales, así como sobre personas naturales por sus diferentes tipos de rentas, primera, segunda, tercera, cuarta o quinta categoría (mixta con cuarta categoría).

El diseño de las preguntas piloto requerirá invertir cierto costo en personal avocado en esta tarea, así como ingenieros que puedan implementar los sistemas interactivos y garantizar la recopilación de información en función a diversos criterios a libre elección de la Administración Tributaria. La propuesta aplicada para el caso peruano podría iniciar con la modificación del contenido de las preguntas contenidas en las declaraciones juradas y los formularios virtuales, y en una posterior etapa, con una mayor inversión económica implementar los agentes de conversación o sistemas de diálogo.

CONCLUSIONES

- La exigencia a los comerciantes o proveedores de servicios de contar con un sistema POS en sectores económicos con alto índice de informalidad, puede conllevar a resultados positivos en la lucha contra la evasión tributaria en el ámbito del "cash economy".
- El impulso del pago electrónico y la facilitación de su cumplimiento por parte de los contribuyentes que sean obligados por la norma tributaria a crearse, requiere del apoyo del Estado a través de la Administración Tributaria, el Ministerio de Economía y Finanzas, y la cooperación internacional, a fin de superar las barreras tecnológicas correspondientes, tales como acceso a internet, descuento en la adquisición del sistema, o medidas de seguridad para prevenir la manipulación de la información registrada por el sistema POS.
- La Administración Tributaria puede apoyarse de las ciencias sociales y utilizar el marketing social a fin de lograr atacar problemas como el incumplimiento tributario y la evasión tributaria, para ello debe hacer uso de los medios de comunicación existentes tanto en redes sociales como televisivos y radiales, para no solo informar a los contribuyentes sino promocionar las medidas que desea sean conocidas y cumplidas.
- Diversos estudios verifican que los incentivos positivos o recompensas tributarias tienen un impacto positivo en la mejora del cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes. Asimismo, el acompañamiento tributario, empezando por una labor tan básica como recordar las fechas de vencimientos para el cumplimiento de obligaciones tributarias puede generar un impacto positivo en el contribuyente, no olvidemos la experiencia de Portugal.

- El sorteo de comprobantes de pago es un ejemplo de incentivo tributario que debe buscar la mayor participación posible de contribuyentes, por lo que resulta de utilidad que su frecuencia se vea incrementada, así como el número de ganadores, a fin de generar expectativas entre los participantes y potenciales concursantes. Sin embargo, no basta con la ampliación de frecuencia y beneficiarios del sorteo de comprobantes, la Administración Tributaria y el Estado requieren brindar mayor promoción y utilización de los medios de comunicación modernos si se desea que esta medida tenga efectos relevantes en un país como el nuestro con un alto índice de evasión y poco porcentaje de emisión y exigencia de comprobantes de pago.
- Incentivos positivos como el sorteo de comprobantes de pago, no buscan crear en el inconsciente de las personas una moral tributaria positiva, esa tarea le corresponde a la generación de una cultura tributaria que se imparta desde la niñez; sin embargo, sí es una herramienta útil para promover el cumplimiento tributario voluntario.
- La redacción y preparación de preguntas en las declaraciones juradas anuales puede tener impacto disuasorio en el falseo de datos si se plantean con los enfoques propuestos por el profesor Bankman. Más aún, si las preguntas plantean situaciones de potencial evasión y que se exigen sean negadas por los contribuyentes de modo directo, se puede obtener información valiosa a partir de las respuestas brindadas, esto puede utilizarse para seguir innovando con los contenidos de las declaraciones juradas. Asimismo, la creación de agentes conversacionales podría marcar un antes y un después en la experiencia de los contribuyentes al presentar sus declaraciones tributarias de modo positivo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Andina (02 de agosto de 2018). MEF: evasión tributaria alcanza el 36% del IGV y el 57% del Impuesto a la Renta. Recuperado de: <https://andina.pe/agencia/noticia-mef-evasion-tributaria-alcanza-36-del-igv-y-57-del-impuesto-a-renta-719696.aspx>

Alm, J. (2018). What motivates tax compliance? En: Journal of Economic Surveys. Volume 33, Issue 2, pp. 353-388. Recuperado de: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/joes.12272>

Almeida, P. (2017). Control de la evasión tributaria en un país en vías de desarrollo: La visibilidad de la economía oculta y su evasión. Memoria presentada para optar al grado de Doctor por la Universidad de Lérída. Programa de Doctorado en Construcción Europea: Aspectos Jurídicos y Económicos.

Bankman, J., Nass, C. y Slemrod J. (2015). Using the 'Smart Return' to Reduce Tax Evasion. Stanford Public Law Working Paper No. 2578432. Recuperado de: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2578432

Blogbankia. (2018). Países en los que el efectivo está a punto de pasar a la historia. Recuperado de: <https://www.blogbankia.es/es/blog/paises-sin-efectivo.html>



Braithwaite, V. y Braithwaite, J. (2000). An evolving compliance model for tax enforcement. En: Crimes of privilege: Readings in white-collar crime. New York: Oxford University Press, 405-419. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/251757547_An_evolving_compliance_model_for_tax_enforcement

Casais, B., Ferreira, M. y Proenca J. (2019). Social Marketing in Action: Cases from Around the World. Springer Texts in Business and Economics, pp. 175-187.

Centro nacional de planeamiento estratégico (CEPLAN). (2016). Economía informal en Perú: Situación actual y perspectivas. Serie: Avance de investigación N° 8.

Chambilla, A. (2019). Cultura tributaria y el cumplimiento de obligaciones tributarias en las boticas de la ciudad de Tacna 2018. Tesis para optar el título de contador público con mención en auditoría. Facultad de Ciencias Empresariales. Escuela Profesional de Ciencias Contables y Financieras. Universidad Privada de Tacna. Recuperado de: <http://repositorio.upt.edu.pe/bitstream/UPT/765/1/Chambilla-Ramirez-Araceli.pdf>

Chung, S. (2019). In some countries, your receipt can be a winning lottery ticket and can help the government collect sales tax. Can a sales tax receipt lottery system work in the United States? Above the law. Recuperado de: <https://abovethelaw.com/2019/10/in-some-countries-your-receipt-can-be-a-winning-lottery-ticket-and-can-help-the-government-collect-sales-tax/>

Comisión Europea. (2017). Iniciativa de la UE sobre restricciones a los pagos en efectivo. Recuperado de: https://ec.europa.eu/info/consultations/eu-initiative-restrictions-payments-cash_es

DeepAI. Conversational Agent. Recuperado de: <https://deepai.org/machine-learning-glossary-and-terms/conversational-agent>

Gaetano, L. (2019). Slippery slope framework, tax morale and tax compliance: a theoretical integration and an empirical assessment. En: Discussion Papers in Economic Behaviour. University of Valencia, ERI-CES.

Gestión: Economía. Recuperado de: <https://gestion.pe/economia/consumo-promedio-tarjeta-credito-peru-elevados-region-257599-noticia/?ref=gesr>

Human, E. y Vila, G. (2015). El nuevo régimen único simplificado y su influencia en la evasión tributaria en las bodegas del distrito de Huancayo. Tesis para optar el título de contador público. Facultad de Contabilidad. Universidad nacional del centro del Perú. Recuperado de: <http://repositorio.uncp.edu.pe/bitstream/handle/UNCP/3303/Huamann%20Cardenas-Gudalupe%20Luz.pdf?sequence=1&isAllowed=y>



Immordino, G. y Flaviano, F. (2016). Cashless Payments and Tax Evasion. Centre for Studies in Economics and Finance. Working Paper No. 445, pp. 1-20.

Kassirer, J. y otros. (2019). Social Marketing Comes of Age: A Brief History of the Community of Practice, Profession, and Related Associations, With Recommendations for Future Growth. Vol. 25 (3), pp. 209-225.

OCDE. (2017). Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>

Natividad, R. (2017). La cultura tributaria y su relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los comerciantes de la galería polvos azules. Tesis para optar el título de contador público. Facultad de Ciencias de Empresariales. Universidad de Huánuco. Recuperado de: <http://repositorio.udh.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1151/NATIVIDAD%20GAMARRA%2C%20Roy%20Domingo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Toninelli, A. (2010). Estrategias para mejorar el cumplimiento voluntario y el cobro de los tributos. En: Serie Temática Tributaria. Cumplimiento Tributario. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Nro. 6, pp. 5-24.

Villegas, H. (2005). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Editorial Astrea, Novena edición actualizada y ampliada.

Wilks, D., Cruz, J. y Sousa P. (2019). "Please give me an invoice": VAT evasion and the Portuguese tax lottery. En: International Journal of Sociology and Social Policy. Volumen 39, Nro. 5/6, pp. 412-426. Recuperado de: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/119582/2/329443.pdf>

Sentencia del JUZGADO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL 8, Expediente N° 6786/2018, Buenos Aires, abril de 2019. Recuperado de: <http://public.diariojudicial.com/documentos/000/084/179/000084179.pdf>

Sentencia del JUZGADO FEDERAL DE PARANÁ 2, "COLEGIO DE ESCRIBANOS DE LA PROVINCIA DE ENTRE RIOS Y OTROS c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL Y OTROS s/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD" Expediente N° 12972/2018, Paraná, 7 de febrero de 2019. Recuperado de: <https://ishareslide.net/document/inconstitucionalidad-de-la-resolucion-colegios-profesionales>

EXP. N. 06089-2006-PA/TC TACNA EXPRESS CARS S.C.R.L, publicado el 11/06/2017. Recuperado de: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>

ANEXO - PROPUESTA

8.1 Implementar la adquisición del Point Of Sale (POS) obligatorio

Finalidad	La adquisición obligatoria y puesta en funcionamiento del sistema POS en sectores económicos con alto índice de evasión tributaria tales como comercio al por mayor y/o menor, hostales, restaurantes, agroexportadores, transportistas, de modo que la Administración tributaria cuente con fuentes de información que le permitan garantizar el cumplimiento tributario.
Ámbito subjetivo	Pequeños y medianos contribuyentes, acogidos al régimen general, especial o RUS
Impuestos vinculados a la medida	IGV e Impuesto a la Renta
Funcionamiento	Se requiere crear una norma de rango legal y de carácter independiente a otros cuerpos normativos que establezca la obligatoriedad de la adquisición y puesta en funcionamiento de los sistemas POS en los sectores económicos elegidos. Asimismo, se puede dar un plazo de adaptación a la medida de al menos 6 meses, antes de que se inicie cualquier medida de fiscalización, para quienes ya habían iniciado actividades antes de entrar en vigencia la ley. Para quienes recién inicien actividades se les puede otorgar, de ser solicitado, una prórroga adicional de 3 meses de plazo para la implementación de los sistemas POS. La norma de rango legal dará facultades al ejecutivo para decidir los sectores económicos a los cuales se les exigirá implementar el POS. Se establecerán pocas excepciones dentro de los sectores, los cuales deben estar detallados en la ley, tales como no exigencia en negocios

	ubicados en lugares poco accesibles o con muy reducida población. La exigencia permitirá la devolución o compensación como percepciones del IGV el total del costo incurrido, debidamente sustentado, para la implementación del sistema POS en el caso de contribuyentes acogidos al RUS. Se incluyen la instalación y pago inicial por el sistema POS más no los costos de comisiones por operación. Además, se requiere promulgar una norma tributaria que permita la transmisión automática o inmediata tras pedido específico de la Administración Tributaria, de las operaciones realizadas utilizando el sistema POS, a las empresas administradoras de tarjetas. La Administración Tributaria requiere recopilar la información de las operaciones a partir de software de transmisión de datos y la colaboración de las empresas administradoras de tarjetas de créditos (proveedores del sistema POS), para ello pudiera requerirse de modo complementario una norma legal que exija la transferencia de información a partir de un procedimiento transparente por parte de la Administración Tributaria garantizando la reserva tributaria.
Resultados esperados para la Administración Tributaria	Reducción de brecha de evasión a través del control de las operaciones de ventas o prestación de servicios de los empresarios pertenecientes a los sectores con mayor índice de evasión. Adquisición de información de operaciones comerciales a fin de efectuar proyecciones y nutrir las bases de datos para posteriores estudios económicos y proyecciones.
Redacción de la norma propuesta (LEY)	Los contribuyentes que realicen venta de bienes muebles en forma habitual, presten servicios, realicen obras o efectúen locaciones de

	cosas muebles, en todos los casos a sujetos que -respecto de esas operaciones- revisten el carácter de consumidores finales, deberán aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el PODER EJECUTIVO considere equivalentes, por lo que deberán implementar en sistema POS de modo obligatorio en sus actividades. Los contribuyentes obligados podrán computar como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas el costo que les insuma adoptar el sistema de que se trate, por el porcentaje que a tal efecto autorice la Administración Tributaria. Sin embargo, tratándose de contribuyentes registrados en el RUS, se permitirá la devolución o compensación como percepciones del IGV el total del costo incurrido, debidamente sustentado, para la implementación del sistema POS. Por normas reglamentarias, se establecerá los sectores económicos y contribuyentes obligados a implementar el sistema POS. El Poder Ejecutivo realizará las acciones necesarias a fin de facilitar el acceso a las tecnologías que se requieran para cumplir con esta obligación y a la capacitación para su uso, pudiendo establecer incentivos y tomar medidas tendientes a morigerar los costos en los que se incurra a tal efecto.
--	--

8.2 Implementar el incentivo positivo y la lotería tributaria (sorteo de comprobantes de pago)

Finalidad	En un solo cuerpo legal (o reglamentario), facultar a la Administración Tributaria el poder efectuar recordatorios personalizados de vencimientos de obligaciones
-----------	---

	tributarias a contribuyentes. Del mismo modo, modificar las bases del concurso de comprobantes para aprovechar mejor su potencial de incentivo positivo para la exigencia de comprobantes de pago a los negocios y prestadores de servicios. Utilizar razonablemente los recursos estatales para aprovechar las tecnologías de la información en la promoción del sorteo de comprobantes de pago.
Ámbito subjetivo	Todos los contribuyentes con las excepciones que correspondan para evitar conflictos de intereses con personal de la Administración Tributaria.
Impuestos vinculados a la medida	IGV e Impuesto a la Renta
Funcionamiento	Parte 1.- Recordatorios tributarios Acompañar al contribuyente en su experiencia tributaria, asistiéndolo en recordatorios de cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esta asistencia es particularmente relevante para contribuyentes que ya cuentan con antecedentes de cumplimiento tributario pero que pueden verse tentado, o simplemente olvidarse del cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias. El contribuyente sentirá que la Administración Tributaria le brinda un servicio adicional además de solo esperar el pago de los tributos respectivos. Parte 2.- Sorteo de comprobantes de pago Se requiere realizar sorteos bimestrales o trimestrales con al menos 200 ganadores en un año, con premios racionados y similares, a fin de no brindar grandes beneficios a solo un pequeño grupo de contribuyentes. Se debe incluir a los recibos por honorarios, y separarlos en sorteos propios distintos al de boletas o facturas, a fin de incentivar la exigencia

	de estos con miras a participar en un sorteo distinto con otros premios. El sorteo requiere transparencia y publicidad, puede transmitirse a través del canal del estado y en vivo por redes sociales, pero es imperativo de contar con publicidad televisiva y radial para transmitir las oportunidades del sorteo a la mayor cantidad de ciudadanos, teniendo en cuenta que no todos cuentan con internet. Adicionalmente, los sorteos se realizarán en diversas provincias a fin de no generar exclusión poblacional regional. Es necesario que los premios varíen sin reducir drásticamente el número de potenciales ganadores, puesto que el efecto positivo del sorteo como cualquier producto novedoso puede perder su máximo impacto si no hay innovación. Se resalta que no consideramos necesario contar con publicidad en revistas ni diarios dado que los medios de comunicación escrita se han visto superados por el acceso a las tecnologías de información y comunicación como el servicio de internet, además de ser estos últimos menos costosos. Asimismo, no es necesario contratar espacios publicitarios televisivos distintos al del canal 7, canal del estado, dado que el medio de difusión con mayor alcance a nivel nacional es el radial.
Resultados esperados para la Administración Tributaria	Reducción de brecha de evasión tributaria, mayor recaudación tributaria del IGV e Impuesto a la Renta.

8.3 Implementar el rediseño de los contenidos textuales en las declaraciones juradas tributarias e incorporar a los agentes de conversación

Finalidad	Disuadir el falseo de datos al presentar declaraciones juradas tributarias
-----------	--

Ámbito subjetivo	Todos los contribuyentes que tengan la obligación de presentar declaración jurada tributaria.
Impuestos	IGV e Impuesto a la renta
Funcionamiento	La Administración Tributaria requerirá la conformación de un equipo de trabajo que se encargue del diseño del contenido textual a incluir en las declaraciones juradas tributarias considerando los criterios estudiados por el profesor Bankman. Los resultados del trabajo de diseño textual, entiéndase preguntas disuasorias de la presentación de datos falsos, requerirán ser puestos a prueba en grupos pilotos de contribuyentes antes de incorporarse a los formularios virtuales o declaraciones juradas anuales. Además, se requerirá contar con un equipo técnico que incorpore las preguntas diseñadas pero que también pueda desarrollar los primeros modelos de agentes conversacionales a fin de personalizar el servicio prestado por la Administración Tributaria. Estos sistemas de diálogo, pueden ser parte de una segunda etapa innovativa, como parte del proyecto de reforma de los contenidos de las declaraciones juradas tributarias y el comportamiento del contribuyente al presentarlas.
Resultados esperados para la Administración Tributaria	Incrementar el número de declaraciones juradas tributarias con datos reales y por ende, lograr una reducción en la evasión tributaria. Además, se busca elevar la calidad de interacción entre el contribuyente y la Administración Tributaria en la presentación electrónica (declaraciones juradas tributarias) de sus ingresos al desarrollarse sistemas con agentes conversacionales. Adicionalmente, la obtención de datos a partir de las respuestas obtenidas a las preguntas de laboratorio tiene un alto potencial para permitir recopilar información, tendencias en respuestas, patrones por grupos de contribuyentes y proyecciones.



Monografías ganadoras del segundo puesto del Concurso de Monografías 2019



Las operaciones no reales y los mecanismos para combatir la evasión fiscal, a propósito del sistema de detracciones

Guadalupe Gisel Rodríguez Rivera

INTRODUCCIÓN

La evasión tributaria en nuestro país durante los últimos años se ha mantenido en niveles que van desde el 36% en cuanto al IGV y en el 57% en lo que respecta al Impuesto a la Renta. Los mecanismos como es el Sistema de Detracciones han ayudado a contrarrestar estos altos índices de evasión fiscal. No obstante, resulta necesario optar por otros medios o la ampliación de los ya existentes a fin de poder combatir la evasión tributaria cuyos índices aún se mantienen altos.

El presente trabajo tiene como objetivo proponer como mecanismo para combatir la evasión fiscal la adaptación del Sistema regulado mediante el derogado Decreto de Urgencia N.° 102-2000 al Sistema de Detracciones, el cual consiste en que aquellos contribuyentes que cuenten con un perfil de alto riesgo de incumplimiento tributario se encuentren afectados al Sistema de Detracciones, por lo cual cada operación que los contribuyentes perfilados realicen deberán detraerse para así evitar la erosión del impuesto dentro de la cadena de traslación.

En el primer capítulo, se explica acerca de los orígenes del Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias, también se da a conocer acerca de los Principios y Deberes que lo rigen y las discusiones que se han dado en cuanto a la vulneración de los derechos constitucionales como la Igualdad y la Capacidad Contributiva.

El segundo capítulo, da a conocer acerca de la evasión tributaria, los niveles que representan en nuestro país, así como el impacto económico que generan las operaciones no reales.

En el tercer capítulo, se propone el mecanismo que coadyuvaría a la lucha contra la evasión tributaria del tipo veracidad, operaciones no reales, sugiriendo un perfil que presentan los contribuyentes que en la realidad no realizan operaciones económicas y que los documentos expedidos (facturas de favor) son utilizados para disminuir la determinación del impuesto.

El presente trabajo se encuentra dentro del tipo descriptivo-inductivo, debido a que se ha compilado diversa información que explica la realidad problemática, llegando a la conclusión de que si se adapta el Sistema regulado mediante Decreto de Urgencia N.° 102-2000, aplicable a contribuyentes con alto riesgo de incumplimiento tributario, al Sistema de Detracciones, no se vulneraran los principios constitucionales y que al contrario ayudaría al Estado a combatir la evasión fiscal.



CAPÍTULO I: EL SISTEMA DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS-SPOT

1.1 Orígenes:

1.1.1 Sistema de Obligaciones de Pago aplicable a sectores económicos, bienes o servicios - Decreto de Urgencia N.° 087-2000

El 03 de octubre del año 2000 se creó mediante Decreto de Urgencia N.° 087-2000 el "Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales –SPOF- con el Gobierno Central" con el fin de facilitar el pago de obligaciones del Impuesto General a las Ventas - IGV e Impuesto de Promoción Municipal - IPM, entre otros motivos se consideró que la recaudación proveniente de las operaciones de ciertos productos no se veía reflejada con el nivel de estas actividades en la economía. Es decir, económicamente ciertos productos circulaban con gran auge en el mercado, sin embargo, la recaudación del IGV respecto a estos era mínima.

Es así que mediante la creación del SPOF se facilitaría y garantizaría el pago de las obligaciones fiscales por operaciones gravadas con el IGV e IPM²¹.

Seis meses después el Decreto de Urgencia N.° 087-2000 fue derogado y reemplazado por el Decreto Legislativo N.° 917 (26 de abril del 2001), mediante el cual el Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales - SPOF pasó a denominarse Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias – SPOT.

Posteriormente, el 20 de diciembre del año 2003, se publica el Decreto Legislativo N.° 940 mediante su artículo 14° se estableció derogar el D.L. N.° 917 una vez que entrase en vigencia las Resoluciones de Superintendencia que designaran a los sectores económicos, bienes o servicios a los que resultaría de aplicación el SPOT.

Seguidamente, el 4 de febrero del año 2004 se da el Decreto Legislativo N.° 954 mediante su segunda disposición final se dispone que mediante Decreto Supremo se expedirá el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 y normas modificatorias.

Finalmente, de conformidad con el D.L. N.° 954, el 14 de noviembre del año 2004, mediante Decreto Supremo N.° 155-2004-EF se aprueba el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, vigente hasta la actualidad.

1.1.2 Sistema de Obligaciones de Pago aplicable a agentes económicos - Decreto de Urgencia N.° 102-2000

El 31 de octubre del año 2000, se creó mediante Decreto de Urgencia N.° 102-2000 el Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales aplicable a agentes económicos del agro que realizaran la venta de arroz, agentes que serían designados mediante Resolución de SUNAT.

Seis meses después, el 26 de abril del año 2001 se derogó la Ley N.° 27350, Ley que regulaba el Impuesto Especial a las Ventas - IEV, impuesto que gravaba la venta de arroz. Por este motivo, al no

²¹ Segundo párrafo del considerando del Decreto de Urgencia N.° 087-2000.



encontrarse afecto al IEV a la venta de arroz, razón por la cual se había creado SPOF aplicable a los agentes económicos del agro, es que se deroga también el D.U. N.º 102-2000.

Este último sistema, aplicable a los agentes económicos señalados mediante Resolución de Superintendencia, no se ha aplicado a la fecha y consideramos que podría ser de aplicación a aquellos contribuyentes cuyas características correspondan a un perfil de alto riesgo de evasión tributaria.

1.2 Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 940:

De acuerdo con la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 940²² el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias se encuentra fundamentado en lo siguiente:

“Combatir la evasión, controlar los altos niveles de informalidad existentes en la cadena de producción y comercialización de determinados bienes y la prestación de ciertos servicios, reduciendo la competencia desleal proveniente del incumplimiento tributario” [fundamento 1.2 de la exposición de motivos del D.L. N.º 940 que modificó el D.L. N.º 917].

1.3 El Sistema de Deduciones y los Principios Constitucionales

Mucho se discute acerca de la afectación de los Principios Constitucionales por aplicación del Sistema de Deduciones, se cuestionan entre otros, el principio a la igualdad, la capacidad contributiva y la libertad de empresa, sin embargo estos principios se encuentra ligados al deber de contribuir, por lo que no resulta la vulneración de los principios y derechos constitucionales como tratamos en las siguientes líneas:

1.3.1 El Deber Jurídico

Julio Binder en el año 1912 señaló que “no hay un concepto jurídico de deber” y que “el Derecho no obliga jurídicamente a nada”²³ J . BINDER, *Rechtsnorm und Rechtspflicht*, Leipzig, 1912, pág. 45].

Históricamente “el deber” nace desde un ámbito ético y religioso. La idea de regular el deber en el Derecho se inició con la aportación del estoicismo al humanismo jurídico y al iusnaturalismo racionalista.

En Roma, Cicerón, influenciado por el estoicismo traslada conceptos morales al Derecho. *De Officiis* o su tratado sobre los deberes, fue clave para la inclusión del concepto “deber” en el Derecho.

Los deberes con el Individualismo surgen en su búsqueda por lo que es justo en cada caso a la actitud del individuo ante las normas. [Peces y Martínez, 1987, p. 329]

²² Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2003/Diciembre/20/EXP-DL-940.pdf>, fecha de visita 15/12/2019.

²³ Tomado de: José Rodríguez, El Deber Jurídico y La Obligación de Obediencia al Derecho, <https://dialnet.unirioja.es> > descarga > artículo,



En el humanismo jurídico, influenciados por el tratado de Cicerón, los deberes se incorporan al derecho, lo justo empieza a encajar con el cumplimiento del deber por parte del individuo. Se incluyen deberes centrales como: no dañar a nadie, **estar al servicio de los demás**, no robar y no faltar a la palabra.

En el iusnaturalismo se habla del deber de sociabilidad, restituir lo ajeno, reparar el daño y se agrega que la violación de estas reglas merece castigo.

De estos deberes, no dañar y reparar el daño, considerarse como naturalmente iguales, **contribuir a la utilidad de los demás**, cumplir con la palabra, no enfadar a nadie, entre otros, nace el sistema del Derecho Natural y el Derecho Subjetivo.

Con Hobbes el Derecho Natural pasa hacer fuente de obligación, legitima la obediencia al Derecho positivo.

Kant, sin embargo, hace una distinción entre la ética de los deberes y los deberes jurídicos, la ética hace actuar al individuo para el cumplimiento del deber desde su voluntad (acciones internas), caso contrario señala que estaremos ante una obligación meramente jurídica.

De acuerdo con la investigación realizada por Minchán, "el primero en sentar las bases de la moderna doctrina en torno al "deber jurídico" fue el filósofo alemán ENMANUEL KANT, quien en el capítulo de introducción a su obra jurídica: "Los Principios Metafísicos de la Doctrina del Derecho", formuló de modo clásico la distinción entre los conceptos de la legalidad y la moralidad" [2016, p. 8].

Los deberes jurídicos se afirman con la crisis del iusnaturalismo a finales del siglo XVIII y se consolidan a partir del siglo XIX para así pasar a formar parte del Derecho Positivo.

Posteriormente, en el constitucionalismo los deberes fundamentales fueron incorporados sobre todo aquellos referentes al sostenimiento de las públicas (deber de pagar impuestos) y el sostenimiento de la nación. [Peces y Martínez, 1987, p. 329]

En el interés por definir los deberes fundamentales, el modelo de Hart en el utilitarismo considera que para identificar un deber jurídico de un deber moral:

1. *"/.../ debe existir una exigencia general en favor de la conformidad y ésta ser insistente y la presión social respecto a las actitudes desviantes debe ser grande.*
2. */.../ sea considerada importante y necesaria para la preservación de la vida social.*
3. *Es normal además que la conducta exigida por el deber, aunque sea beneficiosa para otros, **pueda implicar sacrificio y renuncia para el titular del deber.***

4. /.../ debe otorgar competencia para la exigencia del cumplimiento del deber /.../." [Peces y Martínez, 1987, p. 329]

Finalmente, luego otras precisiones, Peces y Martínez señalan que los deberes fundamentales son aquellos deberes jurídicos relacionados a dimensiones básicas de la vida del hombre en la sociedad, para el funcionamiento y la organización de las Instituciones públicas, o para el ejercicio de derechos constitucionales. [1987, p. 336]

Asimismo, precisan que **"el ejercicio de un deber fundamental no reporta beneficios exclusivamente al titular del derecho subjetivo correlativo, cuando existe, sino que alcanza una dimensión de utilidad general, beneficiando al conjunto de los ciudadanos y a su representación jurídica, el Estado"**. [Peces y Martínez, 1987, p. 336]

1.3.2 El Deber de Contribuir

La Constitución Italiana en su artículo 43° y la Constitución Española en su artículo 31° recogen el deber de contribuir a través del sistema tributario, también fue recogido en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789 en su artículo 13°. En nuestra constitución no encontramos explícitamente regulado el deber de contribuir, sin embargo, ha sido estudiado por la doctrina y recogido en los fallos del Tribunal Constitucional.

De acuerdo con el autor Luis Duran, el Tribunal Constitucional ha tenido la acertada posición de vincular el Deber de contribuir a los artículos 43° y 44° de la Constitución, y derivarlo del Principio de Solidaridad²⁴.

El artículo 43° señala al Estado como democrático de derecho, **social**, independiente y soberano.

El artículo 44° regula los deberes del Estado, siendo los primordiales, defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y **promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación**.

Sobre el principio de solidaridad, el Tribunal Constitucional en los Expedientes N.ºs 2945-2003-AA/TC y 2016-2004-AA/TC, ha señalado que *"La solidaridad implica la creación de un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política. Expresa una orientación normativa dirigida a la exaltación de los sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo sino consustancial. El principio de solidaridad promueve el cumplimiento de un conjunto de deberes, a saber:*

²⁴ Duran, L (agosto, 2005). Alcances del Deber de Contribuir en el Perú - A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, *Análisis Tributario*.

- 
- a) *El deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común. En esa orientación se alude a la necesidad de verificar una pluralidad de conductas (cargos públicos, deberes ciudadanos, etc.) a favor del grupo social.*
 - b) *El deber del núcleo dirigenal de la colectividad política de redistribuir adecuadamente los beneficios aportados por sus integrantes; ello sin mengua de la responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para alcanzar los fines sociales”.*

A modo de conclusión, el autor, previo análisis de las diferentes sentencias del tribunal constitucional, como son los recaídos en los Expedientes N.º 033-2004- AI/TC, 004-2004-AI/TC, 2302-2003-AA/TC, 2727-2002-AA/TC, 2727-2002-M/TCI, ha concluido que el Deber de Contribuir conceptualizado por la doctrina del Tribunal Constitucional conlleva al contribuyente del tributo, a otros sujetos y a los terceros, al respecto señala lo siguiente:

- a) **“El contribuyente del tributo**, caso en el que lo ha ligado a la capacidad contributiva como base para el ejercicio de dicho deber.
- b) **Otros sujetos** que participan de la relación jurídica tributaria, vía obligaciones formales o sustantivas, para quienes se liga al Principio de Solidaridad como bien jurídico constitucional independiente.
- c) **Los terceros** que participan vía deberes de información tributaria u otras obligaciones de colaboración, para quienes el deber se deriva del Principio de Solidaridad como bien jurídico constitucional independiente”. [Duran, 2005, p. 15,16].

1.3.3 Los Principios de Igualdad, Capacidad Contributiva y Libertad de Empresa a la Luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 03769-2010-PA/TC

A fin de tratar la vulnerabilidad de los principios de Igualdad, Capacidad Contributiva y Libertad de empresa con la aplicación del Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias se procede a analizar la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 03769-2010-PA/TC:

Delimitación del petitorio

- Evaluar la constitucionalidad para el caso concreto de la demandante del SPOT, así como las normas que lo contienen.
- Disponer que SUNAT cese sus funciones de intervención fiscal, coacción y sanción, puesto que su aplicabilidad está rompiendo la neutralidad e igualdad del tratamiento tributario constituyéndose en un sistema injusto y creando un ambiente de perjuicio e inseguridad jurídica lo que conlleva a la violación de sus derechos a la libertad de empresa y libre competencia.

Posición del demandante

El demandante solicita se declare inaplicable el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias SPOT y de reponga las cosas al



estado anterior a la vulneración de sus derechos constitucionales como son la libertad de empresa, la libre competencia e igualdad.

Señala que los bienes diferentes la caña de azúcar, el alcohol etílico y el arroz, se encuentran excluidos de la obligación de la detracción lo que originan una desigualdad contributiva y distorsión de la estabilidad impositiva.

Sentencia de Primer Grado

"(...) declara infundada la demanda al haberse determinado la legalidad de los dispositivos materia de pedido de inaplicabilidad y aplicado satisfactoriamente el test de proporcionalidad en el juicio de igualdad. Adicionalmente, se indica que estamos frente a una desigualdad justificada y no discriminatoria (...)"²⁵

Sentencia de Segundo Grado

Confirma la apelada, señala que SPOT se constituye en un medio que coadyuva a combatir la informalidad y la evasión fiscal, asimismo fundamenta la sentencia en lo siguiente:

Sobre la constitucionalidad de las medidas extrafiscales para evitar la evasión tributaria

El tribunal constitucional recuerda lo ya señalado en Sentencia N.º 06089-2006-PA/TC, respecto al régimen de las percepciones, señalando que los tributos responden también a fines extrafiscales como la lucha contra la evasión tributaria para así atender al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria implícitamente consagrado en el artículo 43º de la Constitución.

Precisa que el deber de contribuir conlleva también a la colaboración con la administración tributaria para así conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas.

También trae a colación lo señalado en la STC 008-2003-AI/TC mediante la cual afirma que la función principal del tributo es la recaudadora *-entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales-* es en tal sentido que el tributo, en circunstancias excepcionales y justificadas que conlleven el logro de otras finalidades consagradas en la constitución, sea utilizado con fines extrafiscales ajenos a la mera recaudación, observando los principios que rigen la potestad tributaria establecidos en el artículo 74º de la Constitución.

Acota como fines extrafiscales a la lucha contra la evasión y la informalidad, mejorar los procesos de fiscalización, así como asegurar el pago de los tributos en actividades y sectores con

²⁵ Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>, fecha de visita 19/12/2019.



índices altos de incumplimiento tributario, de esta manera incrementar la recaudación tributaria.

Asimismo, señala como principales ventajas del sistema de detracciones, las siguientes:

- a) "su sistema de control (sea mediante garitas, controles en carreteras o controles contables) obliga a relacionar cada operación detectada con un depósito específico y ello dificulta la evasión y,
- b) complementariamente, permite que se genere un fondo proporcional al importe de las operaciones realizadas y eso facilita que las operaciones detectadas finalmente se traduzcan en el cumplimiento efectivo del pago de las obligaciones tributarias que éstas generaron.

Fundamentan lo señalado en el decremento de los niveles de informalidad entre los años 2001 y 2008, que disminuyó de un 50% a un 33% periodo en el cual la SUNAT optó por más medidas que permitieran el control tributario como es el caso del SPOT. Así también incrementó la recaudación tributaria, en el año 2002 representaba solamente el 0.2% del total de ingresos tributarios y al finalizar el 2010 representó el 11.40% de los ingresos totales del Gobierno Central.

Es así que el colegiado recordando reiterada jurisprudencia entiende que el SPOT resulta idóneo para el cumplimiento de los fines constitucionales.

"El Estado social y democrático de derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales, de ahí que, cuando con base en la solidaridad social se incluya a "terceros colaboradores de la administración tributaria", justamente para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria (...)."

Sobre el caso en concreto

Previo al análisis recuerda que en la STC Nro. 06089-2006-PA/TC se analizó la vulneración del principio de Reserva de Ley contenido en el artículo 74° de la Constitución en la aplicabilidad del régimen de percepciones del IGV, resultando fundada la demanda.

Que a diferencia del régimen de percepciones, las detracciones no tienen naturaleza de anticipo o pago a cuenta sino que se trata de un mecanismo administrativo indirecto por lo que no le son aplicables las exigencias contenidas en el artículo 74° referentes a los principios constitucionales tributarios, precisa que el artículo 74° solamente le son aplicables a las especies de tributos o sistemas directos de pago.

Por lo que respecto al principio de reserva de ley no existe relación y por tanto no existe vulneración.

En relación al Principio-Derecho de Igualdad, el cual rige la regla de "tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales", indica que no se trata de un nuevo impuesto sino de un mecanismo extrafiscal de



lucha contra la evasión fiscal, asimismo señala que el sistema de detracciones no promueve un trato desigual, pues aplica a todos los empresarios del rubro azucarero, y la diferenciación entre un sector y otro se justifica en los altos índices de evasión de ciertos sectores como el azucarero.

Respecto a la Capacidad Contributiva señala que este principio está vinculado al hecho sometido a imposición, en tal sentido, no puede afirmarse que el sistema de detracciones afecte la capacidad contributiva, pues no se trata de un tributo o adelanto de este, sino de un deber de colaboración administrativa formal para el adquirente de los bienes sujetos al sistema.

Con relación a la vulneración de los derechos a la libertad de empresa sostenida en un efecto acumulativo y piramidal señala que el incumplimiento es la consecuencia de una conducta antijurídica que amerita una sanción por lo que ello no constituye una atentatoria a la libertad económica puesto que se desprenden de la inobservancia a las normas jurídicas.

En base a lo expuesto el Tribunal Constitucional resuelve infundada la demanda.

CAPÍTULO II: LA EVASIÓN TRIBUTARIA

2.1 La evasión tributaria en el Perú

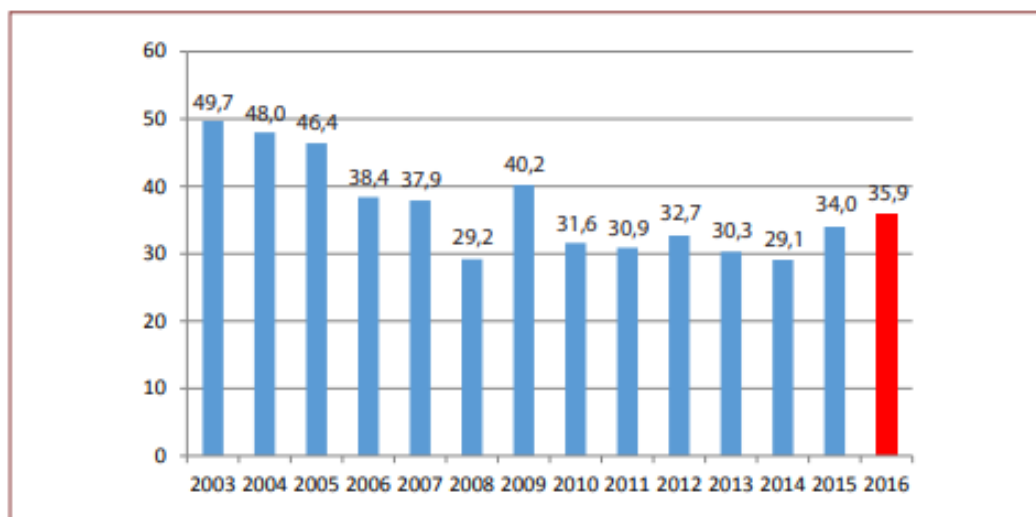
En palabras del autor Luis Arias, la evasión fiscal desde el punto de vista jurídico implica la violación de la ley por la subvaluación de los ingresos o la sobrevaluación de los gastos²⁶. [2018, p.57]

La evasión tributaria en el Perú comprendida entre los años 2006 al 2016 en torno al IGV se encuentra alrededor del 30% de incumplimiento, respecto al Impuesto a la Renta entre los años 2007 al 2016 asciende alrededor del 50%.

Gráfico 1: Incumplimiento del IGV: 2003-2016 (% de la Recaudación Potencial)²⁷

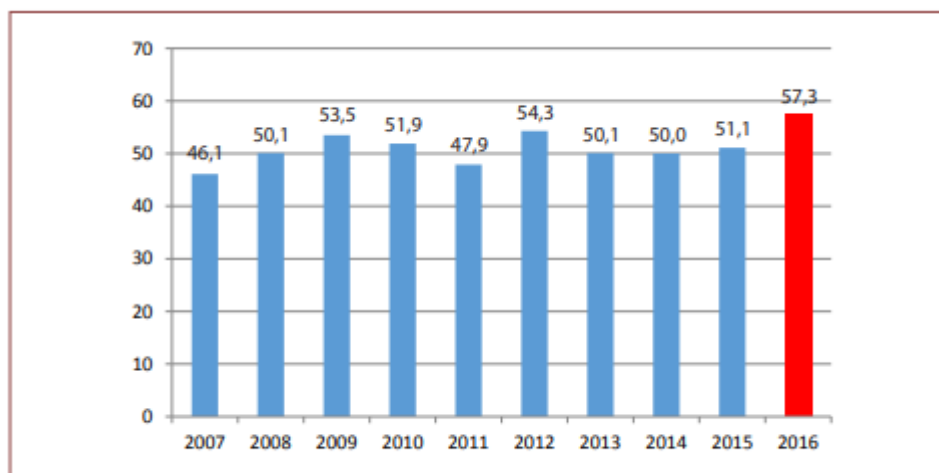
²⁶ ARIAS, L. (julio, 2018). EL PERÚ HACIA LA OCDE - LA AGENDA PENDIENTE PARA LA POLÍTICA TRIBUTARIA 2018-2021, *Tarea Asociación Gráfica Educativa*.

²⁷ Tomado de: "EL PERÚ HACIA LA OCDE - LA AGENDA PENDIENTE PARA LA POLÍTICA TRIBUTARIA 2018-2021", Tarea Asociación Gráfica Educativa, julio 2018.



Fuente: Marco Macroeconómico Multianual 2018-2021, MEF.

Gráfico 2: Incumplimiento del Impuesto a la Renta de empresas: 2007-2016 (% de la Recaudación Potencial)²⁸



Fuente: Presentación MEF-Sunat del 19.10.2017.

Niveles de evasión afirmados por el ex Ministro de Economía y Finanzas en entrevista dada al Diario El Economista, donde señala que la evasión tributaria, alcanzó el 37% en el IGV y el 57% en el Impuesto a la Renta.²⁹

El incumplimiento tributario conlleva diversas causas, calificadas por el ámbito académico en distintas brechas, como son:

Tabla N.° 01: Tipificación del Incumplimiento³⁰

²⁸ Ídem.

²⁹ Recuperado de <https://www.eleconomistaamerica.pe/economia-eAm-peru/noticias/9313007/08/18/Evasion-tributaria-del-IGV-llega-a-36-en-el-Peru.html>, fecha de publicación 02/08/2018. Fecha de visita 20/12/2019.

³⁰ Tomado de: "EL PERÚ HACIA LA OCDE - LA AGENDA PENDIENTE PARA LA POLÍTICA TRIBUTARIA 2018-2021", Tarea Asociación Gráfica Educativa, julio 2018.



BRECHA	TIPIFICACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO
No inscritos	Informalidad
Inscrito que no declara	Informalidad
Declara, pero no paga	Morosidad
No declara con veracidad	Evasión - Elusión

2.2 Evasión por operaciones no reales

Las operaciones no reales se encuentran recogidas en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

De acuerdo con la citada norma se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso de que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

Podríamos decir que se trata de una modalidad de evasión tipificada en la brecha de veracidad.

2.3 Impacto de las operaciones no reales en nuestra economía

La evasión por operaciones no reales representó en el año 2018 el 19% de la evasión total del pago del IGV³¹. Los sectores que destacan son: servicios (S/ 1,706 millones), comercio (S/ 893 millones), manufactura (S/ 670 millones) y construcción (S/ 530 millones).

Similar evasión se presentó en el año 2017, S/ 4,400 millones, de los cuales S/ 533 recaerían en el sector construcción³².

2.4 Las operaciones no reales en las exportaciones

Se hace un breve resumen de los estudios realizados en cuando a al problema presentado por operaciones no reales en el marco de las exportaciones:

³¹ De acuerdo con la publicación del Diario Gestión "Sunat pone la mira a construcción y servicios para detectar facturas falsas", del 09 de septiembre del año 2019, la evasión del pago del IGV en el año 2018 representó S/ 22,634 millones, de ello S/ 4,308 millones que representa el 19% del total corresponden a operaciones no reales. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/sunat-pone-la-mira-a-construccion-y-servicios-para-detectar-facturas-falsas-noticia/>, fecha de visita 14/12/2019.

³² Recuperado de <https://www.semanaeconomica.com/que-esta-pasando/articulos/319989-sector-construccion-sunat-detecto-evasion-por-s-533-millones-en-el-2017>, fecha de visita 14/12/2019.



Miranda [junio 2011], describe cuatro maneras adoptadas por las empresas exportadoras, en actividades extractivas de recursos naturales en el Perú, con el fin de obtener el beneficio de la devolución del IVA, impuesto que nunca fue trasladado al fisco ocasionando un Perjuicio Fiscal.

Asimismo, señala que en el año 2010 el beneficio de la devolución represento el 12.5% del total de IVA, y del total de impuestos devueltos, el IVA represento el 66.6%.

Posteriormente el autor describe por etapas las acciones adoptadas por SUNAT, como primera etapa señala que en la década de los 90 se da el primer medio de información magnética "COA - Exportadores"; en una etapa intermedia entre los años 2000 y 2005, se implementa la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT), se desarrolla el sistema integrado para la selección de contribuyentes (SIFP) y el sistema integrado de consulta para los auditores (SIFA), herramientas que permitieron la detección del fraude pero no de manera oportuna, lo más importante dentro de este periodo fue la aplicación del sistema de detracciones y la promulgación de la Ley contra la Lucha y Formalización de la Economía; la tercera etapa - 2006 en adelante como la denomina el autor, se sustituyó el COA Exportador por el PDB Exportador, el cual permite incluir aun mayor información, en el sistema de detracciones se incluyen mayores bienes y se proyecta crea sistemas de detección de operaciones de riesgo que permitan identificar oportunamente el fraude.

Finalmente propone como estrategia el diseño y ejecución de procedimientos de fiscalización que permita una detección temprana del acto ilícito mediante la selección individual y colectiva de contribuyente, en aplicación de variables cuya fuente de información proviene de los registros del contribuyente y patrones no tributarios; el objetivo es controlar o reprimir el fraude que origina perjuicio fiscal.

Sanz [2009], por su parte nos muestra el fraude carrusel en la comunidad Europea. Dentro de la comunidad Europea las operaciones intracomunitarias de encuentras exentos del IVA, es decir tanto en la importación como en la exportación no se paga el IVA, además la exportación genera el beneficio de la devolución del IVA por adquisiciones realizadas dentro del país (España), el fraude carrusel es realizado generalmente entre cuatro empresas donde importan mercadería, tratan de formalizar la operación entre la segunda y tercera etapa de traslado del bien, en la cuarta etapa donde se da la exportación aparentemente formal se logra obtener indebidamente la devolución del IVA, además de lograr exportar los bienes a un precio inferior al importado.

Ante el problema expuesto la legislación española estableció como responsables subsidiarios del IVA a aquellos contribuyentes que adquieran bienes o servicios de empresas que se presume no declaran ni pagan el IVA, presunción notoriamente observada en el precio anómalo.

La crítica doctrinal (FALCON Y TELLO) respecto a lo regulado señala a la norma como una medida vacía de contenido, en la medida que el



comprador solo será responsable si conoce del fraude de lo contrario la responsabilidad será inexigible.

Finalmente, el autor señala como punto de solución al problema al Derecho Tributario concretamente el régimen transitorio de IVA intracomunitario, cambios que deberán tomar en cuenta las vertientes mercantil y fiscal.

Camarero [2010], logra identificar dos objetivos diferenciados del fraude carrusel: "1. Obtener ingresos líquidos defraudando a la Hacienda Pública. y 2. Obtener beneficios abaratando costes por medio de la defraudación de impuestos." Al respecto propone, crear una base de datos tributaria y policial en la Unión Europea, identificar a las facturas de importación (información que servirá para crear la base de datos) y mejorar los sistemas informáticos.

CAPÍTULO III: EL SISTEMA DE DETRACCIONES COMO MECANISMO PARA COMBATIR LAS OPERACIONES NO REALES

Propuesta de mejora

El Sistema de Deducciones recogido del Decreto de Urgencia N.º 087-2000 cumple el fin para el cual fue diseñado, combatir la evasión tributaria en aras de contribuir con sostenimiento de los gastos públicos.

Asimismo, el Sistema de Deducciones no vulnera los principios y derechos constitucionales, amparado en el Deber de Contribuir con el estado y aunado al Principio de Solidaridad es que terceros participan de este mecanismo para así en unidad combatir la evasión tributaria.

Es en tal sentido que se propone crear un perfil de los contribuyentes que en la realidad no realizan operaciones y que las facturas emitidas son meros documentos que pretende engañar a la Administración Tributaria tratando de deducir un crédito fiscal ficticio y un gasto irreal.

Los contribuyentes que presenten el perfil propuesto deberán estar incluidos en el sistema de deducciones, es decir, cualquiera sea el bien que vendan o servicio que presten las operaciones que realicen deberán detraerse, de esta manera se pretende menguar la erosión del impuesto que se pierde en la cadena de traslación de las operaciones.

El modelo propuesto se encuentra recogido en el Decreto de Urgencia N.º 102-2000, a la fecha derogado. Asimismo, para que sea de conocimiento pública se propone el diseño de un enlace web donde se pueda verificar a los contribuyentes que se encuentran inmersos en el Sistema de Deducciones.



Perfil de los contribuyentes de riesgo de incumplimiento tributario

De la experiencia adquirida en la Administración tributaria se sugiere las siguientes características que perfilarían a los contribuyentes de alto riesgo.

- Declaran un constante saldo a favor del IGV.
- Declaran pérdida en las declaraciones anuales, declaran todas las casillas en cero o se encuentran omisos a la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta.
- No declaran trabajadores.
- Registran deudas en cobranza coactiva (incobrables).
- Los bienes facturados no se encuentran sujetos al Sistema de Detracciones, ni a los regímenes de Percepciones ni Retenciones.
- No atienden los procedimientos de verificación y fiscalización. Por lo que presentan antecedentes con término "No conforme", o con la emisión de Resolución de multa por no exhibir y/o no proporcionar.
- Registran antecedentes por operaciones no reales.
- Constantemente presentan la condición de No Hallado, No Habido, Pendiente.
- Los representantes legales son también representantes de otras varias empresas que ya se encuentran de baja de oficio, baja definitiva, suspensión temporal, además de registrar deudas en cobranza coactiva.
- Según la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT, ningún proveedor les informa la adquisición de bienes para su posterior venta, o son terceros vinculados los que informan, es decir los supuestos proveedores tampoco realizan operaciones reales.
- El domicilio declarado es también declarado por contribuyentes que registran antecedentes por operaciones no reales.
- Declaran como actividad principal: la venta al por mayor y menor de materiales de construcción, otras actividades del tipo NCP, entre otras.

CONCLUSIONES

- El Sistema de Detracciones recogido del Decreto de Urgencia N.º 087-2000 cumple el fin para el cual fue diseñado, combatir la evasión tributaria en aras de contribuir con sostenimiento de los gastos públicos.
- El Sistema de Detracciones no vulnera los principios y derechos constitucionales, amparado en el Deber de Contribuir con el estado y aunado al Principio de Solidaridad es que terceros participan de este mecanismo para así en unidad combatir la evasión tributaria.
- Los contribuyentes que emiten comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales pueden ser calificados dentro de un perfil de riesgo de incumplimiento tributario, por lo que si las operaciones que supuestamente realizan se encontrarían afectas al sistema de detracciones permitirá a la Administración salvaguardar el impuesto que se pierde en la cadena de traslación.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arias, L. (julio, 2018). EL PERÚ HACIA LA OCDE - LA AGENDA PENDIENTE PARA LA POLÍTICA TRIBUTARIA 2018-2021, *Tarea Asociación Gráfica Educativa*. Recuperado del sitio de internet: <http://cooperaccion.org.pe/wp-content/uploads/2018/09/17071-El-Peru-hacia-la-OCDE-CORR-web.pdf>

Camarero García, Jesús (2010), El "fraude carrusel" en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo *Agencia Estatal de Administración Tributaria. Colaboración 27/10. Volumen 11/2010*.

Decreto de Urgencia N.º 087-2000 (03 de octubre del 2000). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Decreto Legislativo N.º 917 (24 de abril del 2001). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Decreto Legislativo N.º 940 aprobado por el Decreto Supremo N.º 155-2004-EF (14 de noviembre del 2004). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Decreto de Urgencia N.º 102-2000 (31 de octubre del 2000). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Decreto Legislativo N.º 918 (26 de abril del 2001). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Duran, L. (agosto, 2005). Alcances del Deber de Contribuir en el Perú - A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, *Análisis Tributario*. Recuperado de la página web: https://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_05_alcances_deber.pdf

Evasión tributaria del IGV llega a 36% en el Perú (02 de agosto del 2018). El Economista. Recuperado del sitio de internet: <https://www.eleconomistaamerica.pe/economia-eAm-peru/noticias/9313007/08/18/Evasion-tributaria-del-IGV-llega-a-36-en-el-Peru.html>

Exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 940. Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2003/Diciembre/20/EXP-DL-940.pdf>

Ley N.º 27350 (06 de octubre del 2000). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ: http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Minchán Antón, K. (octubre, 2016). *Definición jurídica del deber constitucional de contribuir en el Impuesto General a las Ventas: A propósito del régimen de retenciones y el sistema de detracciones* (tesis de maestría). Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de la página web del repositorio de



tesis de la PUCP:
<http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/7820>

Miñán, W. (09 de septiembre del 2019). SUNAT pone la mira a construcción y servicios para detectar facturas falsas. Gestión, Sección Economía. Recuperado del sitio de internet: <https://gestion.pe/economia/sunat-pone-la-mira-a-construccion-y-servicios-para-detectar-facturas-falsas-noticia/>

Miranda Lopez, José Antonio (junio 2011). Las estrategias para el control del fraude fiscal en el beneficio de restitución del IVA al sector exportador en actividades extractivas de recursos naturales en el Perú. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF* No. 31.

Peces Gregorio y Barba Martínez (1987). Los deberes Fundamentales. *DOXA* 4. Recuperado del sitio web: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10915/1/Doxa4_19.pdf

Sanz Díaz-Palacios, José Alberto (2009). UN APUNTE SOBRE EL FRAUDE «CARRUSEL» DEL IVA EN EUROPA. *Revista Peruana de Derecho Tributario – USMP – Año 3 / Nro. 14 / 2009*.

Sector construcción: Sunat detectó evasión por S/533 millones en el 2017. *Semana Económica*. Recuperado del sitio web: <https://www.semanaeconomica.com/que-esta-pasando/articulos/319989-sector-construccion-sunat-detecto-evasion-por-s-533-millones-en-el-2017>

Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 03769-2010-AA (2011). Recuperado del sitio de internet de jurisprudencias del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>

Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional, Exp. N.º 00004-2010-PI/TC, del 14 de marzo de 2011. Recuperado del sitio web: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/00004-2010-AI.html>

ANEXO - PROPUESTA

Incluir al sistema de detracciones todas las operaciones que realicen los contribuyentes calificados con alto riesgo de incumplimiento tributario

Tipología	Descripción
Características de los contribuyentes con un perfil de alto riesgo de incumplimiento	- Declaran un constante saldo a favor del IGV. - Declaran pérdida en las declaraciones anuales, declaran todas las casillas en cero o se encuentran omisos a la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta. - Emiten comprobantes de pago electrónicos pero no presentan el PDT 0621 – Declaración del IGV e IRTA. - No declaran trabajadores. - Registran deudas en cobranza coactiva (incobrables). - Los bienes facturados no se encuentran sujetos al Sistema de Detracciones, ni a los regímenes de Percepciones ni Retenciones. - No atienden los procedimientos de verificación y fiscalización. Por lo que presentan antecedentes con término "No conforme", o con la emisión de Resolución de multa por no exhibir y/o no proporcionar. - Registran antecedentes por operaciones no reales. - Constantemente presentan la condición de No Hallado, No Habido, Pendiente. - Los representantes legales son también representantes de otras varias empresas que ya se encuentran de baja de oficio, baja definitiva, suspensión temporal, además de registrar deudas en cobranza coactiva. - Según la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT, ningún proveedor les informa la adquisición de bienes para su posterior venta, o son terceros vinculados los que informan, es decir los supuestos proveedores tampoco realizan operaciones reales. - El domicilio declarado es también declarado por contribuyentes que registran antecedentes por operaciones no reales. - Declaran como actividad principal: la venta al por mayor y menor de materiales de construcción, otras actividades del tipo NCP, entre otras.
Tipo de Operación Gravada	Todas las operaciones.
Tipo de Sistema afecto	Sistema de Obligaciones de Pago Tributarias - SPOT

INTRODUCCIÓN

En esta oportunidad he tomado como tema para este concurso de monografías la Norma XVI, ya que he formado parte del equipo que apoya a darle vida y porque desde el momento en que se me presenta este tema parece que los conceptos no están del todo claros. Es por ello por lo que es mi objetivo, a través de esta monografía, clarificar lo más posible los conceptos contenidos en la Norma XVI, por lo menos en la parte teórica, para que estos conceptos sean herramientas útiles para los auditores quienes podrán tomar este trabajo como punto de partida para aplicar estos conceptos a los casos prácticos con mayor certeza y firmeza.

En el primer capítulo aborda en el panorama mundial la intervención de la OCDE para controlar las BEPS con el propósito de alcanzar a gravar operaciones económicas que, aprovechando la normas, a pesar de generar renta, escapan a la tributación de los países.

El segundo capítulo nos muestra un panorama general que nos ubica en los esfuerzos de distintos países por redactar una cláusula general antiabuso y los problemas que en general se enfrentan; sin embargo, a nivel mundial se reconoce que el abuso del derecho no es aceptable y que corresponde corregirlo, incluso cuando no hay una cláusula redactada en forma expresa.

En el tercer capítulo se resume la evolución de la Cláusula Antiabuso en el Perú, ilustrando el camino que esta ha seguido desde el año 1996 hasta este año que permite finalmente aplicar la misma.

En adelante se detalla las figuras jurídicas que se encuentran dentro de la Norma XVI, empezando en el cuarto capítulo por la calificación, donde para mejor entender este concepto se transita en la historia para conocer como este concepto a evolucionado junto con su contenido.

En el quinto capítulo se estudia la simulación desde la perspectiva del derecho tributario, donde en forma supletoria se tiene que recurrir al concepto de derecho civil para mejor comprende este concepto.

Finalmente, en el sexto capítulo se aborda la mas controvertidas de las figuras, la Elusión y se platea las diferencias entre esta y la simulación, desde la experiencia Española, donde desde 2003 esta figura se encuentra vigente con el nombre de Conflicto en la Aplicación de Normas.

En este trabajo de investigación se ha aplicado el método analítico donde se ha distinguido las partes integrantes de la Norma XVI y se ha revisado en forma ordena cada uno de estos elementos. También se ha aplicado el método analítico al analizar y sintetizar la información recopilada, estructurando de esta



manera las ideas. Las técnicas utilizadas son la búsqueda de material relacionado del tema en diversos países tales como tesis, artículos y jurisprudencia.

El tema es complicado y controvertido, con muchos aspectos interesante a investigar, desde el debate del carácter material o procesal de la Norma XVI, si corresponde sancionar administrativamente la elusión, su enfrentamiento con los principios de legalidad y reserva de ley, su aplicación frente a las cláusulas antielusivas específicas, los convenios de doble imposición y su relación con la aplicación de precios de transferencia, finalmente hemos decidido abordar la parte conceptual y una de los mayores retos para el auditor, quien luego de comprender el procedimiento que deberá seguir formalmente para aplicar la Norma XVI debe identificar con cuidado en la práctica si se trata de una calificación, una simulación o una elusión o ninguna de las anteriores, lo que el mismo tribunal español ha reconocido que es complicado, es por ello que he decidido partir en un primer artículo por mostrar los aspectos más resaltantes de las figuras planteadas en la Norma XVI.

De todo lo expuesto en el trabajo se puede concluir que, tal como señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no es necesaria una norma interna antiabuso para entender que está proscrita la aplicación de una norma de forma abusiva o fraudulenta.

En Perú, a partir de la modificación del año 2012, el párrafo de la Norma VIII referido a calificación pasó a formar parte de la Norma XVI, norma antielusiva general del Perú, por lo que bajo una mirada amplia la calificación forma parte del concepto elusión; aunque a mi parecer, dentro de nuestro ordenamiento la calificación es una institución independiente, lo que se desprende del título de la Norma XVI (CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN), recogiendo en su primer párrafo a la calificación, del segundo al quinto la figura de Elusión y el sexto dedicado a la simulación.

Me llama la atención que se haya escogido introducir el término de "verdadera naturaleza" del hecho imponible, me pregunto si excluyendo este deja de tener sentido la norma de calificación.

Es importante conocer el concepto de simulación y las diversas teorías que respecto a la Simulación se presentan en el Derecho Civil, sin embargo; es necesario aterrizar todo esto en la realidad del Derecho Tributario.

Se advierte que la diferencia entre simulación relativa y elusión es confusa y en estos casos por sutiles diferencias que pueden ser considerados, dentro de las que se encuentran las pruebas que se puedan acopiar, en base a indicios y certezas, que permitirán identificar y acreditar los elementos que caracterizan a cada una de estas figuras.

Con el sincero anhelo que disfruten de la lectura, la encuentren interesante y aleccionadora y que se queden con las ganas de una segunda entrega y más, ya que el tema es amplio y complejo.



CAPÍTULO I

I. LA OCDE Y LAS BEPS

Tal como lo advierte la OCDE (2015), ante la globalización, hay empresas multinacionales que han cambiado sus paradigmas al hacer negocios en busca de oportunidades para minimizar su carga tributaria adoptando posiciones fiscales agresivas, aprovechando la existencia de resquicios legales, lagunas, fricciones o incongruencias en la interacción de las normas impositivas nacionales de los distintos países a los que la OCDE ha llamado prácticas BEPS.

Ante este fenómeno los gobiernos se ven perjudicados por la falta de ingresos tributarios que lleva a una escasez de financiación de la inversión pública, los otros contribuyentes tienen que soportar una carga tributaria mayor y las demás empresas se ven en desventaja al competir. Dicho perjuicio ha sido estimado por la OCDE (2018) en una pérdida de ingresos de entre 100-240 millones anualmente (4-10% del ingreso del impuesto sobre la renta corporativa).

En 1980, el Comité de la OCDE sobre asuntos fiscales publicó un informe (Evasión y Elusión Fiscal) estableciendo el alcance de las actividades que los países miembros podían considerar como evasión y elusión fiscal; así como de las medidas jurídicas y administrativas contra la evasión y la elusión. El mismo año las Naciones Unidas reconocieron la importancia de la cooperación internacional en la lucha contra el incumplimiento de la obligación fiscal e instaron al Grupo ad hoc (con el nuevo nombre de "Expertos en Cooperación Internacional en asuntos Fiscales") a que acelerara sus trabajos sobre elusión y evasión fiscales (Sánchez, 2012).

La OCDE presentó en el año 2013 un Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas de BEPS³³ y recibió el pleno respaldo de los líderes mundiales reunidos en la Cumbre del G20 de San Petersburgo. Más de 60 países emitieron el paquete de 15 acciones, cuyos informes finales se publicaron en el año 2015, con el fin de combatir la evasión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales y garantizar más transparencia en el ámbito fiscal. En junio de 2016 la OCDE estableció el Marco Inclusivo de BEPS para facilitar el trabajo conjunto entre todos los países y jurisdicciones miembros. Más de 115 países y jurisdicciones ya se han unido para el desarrollo e implementación de estándares relacionados con BEPS.

³³ La OCDE, en su página web, en documento sobre 10 preguntas sobre BEPS (del inglés Base Erosion and Profit Shifting), las describe como aquellas que hacen referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer "desaparecer" beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones de débil imposición, donde existe escasa o nula actividad real, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.



El proyecto BEPS da lugar a la llamada acción 634 sobre el abuso de Convenio, que debe leerse junto con comentarios al artículo 1º del modelo de convenio OCDE ("Improper use of the Convention", párrafos 7 a 12), donde se llega a dos conclusiones. La primera, que la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI) ha de entenderse compatible con la de las normas nacionales o domésticas antielusión. La segunda, se asume como un principio del derecho tributario internacional que los Estados no están obligados a reconocer los beneficios de un Convenio ante negocios o acuerdos que suponen un abuso de Convenio, cuando el fin principal ("main purpose") del negocio sea la obtención de esa ventaja fiscal derivada del Convenio y la obtención de esa ventaja sea contraria a la finalidad del Convenio ("would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions") (párrafos 9.4 y 9.5 de los comentarios) (Delgado, 2017).

Para Delgado (2017) esta norma se basa en un test de motivos económicos válidos en las operaciones o de exigencia de sustancia económica en las mismas, de las que se destacan dos elementos. Un elemento subjetivo, vinculado al motivo o propósito del negocio o transacción, orientado a obtener ventaja fiscal como uno de los principales motivos de la transacción ("one of the principal purposes"), que se ha de buscar en indicios objetivos derivados de las características del negocio. Y otro elemento objetivo, vinculado a la interpretación finalista de la norma que trata de determinar si la obtención del beneficio pretendido estaría justificada por la propia finalidad del CDI para evitar la doble imposición.

Los señalados elementos son similares a los identificados por el Tribunal de Justicia Europeo en las Sentencias C-110/99, C-456/12, C-116/16 y C-117/16, del 14.12.2000, del 12.3.2014 y del 26.2.2019 respectivamente, donde se afirma que para probar la existencia de una práctica abusiva es necesario que concurren, por un lado, una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, pese a haberse respetado formalmente las condiciones establecidas en la normativa de la Unión, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa y, por otro lado, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa de la Unión mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención.

Para Prats (como se citó en Delgado, 2017), el problema es que la norma antielusión de la OCDE se articula en torno a los resultados de la operación y no, como cabría esperar, en torno a la artificiosidad de la estructura, transacción u operación realizada por las partes. Para Delgado (2017) estos problemas han sido abordados en el apartado 1335 de los comentarios

³⁴ La norma, recogida en el informe definitivo de la acción 6 del plan BEPS, tiene la siguiente redacción: "Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention."

³⁵ ... "a purpose will not be a principal purpose when it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining the benefit was not a principal consideration and would



propuestos para incorporarse al Modelo de Convenio de la OCDE, rescatando en realidad la justificación o los motivos económicos válidos, aunque sea para decir que cuando la búsqueda de una ventaja fiscal aparezca unida a una operación económica, esta justificación actúa como contra indicio que permite presumir que el motivo fiscal no es uno de los principales motivos de esa operación.

De lo que ya podemos apreciar los elementos que van caracterizando a las normas antiabuso o normas antielusivas generales, tales como un ahorro o ventaja tributaria y la artificiosidad de la operación, esta última reclamada por Prats y Delgado, y que si aparece en nuestra Norma XVI.

II. LAS NAG Y LAS GAAR EN EL MUNDO

Para todos los países es un reto plantear la norma antielusiva general perfecta que cubra las expectativas de todos los sectores involucrados. En tal sentido Zoë Prebble y John Prebble (2015)³⁶ consideran que el desarrollo de un enfoque que aborde con éxito el problema de implementar una cláusula antielusiva general es una cuestión compleja, tanto en una jurisdicción de Civil Law como de Common Law. Para estos autores el tema debe abordarse de manera consistente, predecible y justa para que los contribuyentes puedan gestionar sus asuntos de forma inteligente, con confianza y de buena fe. Resaltan la dificultad para los Estados miembro de la Unión Europea, donde sus leyes nacionales deben ser consistentes con las libertades fundamentales garantizadas por el ordenamiento de la Unión.

A pesar de las dificultades, desde hace varias décadas es tendencia incluir dentro de los ordenamientos nacionales una norma antiabuso o antielusiva general y sobre todo luchar contra el abuso de derecho. Sánchez (2012) rescata del reporte general de los congresos anuales de la IFA (International Fiscal Association, 2002) que, dentro de las 27 jurisdicciones cubiertas por dicho documento, los pocos países que no tenían una regla general antielusiva, marcaban la tendencia a utilizar un concepto de simulación y que la tendencia internacional era que los estados tengan una regla antielusiva general contenida en una norma legal escrita, en vez de la jurisprudencia.

En el año 2002, países como Portugal, Argentina, Holanda y Francia ya basaban sus sistemas antielusivos en el “abuso de la Ley” bajo el entendido

not have justified entering into any arrangement or transaction that has, alone or together with other transactions, resulted in the benefit. In particular, where an arrangement is inextricably linked to a core commercial activity, and its form has not been driven by considerations of obtaining a benefit, it is unlikely that its principal purpose will be considered to be to obtain that benefit. Where, however, an arrangement is entered into for the purpose of obtaining similar benefits under a number of treaties, it should not be considered that obtaining benefits under other treaties will prevent obtaining one benefit under one treaty from being considered a principal purpose for that arrangement”.

³⁶ Con oportunidad del coloquio y clase magistral sobre la comparación entre las normas antielusivas generales de la ley del impuesto a la renta con la doctrina del abuso de derecho del Civil Law (Rechtsmissbrauch) acontecido el 31.7.2006 en Wellington, Nueva Zelanda. El evento fue coorganizado por la international Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam; la Law school of the victoria university of Wellington; the institute for Policy studies de Wellington; y la New Zealand Association for Comparative Law.



de que nadie puede ejercer sus derechos en conflicto con la función que el sistema jurídico les atribuye (Sánchez, 2012).

EY Abogados (2015), utilizando una muestra de 24 países³⁷, encontraron que los países anglosajones que apelaban a principios interpretativos y doctrina jurisprudencial (sustancia vs forma) para prevenir la elusión fiscal, han cambiado de estrategia y han adoptado GAARs moderadas.

Irlanda, Francia³⁸ y Sudáfrica flexibilizan y amplían su ya existente normativa antielusión. Por otro lado, los países emergentes, como China, Chile o India, comienzan a dar importancia a tales cláusulas a través de la jurisprudencia con el objeto de localizar las sociedades de escasa sustancia (sociedades holding, financieras, conductoras o puente, o de gestión de activos) utilizadas por los inversores extranjeros. (EY Abogados, 2015)

China en el año 2008, cansado de perder ingresos, incorporó una cláusula general antielusión. Además, en China, en el caso más destacado, "Chongqing", las autoridades fiscales ignoraron la sociedad holding interpuesta en Singapur, sentando un precedente en la aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma. (EY Abogados, 2015)

En India ya se han adoptado medidas para establecer una GAAR, inspirada en el modelo inglés. Tal situación propició que los tribunales indios crearan una especie de guía sobre lo que puede considerarse "elusión". Pero fue el Asunto Vodafone International Holding vs. Union India & Anr. el que ha marcado un verdadero antecedente. La cuestión debatida durante años versó en la posible sujeción a imposición en India de las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones por una entidad establecida en las Islas Caimán a favor de una entidad residente en Holanda; y de una entidad residente en Islas Caimán que contaba con licencias, concesiones y otros activos del sector de las telecomunicaciones en India (EY Abogados, 2015).

EY Abogados (2015) concluye que las cláusulas antielusorias generales se aplican atendiendo a la sustancia del negocio jurídico. En caso de ausencia de sustancia, las cláusulas GAARs permiten a las autoridades modificar las consecuencias fiscales derivadas del negocio artificioso atendiendo a su auténtica realidad jurídica.

Para López (2017) es evidente que la mayoría de los países dentro y fuera de la UE tienen una GAAR legal en su legislación fiscal, esto concluye después de comparar los diferentes sistemas jurídicos participantes del EUCOTAX 2016. La regla general contra el abuso suele estar contenida en una sola ley

³⁷ Alemania, Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, Holanda, India, Indonesia, Irlanda, Italia, Japón, México, Polonia, Reino Unido, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, y Turquía.

³⁸ En Francia, existe una GAAR estatutaria ("Abus de droit", L. 64 de la Ley de procedimiento fiscal francesa), una ley sobre la GAAR penal (artículo 1741 del Código Fiscal) y una GAAR judicial (artículos 38 y 39 del Código Fiscal (López, 2017).



o artículo como en Austria³⁹, Italia⁴⁰, Bélgica⁴¹, Alemania⁴², España⁴³, Hungría⁴⁴, Estados Unidos⁴⁵ y en el Reino Unido⁴⁶.

Para el año 2016 no todos los Estados tenían una GAAR. En Holanda el sistema tributario neerlandés tiene una GAAR pero no se aplicaba. En Polonia, después de la eliminación de antiguas GAARs inconstitucionales, el 1 de septiembre de 2005 introdujo el artículo 199 de la Ordenanza Fiscal, la que no tiene todas las características de una GAAR⁴⁷, para el 2016 aún se debatía la posibilidad de introducir una GAAR estatutaria. De otro lado la legislación fiscal federal Suiza no tiene una GAAR estatutaria⁴⁸, aquí, en la doctrina y en la jurisprudencia se ha desarrollado una regla general para evitar que los contribuyentes eviten impuestos⁴⁹ (López, 2017).

Finalmente, vale la pena mencionar las recientes sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) del 26.2.2019⁵⁰, donde se resolvió sobre un caso relacionado a Dinamarca, país que no ha establecido norma interna propia en materia antiabuso, ante lo que el TJUE declara que no es necesaria una norma interna antiabuso y que los estados pueden apoyarse en el principio general de derecho comunitario conforme al que no puede invocarse la aplicación de una norma de forma abusiva o fraudulenta y es de aplicación el principio de prohibición de prácticas abusivas, cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituye la finalidad de una operación.

III. EVOLUCIÓN DE LA NAG EN EL PERÚ

De la evolución de las NAG en el Perú podemos apreciar que a lo largo de los años se mantiene el carácter controversial de la norma, la duda respecto de los términos usados y el temor a la actuación de la Administración, lo que ha provocado que se postergue en el tiempo la inevitable entrada en vigencia de la misma.

3.1. Norma VIII del Decreto Legislativo Nº 816.

El Derecho Tributario Peruano ha sido regulado en cuatro códigos tributarios⁵¹. En el cuarto Código Tributario se incluyó la que viene a

³⁹ Artículo 22 del Código Fiscal Federal.

⁴⁰ Artículo 10-bis del "Charter of taxpayer's rights"

⁴¹ Artículo 344, §1 del Belgian "Income Tax Code" de 1992 introducido en 1993 y modificado en 2002

⁴² Artículo 42 del "General Fiscal Code of Germany"

⁴³ Artículo 15 del "General Tax Code"

⁴⁴ Sección 1 (7) y 2 (1) del "Act on the Rules of Taxation"

⁴⁵ Así, en Estados Unidos, como consecuencia de la reforma sanitaria de Obama, se ha codificado una cláusula general antielusión con el objeto de unificar y clarificar la vasta y dispar doctrina jurisprudencial de la sustancia económica ("substance over the form"). El objetivo es endurecer el enfoque antielusión y fortalecer la posición de la Administración (EY Abogados, 2015). Ley. n. S.c. § 7701(0) de 2010

⁴⁶ En la Parte 5 de la Financial Act of 2013

⁴⁷ Tal y como explica la página <http://www.finanze.gov.pl/abc-of-taxes/tax-system-of-poland>

⁴⁸ Solo hay una excepción y está en el art. 21 Federal Withholding Tax Act. Pero, esta GAAR solo establece que el reembolso de la retención en origen no es admisible cuando conduce a la evasión fiscal.

⁴⁹ Decisión del Tribunal Supremo Federal Suizo BGE 59 I 272 of December 1, 1933.

⁵⁰ Sentencias del 26.2. 2019, C-116/16 y C-117/16 y C115/16, C118/16, C119/16 y C299/16.

⁵¹ El primer Código que fue aprobado por el D.S. 263-H. del 12.6.1966 y rigió a partir del 17.10.1966. Posteriormente se aprobó el segundo Código Tributario con el Decreto Ley 25859, el que estuvo vigente



ser la primera Clausula Antielusiva General, contenida en la Norma VIII52, la que toma casi textualmente el artículo 2 de la Ley N° 11683 (1998) Argentina⁵³.

Con esta Norma se faculta a SUNAT a desconocer aquellas formas legales que no corresponden a la realidad, escogidas por los contribuyentes para reducir la carga fiscal (García Estela, 2018). Uno de los más importantes efectos que se introduce es que la Administración no tendrá que acudir a la vía judicial a fin de que se declare la ineficacia de la operación, como condición previa para determinar sus efectos tributarios en función del contenido económico, lo que permite determinar deuda tributaria con mayor rapidez a la que se lograría luego de un proceso judicial previo (Talledo, 2005).

Para García Estela (2018), del contenido de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 816 (1996)⁵⁴, se desprende que la norma bajo comentario tenía como principal finalidad implantar en el ordenamiento peruano una cláusula de "primacía de la realidad frente a la formas y estructuras jurídicas", por tanto permitía a SUNAT desconocer la forma de los negocios utilizados por las partes cuando estos fuesen manifiestamente inadecuados al fin perseguido y con la finalidad de eludir el pago del tributo. Para el citado autor la Norma VIII otorgaba a la Administración Tributaria la facultad de calificar determinadas actuaciones u omisiones como parte del hecho imponible y así considerar una nueva obligación tributaria, pese a que esto se encuentra reservado a ser regulado sólo por ley.

poco más de un año, desde el 1.12.1992 hasta el 31.12.1993, siendo derogado por el Decreto Legislativo 773. El tercer Código Tributario, se aprobó mediante el Decreto Legislativo N° 773, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31.12.1993, y estuvo vigente desde el 1.1.1994 hasta el 21.4.1996. Y el cuarto Código se aprobó con el Decreto Legislativo 816, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21.4.1996.

⁵² **"NORMA VIII.-INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS**

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley."

⁵³ "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT- atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando estos o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real". http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_arg_ley11683.pdf

⁵⁴ "Cuando éstos sometan actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas y se considerara la situación económica real".



Posteriormente, por La Ley N° 26663 del 22.9.1996, se suprimió parte del segundo párrafo⁵⁵ de la Norma VIII, con el propósito, según Villanueva (2017), de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes e impedir que el Fisco actúe arbitrariamente.

3.2. Norma XVI

El 18.7.2012 se publicó en el diario oficial El Peruano, el Decreto Legislativo N° 1121, a través del cual se modificó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, introduciendo a través de su artículo 3, una nueva norma antielusiva general en el Título Preliminar del Código Tributario, regulada de manera incipiente en la Norma VIII del mismo código.

Nutriéndose de la experiencia española, el legislador peruano ha pretendido desligar la elusión de toda "intención" dirigida a provocar el resultado dañoso a la Hacienda Pública, criterio comprensible con solo advertir que la prueba de esa intención es muy difícil y termina por atar las manos de la Administración Tributaria (Tarsitano, 2014).

3.3. La Ley N° 30230

El 12.7.2014 se publicó en el diario oficial El Peruano la Ley N° 30230, que en su artículo 856, acordó la suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En esta ley se plantea dos escenarios:

- a) Suspensión definitiva: para los actos, hechos o situaciones producidos antes del 19.7.2012 (entrada en vigencia Decreto Legislativo N° 1121).
- b) Suspensión temporal: para los actos, hechos o situaciones producidos desde el 19.7.2012 hasta que el Poder Ejecutivo, mediante

⁵⁵ "... Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real."

⁵⁶ "Artículo 8. Suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133- 2013-EF y norma modificatoria.

Suspéndase la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT para aplicar la norma XVI del Título Preliminar del [Texto Único Ordenado del] Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121.

Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, suspéndase la aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del [Texto Único Ordenado del] Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la norma XVI del Título Preliminar del [Texto Único Ordenado del] Código Tributario."



Decreto Supremo, establezca los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma XVI.

3.4. Decreto Legislativo N° 1422

El Decreto Legislativo N° 1422 se publicó en el diario oficial El Peruano el 13.9.2018, con el se modifica el Texto Único Ordenado del Código Tributario, a fin de establecer mayores garantías para la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI, establece infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición, parámetros para su no aplicación a las micro y pequeñas empresas (MYPE), y amplía los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales.

3.5. Decreto Supremo N° 145-2019-EF

El Decreto Supremo N° 145-2019-EF se publicó el 6.5.2019 y entró en vigencia a partir del 7.5.2019. En este dispositivo se aprobó los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la Norma XVI, con lo cual se levanta la suspensión dispuesta en el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley N° 30230. Para esto la norma ha señalado una lista enunciativa (mas no limitativa) de situaciones en las que el agente fiscalizador puede evaluar aplicar la norma antielusiva general.

Asimismo, se dispuso que SUNAT difundirá en su página Web caracterizaciones generales, situaciones y consideraciones de casos en los que establezca la existencia de elementos suficientes para aplicar la norma antielusiva general, así como de casos en los que los deudores tributarios, terceros y asesores tributarios pueden provocar la aplicación de la norma antielusiva general. Igualmente, SUNAT publicará en su página Web un reporte de gestión que detalle el número de casos recibidos y atendidos por el Comité Revisor y el sentido de las opiniones emitidas, entre otros aspectos que no comprometan la reserva tributaria ni la confidencialidad de la información analizada en el procedimiento de fiscalización.

Además, se estableció, sobre la obligación del Directorio de aprobar planificaciones fiscales, que los actos, situaciones y relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal serán los que, con dicha calidad expresamente señalada, sean propuestos por el gerente general, el gerente financiero o quien haga sus veces. Además, no habrá responsabilidad solidaria al amparo del numeral 13 del artículo 16 del Código Tributario, si el director manifiesta su disconformidad en el momento del acuerdo o cuando lo conoció, en acta o por carta notarial. Y que el dolo, la negligencia grave y el abuso de facultades a los que se refiere el tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario, no tienen naturaleza penal.



De otro lado, la aplicación de la norma antielusiva general se enmarca en el procedimiento de fiscalización de carácter definitivo y se modifica el reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT a fin de adecuarlo a la aplicación de esta norma.

CAPÍTULO II

En esta sección veremos las figuras jurídicas contenidas en la Norma XVI, que nos permitirá diferenciar entre una y otra. Ya en un siguiente concurso de monografías aplicaremos estos conceptos a casos prácticos para apreciar su complejidad y acercarlos más a nuestra comprensión. También es interesante ver como desde que se introdujo la figura de la calificación la legislación alemana en el año 1919 las observaciones eran por la falta de seguridad jurídica, mostrando que, se trata de calificación o de elusión, los conceptos contenidos en las norma antiabuso o antielusiva general son controvertidos desde hace varias décadas.

IV. CALIFICACIÓN

4.1. Historia

A comienzos del siglo pasado los jueces no podían tener en cuenta la realidad económica para resolver sobre cuestiones fiscales, por tener que aplicar los criterios rígidos tradicionales de derecho privado. La primera vez que la realidad económica fue recogida por un texto legal fue en el año 1919, en el Ordenamiento Tributario Alemán (Araoz, 1996). El concepto nació en la jurisprudencia del Reichfinanzhof y en los estudios doctrinarios de los clásicos tratadistas germanos Franz Von Myrbach Rheinfeld y Enno Becker (padre de la norma). Este concepto va tomando cuerpo con una fuerte dosis de contenido político e ideológico que augura resquemores en la doctrina, que alegaba incompatibilidad con el principio de certeza en la aplicación de las normas tributarias y con la seguridad jurídica (Sánchez, 2012).

El artículo 6 de la Ley de Adaptación Impositiva Alemana de 1934 establecía que la obligación tributaria no puede ser eludida ni reducida por el exceso de las formas, ni por la interpretación abusiva de las posibilidades formales del derecho privado, y que, en caso de abuso, los impuestos deben recaudarse conforme a una interpretación legal adecuada a los sucesos, situación y hechos económicos; así como la evolución de las condiciones generales⁵⁸ (Sánchez, 2012).

⁵⁷ Parágrafo. 4º de la Reichabgabenordnung: "Al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias."

⁵⁸ Desde esa perspectiva, en 1937, el Reichfinanzhof (Tribunal Financiero del Reich) sienta el siguiente precedente: "Para el Derecho Tributario no es siempre decisiva la forma jurídica elegida por los interesados, sino en determinados casos la real situación económica del hecho, como se presenta desde el punto de vista de la concepción nacionalsocialista del mundo (nationalsozialistische Weltanschauung), teniendo en cuenta la opinión y la importancia de la colectividad".



El método económico, acogido en la legislación alemana a inicios del siglo pasado, fue acogido posteriormente por países como España⁵⁹, Austria, Francia, Italia, Suiza y Argentina⁶⁰. En los Estados Unidos imperó la doctrina del "Disregard of legal entity", aunque desde 1945 la judicatura norteamericana había reconocido el principio de le "substance over form" (substancia sobre la forma)⁶¹ (Sánchez, 2012).

En el siguiente punto veremos la calificación en la Norma VIII de Perú para entender su evolución, los conceptos que alrededor de ella se manejan y de esta forma comprender mejor lo que hoy significa en la Norma XVI.

4.2. La Calificación en la Norma VIII

A. La Calificación como método de Interpretación.

En el Perú se introdujo la calificación dentro de la Norma VIII sobre interpretación de las normas tributarias, lo que llevó a una confusión al considerar a la calificación como método de interpretación. Para Araoz (1996), quien analizó la calificación cuando se encontraba dentro de la Norma VIII, consideró que la interpretación económica de las leyes tributaria era un peligro latente, pues el intérprete, basándose en consideraciones de índole económica no previstas en la ley, extendía los alcances de ésta más allá de lo que permiten los distintos métodos interpretativos, incluyendo a la interpretación extensiva, basada en la llamada autonomía científica del derecho tributario. García Novoa (como se citó en Delgado, 2017), al recordar el derogado artículo 25 inciso 2 de la LGT de 1963 española, califica al precepto que amparó el concepto de interpretación económica como "nefando"⁶².

Sánchez (2012) considera que la calificación es distinta a la figura de la interpretación, pues la calificación consiste básicamente en incluir o excluir de un determinado concepto jurídico, un hecho o situación determinada, en ese sentido es una actividad infra interpretativa en el proceso de aplicación de las normas tributarias. Se trata, a decir de Calvo (como se citó en Sánchez, 2012), de saber si un concepto en principio distinto puede ser subsumido en otro a efectos tributarios, con arreglos a criterios económicos. Agrega Sánchez que el devenir histórico avasalló la idea de la interpretación económica, planteado en

⁵⁹ Hoy la Ley General Tributaria española (LGT) 58/2003, de 17 de diciembre, atribuye a la Administración en su artículo 13, mencionando expresamente que se trata de una facultad calificador, la posibilidad de exigir dicho tributo "con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

⁶⁰ La doctrina argentina empezó a hablar de la "teoría de la penetración", los franceses acerca de "la transparencia fiscal", muchos otros países europeos y americanos, acerca de la "Teoría del develamiento" y en Norte América la jurisprudencia desarrolló el "Business Purpose Test" (Sánchez, 2012).

⁶¹ En un caso paradigmático (Commissioner vs. Court Holding Co.) se había establecido que "La incidencia tributaria depende de la sustancia habida en la operación. Permitir que la verdadera naturaleza de las transacciones sea ocultada por meros formalismos, los cuales se apliquen solamente para alterar las obligaciones tributarias del Congreso", según refieren Schwarz y Lathrope.

⁶² Que causa repugnancia u horror hablar de ella.



sus inicios por la doctrina alemana, e ideó el método de análisis fáctico-económico del hecho imponible, para darle un alcance de principio que parte del contenido fáctico y va hacia el continente hipotético de la norma.

Al respecto el Tribunal Fiscal aclara en la RTF N° 0590-2-2003 que, se incorpora el criterio de realidad económica, no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración, facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos bajo formas jurídicas aparentes (Sánchez, 2012).

B. Criterio de la realidad económica.

Según Villegas (1978) la realidad económica se basa en que el criterio para distribuir la carga económica surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta la realidad económica, por lo que sólo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley recurriendo a esa misma realidad. Sin embargo, la tarea de interpretación es siempre jurídica, el procedimiento en estudio no es un método económico de interpretación. Al explicar su funcionamiento indica que el derecho tributario se interesa por la operación económicamente real que hacen la partes, con lo que los jueces tienen una herramienta para apartarse del formalismo conceptual, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o su simulación.

A raíz de la implementación de las normas sobre calificación en los países de Latinoamérica se desarrolla el criterio de realidad económica. Jarach (como se citó en Tarsitano, 2014 y Sánchez, 2012) construyó una doctrina⁶³ sobre el criterio de la "realidad económica" en base a la naturaleza económica del presupuesto de hecho, que es la relación económica sobre la magnitud de la cual se mide el impuesto según el principio de capacidad contributiva. Para Jarach (1943) al aplicar la norma tributaria es importante la voluntad privada (intentio facti) dirigida a la relación económica que las partes se proponen crear y carece de importancia la manifestación de voluntad (intentio juris) dirigida a poner la relación económica bajo una determinada disciplina jurídica del derecho común. Es por ello que para este autor la ley debe ser aplicada atendiendo a la "intención práctica" o a los resultados perseguidos por los otorgantes de un acto, pues dicha intención es la que revelaba la capacidad contributiva.

⁶³ Teoría que lo enrola en la escuela denominada "jurisprudencia de conceptos" (Begriffjurisprudenz), evolucionando sobre la doctrina alemana, que ya había planteado el dilema de la forma y substancia, pero por consideraciones cercanas a la Interessenjurisprudenz ("jurisprudencia de intereses").



A pesar de lo señalado, para Jarach (como se citó en Sánchez, 2012) es un desatino creer que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente, en tal sentido "La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un 'criterio jurídico' que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales."

En oposición a Jarach, Martínez (como se citó en Tarsitano, 2014)⁶⁴ rebatió con sustento en la concepción civilista sobre la causa del negocio jurídico. Para Martínez, el principio de la realidad económica concibe el negocio jurídico como una manifestación de voluntad vacía de contenido, pasando por alto que este tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo. Que este principio no advierte que el derecho es contenido al cual se imprime una forma, y que cuando se habla de la función económica o social del negocio y se dice que ella es su causa, se describe el singular negocio de que se trata, diferenciándolo por su contenido de todos los otros. Y que la discrepancia entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar, solo puede haberla en el negocio simulado, indirecto y fiduciario.

Bujanda (como se citó en Villanueva, 2017) considera que Jarach olvida por completo que el hecho imponible es un hecho jurídico y que no se pueden generar obligaciones tributarias sobre la base del contenido económico de los negocios jurídicos, porque sería como señalar que el hecho imponible es un hecho económico del que surgen obligaciones tributarias, aunque no hayan sido juridizados por el ordenamiento legal. Para Bujanda (como se citó en Vergara, 2015) es la ley quien fija los efectos tributarios de los hechos con significación jurídica al establecer el hecho gravado, por lo que considera que el principio de la realidad económica es un concepto equívoco e inútil.

Según Villanueva (2017) la única conclusión cierta es que la calificación económica del hecho imponible no debería interpretarse conforme a la vieja doctrina de la consideración económica (intentio facti vs intentio juris), porque ello resultaría violatorio de la reserva de ley, por cuanto el hecho imponible es un hecho jurídico, no puede derivarse consecuencias jurídicas de la sustancia económica de los negocios jurídicos.

Para Pérez Royo (como se citó en Sánchez, 2012) cuando se sostiene el carácter prevalentemente económico del contenido de las normas tributarias como rasgo distintivo de las mismas, se incurre en un ingenuo error. Para este autor todas las normas jurídicas tienen un sustrato económico y el de las tributarias no es necesariamente el más acentuado, por citar algún ejemplo las normas de regulación del

⁶⁴ La polémica quedó reflejada en el libro publicado por MARTÍNEZ, Francisco. Estudios de Derecho Fiscal. Contabilidad Moderna, 1973; cuyo prólogo fue escrito por Dino Jarach.



mercado de valores, o sobre las sociedades y contratos mercantiles son más que evidentes.

C. Calificación como principio

Villanueva (2017) advierte que en la doctrina nacional la calificación económica, prevista en la antigua Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario para algunos era considerada como una norma antielusiva y para otros era un principio general en la aplicación de normas tributarias.

La Norma VIII tiene sus antecedentes en el artículo 265 de la Ley 11683 argentina, la que en opinión de Villanueva (2017) es una norma antielusiva general que logra un equilibrio entre la extrema doctrina de la consideración económica planteada por Griziotti en Italia y difundida por Jarach en Argentina, basada en el principio de capacidad contributiva y la opuesta doctrina de la tipicidad tributaria basada en el principio de reserva de ley que proscibiría cualquier intento de recalificar los negocios jurídicos realizados por las partes.

Respecto de la mencionada norma argentina, si bien la primera parte era idéntica a la peruana, en la argentina se agrega que deberá configurarse adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes. Así esta norma acentúa el carácter económico y nos lleva a indagar sobre la intención, ahondando en los conceptos propios del derecho contractual que han llevado a los autores argentinos como Braccia (2010) a analizar la causa del negocio jurídico.

Delgado (2017) relaciona el principio de calificación con el principio contable de preferencia de la sustancia económica sobre la forma jurídica de las operaciones, conforme a la que, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. Agrega que la Audiencia Nacional, en su Sentencia del 21.7.2016 (recurso número 314/2014), ha invocado expresamente esta doctrina de la sustancia económica a efectos contables al resolver un caso de fraude de ley en adquisiciones intragrupo con financiación que origina gastos financieros. Al respecto Rosembuj (como se citó en Braccia, 2010) reconoce en el ordenamiento español anterior a la consagración del principio de calificación jurídica, que la orientación de la calificación se basaba en el principio de realidad económica.

⁶⁵ ARTICULO 2° - Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.



Braccia (2010) compara el principio de calificación jurídica con el de realidad económica, reconociendo que son diferentes, este autor prefiriere la referencia a un principio de "calificación" y no de "realidad" jurídica, ello en el entendimiento de que es el sustrato fáctico económico el prevaleciente, aunque sólo relevante en la medida de un adecuado soporte jurídico que lo exprese⁶⁶. Finalmente concluye que el principio de calificación jurídica tiene el esquema causal respecto de la indagación de la causa final contenida en el negocio típico o atípico utilizado por las partes y presenta en los negocios anómalos efectos similares a la aplicación del principio de realidad económica.

Sánchez (2012) aprecia que la calificación impera casi como un principio, sin que sea necesaria su positivización, pues trasciende los parámetros de la norma escrita para acentuarse casi como un sentido común para apreciar la naturaleza objetiva y fenomenológica del hecho imponible. El propio Jarach (como se citó en Sánchez, 2012) comparte la óptica expuesta, al comentar la norma pertinente en la legislación argentina, afirma que ésta puede considerarse superflua puesto que el funcionario de la Administración Tributaria que decide en el procedimiento de determinación administrativa o el juez que resuelve las litis judiciales, deberá de seguir esta norma, estuviera o no formulada en la ley.

4.3. Calificación en la Norma XVI

En Perú, a partir de la modificación del año 2012, el párrafo de la Norma VIII referido a calificación pasó a formar parte de la Norma XVI, norma antielusiva general del Perú, por lo que bajo una mirada amplia la calificación forma parte del concepto elusión, así lo ve por ejemplo Delgado (2017). La calificación es una institución independiente, lo que se desprende del título de la Norma XVI (CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN), recogiendo en su primer párrafo a la calificación. En aplicación de esta norma SUNAT puede determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, para lo que se tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

A. Definiciones

García Novoa (2003) cita a los siguientes autores: Prieto Sanchiz, quien define la calificación como el conjunto de operaciones realizadas con el fin de analizar, desde el punto de vista jurídico, aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma. Palao Taboada quien dice que

⁶⁶ Para Rosembuj (como se citó en Braccia, 2010): "El derecho no es una máscara de la realidad económica, o, a la inversa, ... la forma -si es real y efectiva ya alude a la perfecta voluntad de las partes- es la realidad sustancial única a la que se puede atender."



"calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde". Y Recasens quien señala que, junto con la interpretación (cuyo objeto son las normas), la calificación de hechos constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del Derecho, la cual se encuentra "en permanente interacción con la norma".

En la RTF N° 06686-4-2004 se señala que la regulación que recoge el criterio de realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descritos en la norma, originando en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquellos constituyen hechos imponible (Sánchez, 2012).

Por ejemplo, si las partes intervinientes en una operación tuvieran la intención de efectuar la transferencia de un inmueble a título oneroso, pero optaran por utilizar la forma jurídica de una donación con un cargo tan significativo económico que realmente constituyera una contraprestación, resultaría que dicha operación podría quedar fuera del campo de aplicación del impuesto, cuando en la realidad de los hechos existiría la suficiente capacidad contributiva para que el impuesto sea aplicable. Para evitar esto se tendría que prescindir de la forma legal empleada por las partes para ocultar la verdadera operación económica y tomar solamente la realidad de los hechos económicos y así aplicar el gravamen. Este resultado se obtendría sin modificar la interpretación de la ley y se evitaría un fraude a la ley tributaria (Araoz, 1996).

El Tribunal Fiscal consideró como calificación el caso de la RTF N° 622-2-2000, donde, si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con servicio adicional de matanza, aviscerado y congelado, se trata en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados que es la que debe prevalecer, procediendo a confirmar la apelada.

También consideró como calificación el caso de la RTF N° 4784-5-2003 donde determinó que los contratos suscritos por la recurrente, denominado "Convenio de uso de vehículos de la empresa y sobre opción de compra", constituían en realidad contratos de compraventa de vehículos con reserva de propiedad, quedando diferida hasta que el comprador, en este caso el trabajador de la recurrente, cumpliera con el pago de las cuarenta y ocho cuotas pactadas a ser pagados con periodicidad mensual, y no a cesiones con opción de compra, por lo que debía reconocerse el ingreso como una venta de la recurrente (Sánchez, 2012).



En cuanto a su diferencia con la Elusión, en la sentencia del 20.2.2012 (Recurso 6086/2008) el Tribunal Supremo español afirmó que es calificación cuando la administración se limita a fijar el sentido y alcance de las operaciones y con ello sus consecuencias tributarias para los implicados. Dejaría de ser calificación (sería fraude) si se tratara de poner de manifiesto la existencia de una formula comercial que, amparada en un precepto legal, se hubiera llevado a cabo para eludir o aminorar la tributación efectiva (Sánchez, 2012).

B. El Hecho Imponible

De la redacción de la Norma XVI podemos apreciar que el objeto de la calificación es el hecho imponible. En palabras de Jarach (1982) el hecho imponible es el centro del derecho tributario, por la voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco dependen de la verificación de un hecho imponible. Se puede comprobar así inductivamente que en el impuesto se realiza el principio de vincular la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada por el hecho imponible.

Para Jarach (1982) en el nacimiento de la obligación impositiva es relevante la relación económica, de la cual resulta la capacidad contributiva; sin embargo, en la ley tributaria no se puede ignorar que las relaciones económicas son creadas muchas veces mediante negocios jurídicos. El negocio jurídico, que es la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica, ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva.

Me llama la atención que se haya escogido introducir el termino de "verdadera naturaleza" del hecho imponible, del que he encontrado poco desarrollo por parte de los autores que analizan esta materia. Si bien se aprecia que desde Jarach se introduce este término para dejar en claro que se trata de ver más allá de la formalidad, me pregunto si excluyendo este (verdadera naturaleza) deja de tener sentido la norma de calificación.

Respecto de la verdadera naturaleza del hecho imponible, en la sentencia del 26.4.2012 (Recurso 140/2008) el Tribunal Supremo español indica que el "principio de calificación" impone calificar en toda ocasión el acto o negocio, "de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, atendiendo a su contenido y a sus prestaciones y efectos jurídicos, sin tener que atenerse a la forma o denominación dadas por las partes, con el fin de comprobar si se ha dado realmente la operación contemplada por la norma tributaria". Por ello, para el Tribunal Supremo Español la calificación puede ser llevada a cabo en los supuestos de simulación, fraude de la Ley y además cuando no responda a la verdadera naturaleza de las prestaciones, tal como ocurre con los negocios indirectos, en los que la forma de los negocios



jurídicos es una mera formalidad externa al servicio de la real finalidad pretendida por las partes. (Fundamento de Derecho 6º.2).

V. SIMULACION

5.1. Noción de la causa en el contrato.

La simulación en los Códigos Tributarios, en relación a la simulación en los Códigos Civiles pueden tener diferentes definiciones, es por ello que en temas tributarios es la norma tributaria, al ser específica, la que prevalece frente a la norma civil. En el Perú nuestro Código Tributario no ha definido el término de simulación, por lo que corresponde mirar hacia el Derecho Civil.

Cattaneo y Burgos (2017) afirman que el concepto de "simulación civil" es diferente del concepto de "simulación tributaria", mientras el concepto civil compara actos jurídicos, el concepto tributario compara actos y negocios jurídicos con el hecho gravado el cual mira el hecho jurídico de fondo, de tal forma que es posible que no exista simulación civil pero sí simulación tributaria.

Por ejemplo, en España, en la Sentencia 1881/2012 del 12.11.2014 (como se citó en García Berro, 2018) se considera simulado el contrato de arrendamiento del edificio de un hospital que la propia arrendadora había construido. El Tribunal Supremo reconoce que el arrendamiento surte plenos efectos en el tráfico jurídico (derecho civil), pero aun así consideran que se trata de un negocio simulado, a efectos tributarios, por concurrir simulación de la causa. Un examen detenido de los hechos pone de relieve que la voluntad de las partes, al celebrar el contrato, no era que éste cumpliera la función que le es connatural en el tráfico jurídico, sino ocultar a la Hacienda Pública la verdadera realidad («la exención que impedía la deducción»).

Para Delgado (2017), la simulación descansa en un concepto unitario en la teoría general del negocio jurídico. Afirma este autor que, ante la ausencia de un tratamiento positivo en la legislación civil española⁶⁷ y la falta de una noción única en la jurisprudencia, la simulación se ha venido considerando como un defecto del negocio que afecta a la causa del contrato.

Aunque al respecto la Sentencia 265/2013 del 14.4.2013 española (como se citó en Delgado, 2017) ha reconocido que la disciplina jurídica de la causa es una de las cuestiones más oscuras y llena de equívocas polisemias del Derecho de obligaciones y contratos. Y como nos informe Bastante (como se citó en Delgado, 2017), en Francia (el 1.10.2016), abandonan de la noción de causa, exigiendo el artículo 1128 del Código Civil francés "un contenu licite et certain".

⁶⁷ Artículos 1275 y 1276 del Código Civil del Código Civil español.



A decir de Delgado (2017) la jurisprudencia española considera como causa del negocio la función económico-social que justifica que un determinado negocio jurídico reciba la tutela y protección del ordenamiento jurídico, de modo que la causa será la misma en cada tipo de negocio jurídico. Por tanto, el propósito perseguido por las partes ha de ser confrontado con la función económica y social, de modo que, si hay coincidencia, el negocio es reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico, pero si no la hay, tal protección no se otorgará y ese propósito se eleva a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad de pleno derecho del negocio jurídico.

Cuando el contrato o negocio no logró el fin típico perseguido aparece esa ausencia de causa como determinante de la simulación e ineficacia del contrato. Así sucedería, por ejemplo, cuando la venta a plazo no es sino antesala y paso forzado de una venta al contado ya concertada con un tercero, por lo que esa primera operación no respondería a la causa propia de una compraventa a pesar de la apariencia (Delgado, 2017)

5.2. Definiciones

En el Perú, de la exposición de motivos del DL 1121 se tiene que de la facultad de calificación económica que ostenta la SUNAT se ha derivado desde la introducción original de esta disposición la posibilidad de combatir las conductas que utilizan la simulación, Ya que se ha recogido expresamente en el último párrafo de la Norma XVI la consecuencia de calificar la simulación, estableciendo que se debe aplicar la norma tributaria correspondiente, en función de los actos efectivamente realizados. Cabe señalar que esta calificación efectuada por la SUNAT sólo tiene efectos en el ámbito tributario.

Calvo (2007) señala que la simulación supone la creación de una realidad aparente o que oculta la existencia de un acto o de un negocio jurídico. Agrega que quizás, desde una visión civil, la simulación puede tener una finalidad lícita, pero "esta licitud no puede admitirse en el Derecho Tributario, donde el engaño no puede quedar amparado por un fin lícito, máxime teniendo en cuenta la lesión que lo anterior supondrá para el acreedor".

En esta misma línea, Albaladejo García (como se citó en Sánchez, 2012) considera el negocio simulado como un negocio que aparenta, de forma que la declaración de voluntad que contiene es una falsa realidad, que no responde a una voluntad negocial verdadera, pues lo que se declara no se quiere. La simulación se caracteriza por la divergencia entre la realidad y la apariencia, mediante el acto simulado los sujetos del derecho se proponen realizar un acto distinto del que su acuerdo de voluntades está creando, o hacer aparecer como cierto un negocio jurídico que en fondo no tiene nada de real; de esa manera lo objetivo difiere del proceso psicológico que es su antecedente, y los



terceros solo tienen a su alcance la exteriorización del acto. En consecuencia, la intención de engañar es la esencia de la simulación. Para García Novoa (como se citó en Navarro, 2018) ha entendido que la simulación se sitúa en el ámbito de las apariencias, es decir, existe una contradicción entre lo que se quiere y lo que se declara.

Para Rosembuj (como se citó en Navarro, 2018), la simulación es más que una mera ocultación, ya que "requiere una conducta dirigida a obstruir mediante un contexto documental, contable, registral, los extremos del hecho imponible, impidiendo la determinación de su existencia".

Para Navarro (2018) en la simulación el hecho gravado se realiza, pero el contribuyente con su actuación oculta tal situación, razón por la cual no existe satisfacción de la obligación tributaria, por lo tanto, tenemos una presentación de la realidad que mueve a engaño, pues las cosas no son lo que parecen. A juicio de esta autora la intención del contribuyente es irrelevante, ya que lo que importa y lo que debe determinarse es si la conducta de éste generó la disimulación de alguno de los elementos tenidos en cuenta por el legislador como supuestos de simulación y, por tanto, su tributación no fue la que correspondía.

Al respecto el profesor Ferreiro (como se citó en Navarro, 2018) ha señalado que el negocio simulado no puede confundirse con aquél realmente celebrado pero carente de motivo económico válido, ni menos aún con el que es celebrado en condiciones de precio u otras distintas a las habituales en el mercado, pues por esta sola causa no existe engaño o simulación alguna. Pont Clemente (como se citó en Navarro, 2018) especifica que no existe simulación, cuando los negocios llevados a cabo no falsean ni disfrazan nada, produciendo así los efectos que le son propios. Ello es así, incluso si se consigna un resultado global de ahorro con la operación.

5.3. Elementos de la Simulación

Para Delgado (2017) la declaración de simulación ofrece las siguientes características:

- a) Existe una voluntad única o una unidad de dirección de las partes. Sánchez (2012) agrega que no hay simulación unilateral, que respecto de las partes contratantes debe existir acuerdo de voluntades y el engaño debe ser empleado para inducir al error a los terceros (entre ellos el Fisco) y no al contratante. Además, en los actos complejos, donde intervienen varias personas, no puede admitirse la existencia de la simulación, cuando el ocultamiento de la realidad producida por el convenio es producto del pacto celebrado entre las personas que forman una de las partes en la contratación, sin que la otra parte intervenga activamente en el simulacro.



En la casación N° 276-99-Lambayeque (como se citó en Sánchez, 2012) se ha establecido que la simulación requiere de la concertación de las dos partes para celebrar un acto jurídico aparente en perjuicio de terceros.

- b) Usualmente se presenta una secuencia de negocios o actos con un propósito negocial único. En este complejo negocial se prescinde de las operaciones intermedias para analizar el resultado obtenido considerando aquellas como operaciones simuladas para ocultar ese resultado realmente perseguido. Al analizar las operaciones societarias aisladamente no serían consideradas como simuladas por su carácter abstracto y formal. En algunas jurisprudencias se califica todas las transacciones y operaciones societarias intermedias como simuladas, simulación relativa que ocultaría el único negocio realmente querido. Igualmente, en esos complejos negociales cabe apreciar la existencia de simulación en algún acto o negocio concreto en la cadena cuando sea ese acto o negocio el que resulta anómalo en el conjunto y sólo guiado por un móvil fiscal.

Cuando la Administración Tributaria y los Tribunales de Justicia se han enfrentado a casos de simulación, normalmente se han encontrado ante operaciones societarias, como ocurre en los complejos negociales de aumentos y reducciones de capital, o sobre todo se han hallado ante negocios realizados entre partes vinculadas, ya resultase esa vinculación de la pertenencia a un mismo grupo societario, del control de una persona física sobre una o varias entidades o de los vínculos familiares existentes entre las partes.

Así se puede apreciar de los fundamentos de la sentencia 751/2003 del 28.11.2003 (FD 45º), donde se señala que: "...es evidente que el conjunto de negocios jurídicos que determinan la utilización de las sociedades, la ampliación de capital, la venta de los derechos de suscripción, la posterior reducción de capital, la pignoración de las acciones, etc, demuestra que simplemente se falsea la realidad simulando una actuación societaria artificiosa e inventada para eludir los deberes fiscales sujetando la actuación simulada a una normativa que no le era aplicable ni por su espíritu ni por su letra. Cualquier criterio valorativo que se utilice para examinar el montaje nos lleva necesariamente a la misma conclusión"⁶⁸.

- c) En estos negocios, las partes no sólo han querido manifestar la falsa voluntad, sino que han querido realizar el negocio simulado buscando el resultado derivado de ese negocio que era

⁶⁸ Criterio que se repite en la Sentencia 1336/2002 del 15.7.2002 y en la Sentencia 539/2003 del 30.4.2003, procedentes de la Audiencia de Barcelona.



condición necesaria del fin último perseguido que es la ventaja fiscal buscada. Obrando sobre esta realidad, desde finales del siglo pasado, la Administración Tributaria y los Tribunales de Justicia españoles se centraron frecuentemente en la ausencia de sustancia o efectividad real de esos contratos y en la preeminencia del propósito fiscal de los mismos.

Para Delgado (2017) las dificultades se situarían principalmente en el terreno de la prueba de la simulación, lo cual ha llevado a los tribunales civiles a aceptar la prueba por indicios y a advertir que dada la naturaleza misma de la simulación ésta de ordinario no va a resultar evidente o susceptible de una prueba directa por los terceros perjudicados, de tal manera que la simulación deberá acreditarse ordinariamente mediante indicios y presunciones racionales que permitan al juez llegar a la conclusión de la existencia de un propósito negocial diferente al manifestado por las partes.

Es así como en la Sentencia española del 28.11.2003 (como se citó en Delgado, 2017) la Sala es rotunda al confirmar la existencia de simulación indicando que el relato descarnado de las operaciones realizadas, su concatenación temporal, la inmediatez con la que se produce a la ampliación de capital, manifiestamente carente de causa, pues no se incorpora capital alguno a la sociedad Nizina SA, son indicios relevantes del carácter simulado de las operaciones.

5.4. Tipos de Simulación

Sanchez (2012) nos informa que gramaticalmente la simulación consiste en el ocultamiento de la realidad, mostrando una cosa distinta de aquella. Dentro de esta amplia definición de índole conceptual, caben los diferentes tipos de simulación, pues en el fondo habrá siempre ocultamiento de la realidad, ya sea cuando el acto carezca en verdad de causa existencial, o cuando lo que se oculta es la naturaleza real del mismo. De esta forma el acto externo, que es observado, aparece como cierto, siendo que él no trasunta el estado volitivo de sus protagonistas, ni la verdad exacta de la voluntad creadora que la genera.

El artículo 190° del Código Civil establece que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo. La Casación N° 1128-97-Ucayali ha establecido que para ello se requiere de la existencia de tres presupuestos: (1) Disconformidad entre la voluntad real y la manifestación. (2) Concierto entre las partes para producir el acto simulado y (3) Propósito de engaño (Sánchez, 2012).

En sentencia 695/2016 del 24.11.2016 de la Sala Primera del Tribunal Supremo español, este señala que cuando existe una mera apariencia negocial porque las partes intentan encubrir con la celebración ficticia



del negocio la persistencia de la situación anteriormente existente, de modo que, tratándose de un negocio traslativo, no se produzca (ni haya propósito de que ello acontezca) la traslación patrimonial ni la realización de la contraprestación, nos encontramos ante una simulación absoluta (Delgado, 2017).

La simulación relativa, regulada en el artículo 191° del Código Civil, se presenta cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de terceros. En la simulación parcial, es de aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona (Sánchez, 2012).

La Circular N° 65 (chilena) del año 2015 señala que es simulación relativa, cuando existen al menos dos actos, uno celebrado por las partes que no manifiesta su voluntad real (acto simulado) y otro que permanece oculto, que es el que configura el hecho gravado (acto disimulado); en la simulación absoluta, en cambio, habrá un solo acto (acto simulado), pues la real intención de las partes ha sido no celebrar acto alguno. La referida circular precisa que, en el caso de la simulación absoluta, los efectos tributarios serán aquellos que genere el o los actos celebrados por las partes de acuerdo a la forma elegida; por el contrario, en la simulación relativa, judicialmente declarada, los efectos dependerán del hecho gravado que se configure en realidad, más allá de los actos que la encubran (Navarro, 2018).

En la Sentencia 265/2013 del 24.4.2013 de la Sala Primera del Tribunal Supremo (como se citó en Delgado, 2017) se expone que la simulación absoluta es cuestión atinente a la causa del negocio, que suele encuadrarse en los "contratos sin causa" y en la "expresión de una causa falsa" cuando no encubre una causa verdadera, supuesto en que se trataría de una simulación relativa. Agrega que, aunque en ocasiones se haya dicho que existe una simulación absoluta motivada por una causa ilícita, pueden existir móviles determinantes de una simulación absoluta que no sean ilícitos o inmorales (la jactancia, la discreción, la confianza), aunque la simulación absoluta sea siempre una patología determinante de la nulidad absoluta del negocio, pues los contratos sin causa no producen efecto alguno según prevé el artículo 1275 del Código Civil español.

De otro lado la doctrina suele hacer un distingo de carácter sustancial entre Simular y Disimular arguyendo que en el primer supuesto se provoca la creencia falsa de un estado no real; y en el segundo, se oculta a los demás una situación existente. Conforme a lo expuesto, aceptamos los dos tipos de actos dentro de la concepción general de la simulación: los simulados y los disimulados. Los primeros los tendremos en aquellos totalmente ficticios, y los segundos cuando bajo las apariencias de una celebración determinada, se oculta un acto diferente, pero real. La terminología que adoptamos vendrá a coincidir



con los tipos legales de simulación: simulación absoluta y simulación relativa, nombres que son usuales en el derecho (Sánchez, 2012).

VI. ELUSIÓN

6.1. Definición

En Perú, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1121 se indica que las situaciones que constituyen una "elusión fiscal" se tratan de comportamientos que el legislador desea controlar, pues el deudor tributario hace una explotación de determinados vacíos o utiliza artificial o inadecuadamente figuras legales (generalmente referidas como del derecho privado) para colarse en las situaciones que conlleva a no pagar o efectuar un menor pago de tributos. En la referida Exposición de Motivos se agrega que la elusión fiscal consiste en eliminar, reducir o demorar la obligación fiscal mediante la explotación de sectores que el legislador desea abarcar pero que no ha abarcado por uno u otro motivo.

En palabras de Villanueva (2017), la elusión es una conducta que busca evitar total o parcialmente el hecho imponible y que se castiga eliminando la ventaja fiscal que se había pretendido alcanzar cuando concurren los tres requisitos previstos en la nueva norma antielusiva (actos artificiosos o impropios, la ventaja fiscal como único efecto y que los efectos jurídicos sean los que correspondan a los negocios usuales o propios), de esta manera la Norma XVI procura no utilizar conceptos jurídicos complejos de la teoría del negocio jurídico (fraude de ley, negocios indirectos, negocios simulados, negocios fiduciarios), sino más bien conceptos del lenguaje común, cuya raíz es el sentido y contenido económico de los negocios.

Tarsitano (2014), con ocasión de comentar la Norma XVI peruana, indica que el precepto aportó la novedad de consagrar la elusión como categoría jurídica de recepción expresa al considerar como presupuesto de hecho, no el negocio creado por las partes, sino el que ellas normalmente hubiesen creado para obtener los resultados económicos alcanzados, si no hubiese existido el intento de evitar el impuesto u obtener otras ventajas fiscales. Esta descripción identifica la elusión con el fraude de ley tributaria.

6.2. Elusión versus simulación

Las normas antielusivas generales de cada país son diferentes, incluso dentro de un entorno geográfico cercano, con lo que las definiciones de las figuras jurídicas relacionadas a este tipo de normas pueden variar de país a país de forma sustancial. Por ejemplo, la redacción de la norma tributaria chilena⁶⁹, a diferencia de la peruana, señala expresamente que

⁶⁹ **Artículo 4° quáter.-** Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos



la simulación es elusión. Al respecto Navarro (2018) comenta que la simulación responde más bien a hipótesis de evasión que de elusión, coincidiendo en este sentido con ROSEMBUJ (como citó en Navarro, 2018) quien sostiene que la simulación parece “predirigida a la evasión y es raro que se manifieste en la elusión”.

En Perú el término usado por la Norma XVI es el de Elusión⁷⁰ (contenido en los párrafos segundo al cuarto). En España, a partir del año 2003 la denominación es Conflicto (antes era Fraude) y en el mundo anglosajón es conocido como Abuso. En la doctrina encontraremos que se usa esta diversidad de denominaciones, lo que apreciaremos en los siguientes párrafos.

Amorós (como se citó en Navarro, 2018) comenta que la distinción entre fraude de ley y simulación resultaba clara en teoría, pero de difícil comprensión en la práctica. Novoa (citado por Navarro, 2018) también advierte que teóricamente y en abstracto resultan nítidos los contornos del abuso y de la simulación, sin embargo, en la práctica se presentan problemas a la hora de determinar qué institución aplicar. Así, en no pocos casos un acto simulado revestirá apariencia de real, al cumplir con todas las formas exigidas por el derecho, y el acuerdo simulatorio no constará; de otra parte, en supuestos de fraude de ley o abuso de las formas jurídicas, si bien es cierto no hay apariencias, lo que las partes quieren es el resultado económico típico de un negocio distinto, lo que supone una apariencia tal como ocurre en los supuestos de simulación.

En la Sentencia 1881/2012 del 12.11.2014 se reconoce que la jurisprudencia española relativa a los presupuestos legales para la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria es todavía escasa e imprecisa y hay confusión. En la Sentencia 1543/2012 del 14.2.2013 la jurisprudencia española señala que en ocasiones la línea fronteriza entre los distintos negocios jurídicos anómalos es muy tenue. En la Sentencia 3346/2014 del 27.11.2015 se afirma que, si bien en el plano teórico existe una delimitación entre la figura de la simulación y el fraude de ley, en la práctica es compleja la calificación de los supuestos. Y en la Sentencia 4061/2012 del 4.3.2015 se concluye que la dificultad se debe a que estas figuras de simulación y fraude de ley no tienen perfiles definidos, sino que se interconectan. Además, la mera existencia de negocios artificiosos no excluye la simulación. Contrariamente, la artificiosidad negocial puede ser una demostración de la inexistencia del negocio. (Sentencias citadas en García Berro, 2018)

En palabras de Delgado (2017), la concepción de simulación se aproxima a la propia noción del conflicto en la aplicación de la norma tributaria; sin

y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

⁷⁰ En la Exposición de Motivos del DL 1121 se identifica a la Elusión con el Fraude de ley: “Existen diversas (simples y complejas) transacciones que reúnen todos los rasgos típicos de **la elusión o el fraude** de ley tributaria y burlan indirectamente la legislación tributaria pero no pueden ser combatidos mediante el sistema tributario local”.



embargo en el conflicto la ocultación es tenue y resulta determinante la ausencia de motivos económicos válidos para un negocio vacío no tanto de contenido real como de sentido alguno que no sea la elusión fiscal, de forma que resulta incierto saber cuándo nos hallamos ante un negocio aparente y por ello simulado y cuándo ante un negocio real y eficaz pero realizado sin ningún motivo económico válido y de forma artificiosa o impropia.

En la Sentencia del recurso de casación 6231/09 del 20.9.2012 (cómo se citó en EY Abogados, 2015) se indica que para la distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria o conflicto puede fundamentarse en el elemento de engaño que acompaña a la simulación y no al conflicto, en que el negocio simulado no es querido. En la simulación la conducta engañosa de forma indirecta evade la norma mientras que en el fraude de ley nada se oculta a la vista. El negocio en fraude de ley, a diferencia del simulado, es verdaderamente querido, sin apariencia negocial, con la finalidad de dañar o perjudicar a un tercero, no siendo necesario el acuerdo simulatorio, criterios que se repite en sentencias anteriores del 7.2.1994, 8.2.1996, 26.3.1997, 22.3.2001. Y en la mencionada sentencia se agrega que, aunque pueda existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado, al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley, no son figuras semejantes, aunque en no pocas ocasiones se solapen una y otra.

Para Marin Benitez (como se citó en Delgado, 2017), sólo habrá simulación cuando el negocio carezca de la causa típica y abstracta de ese tipo de negocios y ello sea debido a un engaño de los contratantes, que ocultan hechos que desdican la voluntad manifestada. Nos encontraremos en el ámbito del fraude de ley o del conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando el propósito de perseguir un ahorro tributario se incorpora a la causa y ello determina que el negocio sea contrario al ordenamiento jurídico tributario.

En la Sentencia 1061/2007 del 30.5.2011 (como se citó en García Berro, 2018) se señala que el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado, no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración Tributaria y, luego, a los Tribunales.

Soler (como se citó en García Berro, 2018) advierte que el problema está en el concepto de simulación de la causa patrocinado por estas sentencias, ya que en él parece agotarse todo el espacio de las



conductas artificiosas, que serían todas ellas de ese modo conductas simuladas. Y con ello se vaciaría de contenido el artículo 15 LGT española, haciendo imposible la identificación de supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, debido a la preeminencia que las sentencias citadas atribuyen también, no ya al concepto (como metodológicamente hemos dicho que es correcto), sino al procedimiento más laxo (más bien, a la falta de procedimiento y de limitaciones específicas) requerido para declarar la simulación.

En la Sentencia 1061/2007 del 30.5.2011 (como se citó en García Berro, 2018) se afirma que el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes. La simulación, por el contrario, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa.

En la Sentencia 1881/2012 del 12.11. 2014 (como se citó en García Berro, 2018) se indica que el hecho de que en negocios simulados concurren las circunstancias previstas en el conflicto, esto no varía la naturaleza simulada del negocio. En el conflicto se exige negocios válidos lo que no sucede con los negocios simulados. Quiere decirse con ello que la simulación no excluye la concurrencia de las circunstancias a que hace mención el conflicto, bien que con una incidencia sobre el negocio absolutamente diferente. En la simulación el negocio es simulado, por el contrario, en el conflicto el negocio celebrado es válido.

En la Sentencia 3346/2014 del 27.11.2015 se indica que lo primero a examinar ante la duda, incluso en los casos de negocios artificiosos, es la de si el negocio jurídico examinado es o no un negocio existente, es decir, la de si existe o no simulación. Sólo una vez excluida la simulación, procede examinar si la actuación de las partes se ha producido o no en fraude de ley. En la Sentencia 3176/2014 del 22.6.2016 el tribunal español considera que, en este tipo de operaciones, la simulación ha de ser descartada, con carácter previo, a la consideración del fraude de ley, y no al revés, como a veces se preconiza. (Sentencias citadas en García Berro, 2018). Comparto esta posición a la que García Berro (2018) llama planteamiento metodológico del proceso de interpretación-calificación, explicando que no es posible calificar un negocio sin haber constatado antes su realidad, y eso implica descartar que se trate de un negocio simulado.



Finalmente, aquí en Perú, al igual que en España, el efecto de elegir entre Simulación o Elusión es que, en el caso de Elusión se debe seguir un procedimiento especial y no se puede sancionar penalmente los actos elusivos. Para EY Abogados (2015), esta dificultad al diferenciar entre Simulación y Elusión es preocupante, pues conductas que responden a un esquema común, que tienen la misma finalidad objetiva y que provocan el mismo daño recaudatorio, pueden deparar consecuencias sancionadoras totalmente dispares.

CONCLUSIONES

- De todo lo expuesto en el trabajo se puede concluir que, tal como señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no es necesaria una norma interna antiabuso para entender que está proscrita la aplicación de una norma de forma abusiva o fraudulenta.
- En Perú, a partir de la modificación del año 2012, el párrafo de la Norma VIII referido a calificación pasó a formar parte de la Norma XVI, norma antielusiva general del Perú, por lo que bajo una mirada amplia la calificación forma parte del concepto elusión; aunque a mi parecer, dentro de nuestro ordenamiento la calificación es una institución independiente, lo que se desprende del título de la Norma XVI (CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN), recogiendo en su primer párrafo a la calificación, del segundo al quinto la figura de elusión y el sexto dedicado a la simulación.
- Es importante conocer el concepto de simulación y las diversas teorías que respecto a la simulación se presentan en el Derecho Civil, sin embargo; es necesario aterrizar todos esto en la realidad del Derecho Tributario.
- Se advierte que la diferencia entre simulación relativa y elusión es confusa, una de las diferencias se encuentran las pruebas que se puedan acopiar, en base a indicios y certezas, que permitirán identificar y acreditar los elementos que caracterizan a cada una de estas figuras.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Araoz, L. (1992, diciembre). La interpretación económica de las leyes tributarias y la calificación de los hechos imponible por su contenido económico. *IPDT Revista* 23. Recuperado de https://ipdt.org/uploads/docs/04_Rev23_LAAV.pdf
- Braccia, M. (2010). *Elusión tributaria: Aplicación de la teoría de la causa al principio de realidad económica*. Recuperado de <http://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C11.pdf>
- Calvo, J. (2007). Cláusula antiabuso versus fraude de ley ¿Dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria? *Crónica Tributaria*, N° 213. Pp.11-39.
- Cattaneo, Isaías y Burgos, Jorge (2017), Elusión Tributaria, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 17. Pp. 229-252. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46988>
- Delgado, Abelardo (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea* (tesis doctoral). Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, España.
- López, Andrea (2017). *El Impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales "cláusula general antiabuso tributaria"* (tesis de pregrado), Universidad de Barcelona, Barcelona, España.
- EY Abogados (2015). *Clausula general antiabuso en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid, España: Editorial Fundación Impuestos y Competitividad.
- García Berro, Florián (2018), *Elusión tributaria y cláusula antiabuso en la jurisprudencia del tribunal supremo*. Madrid, España: Editorial Fundación Impuestos y Competitividad.
- García Estela, (2018), Nekánder, *La incorporación de la Norma XVI del título preliminar del Código Tributario, como medida antielusiva general en el Perú – Análisis del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121 (tesis de pregrado)*. Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú.
- García Novoa, Cesar (2003). Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español. *Revista de derecho THEMIS* 51. 159-169. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5110806.pdf>
- Jarach, Dino (1943). *El hecho imponible*. Argentina: Abeledo-Perrot.
- Navarro, María Pilar (2018). *Normas generales antielusión: naturaleza jurídica y sanción* (tesis de pregrado). Universidad de Barcelona, Barcelona, España.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2018). *Marco Inclusivo de BEPS*. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>
- Prebble, Zoe y Prebble, John (2015, diciembre). Comparando la Norma Antielusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de



Abuso de Derecho del Civil Law y Parte II. *Revista IUS ET VERITAS* N°51. Pp. 16-31.

Sánchez, Martín (2012). *La elusión de la norma tributaria*. Recuperado de <https://sinautsunat.org.pe/wp-content/uploads/2018/05/La-Elusi%C3%B3n-de-la-Norma-Tributaria-V5.pdf>

Talledo Mazú, Cesar (2005). *La Norma VIII del Código Tributario y la calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*. En Chau Quispe, Lourdes. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller* (pp. 400-409). Lima, Perú: Palestra Editores.

Tarsitano, Abelardo (2014, diciembre). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista IUS ET VERITAS* N°49, pp. 40-49.

Vergara, Gonzalo (2015), Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780. *Revista de Estudios Tributarios*. N° 12. Pp. 150-179. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/40410/41956/>

Villanueva, Walker (2017). Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. *Revista de Estudios Tributarios*. N° 54. Pp. 246-259. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/19082/19287>

Villegas, Walker (1979). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Walker, Ricardo (2017). Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso de la norma general antielusión del Código Tributario. *Revista de Estudios Tributarios* N° 18. Pp. 127-159. Recuperado de <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/download/48163/51093/>



ANEXO – PROPUESTA

- En necesario capacitar al personal de auditoría y reclamos en la distinción teórica y práctica de los conceptos planteados en el Norma XVI.
- Es importe concientizar que toda forma de abuso de derecho esta proscrita, de tal manera que la legislación peruana defiende la obligación de contribuir.
- Es necesario crear un grupo de trabajado de SUNAT que apoye la labor del Comité que evaluará los casos de elusión, para que revise los casos enviados por auditoria antes que sean remitidos al Comité para filtrar de la mejor manera los casos y reconducirlos en caso corresponda.



Del muestreo tradicional al análisis predictivo ¿Puede el aprendizaje de máquina hacer más eficiente el trabajo de auditoría tributaria de los Principales Contribuyentes Nacionales?

Wilfredo Ángel Castillo Blancas

INTRODUCCIÓN

Una de las funciones que mayores retos demanda a cualquier Administración Tributaria, es la de fiscalizar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, ello por una serie de razones, que van desde efectuar una correcta selección de los contribuyentes que tienen un mayor riesgo de incumplimiento, hasta la cantidad de personal asignado a las tareas de fiscalización. Por ese motivo, la fiscalización efectuada a los contribuyentes a través de la ejecución de auditorías tributarias debe alcanzar un nivel de eficiencia que justifique los recursos asignados a dicha tarea. En ese contexto, la utilización de herramientas tecnológicas por parte de los auditores tributarios puede contribuir a mejorar la efectividad de su trabajo.

La presente investigación tiene por objetivo analizar si los auditores tributarios de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN)⁷¹ de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), se encuentran en capacidad de utilizar las herramientas de aprendizaje de máquina en sus labores de auditoría. Para ello se analiza en el primer capítulo, algunas definiciones de lo que es inteligencia artificial, aprendizaje de máquina y análisis predictivo, en el segundo capítulo en base a los estudios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), se analiza la utilización del aprendizaje de máquina, por parte de las administraciones tributarias, en el tercer capítulo se analiza la situación actual de la SUNAT y su programa de transformación digital que incluye el "Big data" (Grandes volúmenes de datos) y el "Machine learning" (Aprendizaje de máquina), en el cuarto capítulo se analiza el uso del muestreo⁷² en las labores de auditoría tributaria en IPCN, en el quinto capítulo se analiza la factibilidad de efectuar un análisis predictivo a través de la utilización del aprendizaje de máquina, por parte de los auditores tributarios de IPCN y finalmente en el sexto capítulo, se analizan las herramientas de análisis predictivo que tiene el software de auditoría "ACL Analytics" que es utilizado por los auditores tributarios de IPCN.

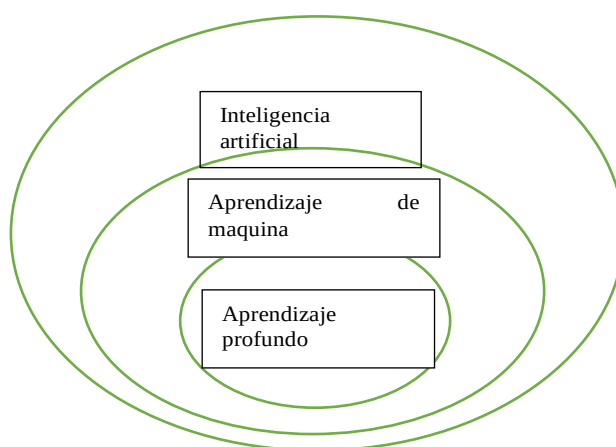
⁷¹ La Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales es un órgano dependiente de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, encargada de ejecutar los lineamientos y estrategias de la SUNAT vinculadas a tributos internos, así como aplicar sanciones y resolver reclamaciones en relación con los contribuyentes que componen su directorio.

⁷² Según la Norma Internacional de Auditoría 530, el muestro es la aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL, EL APRENDIZAJE DE MAQUINA Y EL ANÁLISIS PREDICTIVO

Dado que muchas veces, los términos inteligencia artificial y aprendizaje de maquina se utilizan como sinónimos, es necesario definir algunos conceptos, según la OCDE, la inteligencia artificial es la disciplina de crear algoritmos (Software de computadora), que pueden aprender y razonar sobre tareas que se considerarían "inteligentes" si las realiza un humano o un animal (OCDE, 2018). Por otro lado, según la empresa GALVANIZE⁷³, el aprendizaje de maquina es un subconjunto de la inteligencia artificial, cuyo objetivo es lograr que los sistemas aprendan de los datos, identifiquen patrones y tomen decisiones sin ayuda humana (Galvanize, 2019). A continuación, el siguiente cuadro ilustra de mejor manera los niveles de la inteligencia artificial y el aprendizaje de maquina:

Figura N° 1: Los tres niveles del aprendizaje de maquina e inteligencia artificial



Fuente: Galvanize – Elaboración propia

Respecto, al aprendizaje de máquina, Azis y Dowling señalan que el mismo se divide en dos categorías: aprendizaje supervisado y no supervisado, en el aprendizaje supervisado, se tienen datos de entrada que se desean probar para determinar un resultado, mientras que en el aprendizaje no supervisado, solo se tienen datos de entrada y se desea obtener más información sobre la estructura de los datos (Aziz Saqib, 2019). En el siguiente cuadro se describen con mayor detalle ambas categorías:

⁷³ Galvanize (antes ACL).

Cuadro N° 1: Categorías de técnicas de aprendizaje de maquina

		Métodos lineales	Métodos no lineales
Tipo de problema	Supervisado	Componentes principales	Regresión penalizada:
	Regresión	Cresta	LASSO
	Clasificación	Mínimos cuadrados	LARS
		LASSO	Redes elásticas
		SVM	Redes neuronales y aprendizaje profundo
			Arboles de decisión:
			Arboles de clasificación
			Arboles de regresión
			Bosque al azar
			SMV
			Aprendizaje profundo
	No supervisado		
	Clustering	K- y X-medios	
		Análisis jerárquico de componentes principales	
		Aprendizaje profundo	

Fuente: Asiz (2019) – Elaboración propia

Como podemos observar en los párrafos anteriores, el aprendizaje de máquina, nos permite realizar una serie de análisis, uno de ellos, es el denominado análisis predictivo, el cual según la definición de Goldsmith, es el uso de datos históricos para identificar patrones y tendencias que pueden ayudar a anticipar el futuro (Goldsmith, 2016). Dicho autor, además señala que muchos de los problemas que deben resolver las empresas y los gobiernos son similares y el análisis predictivo puede resultar de gran ayuda. El cuadro mostrado a continuación describe a modo de resumen algunas de las aplicaciones del análisis predictivo en las empresas y gobiernos.

Cuadro N° 2: Análisis predictivo en los sectores público y privado

Aplicación en la empresa	Aplicación en el sector público
Un proceso conlleva un gran número de decisiones similares, pero cada decisión requiere considerar una amplia gama de variables.	Inspecciones.
Tanto el problema como el resultado implican a un sistema y no solo a un organismo (es decir, abordar la manifestación del problema puede hacer pasar por alto buena parte de la causa subyacente).	Absentismo escolar (seguridad pública y educación)
Hay disponible una abundante cantidad de información en formato de datos electrónicos que sirve de base para tomar decisiones y medir resultados.	Detección de fraudes
Es posible introducir un modelo de cálculo en el proceso institucional, ya sea para automatizar decisiones o para apoyar a los que las toman.	Asistencia social individual
Se tienen en cuenta explícitamente las condiciones de privacidad, normalización, seguridad de los datos y transparencia	Recaudación de impuestos

Fuente: Goldsmith (2016) – Elaboración propia

Las aplicaciones que hemos señalado son una fracción muy pequeña de todas las aplicaciones que tiene el aprendizaje de máquina en la actualidad y todo el potencial que tiene a futuro, el cual solo estaría limitado por el ingenio humano, por eso no es absurdo pensar, que cada vez en mayor medida, cualquier actividad que realizan las personas incluida la recaudación de impuestos, se apoyara necesariamente en herramientas tecnológicas, entre las cuales se encuentra la inteligencia artificial.

EL APRENDIZAJE DE MÁQUINA Y SU UTILIZACIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La OCDE respecto al uso de la "Analítica Avanzada" (Aplicación de técnicas estadísticas y aprendizaje de máquina) por parte de las Administraciones Tributarias, señala que la misma se divide en dos categorías: la primera la ha denominado análisis predictivo, la cual tiene como objetivo simplemente anticipar problemas probables, por ejemplo respecto a la puntualidad de un pago y la segunda denominada análisis prescriptivo, la cual tiene como objetivo ayudar a las administraciones tributarias a comprender el impacto de sus acciones en el comportamiento de los contribuyentes (OCDE, 2016).

Según los estudios más recientes de la OCDE, la utilización de la analítica avanzada por parte de las Administraciones Tributarias, se ha enfocado principalmente en la gestión de deudas y la evaluación de riesgos (OCDE, 2019), tal como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 3: Utilización de la analítica por parte de las Administraciones Tributarias

País	Nombre del modelo	Proceso	Descripción
Bélgica	Iris	Gestión de deudas	Predice si una persona o una empresa pagará su deuda dentro de los 14 días posteriores a la recepción de una llamada telefónica de la unidad de Gestión de deuda.
Bélgica	Pegasus	Gestión de deudas	Se utiliza después de la aplicación del modelo Iris, si los deudores no pagan sus deudas después de una llamada telefónica, Pegasus predecirá si pagarán después de enviar un agente judicial.
Bélgica	Delphi	Gestión de deudas	Predice la tasa de solvencia para empresas, trabajadores independientes y particulares.
Bélgica	-	Gestión de deudas	Predice si una persona o compañía pagará su deuda dentro de un año utilizando las cuentas no conformes de alto riesgo identificadas en el modelo de Delphi.
Canadá	-	Evaluación de riesgo	Los algoritmos de minería de datos/aprendizaje automático, incluidos el



			análisis de conglomerados, los árboles de decisión, las redes neuronales y el aprendizaje profundo, se utilizan en el desarrollo de modelos predictivos para calificar e identificar a los pequeños y medianos contribuyentes de mayor riesgo.
República Popular de China	-	Evaluación de riesgo	Se ha introducido una plataforma de "big data" basada en la nube. La plataforma recopila cuatro tipos de datos que cubren: administración individual del impuesto sobre la renta; Facturas de IVA; rebajas de impuestos a la exportación; Datos externos y datos históricos. El número total de tablas de la base de datos supera los 200 000. Esta información se aplica dentro de 264 modelos de datos para gestionar el riesgo.
España	Hermes	Evaluación de riesgo	El sistema aprovecha la cantidad significativa de datos de los contribuyentes, emitiendo informes estandarizados como conclusión del proceso de análisis de riesgos. Los riesgos y perfiles definidos se pueden utilizar en los procedimientos de selección de contribuyentes para fines de control.
Estados Unidos	-	Evaluación de riesgo	Se está desarrollando un producto de evaluación de riesgos basado en datos que utiliza el aprendizaje automático para identificar el potencial de riesgo alto, medio y bajo entre toda la población de grandes empresas y la rentabilidad empresarial internacional.

Fuente: Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced And Emerging Economies – Elaboración propia.

Como podemos observar en el cuadro anterior, la utilización del aprendizaje de máquina o aprendizaje automático como también se le denomina, no es ajena a las Administraciones Tributarias, sin embargo no existe evidencia de su utilización por parte de los auditores tributarios en el desarrollo de su trabajo de fiscalización, por tal motivo sería interesante analizar si dicha herramienta puede ser de utilidad en dicho proceso y en que segmento de contribuyentes.

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PERUANA Y EL USO DEL APRENDIZAJE DE MAQUINA

Con la frase "Queremos tener 30 data scientists", la revista SEMANA ECONÓMICA informaba a fines del año 2017, la estrategia de digitalización que se había trazado como meta, la SUNAT (Semana económica, 2017), aquella frase acuñada por el Superintendente Nacional de ese periodo, el señor Víctor

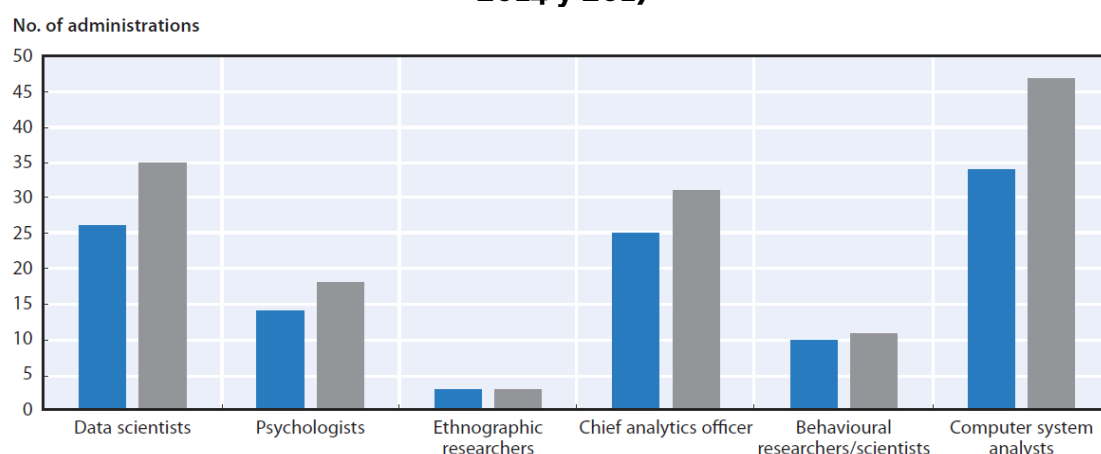
Shiguiyama, mostraba la aspiración de la Administración Tributaria respecto al incremento de sus capacidades para el uso de datos, la cual incluía la contratación de científicos de datos ("Data scientists") y la utilización de herramientas para analizar grandes volúmenes de datos ("Big data").

La estrategia de digitalización de la SUNAT fue incorporada al Plan Operativo Institucional (POI) en el mes de julio del año 2017 con la denominación de "Programa de transformación digital" (SUNAT, 2017). Dicho programa tiene un componente denominado "Gestión de Riesgos de Incumplimiento" el cual se basa en la aplicación del "Big Data" (Congreso de la República del Perú, 2019).

Al respecto, según Gavidia existen cuatro programas piloto en los cuales se está utilizando el aprendizaje de maquina o también denominado "Machine learning" (Gavidia, 2018), el primero denominado "Gastos no deducibles" el cual utiliza un modelo que aprende que bienes y/o servicios adquieren las personas de un mismo rubro y asigna una puntuación a las facturas que no son del rubro, el segundo denominado "Operaciones no reales" utiliza un modelo que identifica el perfil de los emisores de comprobantes falsos, el tercero denominado "Incremento patrimonial" el cual utiliza un modelo desarrollado en base al comportamiento de casos comprobados y elabora un perfil que es buscado en un directorio de contribuyentes y el ultimo denominado "Omisión de Ventas" que mediante el "clustering" efectúa un análisis para cada rubro de negocio y detecta en los contribuyentes, comportamientos de riesgo de no emisión de comprobantes de pago.

Como podemos observar, la SUNAT utiliza el aprendizaje de maquina desde hace algún tiempo, según el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) dicho proyecto se inició en octubre de 2017 con la conformación del primer equipo de ciencia de datos el cual comenzó con cinco científicos de datos (Larios, 2018), los cuales según el sitio web de oportunidades laborales de la SUNAT llegarían a conformar un equipo de veinticinco profesionales especialistas en ciencia de datos, los cuales tienen como característica la formación académica en las carreras de matemática, estadística e informática (SUNAT, 2017). Asimismo, de acuerdo con lo señalado por la OCDE, treinta y cinco administraciones tributarias informan que emplean científicos de datos, lo cual revela la importancia que está teniendo esta posición en el contexto actual (OCDE, 2019).

Figura N° 2: Número de administraciones con cargos especializados entre 2014 y 2017





Fuente: Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced And Emerging Economies.

El programa de transformación digital iniciado por la SUNAT, el cual incluye la ciencia de datos, requiere indudablemente nuevas competencias y habilidades por parte del personal de la Institución, si bien el "Plan de desarrollo de las personas 2019" de la SUNAT, señala que se va a capacitar a setenta y ocho (78) profesionales en "BIG DATA, MACHINE LEARNING & BUSINESS INTELLIGENCE" (SUNAT, 2019), ello resulta insuficiente en relación a la cantidad de personal de la Institución, que aproximadamente alcanzan las diez mil ciento noventa y ocho (10,198) personas (SUNAT, 2019), por lo tanto, es necesario que la SUNAT elabore una estrategia, para que todos los funcionarios que trabajan en áreas operativas, conozcan las nuevas herramientas que ofrece la inteligencia artificial y ellos puedan al interior de cada una de sus unidades, evaluar su posible aplicación en el trabajo que desarrollan.

LA UTILIZACIÓN DEL MUESTREO EN LA AUDITORIA TRIBUTARIA DE LOS PRINCIPALES CONTRIBUYENTES NACIONALES

La fiscalización de los principales contribuyentes es una de las tareas prioritarias de la Administración tributaria peruana, dado que el setenta y seis por ciento (76%) de la recaudación bruta de tributos internos del año 2018, provino de los quince mil (15,000) principales contribuyentes a nivel nacional (Congreso de la República del Perú, 2019). Sin embargo, la cantidad del personal dedicado a efectuar las labores de fiscalización a través de la ejecución de auditorías tributarias, siempre es limitada en relación con el universo de contribuyentes que deberían ser fiscalizados, lo que origina que las acciones de fiscalización deban ser eficientes tanto en cobertura (Cantidad de contribuyentes fiscalizados) como en efectividad (Rendimiento económico).

Lograr que una fiscalización o auditoría tributaria sea efectiva en términos de rendimiento económico, requiere en principio una adecuada selección del contribuyente a fiscalizar, labor que generalmente es efectuada por las áreas de programación y selección y por otro lado, el análisis que efectúa el auditor tributario luego de que se le asigna una orden de fiscalización⁷⁴. Este análisis implica en el caso de las auditorías del Impuesto a la Renta de empresas (Tercera categoría), la selección de algunas partidas de gastos del Estado de Resultados (Puntos críticos⁷⁵), este procedimiento previo a la ejecución de la auditoría tributaria denominado según Chávez "Planeamiento de auditoría" (Chavéz, 2012), reviste una gran importancia debido a que una inadecuada selección de las partidas o el alcance de la revisión⁷⁶, puede conducir a que no se evalúe una importante partida de gastos que puede tener un impacto considerable en la determinación del Impuesto a la Renta.

Por otro lado, si bien como hemos señalado líneas arriba, los principales contribuyentes de la SUNAT son aproximadamente quince mil, según lo

⁷⁴ La orden de fiscalización, es un documento interno a través del cual se asigna a un auditor tributario un contribuyente a ser fiscalizado, se le señala el periodo y el tributo que se va a revisar y la cantidad de días para concluir el trabajo.

⁷⁵ Se denominan puntos críticos, según el Manual General de Auditoría - SUNAT (MGA) a aquellas áreas de mayor riesgo de los rubros de los estados financieros, en los que posiblemente se determine un incumplimiento de las normas tributarias; y por ende, mayor determinación de la obligación tributaria.

⁷⁶ Se entiende por alcance de auditoría, según el Manual General de Auditoría - SUNAT (MGA), el nivel de profundidad con que se aplicarán los procedimientos de auditoría de acuerdo con el objetivo que se busca.



señalado por López (López, 2018), los más importantes (Principales contribuyentes nacionales) desde el punto de vista de su aporte a la recaudación nacional son aproximadamente dos mil cuatrocientos (2,400) y son gestionados por IPCN, esta dependencia dada la relevancia que tiene para la Administración Tributaria, cuenta con los auditores tributarios con mayor experiencia y preparación que sus pares de otras dependencias, ello se desprende de los requisitos exigidos en la última convocatoria para la contratación de auditores que ha tenido dicha dependencia (SUNAT, 2018), además de contar con la mayor cantidad de licencias del software de auditoría "ACL - Audit Command Language", que han sido distribuidas entre todos los auditores tributarios que pertenecen a las Gerencias de Fiscalización de IPCN (SUNAT, 2014).

Al respecto, Chávez señala que en el caso de IPCN, existe un lineamiento de materialidad y muestreo (Chavéz, 2012), a través del cual los auditores tributarios que pertenecen a dicha dependencia, durante la etapa de planeamiento, seleccionan las partidas de las cuentas de gastos (Puntos críticos) que van a revisar, a través del muestreo estadístico y no estadístico.

Por otro lado, respecto a la utilización del muestreo en las labores de auditoría tributaria en IPCN, es necesario señalar que el lineamiento que se mencionó en el párrafo anterior no ha sido modificado desde que se emitió en el año 2011 (Chavéz, 2012). Asimismo, es necesario recordar que desde el año 2008 según Calderón (Diario El Comercio, 2008), la tasa de deserción del personal profesional de la Administración Tributaria empezó a incrementarse y finalmente, según lo señalado por la empresa GALVANIZE, existen algunas deficiencias graves en la utilización del muestreo como método de prueba de controles, dado que se puede pasar por alto muchas anomalías muy pequeñas, que pueden dar lugar a fraudes muy grandes con el tiempo y porque las transacciones fraudulentas generalmente no ocurren al azar (Galvanize, 2019).

Las situaciones antes descritas nos deben llevar a reflexionar respecto a la efectividad del uso del muestreo en la labores de auditoría, por un lado es conocido que muchos de los profesionales que se han desvinculado de la Administración Tributaria fueron en su momento auditores y muchos de ellos en la actualidad se encuentran brindando sus servicios de asesoramiento tributario de manera dependiente o independiente en el sector privado, por lo tanto, no es descabellado suponer que el lineamiento antes mencionado, pueda ser de conocimiento de algunos contribuyentes que pertenecen al directorio de IPCN, ello podría generar un incentivo negativo para que dichos contribuyentes puedan manipular los datos con los cuales construyen su información financiera, con el fin de restar efectividad al procedimiento de fiscalización. Asimismo, el hecho de que el lineamiento antes señalado no se haya actualizado, a pesar de haber transcurrido aproximadamente un poco más de ocho (08) años y con todos los cambios que se han suscitado durante dicho periodo, tanto a nivel contable como tecnológico, todo ello aunado a que existe evidencia de que el muestreo como método de prueba de controles ha presentado serias deficiencias, nos deben conducir a buscar otras herramientas, que puedan ayudar al auditor tributario de IPCN a realizar su trabajo de manera más eficiente.



LA UTILIZACIÓN DEL ANÁLISIS PREDICTIVO EN LA AUDITORIA TRIBUTARIA DE LOS PRINCIPALES CONTRIBUYENTES NACIONALES

Tal como lo señala Goldsmith, los gobiernos tienen a su disposición una gran cantidad de datos electrónicos tanto actuales como históricos, sin embargo el conocimiento que se podría generar a través del análisis de estos, suele permanecer oculto para los funcionarios públicos (Goldsmith, 2016). Por otro lado es necesario precisar que el análisis predictivo a través de la utilización del aprendizaje de máquina, requiere según León un gran volumen de datos (León, 2019). Asimismo, según Steinberg, es posible optimizar el proceso de fiscalización utilizando criterios innovativos y sin mayores riesgos, con la colaboración de las tecnologías de información y comunicación (Steinberg, 2012).

Según una nota de prensa de la SUNAT, en el periodo que abarca del 2014 al 2018 la cantidad de boletas de venta y facturas electrónicas emitidas se ha multiplicado 14 veces, alcanzando alrededor de 1,900 millones de comprobantes en el 2018. Además, se reciben más de 2 millones de Declaraciones Juradas y 260 mil libros electrónicos por mes, y más de 5 millones de registros por fuentes externas y 2 millones de declaraciones aduaneras por año (SUNAT, 2019). Como podemos observar, la SUNAT cuenta con una gran cantidad de información, la cual puede ser utilizada para optimizar cualquiera de los procesos institucionales, inclusive el de fiscalización.

El proceso de fiscalización a través de la ejecución de auditorías tributarias, se realiza en base a la información financiera que el contribuyente presenta a la SUNAT, la misma que se elabora a partir de sus libros y registros vinculados a asuntos tributarios. Al respecto es necesario precisar, que los contribuyentes que pertenecen al directorio de IPCN desde el año 2013, están obligados a llevar el sistema de libros y/o registros electrónicos (SUNAT, 2019), por lo tanto la información de estos, se encuentra en poder de la Administración Tributaria.

En la actualidad, para la ejecución de las auditorías tributarias del Impuesto a la Renta de tercera categoría de los contribuyentes que pertenecen al directorio de IPCN, se proporciona al auditor tributario, la información de todos los libros y registros electrónicos que ha presentado el contribuyente, respecto del periodo que se pretende fiscalizar. Sin embargo, para que el auditor tributario pueda efectuar un análisis predictivo a través de la utilización del aprendizaje de máquina, sería necesario que pueda acceder a toda la información de los libros y registros electrónicos, inclusive de periodos anteriores al que se va a fiscalizar, ello debido a que una mayor cantidad de datos, contribuye a que se genere un mejor modelo de predicción. Por otro lado, dada las características del trabajo de auditoría tributaria, que consiste en verificar los valores numéricos que se muestran en los estados financieros del contribuyente, el tipo de aprendizaje de máquina que se debería utilizar para efectuar un análisis predictivo, sería el aprendizaje supervisado, utilizando un análisis de regresión⁷⁷ para predecir un valor numérico.

EL ANÁLISIS PREDICTIVO USANDO SOFTWARE DE AUDITORIA

⁷⁷ El análisis de regresión, es una herramienta de uso frecuente en estadística, que permite investigar las relaciones entre diferentes variables cuantitativas. Esto, mediante la formulación de ecuaciones matemáticas.



El software de auditoria utilizado en las Gerencias de Fiscalización de IPCN, tal como señala Chávez, es el denominado “ACL - Audit Command Language” (Chavéz, 2012), el mismo que en la actualidad se le conoce como “ACL Analytics”⁷⁸.

Respecto al uso del “ACL Analytics”, es necesario precisar que los auditores tributarios que trabajan en las áreas de fiscalización de IPCN, utilizan dicho software para la ejecución de sus labores de auditoria, sin embargo, probablemente desconozcan que la versión 14.1⁷⁹ del mismo que tienen instaladas en sus computadores portátiles, incluye una herramienta de análisis predictivo.

Por otro lado es necesario resaltar que la formación académica de un auditor tributario de IPCN, en general es una vinculada a una carrera de ciencias contables o contabilidad, la cual difiere en gran medida de los profesionales vinculados a la ciencia de datos, tal como lo expusimos en la primera parte de este trabajo. Por esta razón, es muy difícil que un auditor tributario que carece de las competencias y habilidades para analizar grandes volúmenes de datos, pueda efectuar algún tipo de análisis predictivo usando el aprendizaje de máquina. Sin embargo, la empresa GALVANIZE propietaria del software “ACL Analytics”, teniendo en cuenta que los usuarios del mismo, son profesionales vinculados a las labores de auditoria y no de la ciencia de datos, consideraron como una opción, incluir en dicho software una herramienta de aprendizaje de máquina, a fin de que la misma pueda ser utilizada por los auditores sin mayor formación como científicos de datos.

La versión 14.1 del software “ACL Analytics”, incluye como hemos señalado anteriormente, una herramienta de aprendizaje de máquina que ha denominado “Aprendizaje automático” (Galvanize, 2019) el cual incluye los comandos que se describen a continuación:

Cuadro N° 4: Comandos de aprendizaje de máquina del “ACL Analytics”

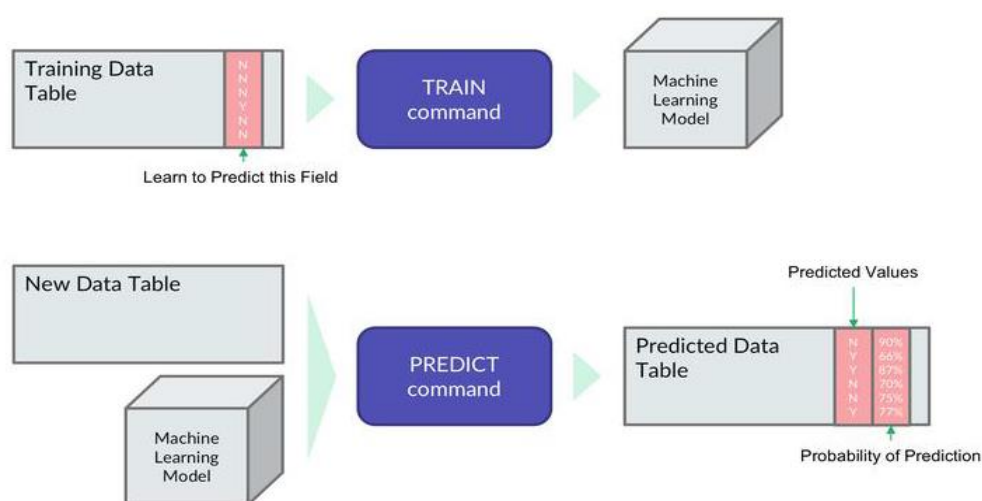
Comando	Descripción
<u>CLUSTER</u>	Agrupar los registros en clústeres según los valores similares en uno o más campos numéricos. Los clústeres pueden ser unidimensionales multidimensionales.
<u>TRAIN</u>	Utiliza el aprendizaje automático para crear un modelo predictivo óptimo utilizando un conjunto de datos de entrenamiento.
<u>PREDICT</u>	Aplica un modelo predictivo a un conjunto de datos sin etiquetar para predecir los valores numéricos o las clases asociados con los registros individuales.

Fuente: Galvanize – Elaboración propia.

⁷⁸ ACL Analytics (ACL) según la empresa Galvanize, es una aplicación de análisis de datos que ofrece una potente combinación de acceso a los datos, análisis de datos y creación de reportes integrada.

⁷⁹ El día 02 de Diciembre del 2019, se lanzo la versión 14.2

Figura N° 3: Aprendizaje supervisado – Comandos TRAIN y PREDICT



Fuente: Galvanize- Rutgers Accounting Web.

Como podemos observar, los comandos antes descritos, permitirían a los auditores tributarios de IPCN, efectuar análisis predictivos de los casos que tienen asignados para fiscalizar, utilizando un software que conocen y con una capacitación mínima en estadística básica, análisis de regresión y en el uso de los comandos.

La utilización del análisis predictivo durante la etapa del planeamiento para la selección de algunas partidas de gastos del Estado de Resultados (Puntos críticos), en el caso de las auditorías del Impuesto a la Renta de Tercera categoría de los contribuyentes que pertenecen al directorio de IPCN, debería tener en consideración los siguientes aspectos:

Dado que las partidas de gastos del Estado de Resultados se construyen a partir de la información del Libro Diario o Mayor, el auditor tributario debe solicitar al área correspondiente, toda la información de dichos libros, de por lo menos los últimos tres ejercicios previos al ejercicio fiscalizado, ello con el objetivo de tener la mayor cantidad de datos posible que permitan efectuar un mejor análisis.



Es posible que el contribuyente durante el transcurso del tiempo, haya cambiado el plan de cuentas⁸⁰ que utiliza para anotar sus operaciones en el Libro Diario, por ese motivo antes de efectuar cualquier análisis, es necesario que la información se uniformice, lo cual se puede conseguir trabajando con un plan de cuentas a tres dígitos.

Si bien las partidas de gastos son el objetivo del análisis, el mismo debe incluir las partidas de ingresos, dado que existe una relación entre los gastos y la generación de los ingresos en las actividades empresariales.

Las partidas de gastos que van a ser objeto de análisis, deben agruparse a nivel de dos dígitos, es decir que se debería crear un modelo de predicción para cada una de las siguientes cuentas del plan contable: 62 Gastos de personal, directores y gerentes, 63 Gastos de servicios prestados por terceros, 64 Gastos por tributos, 65 Otros gastos de gestión, 66 Perdida por medición de activos no financieros al valor razonable, 67 Gastos financieros y 68 Valuación y deterioro de activos y provisiones.

Para la creación del modelo de predicción, se debe utilizar toda la información de las partidas de gastos, de todos los periodos que han sido proporcionados al auditor tributario, sin incluir el periodo fiscalizado.

Dado que las partidas de gastos son de naturaleza deudora y no es muy común que las mismas se reduzcan, el valor que se tendría que predecir es el campo que acumula el saldo de las partidas de gastos, que generalmente es el denominado "DEBE".

La creación del modelo de predicción utilizando el comando denominado "TRAIN" del software "ACL Analytics" sobre la base de una regresión, se demora aproximadamente novecientos sesenta (960) minutos, es decir aproximadamente dieciséis (16) horas, por lo que debería efectuarse al término de la labor diaria, a fin de que el modelo esté listo al día siguiente.

Luego de crear el modelo de predicción en base a la información histórica, se debe utilizar el comando denominado "PREDICT" del software "ACL Analytics" y aplicar dicho comando sobre la información del Libro Diario del ejercicio fiscalizado.

La creación del modelo de predicción sobre la base de una regresión, crea en el Libro Diario del ejercicio fiscalizado, un campo denominado "PREDICHO", el cual contiene un valor numérico, siendo dicho valor, la predicción de lo que debería contener el campo "DEBE" del libro antes mencionado.

Finalmente, se debe de comparar el valor que se encuentra en el campo "DEBE" del Libro Diario del ejercicio fiscalizado y el valor que se encuentra en el campo "PREDICHO", las mayores diferencias que se obtengan a partir de la comparación de ambos campos, son las partidas de gastos que deberían incluirse en el planeamiento y luego ser objeto de revisión durante la ejecución de la auditoría tributaria.

⁸⁰ El plan de cuentas es un listado que presenta las cuentas necesarias para registrar los hechos contables. Se trata de una ordenación sistemática de todas las cuentas que forman parte de un sistema contable.



La utilización del análisis predictivo por parte de los auditores de IPCN, a través del uso de la herramienta de aprendizaje supervisado que proporciona el "ACL Analytics", haría más eficiente el trabajo de auditoría, dado que en la etapa del planeamiento, la cual es crucial para la determinación de los puntos críticos, se analizaría toda la información financiera de los contribuyentes, en vez de analizar solo una muestra.

CONCLUSIONES

- El análisis predictivo a través de la utilización del aprendizaje de máquina, ha demostrado ser de gran utilidad para resolver diversos problemas de empresas y gobiernos, que requieren el análisis de grandes cantidades de información.
- La utilización del aprendizaje de maquina por parte de las Administraciones Tributarias, se ha enfocado principalmente en la gestión de deudas y la evaluación de riesgos, no existe evidencia de su utilización en las labores de auditoría tributaria.
- La SUNAT cuenta en la actualidad, con programas para enfrentar el incumplimiento tributario, a través del análisis predictivo que utiliza el aprendizaje de máquina, sin embargo, aún no cuenta con un programa que pueda ser utilizado por las áreas de auditoría de IPCN.
- La efectividad del muestreo en las labores de auditoría tributaria en IPCN, puede haber sufrido un menoscabo debido a que el lineamiento interno que regula el procedimiento de muestreo, no ha sido actualizado desde el año 2011, además porque el mismo puede ser de conocimiento del contribuyente y finalmente porque el muestreo ha demostrado serias deficiencias, como método de prueba de controles.
- Los contribuyentes que pertenecen al directorio de IPCN presentan la información de sus libros y registros vinculados a asuntos tributarios desde el año 2013, por lo tanto existe respecto de dichos contribuyentes, un volumen considerable de información que permitiría efectuar análisis predictivos a través del aprendizaje de máquina.
- El conocimiento del software "ACL Analytics" que tienen los auditores tributarios de IPCN, les permitiría efectuar análisis predictivos de los casos que tienen asignados para fiscalizar, con una capacitación mínima en estadística básica, análisis de regresión y en el uso de los comandos de aprendizaje de máquina, que tiene incorporada la última versión del software.
- La utilización del análisis predictivo, para la identificación de puntos críticos, en el caso de las auditorías del Impuesto a la Renta de Tercera categoría, no debería demandar mayor esfuerzo a los auditores, puesto que dicho análisis se elabora



en base a la información contable y tributaria con la que actualmente se ejecutan las auditorías.

- La utilización del análisis predictivo por parte de los auditores de IPCN, a través del uso de la herramienta de aprendizaje supervisado que proporciona el software "ACL Analytics", haría más eficiente el trabajo de auditoría, dado que en la etapa del planeamiento, la cual es crucial para la determinación de los puntos críticos, se analizaría toda la información financiera de los contribuyentes, en vez de analizar solo una muestra.
- La utilización del muestreo por parte de los auditores de IPCN, para la identificación de puntos críticos en la etapa del planeamiento de auditoría, no debería ser sustituida por el uso del análisis predictivo, sin hacer una evaluación previa de las bondades de ambas herramientas de análisis y en todo caso deberían complementarse, ello le brindaría al auditor tributario una herramienta adicional de análisis, para hacer más eficiente su trabajo.

ANEXO - PROPUESTA

DESCRIPCIÓN DE LA PROPUESTA
Utilización del análisis predictivo durante la etapa del planeamiento para la selección de algunas partidas de gastos del Estado de Resultados (Puntos críticos), en el caso de las auditorías del Impuesto a la Renta de Tercera categoría de los contribuyentes que pertenecen al directorio de IPCN.
PROCESO DE LA INSTITUCIÓN INVOLUCRADO EN LA PROPUESTA E IDENTIFICACIÓN DE LAS UNIDADES OPERATIVAS QUE PARTICIPAN DEL PROCESO
Fiscalización – Divisiones de Auditoría de IPCN.
IDENTIFICACIÓN Y SUSTENTO DE LA MEJORA A CONSEGUIRSE CON LA IMPLEMENTACIÓN DE SU PROPUESTA
La utilización del análisis predictivo contribuiría a mejorar la tasa de efectividad de las auditorías del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría efectuadas a los contribuyentes que pertenecen al directorio de IPCN.
CONDICIONES NECESARIAS PARA QUE LA PROPUESTA PUEDA TENER ÉXITO EN UN PLAZO DE TRES MESES
Contar con toda la información electrónica de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios de los contribuyentes que pertenecen al directorio de IPCN que van a ser fiscalizados. Efectuar una capacitación mínima en estadística básica, análisis de regresión y en el uso de los comandos de aprendizaje de máquina, a los auditores de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aziz Saqib, D. M. (2019). Machine Learning and AI for Risk Management. En *Disrupting Finance* (pág. 36). Rennes: Palgrave Pivot, Cham.
- Chavéz, J. (2012). *Los software de auditoría en el procedimiento de fiscalización*. Lima: Editorial Instituto de Administración Tributaria y Aduanera.
- Congreso de la República del Perú. (11 de Setiembre de 2019). *Congreso de la República del Perú*. Obtenido de Congreso de la República del Perú: http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2019/Presupuesto/files/exposiciones/ppt_sunat_-_congreso-presupuesto,_septiembre_2019_vf.pdf
- Diario El Comercio. (04 de Junio de 2008). La austeridad nos ha golpeado. *Diario El Comercio*, pág. b2.
- Galvanize. (07 de Noviembre de 2019). *Galvanize*. Obtenido de Galvanize: <https://www.wegalvanize.com/fraud/prevent-fraud-data-analytics/>
- Galvanize. (22 de Diciembre de 2019). *Galvanize*. Obtenido de Galvanize: https://help.highbond.com/helpdocs/analytics/141/scripting-guide/es/Content/lang_ref/commands/machine_learning.htm
- Galvanize. (03 de Octubre de 2019). *Galvanize*. Obtenido de Galvanize: <https://www.wegalvanize.com/robotics/machine-learning/>
- Gavidia, M. (15 de Noviembre de 2018). *COMEX PERÚ*. Obtenido de COMEX PERÚ: https://www.comexperu.org.pe/upload/seminars/foro/seminario_15112018/Presentacion%20del%20Sr.%20Miguel%20Angel%20Gavidia.pptx
- Goldsmith, S. (2016). El análisis predictivo: impulsando la mejora a partir de los datos. *Documento para discusión N° IDB-DP-440*, 5.
- Larios, J. (29 de Agosto de 2018). *División de Gestión Fiscal del BID*. Obtenido de División de Gestión Fiscal del BID: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/utilizando-big-data-para-combatir-la-evasion/>
- León, M. (01 de Febrero de 2019). *Techedge*. Obtenido de Techedge: <https://www.techedgegroup.com/es/blog/analitica-predictiva-tendencias-2019>
- López, E. (2018). Criterios para la inclusión de contribuyentes en una unidad de grandes contribuyentes: una guía metodológica. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF N° 43*, 89.
- OCDE. (2016). Introduction to analytics use in tax administrations. En OCDE, *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work* (pág. 15). París: OECD Publishing.
- OCDE. (2018). Artificial intelligence and machine learning in science. En OCDE, *Oecd Science, Technology And Innovation Outlook 2018: Adapting to Technological and Societal Disruption* (pág. 122). París: OECD Publishing.
- OCDE. (2019). Administrative, operational and organisational practices. En OCDE, *Tax Administration 2019: Comparative Information On Oecd And Other Advanced And Emerging Economies* (pág. 135). París: OECD Publishing.
- OCDE. (2019). The changing tax compliance environment. En OCDE, *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies* (págs. 50-51). París: OECD Publishing.
- Semana económica. (02 de Diciembre de 2017). *Semana económica*. Obtenido de Semana económica: <https://semanaeconomica.com/legal-politica/marco-legal/256543-queremos-tener-30-data-scientists>
- Steinberg, B. (2012). Propuesta de uso de un modelo predictivo para la determinación del perfil de riesgo de los contribuyentes en la República Argentina. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF No. 33*, 138.
- SUNAT. (10 de Diciembre de 2014). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Obtenido de Superintendencia Nacional de Aduanas



y de Administración Tributaria:
<http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/adquisiciones/estandarizacionBsSs/2014/ri-107-2014.pdf>
 SUNAT. (29 de Noviembre de 2017). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Obtenido de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://unete.sunat.gob.pe/index.php/desarrolla-tu-talento/trabaja-en-sunat?id796%23CAS%20N%B0%20557%20-%202017%20CIENTIFICO%20DE%20DATOS>
 SUNAT. (31 de Julio de 2017). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Obtenido de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2017/191-2017.pdf>
 SUNAT. (04 de Enero de 2018). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Obtenido de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
http://unete.sunat.gob.pe/images/2018/728/006/728_006_2018_ESPECIALISTA_3.pdf
 SUNAT. (22 de Diciembre de 2019). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Obtenido de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/libros-y-registros-vinculados-asuntos-tributarios-empresas/sistema-de-libros-electronicos-ple>
 SUNAT. (04 de Febrero de 2019). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Obtenido de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnaaf/2019/anexo-rsnaaf-012-2019.pdf>
 SUNAT. (24 de Abril de 2019). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Obtenido de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria: www.sunat.gob.pe > salaprensa > abril > NotaPrensaN0342019
 SUNAT. (22 de Diciembre de 2019). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*. Obtenido de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/rrhh/rrhh_estadisticas_personal.html



Monografías ganadoras del tercer puesto del Concurso de Monografías 2019



Entendiendo la informalidad en el Perú: Estrategias para abordarla.

Manuel Eduardo Céspedes Nole

INTRODUCCIÓN

En el Perú de hoy, diversas entidades académicas, periodistas y grupos políticos sindicán a la informalidad como una agenda pendiente por resolver en el país. Y es que, desde cualquier punto de vista, la informalidad representa ese componente tóxico que le ha hecho mucho daño a nuestra economía. Sin embargo, al mismo tiempo, la informalidad representa en el corto plazo un medio de subsistencia para muchos compatriotas que tienen que financiar el presupuesto familiar.

Es por ello, que este documento intenta desarrollar una mejor comprensión de la economía informal en el Perú, para que a partir de ese diagnóstico se pueda sugerir algunas estrategias de acción, con la única intención encontrar efectividad en su lucha.

Así mismo, la lectura de este documento intenta también, generar por gravedad algunas preguntas de investigación, para que sean el punto de partida de futuras líneas de investigación y generación de conocimiento.

Para entender lo anterior, se ha estructurado la investigación por capítulos que obedecen a una línea de investigación trazada. Así, el Capítulo II introduce la noción de los incentivos, y como estos conllevan a limitar las decisiones de los consumidores y productores. En esta sección, se plantea las condiciones necesarias para que el sistema tributario tenga la condición de eficiente y eficaz.

El Capítulo III desarrolla las consideraciones básicas de la informalidad, así como las causas que la han originado. Entender ello, permitirá al lector formular relaciones de causalidad entre la informalidad y el crecimiento económico.

Por su parte, el Capítulo IV aborda la relación de la información con el Producto Bruto Interno del Perú, determina la cantidad de empleo que demanda la informalidad en el país, comparando siempre con las estadísticas del sector formal.

En este capítulo se determinan también cuáles son los sectores de mayor informalidad en el país, y cuáles son los que determinan mayor dinamismo a la economía. Un hecho peculiar, ha sido el hallazgo del acceso al crédito que, han tenido los clientes informales en el sector financiero, ya que hablamos de alrededor de dos millones de personas.

En el Capítulo V, se presentan las conclusiones más significativas de esta investigación, y en base ese diagnóstico, es que me he permitido formular -en el Capítulo VI- las estrategias para abordar la informalidad.

Por último, se exponen en el Capítulo VII algunas preguntas de investigación, que pueden resultar como líneas de investigación a futuro.



Abordar la informalidad, significó entender entre otras cosas que ella no es productiva, que se ha penetrado con mayor incidencia en el sector agropecuario y pesca, así como en el de restaurantes y alojamiento, pero que la situación se puede revertir en un mediano plazo.

Por ahora, de la revisión de la literatura, no hay una metodología estándar que sirva para medir la informalidad, por lo que muchos académicos recurren a las diferentes versiones de la Encuesta Nacional de Hogares (ENAH), tampoco hay una limitación precisa al término informalidad, o lo que significaría la economía informal, economía subterránea o sector informal.

Pero en lo que estamos, todos de acuerdo es en el hecho de encontrar estrategias para minimizarla, generando de esa manera un círculo virtuoso, que tendría su punto de partida en la inscripción al RUC, la declaración y pago de impuestos, la ampliación de la base tributaria, el aumento de la recaudación fiscal, y finalmente una mejora en los bienes y servicios públicos que son provistos por el estado.

A continuación, se discutirá en la presente investigación lo que representa la informalidad para nuestro país.

II.- LOS IMPUESTOS Y EL SISTEMA TRIBUTARIO

2.1. Comportamiento de los agentes económicos

Para entender mejor el sistema tributario y concretamente los impuestos, es necesario traer al presente la obra de Gregory Mankiw, denominada "Principios de Economía". En la parte introductoria de este libro, se señalan los diez (10) principios que rigen una economía, indistintamente de su pertenencia geográfica.

En ese sentido, el libro postula como cuarto principio lo siguiente: "las personas responden a incentivos". Así, conceptualizando el postulado se cita como ejemplo una subida al precio de las manzanas. Este acontecimiento, ocasionará que los consumidores de manzanas decidan consumir menos manzanas.

Por su parte y siguiendo con el ejemplo anterior, los productores de manzanas verán en este acontecimiento la oportunidad de producir más manzanas, por lo que contratarán más personas para el cultivo, así como la aplicación de insumos y suministros al proceso productivo.

De esta forma, un precio de manzanas más elevado representa un incentivo a los consumidores a comprar menos manzanas y a los productores a producir más manzanas.

Esta ilustración básica para la economía sirve de mucho a las autoridades competentes, para que, dentro de su modelamiento de políticas, consideren a los incentivos como un criterio que distorsiona los costos o beneficios de un bien o servicio, dado que los agentes económicos constantemente están evaluando ello para su toma de decisiones.



Para entender lo anterior, imaginemos el hipotético caso del impuesto aplicado a la gasolina.

La aplicación de este impuesto motivará a las personas a: usar automóviles más eficientes en términos de consumo de combustible, demandar en mayor cantidad el transporte público, a tratar de vivir más cerca a la zona laboral. Y si este impuesto, aumenta en el tiempo, las personas optarían por hacer uso de automóviles eléctricos.

Entonces, es así que la aplicación de un impuesto a un bien o servicio transable en una economía, en esencia representa la aplicación de un incentivo para los consumidores y para los productores, y como tal deberá considerarse escenarios de acontecimientos hipotéticos.

Por lo que, detrás del diseño, dirección y aplicación de un impuesto existe un estudio en las que se tomarán en cuenta consideraciones a tomar.

2.2. Un sistema tributario óptimo

Resulta interesante estudiar a Yañez (2010), dado que se citan los objetivos básicos que deben cumplir un buen sistema tributario. Estos son: equidad, eficiencia, simplicidad y minimización de los costos de administración.

La equidad representa uno de los requisitos más importantes para un sistema tributario, puesto que significa que cada contribuyente debe pagar lo que le corresponda.

Por su parte, la eficiencia aboca a la no interferencia del impuesto en la asignación de los recursos⁸¹. En un mundo imaginario, es ideal que el sistema tributario sea neutral, en ese sentido imaginario los impuestos no distorsionarían las decisiones que toman los consumidores y productores.

Pero en la práctica, los impuestos distorsionan precios y con ello las decisiones de los agentes económicos, por lo que todo apunta a que, al referirnos en términos de eficiencia, se hable de la minimización de las consecuencias que producen los impuestos; esto es comúnmente llamado la "minimización de la pérdida de eficiencia social".

Otro objetivo básico que debe cumplir un sistema tributario es la simplicidad, y esta es comprendida como la forma fácil en la que los contribuyentes entiendan el impuesto a pagar, ello implica mantener formularios fáciles de llenar, normas tributarias entendibles tanto para los administrados como para los funcionarios de la administración tributaria, así como metodologías simples de recolección de datos.

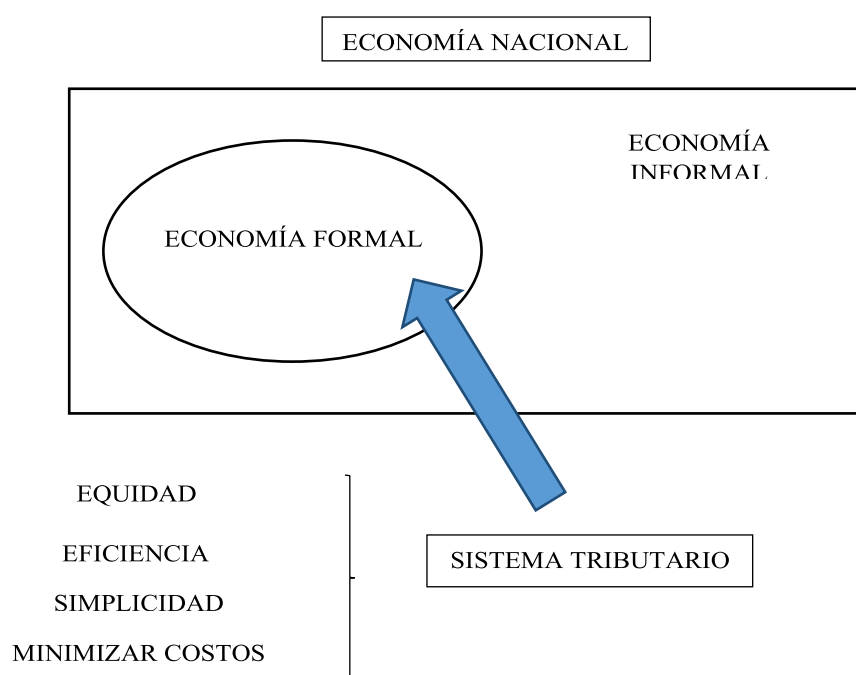
A su vez, es necesario que los costos de administración sean relativamente baratos, es decir que se incurra en un costo óptimo y necesario para recaudar de manera efectiva. Es propicia la oportunidad, para señalar que tal como se señala en Yañez (2010), la administración tributaria incluye actividades de recaudación y

⁸¹ Recordemos que, en economías de libre mercado, es el mercado -quién a través del sistema de precios- el mejor asignador de recursos en una economía.

fiscalización, para ello es necesario tener estructuras orgánicas que se dediquen a los servicios de tributos internos, servicios de aduanas, servicios de tesorería, órganos resolutores y tribunales fiscales y aduaneros.

A manera de resumen, el Gráfico N° 01 representa hasta aquí lo estudiado.

Gráfico N° 01: Economía nacional y sistema tributario



Elaboración propia.

Siguiendo la lectura del Gráfico N° 01; notaremos que la dimensión de la economía formal es controlada por el sistema tributario, sin embargo, no ocurre la misma situación para la economía informal, y esa dimensión presenta serios problemas al país.

Lo que equivale a decir, que existe una penetración del sistema tributario a la economía formal, pero no a la economía informal.

III.- LA INFORMALIDAD

3.1. Consideraciones básicas

El mundo académico, ha aceptado casi por mayoría absoluta la definición citada por De Soto (1989) en Loayza (2008), al referirse al sector informal, el que está constituido por el conjunto de empresas, trabajadores y actividades que operan fuera de los marcos legales y normativos que rigen la actividad económica.

Es decir, la pertenencia al sector informal implica estar al margen de las cargas tributarias y normas legales, y en consecuencia también



implica no contar con la protección y los servicios que el estado puede ofrecer.

Comprendida así la informalidad, esta investigación coincide en lo manifestado en Loayza (2008), al determinar que la informalidad nace por dos circunstancias: la primera ocurre porque los costos de inscribirse al marco legal y normativo son superiores a los beneficios que ello conlleva, y en segundo lugar se debe a que la permanencia dentro de este marco; es decir el pago de impuestos, el hecho de cumplir con las normas referidas al ámbito laboral es relativamente caro.

Loayza (2008) cita que un ambiente propicio para el desarrollo de la informalidad es la existencia de un pobre nivel educativo, una precaria estructura productiva y las estructuras poblacionales jóvenes. En ese sentido, se infiere que un mayor nivel de educación en la sociedad reduce la informalidad, dado que se incrementa la productividad en el trabajo. Y como se verá más adelante, esta situación se ha presentado en el país.

Con respecto a la estructura productiva, en lugares en la que actividades primarias -como la agricultura - prevalecen en mayor cuantía en comparación a las actividades industriales, la informalidad predominará.

Al hablar de estructura poblacionales jóvenes, no coincide con lo planteado en Loayza (2008), dado que se sostiene que en zonas geográficas en la que existe un elevado peso poblacional joven y población rural contribuye a incrementar la informalidad.

Puesto, que resultaría una relación espuria lo sostenido en Loayza (2008), ya que la relación entre estructuras poblacionales jóvenes y la informalidad no es causa - efecto, lo que ocurre para el caso peruano, es que en la mayor parte de las zonas rurales, las actividades económicas que se desarrollan son de categoría primaria. Prueba de ello, es el continuo proceso de migración poblacional hacia las capitales de departamentos en todo el Perú, básicamente los migrantes buscan en las capitales departamentales mejores condiciones de vida a las que tienen en provincias.

En tanto que Gomez, Gomez y Borráez (2005), señalan ciertas críticas a los estudios realizados en Colombia con respecto a la informalidad, ya que, a apreciación de ellos, se han obviado dos ejes fundamentales: el primero es que ningún autor define a precisión la definición de informalidad, y en segundo lugar, los estadísticas trabajadas son tomadas de las cuentas nacionales o de las encuestas a hogares ejercidas por la autoridad autorizada.

De lo anterior, surge una oportunidad para que muchos investigadores realicen trabajos de investigación que contemplen una definición precisa de informalidad, metodologías de investigación y tratamientos de datos para un espacio geográfico y temporal definido.

Para Calderón (2018), la informalidad representa un freno al crecimiento económico de un país, esta observación es notoria, dado que el sector informal no realiza pago de impuestos, además de no

considerar en el pago a los trabajadores los beneficios sociales. Esta situación, disminuye el poder adquisitivo de los agentes económicos, disminuyendo así sus decisiones macroeconómicas de consumo, inversión o ahorro.

IV. SITUACIÓN DE LA INFORMALIDAD EN EL PERÚ

4.1. Informalidad, PBI y empleo en el Perú

En el estudio denominado "Producción y empleo informal en Perú, cuenta satélite de la economía informal 2007 – 2017" publicado por el INEI en el año 2018, se ha abordado a la economía informal desde dos (02) puntos de vista: el de la producción valorizada por el PBI y el de su participación en el empleo nacional.

Por el lado de la producción en el PBI, el Cuadro N° 01 reporta que, a pesar de haberse incrementado el PBI en casi el doble, el sector informal sigue representando en promedio el 18% de la economía nacional.

Cuadro N° 01: Participación del sector informal en el PBI peruano 2007, 2017 (expresado en miles de millones de soles)

	2007		2017	
	S/.	%	S/.	%
SECTOR FORMAL	S/ 259,271.02	81.10%	S/ 559,248.12	81.40%
SECTOR INFORMAL	S/ 60,421.98	18.90%	S/ 127,788.88	18.60%
PBI	S/ 319,693.00	100.00%	S/ 687,037.00	100.00%

Fuente: Inei

La lectura del Cuadro N° 02, infiere que para el año 2007 el sector informal representaba el 60.80% del total de empleos, en tanto que para el año 2017 este orden porcentual se ha reducido ligeramente hasta registrar el 52.40%.

Cuadro N° 02: Participación del sector informal en el PBI peruano 2007, 2017 (expresado en miles de empleos)

	2007		2017	
	UNIDAD	%	UNIDAD	%
SECTOR FORMAL	6,009.36	39.20%	8,046.30	47.60%
SECTOR INFORMAL	9,320.64	60.80%	8,857.70	52.40%
EMPLEO	15,330.00	100.00%	16,904.00	100.00%

Fuente: Inei

En ese sentido, interpretando el Cuadro N° 01 y Cuadro N° 02, notamos que el sector informal produce alrededor del 18% de la producción nacional, sin embargo, demanda en promedio de alrededor 56.60% del empleo de la economía. Eso significa entonces,

que el sector informal presenta una baja productividad, hecho que no ocurre con el sector formal.⁸²

Una revisión a detalle permitirá comprender la manera en la que la economía informal ha penetrado cada una de las actividades económicas que se desarrollan en el Perú.

Cuadro N° 03: Participación del sector economía peruana 2007 (expresado en miles de millones de soles)

ACTIVIDAD ECONÓMICA	S/.			%	
	TOTAL	S. FORMAL	S. INFORMAL	S. FORMAL	S. INFORMAL
MANUFACTURA	S/ 170.00	S/ 154.70	S/ 15.30	91.00%	9.00%
OTROS SERVICIOS	S/ 135.00	S/ 128.25	S/ 6.75	95.00%	5.00%
MINERÍA	S/ 67.00	S/ 65.66	S/ 1.34	98.00%	2.00%
TRANSPORTES Y COMUNICACIONES	S/ 54.00	S/ 35.64	S/ 18.36	66.00%	34.00%
COMERCIO	S/ 50.00	S/ 37.50	S/ 12.50	75.00%	25.00%
CONSTRUCCIÓN	S/ 36.00	S/ 25.92	S/ 10.08	72.00%	28.00%
AGROPECUARIO Y PESCA	S/ 31.00	S/ 4.96	S/ 26.04	16.00%	84.00%
RESTAURANTE Y ALOJAMIENTO	S/ 21.00	S/ 11.13	S/ 9.87	53.00%	47.00%
TOTAL ECONOMÍA	S/ 564.00	S/ 462.48	S/ 101.52	82.00%	18.00%

Fuente: Inei

Para entender lo anterior, el Cuadro N° 03, considera la clasificación de la producción en sectores formales e informales. De ello, podemos determinar que los sectores mencionados en el párrafo anterior presentan un componente de informalidad del orden del 9% para el sector manufactura y 5% para otros servicios.

No obstante, los resultados más preocupantes se focalizan en los sectores: agropecuarios y pesca, así como en restaurantes y alojamientos. Y ello a que, presentan una producción emitida en el sector informal del orden del 84% y 47%.

Siguiendo a Hernández y de la Roca (2006), las actividades informales reducen la base impositiva, al ser estas actividades desapercibidas en las cuentas nacionales, lo que originaría una distorsión en las estadísticas oficiales.

Transcurridos diez (10) años, INEI (2018) presenta la misma metodología de medición para los sectores económicos, para entender ello, el Cuadro N° 02 resume los resultados de la producción del sector formal e informal según la actividad económica del año 2017.

Cuadro N° 04: Participación del sector economía peruana 2017 (expresado en miles de millones de soles)

ACTIVIDAD ECONÓMICA	S/.			%	
	TOTAL	S. FORMAL	S. INFORMAL	S. FORMAL	S. INFORMAL
OTROS SERVICIOS	S/ 338.00	S/ 324.48	S/ 13.52	96.00%	4.00%
MANUFACTURA	S/ 262.00	S/ 241.04	S/ 20.96	92.00%	8.00%
TRANSPORTES Y COMUNICACIONES	S/ 131.00	S/ 86.46	S/ 44.54	66.00%	34.00%

⁸² Es importante señalar este hallazgo, puesto que es el punto de partida en la comprensión y diseño de políticas económicas y laborales.



COMERCIO	S/ 113.00	S/ 91.53	S/ 21.47	81.00%	19.00%
MINERÍA	S/ 104.00	S/ 101.92	S/ 2.08	98.00%	2.00%
CONSTRUCCIÓN	S/ 88.00	S/ 65.12	S/ 22.88	74.00%	26.00%
AGROPECUARIO Y PESCA	S/ 64.00	S/ 8.96	S/ 55.04	14.00%	86.00%
RESTAURANTE Y ALOJAMIENTO	S/ 58.00	S/ 33.06	S/ 24.94	57.00%	43.00%
TOTAL ECONOMÍA	S/ 1,158.00	S/ 949.56	S/ 208.44	82.00%	18.00%

Fuente: Inei

A diferencia del año 2007, se observa que la dimensión de la economía peruana creció en 105.32% comparando el año final con respecto al inicial, en tanto ahora el sector de mayor crecimiento es el de otros servicios seguido del sector manufactura y transportes y comunicaciones, con una producción valorizada en trescientos treinta y ocho mil millones, doscientos sesenta y dos mil millones y ciento treinta y un mil millones respectivamente.

Los dos primeros sectores mencionados, mantienen aún en similar orden porcentual el componente de informalidad, y en igual circunstancias se encuentran los sectores agropecuario y pesca así como restaurantes y alojamiento, con la ligera diferencia que el porcentaje de informalidad es del orden del 86% y 43% respectivamente.

Eso significa entonces, que en el transcurso de diez (10) años, la fotografía de la informalidad se mantiene en similitud dimensión, y en líneas generales se puede inferir que los esfuerzos realizados por las autoridades competentes no han obtenido el resultado de eficacia necesaria.

Surge entonces la siguiente interrogante: ¿Cuál es el tamaño de la informalidad en el país?

Al respecto, en INEI (2018) ha desarrollado el concepto de unidad de producción, que son las empresas o establecimientos dedicados a la generación de bienes y/ o servicios dentro de la frontera de producción.

Para dar respuesta a la interrogante planteada, el Cuadro N° 05 presenta a detalle la cantidad de unidades de producción bajo el criterio de formalidad. A continuación, se observa:

Cuadro N° 05: Perú, unidades productivas de los hogares según sector formal e informal (2007-2017) (miles de unidades productivas)

AÑO	TOTAL	SECTOR FORMAL		SECTOR INFORMAL	
		SUB TOTAL	%	SUB TOTAL	%
2007	7,130.00	644.00	9.03%	6,486.00	90.97%
2008	7,346.00	689.00	9.38%	6,657.00	90.62%
2009	7,563.00	802.00	10.60%	6,761.00	89.40%
2010	7,922.00	803.00	10.14%	7,119.00	89.86%
2011	7,826.00	869.00	11.10%	6,957.00	88.90%
2012	7,831.00	863.00	11.02%	6,968.00	88.98%
2013	7,653.00	897.00	11.72%	6,756.00	88.28%
2014	7,700.00	937.00	12.17%	6,763.00	87.83%
2015	7,570.00	903.00	11.93%	6,666.00	88.06%

2016	8,017.00	1,139.00	14.21%	6,878.00	85.79%
2017	8,245.00	1,097.00	13.31%	7,148.00	86.69%

Fuente: Inei

Según los resultados publicado en INEI (2018), lo expuesto en el Cuadro N°05 es preocupante, ya que por ejemplo para el año 2014, 2015, 2016 y 2017, el número de unidades productivas del sector informal se ha mantenido en orden porcentual constante, es decir en 87.83%, 88.06%, 85.79% y 86.69% respectivamente.

4.2. La economía informal y el acceso al sistema financiero

Interpretando a Lahura (2016) en su estudio para el caso peruano año 2014, se tiene una mejor comprensión de como el sistema financiero a abierto sus puertas -al menos en el año de estudio- a la economía informal.

En ese sentido, el autor además de estimar que la evasión tributaria de los clientes informales del sistema financiero peruano ha sido alrededor del 0.7% del PBI del 2014, expone de manera clara dos indicadores que permiten a un mejor entendimiento.

El primero, es el número de clientes informales por tipo de entidad financiera, mientras que el segundo es el saldo de crédito de los clientes informales que mantienen con el sistema financiero.

Cuadro N° 06: Clientes formales e informales en el sistema financiero por entidad financiera (a diciembre 2014)

	INFORMALES		FORMALES		TOTAL	TASA INFORMAL
	Número	Porcent.	Número	Porcent.		
Caja Rural	38,716.00	2.10%	68,890.00	0.89%	107,606.00	35.98%
Edpyme	106,512.00	5.79%	222,750.00	2.88%	329,262.00	32.35%
Empresa Afianzadora y de Garantía	3,080.00	0.17%	7,330.00	0.09%	10,410.00	29.59%
Financiera	846,315.00	45.98%	2,416,938.00	31.23%	3,263,253.00	25.93%
Caja Municipal	356,889.00	19.39%	1,117,903.00	14.44%	1,474,792.00	24.20%
Empresa en Liquidación	16,632.00	0.90%	62,171.00	0.80%	78,803.00	21.11%
Venta de cartera	60,986.00	3.31%	352,283.00	4.55%	413,269.00	14.76%
Banco	873,411.00	47.45%	7,812,723.00	100.94%	8,686,134.00	10.06%
Empresa de Arrendamiento Financiero		0.00%	862.00	0.01%	862.00	0.00%
Empresa Administradora Hipotecaria	6.00	0.00%	2,424.00	0.03%	2,430.00	0.25%
Cooperativa de Ahorro y Crédito	3.00	0.00%	1,020.00	0.01%	1,023.00	0.29%
Empresa de Factoring		0.00%	94.00	0.00%	94.00	0.00%
Derrama		0.00%	8.00	0.00%	8.00	0.00%
Total	1,840,554.00	100.00%	7,740,348.00	100.00%	9,580,902.00	19.21%

Fuente: Lahura (2016)

Para entender lo anterior, observemos lo expuesto en el Cuadro N° 06. De ello, se determina que son las cajas rurales, las Edpyme, las financieras y las cajas municipales quienes presentan una mayor tasa de informalidad representada por el 35.98%, 32.35% 25.93% y 24.20% respectivamente.

Una revisión de los saldos de créditos que mantienen los clientes con el sistema financiero peruano a diciembre del 2014, nos permitirá analizar el nivel de endeudamiento a diciembre del 2014 de los clientes (sean formales o informales).

Cuadro N° 07: Saldos de crédito (en mlls de s/) de clientes formales e informales por entidad financiera (a diciembre 2014)

	INFORMALES		FORMALES		TOTAL	TASA INFORMAL
	Saldos	Porcent.	Saldos	Porcent.		
Caja Rural	145.90	1.77%	428.10	0.19%	574.00	25.42%
Edpyme	326.10	3.95%	1,147.70	0.51%	1,473.80	22.13%
Financiera	2,692.40	32.57%	10,386.60	4.64%	13,079.00	20.59%
Empresa Afianzadora y de Garantía	2.20	0.03%	10.70	0.00%	12.90	17.05%
Caja Municipal	1,906.00	23.06%	12,230.70	5.46%	14,136.70	13.48%
Empresa en liquidación	95.50	1.16%	1,058.40	0.47%	1,153.90	8.28%
Venta de cartera	320.80	3.88%	5,671.20	2.53%	5,992.00	5.35%
Banco	2,775.60	33.58%	191,954.90	85.75%	194,730.50	1.43%
Empresa Administradora Hipotecaria	0.80	0.01%	455.90	0.20%	456.70	0.18%
Cooperativa de Ahorro y Crédito	0.01	0.00%	9.90	0.00%	9.91	0.10%
Empresa de Arrendamiento Financiero		0.00%	456.30	0.20%	456.30	0.00%
Derrama		0.00%	44.00	0.02%	44.00	0.00%
Empresa de Factoring		0.00%	12.40	0.01%	12.40	0.00%
Total	8,265.30	100.00%	223,866.50	100.00%	232,131.80	3.56%

Fuente: Lahura (2016)

El análisis vertical de los clientes informales nos permite determinar del Cuadro N° 07, que son los bancos (33.58%) y financieras (32.57%) quienes tienen un mayor saldo de crédito para este tipo de clientes, mientras que, para los clientes formales, siguen siendo los bancos (85.75%) y cajas municipales (5.46%) quienes significativamente presentan un mayor saldo de crédito.

Ya en el cálculo de la tasa de informalidad por saldo de crédito, el Cuadro N° 07 permite determinar que las cajas rurales, Edpyme y las financieras quienes presentan un mayor nivel de saldo de crédito con



respecto a los clientes informales, en el orden del 25.42%, 22.13% y 20.59% respectivamente.

También es importante destacar por ejemplo que, en la sumatoria total, los clientes formales tienen un saldo de crédito ascendiente a doscientos veintitrés millones ochocientos sesenta y seis con 50/100 soles (S/223,866.50) que resulta ser mayor los ocho millones doscientos sesenta y cinco mil 30/100 soles (S/8 265,000.30). Así, este resultado permite como conclusión que son los clientes formales quienes mantienen mayor deuda con el sistema financiero que los clientes informales, algunas las razones pueden explicar ello, por ejemplo sería importante determinar qué sector tiene mayor acceso al crédito, o que sector presenta una mayor tasa de morosidad. Hasta aquí, lo cierto es que, el sector formal mantiene una mayor deuda que el sector informal a diciembre del año 2014.

Así, caracterizando a la economía informal se puede emitir los primeros alcances en el periodo 2007 al 2017. Con respecto a su participación en el PBI nacional, aún siguen manteniendo su representación alrededor del 18% en la economía nacional, concentra alrededor del 50% y 60% del empleo total.

El resultado de estructura nos permite inferir que el empleo informal es poco productivo, ya que alrededor del 50% produce tan solo el 18% del PBI del Perú. He aquí una razón importante para fomentar los criterios de formalidad y especialización laboral.

Por su parte, el sector de agropecuario y pesca así como el de restaurantes y alojamiento son los que presentan un alto grado de informalidad, alrededor del 80% y 40% respectivamente medidos a través del valor del PBI.

Las unidades productivas presentan también una aguda sintomatología de informalidad, dado que son el alrededor del 10% a 13% las unidades productivas formales, este panorama constituye un problema a atender.

El sistema financiero, por su parte, se ha encargado de atender al sistema informal, según el estudio de Lahura (2016), son: las cajas rurales, Edpyme, las financieras y las cajas municipales las concentran a mayor cantidad de clientes informales, lo que representa un orden del 35.98%, 32.35%, 35.93% y 24.20% respectivamente.

Más adelante, se abordará el diseño de estrategias con la intención de mitigar la economía informal que aqueja desde hace ya un buen tiempo al país.

CONCLUSIONES

En cualquier economía, los individuos responden a incentivos. Por lo que, la aplicación de impuestos altera el comportamiento de los consumidores y productores. Así mismo, la generación de incentivos para el pago de impuestos, encontrará respuesta en los consumidores finales, ya que el 32% de personas desea recibir un beneficio económico por el pago de sus impuestos.



Un sistema tributario debe tener objetivos básicos como: equidad, eficiencia, simplicidad y minimización de costos para la recaudación efectiva, estas condiciones son necesarias para que este sea eficiente y eficaz a sus fines.

Al año 2017, la informalidad en el país representó el 18% del PBI y ocupó el 52.40% del empleo total. Lo que lleva a inferir, que la informalidad presente bajos niveles de productividad al país. Esta es una buena razón para desplegar esfuerzos en erradicar la informalidad en el país.

Los sectores económicos con alta informalidad en el país son: agropecuario y pesca así como restaurantes y alojamiento. La estrategia de devolución de impuestos hasta el 15% del monto pagado aún no ha registrado resultados, pero es un acierto aplicar este incentivo al sector restaurantes y alojamiento.

Un millón ochocientos cuarenta mil quinientos cincuenta y cuatro (1'840,554) clientes informales del sector financiero, accedieron a créditos financieros, lo que conlleva a determinar hay un espacio regulatorio que aplicar para mitigar esta informalidad.

Al margen de las acciones de control que ejerce la administración tributaria, es necesario la generación de estímulos directos, que otorguen beneficios a los consumidores finales para exigir su comprobante de pago. En términos generales, esta sería la estrategia matriz más conveniente para aplicar a futuros planes.

V. ESTRATEGIAS PARA ABORDAR LA INFORMALIDAD EN EL PAÍS

En la presente investigación se ha abordado -a través de la revisión de diversos estudios de otros investigadores- la tipología de la informalidad en el país.

Como punto de partida, es preciso mencionar que la economía informal representa el 18% del PBI nacional, y que al año 2017 empleo el 52.40% del total de los empleos en el Perú.

Así conceptualizando el problema, se entenderá a la informalidad con condiciones de productividad baja, hecho que no ocurre con la economía formal.

Ahora bien, el diseño de estrategias debe estar orientado a introducir a la economía formal las actividades económicas subterráneas o informales, y para ello resulta importante mencionar que son los sectores: agropecuario y pesca así como el sector restaurantes y alojamiento los que presentan mayor componente de informalidad, en el orden del 86% y 43% al año 2017.

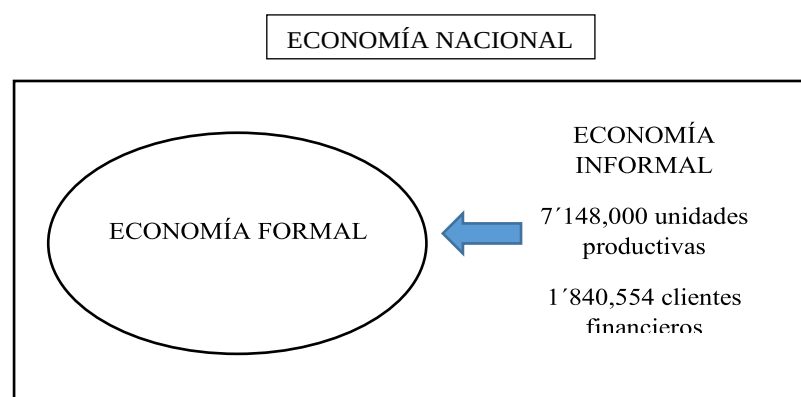
Es importante mencionar lo expuesto en el Cuadro N° 04, que no son -por suerte- los sectores de agropecuario y pesca, así como el sector restaurantes y alojamiento los sectores que otorgan mayor dinamismo a la economía nacional, siendo estos los sectores de: otros servicios y manufactura. Y se mencionó el término "por suerte" ya que, según las estadísticas oficiales, existe un bajo componente de informalidad que se ubica en el orden del 4% 8% respectivamente al 2017.

Bajo estas precisiones, entonces la meta a determinar es la introducción a la economía formal de los siete millones ciento cuarenta y ocho mil

unidades productivas (7'148,000.00) que el INEI ha estimado, su encuentran en el umbral de la informalidad.

En paralelo, también es importante destacar el número de clientes informales que han accedido al sistema financiero a diciembre del 2014, ellos se suman alrededor de un millón ochocientos cuarenta mil quinientos cincuenta y cuatro (1'840,554.00) personas.

Gráfico N° 02: Introducción de agentes informales a la economía formal



Elaboración propia

Entonces, según el Gráfico N° 02, el modelamiento del plan o estrategia debe apuntar a la inserción de los agentes informales a la economía formal.

5.1.- ESTRATEGIA 01: SECTOR AGROPECUARIO Y PESCA

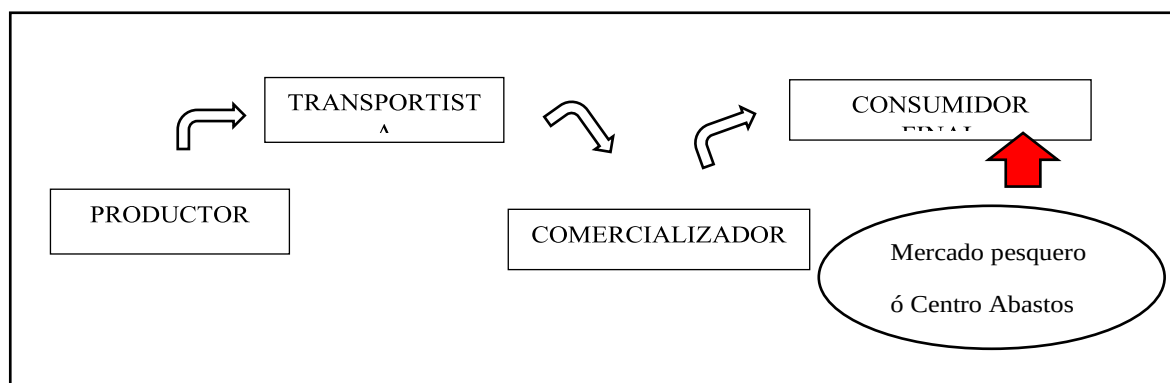
Corresponde delimitar, que, dentro de estos sectores, de un tiempo acá, el Perú ha venido experimentado un boom de exportaciones no tradicionales por productos pesqueros y agrícolas, y corresponde también señalar que son las empresas dedicadas a este rubro las que contemplan a la formalidad como un aliado en el control, el orden, eficiencia y eficacia de sus procesos productivos.

Nos referimos entonces, al sector agropecuario y pesca que se desarrolla en la economía local, aquella que transa sus productos en los respectivos mercados de abasto, y tiene como principal cliente al consumidor final.

Por un tema de usos y costumbres, el consumidor final no está familiarizado a exigir su comprobante de pago por la compra de productos hidrobiológicos, a ello vale pena considerar que hay forma de dimensionar a través de estadísticas oficiales cantidad de estos consumidores. Sin embargo, si es posible por su parte, controlar a los vendedores de productos hidrobiológicos, en los distintos niveles de la cadena de comercialización.

Eso significa, entender las formas de comercialización de estos productos, por lo que el Gráfico N°03 sistematiza estos procesos:

Gráfico N° 03: Sistema de comercialización del sector agropecuario y pesca



Elaboración propia

Como primera línea de acción, todas las Áreas de Auditoría de SUNAT, cuentan con el Programa Control Móvil. Como es sabido, este programa contempla su intervención en punto fijo (a través de garita) o control urbano. Si embargo, poco o nada se centró la participación del Programa de Control Móvil hacia las periferias de los principales mercados pesqueros o centros de abasto.

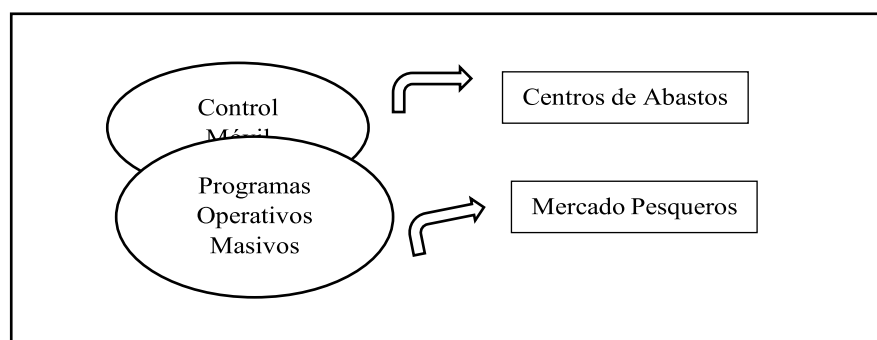
Y la intención de intervenir a las periferias de los mercados pesqueros y/o centros de abasto, radica en que logísticamente es factible determinar: la hora de entrada de las unidades móviles que trasladan los productos hidrobiológicos y/o agropecuarios, así como las principales vías de acceso.

Situación que no sería logísticamente factible si se trasladase el control hacia el punto de partida de los productos hidrobiológicos o agropecuario.

La tipificación de las infracciones corresponde al artículo 174° numerales 4), 5), 8) y 9) del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF; en tanto que las formas de actuación y procedimientos se contemplan en el Circular N° 20-2008/TI.

En paralelo, y de la mano con los Programas de Operativos Masivos, se intentará realizar campañas de formalización a todos los comercializadores que operen en los centros de abastos o mercados pesqueros. Es preciso mencionar, que estas acciones tienen que estar previamente consensuadas con las juntas directivas o organismos similares existentes en las zonas de intervención. Así mismo, estos controles deben realizarse con periodicidad frecuente. Gráficamente los controles a ejercer se contemplan así:

Gráfico N° 04: Estrategia de intervención a mercados pesqueros y centros de abastos



Elaboración propia

Adicionalmente a ello, la atención del Área de Servicios al contribuyente resultará de vital importancia, para que todos aquellos agentes informales tengan a disposición las facilidades de realizar trámites como inscripción al RUC, modificación de datos y demás afines.

5.2 ESTRATEGIA 02: SECTOR RESTAURANTES Y ALOJAMIENTO

Al año 2017, tal como se expone en el Cuadro N° 04, la informalidad en este sector ha sido medida en el orden del 43%. Por lo que, considero que ha sido un acierto lo planteado por la administración tributaria, en el sentido de posibilidad de deducir gastos efectuados en hoteles y restaurantes, a partir del 01 de enero del 2019.

Esta deducción contempla el 15% del gasto pagado; siendo su tope el ascendiente a tres (03) UIT.

No existen, al momento, resultados de esta modificatoria legal, sin embargo, considero que la intención trazada tendrá buen puerto.

Y esta estrategia elaborada por SUNAT, coincide con lo propuesto en Huacho (2019), la llamada "Cuenta Retributiva Personal -CRP", en la que se plantea que a través de una cuenta personal habilitada al consumidor final se registren los comprobantes de pago electrónicos, siendo un monto a favor del consumidor final para pagos de tributación o libre disposición, según las formas y plazos de cobro que establezca la administración tributaria.

Esta estrategia planteada en Huacho (2019), nos permite visualizarla hacia otros horizontes y sectores, de manera tal que sería el consumidor final el que tenga incentivos⁸³ monetarios por la cual exigir su comprobante de pago.

Así, este resultado es alentador, y está fundamentado en la encuesta realizada a trabajadores independientes de Puno en el año 2014, ya

⁸³ Se abordado en esta investigación la forma como un incentivo define el comportamiento de consumidores y productores.



que en Huacho (2014) se formuló la siguiente pregunta: *“¿qué le gustaría a usted que el estado hiciera o brinde como incentivo para el pago de sus tributos?”*.

El treinta y dos por ciento (32%) de los encuestados manifestó esperar un beneficio económico directo, lo que conlleva a validar los principios rectores de la economía postulados en Mankiw (2012), *“las personas responden a incentivos”*.

5.3.- ESTRATEGIA 03: SECTOR FINANCIERO

Lahura (2016) señala que al año 2014, un millón ochocientos cuarenta mil quinientos cincuenta y cuatro (1'840.554.00) clientes informales accedieron a un crédito financiero, entonces surge por gravedad la preocupación de que el sistema informal tiene acceso al sistema financiero.

Al margen de las normativas vigentes que pueden ser modificadas, resultaría interesante por ejemplo conocer a detalle a aquellos clientes informales que han accedido a un crédito financiero, de esta forma se podrá realizar la trazabilidad del cliente informal con la pertenencia de activos, mercaderías o establecimientos comerciales.

Es propicia la oportunidad, para recurrir de nuevo al Programa de Operativos Masivos, ya que son los fedatarios fiscalizadores los que cuentan con la presunción de veracidad desarrollada en sus labores de fiscalización.

En ese sentido, urge entonces el diseño de un operativo particular para determinar a estos clientes informales del sector financiero, e inducirlos a su respectiva inscripción al RUC.

La evidencia empírica denota que muchas veces, existen limitantes para la fiscalización, como, por ejemplo: el domicilio Reniec que consiga el cliente financiero informal es desactualizado, no se conoce el motivo por la solicitud del crédito financiero, no se conoce el número de teléfono vigente.

Estas limitaciones, representan un reto, para que a través de coordinaciones interinstitucionales se procese y estructure una data detallada que permitirá obtener ventajas en el proceso de ubicabilidad e inscripción a los clientes informales del sistema financiero.

VI. FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Según la información disponible en el portal de SUNAT, en el año 2019, el régimen NRUS representa un ingreso del 0.14% del total de los ingresos tributarios. Su valorización en soles asciende a ciento treinta y cuatro millones quinientos mil con 00/100 soles (S/ 134'500,000.00).

En un hipotético escenario, en la que el sector informal se inserte a la economía formal, surgen por gravedad las siguientes interrogantes: *“¿a qué régimen tributario migrarán los agentes informales al momento de su detección y su formalización?”, “¿cuál será el impacto en la recaudación tributaria de la inserción de estos agentes informales?”, “¿cuál es el nivel socio económico y cultural de estos agentes informales?”, “¿qué sistema o*



modalidad informática es la más amigable para estos agentes informales declaren y paguen sus impuestos?"

Como se discutió líneas arriba, la intención es sumar esfuerzo para ampliar la base tributaria, hipotéticamente el primer resultado de esta transformación sería una presencia más significativa del régimen nuevo rus, ya que rompería los parámetros del orden del 0.10% que en promedio le significa a los ingresos tributarios totales.

Es por ello que, se han planteado las preguntas de investigaciones, para que sean tratadas metodológicamente por otros investigadores, y de esa forma u otra mitigar los daños que la informalidad le hace a una economía como la nuestra.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Gomez N., Gomez Y., Borráez A. (2005) *Apuntes sobre la economía informal: Caso Medellín*. Medellín, Colombia. Universidad de Medellín.
- Hernandez M., De la Roca J. (2006) *Evasión tributaria e informalidad en el Perú*. Lima, Perú. Grupo de Análisis para el desarrollo.
- Huacho Y. (2014) *Cultura tributaria a trabajadores independientes de la OZ Juliaca (tesis para optar el grado de magister)*. Juliaca, Perú. Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco
- Huacho Y. (2019) *Enfoque retributivo para incrementar la recaudación*. Lima, Perú. Instituto Aduanero Tributario, SUNAT
- INEI (2008) *Producción y empleo informal en Perú, cuenta satélite de la economía informal 2007 – 2017*. Lima, Perú. Instituto Nacional de Estadísticas e Informática
- Lahura E. (2016) *Sistema financiero, informalidad y evasión tributaria en el Perú*. Lima, Perú. Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del Perú
- Loayza, N. (2008) *Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú*. Lima, Perú. Estudios Económicos del Banco Central de Reserva del Perú
- Mankiw, G. (2012) *Principios de Economía*. México D.F., México, Cengage Learning Editores
- Yañez, J. (2010) *Tributación: Equidad y/o Eficiencia*. Santiago de Chile, Chile. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile



¿Y si perdemos el rastro? La SUNAT frente a la corrupción

Ana Isabel Olivera Guzmán

INTRODUCCIÓN

Estudios e investigaciones realizados en Perú y América Latina han demostrado que la corrupción puede perjudicar en gran medida e irreparablemente a las finanzas públicas de los estados debido a que debilita la confianza en el accionar de las instituciones públicas y merma sobre su capacidad de promover el crecimiento sostenible e inclusivo, perjudicando a la disposición voluntaria de los ciudadanos a pagar impuestos y dejando con las manos atadas a la Administración Tributaria que ante esta problemática presenta diversas limitaciones en sus funciones y facultades, puesto que no cuenta con potestades para la detección y sanción de la corrupción.

Se realiza la presente investigación a razón de que es prioritario conocer las magnitudes del costo de la corrupción para la ciudadanía y para que instituciones como la SUNAT puedan incorporar en su caja de herramientas elementos importantes para la detección temprana de esta.

En cuanto a su estructura, la investigación se desglosa en un capítulo único y cinco subdivisiones, con los rótulos de: Corrupción (1.), Presencia de la Corrupción (2.), El costo de la corrupción: Incidencia Económica y Tributaria (3.), La Administración Tributaria frente a la corrupción (4.), y Beneficios de eliminar la corrupción (5.). El trabajo incluye, además, conclusiones, bibliografía y Anexo Propuesta.

La investigación emplea una metodología exploratoria y explicativa; en donde se desarrollan conceptos y estadísticas sobre la Corrupción y el rol de la Administración Tributaria.

La principal limitación que se ha presentado en la elaboración de la presente investigación fue la reducida cantidad de investigaciones y/o literatura que vinculen impuestos con corrupción.

Finalmente, con esta investigación se ha demostrado que cuando funciona limpiamente el sistema de tributación los países prosperan. Al haber menos corrupción, hay más disposición de los ciudadanos a pagar impuestos.

CAPÍTULO ÚNICO

1. Corrupción

1.1. Definición

La Real Academia Española define a la corrupción como: "acción y efecto de corromper o corromperse", y en una acepción más específica, como: "(...) práctica consistente en la utilización de las funciones y medios de aquellas en provecho económico o de otra índole de sus gestores".

Del mismo modo, la organización no gubernamental Transparencia Internacional (2009)⁸⁴ en su publicación *Guía de lenguaje claro sobre lucha contra la corrupción*⁸⁵ define a la corrupción como el abuso del poder para beneficio propio que finalmente perjudica a todos y que depende de la integridad de las personas en una posición de autoridad.

1.2. Causas

Guillén (2016), distingue cinco causas que generan o contribuyen a perpetuar la corrupción, entre ellos: (i) Las sociedades ven la corrupción como parte de su cultura, (ii) Impunidad o falta de legislación anticorrupción adecuada, (iii) Desigualdad, (iv) Mal funcionamiento de las instituciones públicas, y (v) Falta de valores éticos.

Por su parte, en el artículo *Corrupción y Desarrollo* publicado mensualmente por el Journal *Finanzas y Desarrollo* del FMI, los investigadores W. Gray & Kaufmann (1998, pág. 7), mencionan que la corrupción tiene como causas principales: (i) el interés de los sujetos por querer obtener más ingresos, (ii) el poder discrecional de muchos funcionarios públicos, (iii) las normas y reglamentaciones mal definidas, (iv) deficiencias en el desarrollo de las leyes y principios de la ética en el gobierno, (v) carencias y deficiencias en las instituciones de vigilancia; y algunos otros factores peculiares como el tamaño de la población y la riqueza en recursos naturales.

Todos estos factores, hacen que la corrupción prevalezca en la sociedad, como una enfermedad que asecha a las instituciones y que las corroe desde sus cimientos.

1.3. Tipos

⁸⁴ Transparencia Internacional (TI) es una organización no gubernamental que promueve medidas contra crímenes corporativos y corrupción política en el ámbito internacional. Se fundó en 1993. Publica anualmente el Índice de Percepción de Corrupción, una lista corporativa de corrupción a nivel mundial.

⁸⁵ Transparencia Internacional, ha elaborado una publicación llamada *Guía de lenguaje claro sobre lucha contra la corrupción*, con el propósito de esclarecer el significado de los términos empleados con mayor frecuencia por el movimiento contra la corrupción, así como de aquellos términos relacionados con cuestiones nuevas y emergentes. En la pág. 14 de dicha guía instituye una definición a la corrupción. Recuperado de Transparencia Internacional Web site: <https://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2014/10/Gu%C3%ADa-de-lenguaje-claro-sobre-lucha-contra-la-corrupci%C3%B3n.pdf>



Sin duda la corrupción se presenta de una u otra manera, autores como Kaiser (2016), Soriano (2011) y entre otros, coinciden en que la corrupción se presenta en las siguientes formas:

- Soborno⁸⁶,
- Peculado o desvío de recursos,
- Tráfico de influencia,
- Abuso de funciones,
- Enriquecimiento oculto,
- Obstrucción de la justicia,
- Colusión⁸⁷,
- Uso ilegal de información confidencial,
- Nepotismo,
- Conspiración para cometer actos de corrupción.
- La corrupción no es un crimen sin víctimas. La corrupción nos afecta a todos. (Kaiser, 2016)

2. Presencia de la corrupción

La corrupción puede encontrarse en cualquier área en la opera el estado, más frecuentemente en áreas en donde se concesionan recursos naturales, licitan proyectos u obras, adquieren bienes y/o servicios, etc.

Mauro, Medas, & Fournier (2019), en su artículo *El costo de la corrupción*, afirman que los países ricos en recursos naturales son más corruptos porque lidian con instituciones más débiles y una rendición de cuentas deficiente en cuanto al uso de su riqueza natural. Ello se debe a que, las adquisiciones relacionadas con la inversión pública son en particular susceptibles a la corrupción, debido a que los grandes proyectos a menudo poseen características únicas que dificultan la comparación de costos y permiten ocultar sobornos e inflar costos. En consecuencia, se deduce que la corrupción está asociada a proyectos complejos y costosos, y más principalmente en el sector construcción.

Por otro lado, en el artículo *Sacar a la luz: Con el dinero fuera de las sombras mejora la gobernanza* del Journal Finanzas y Desarrollo del FMI, Lipton (2019, pág. 4) asevera que existen áreas en donde se desarrolla la corrupción, y en donde los agentes principales son funcionarios públicos que buscan ganancias ilícitas de sobornos, como producto del arbitraje regulatorio y las utilidades de domicilios fiscales. En el mismo artículo se menciona que existe una "web oscura", un mercado oculto que lo abarca todo desde

⁸⁶ Es uno de los tipos de corrupción que más daña a las instituciones públicas y a los ciudadanos, principalmente porque corroe a los servidores públicos haciendo que reciban un beneficio extra (e ilegal), por hacer o dejar de hacer algo que era su responsabilidad, y, afecta a todos los ciudadanos, pues deben realizar un pago extra por aquellos servicios a los que tienen derecho por realizar el pago de sus impuestos. El soborno rompe el principio democrático básico "la igualdad de derechos".

⁸⁷ Así como el soborno, la colusión también es un mal que daña a los ciudadanos. La colusión no es un simple acuerdo entre dos comerciantes, es una alianza para obtener una *rebanada* mayor de la que realmente cuesta un producto, obra o servicio.



identidades robadas hasta armas y estupefacientes, en donde es más fácil que lidere la corrupción puesto que no hay muchas normas que la regulen.

3. El costo de la corrupción: Incidencia Económica y Tributaria

3.1. Incidencia económica

En los últimos años, se han puesto al descubierto gran cantidad de casos vinculados a la corrupción, dentro de los casos más sonados están el de "Lava Jato"⁸⁸ y "Club de la Construcción", éstos operaban bajo distintas modalidades como sobornos, lavado de dinero, licitaciones fraudulentas, lagunas tributarias, empresas offshore, paraísos fiscales, y otros, en las que están involucrados numerosos políticos, funcionarios públicos e instituciones públicas y privadas.

Estudios e investigaciones realizados en Perú han demostrado que la corrupción puede perjudicar en gran medida e irreparablemente a las finanzas públicas, dado que los gobiernos recaudan menos ingresos tributarios y pagan en exceso por bienes y servicios o proyectos de inversión.

En el 2017, un estudio de la Asociación Peruana de Profesionales en Inversiones demostró que la corrupción le cuesta al Perú, en términos monetarios, entre 3.5% y 5% del Producto Bruto Interno. (APPI, 2017)

En el 2018, el Banco Mundial en un estudio para América Latina demostró que las naciones pierden entre el 4% y 5% de su producto bruto interno (PBI) debido a la corrupción. Basado en estas cifras, Chávez (2019) afirma que, en el 2018, el Perú perdió cerca de 9,000 millones de dólares por corrupción, el cual equivale a construir tres superautopistas desde la frontera con Ecuador hasta la frontera con Chile; o a construir 71 hospitales generales de 126 millones de dólares, con 400 camas y equipados con la más alta tecnología médica para atender a un millón de personas por distrito; o a construir 1,285 escuelas, de 7 millones de dólares, para 1,000 alumnos, equipadas con laboratorios y áreas deportivas de primera línea.

En el 2019, Transparencia Internacional en un estudio basado en la percepción de los ciudadanos, revela que el Perú es el tercer país más corrupto de América Latina.⁸⁹

⁸⁸ Una muestra de lo grave que fue el impacto de la corrupción del sonado caso Lava Jato, según cálculos de la Contraloría General de la República, es un perjuicio económico de US\$ 283 millones al Estado entre 1998 y 2015; y una pérdida de S/ 669'771,487.49 en arbitrajes con las empresas envueltas en el caso Lava Jato, entre 2003 y mediados de 2017. Cuellar, J. M. (13 de marzo de 2019). *Corrupción versus Recaudación: ¿Quién va ganando?*. Obtenido de Pulso Tributario Web site: <https://www.pqs.pe/pulso-tributario/corrupcion-recaudacion-conciencia-tributaria>

⁸⁹ Publicación anual de Transparencia Internacional. (29 de enero de 2019). Índice de Percepción de la Corrupción 2018. El IPC de esta publicación se nutre de 13 encuestas y evaluaciones realizadas por expertos para medir la corrupción en el sector público de 180 países y territorios, a los cuales se les asigna una puntuación de 0 (corrupción elevada) a 100 (transparencia elevada). Los resultados muestran un ranking de los países más corruptos, en el 2018, el ranking lo lideran Venezuela (50%), México (34%), Perú (30%); los resultados pueden consultarse en: www.transparency.org/cpi2018.



En ese sentido, la corrupción no solo roba posibilidades de disponer de recursos para utilizarlos en mejorar infraestructura, salud y educación, sino también, mina la estructura ética y la moral, debilitando la confianza en el accionar de las instituciones públicas y perjudicando a la disposición voluntaria de los ciudadanos a pagar impuestos.

3.2. Incidencia tributaria

La corrupción debilita la confianza en el accionar de las instituciones públicas, no siendo la Administración Tributaria una excepción, origina pérdidas de los ingresos tributarios y atenta contra el crecimiento económico y la calidad de vida de los ciudadanos.

Según estimaciones de la Contraloría de la República, en el Perú, la corrupción genera pérdidas por aproximadamente S/ 10,000 millones al año, monto que según Requena Rios (2016) equivale a la décima parte de lo que en promedio recauda anualmente la SUNAT.⁹⁰

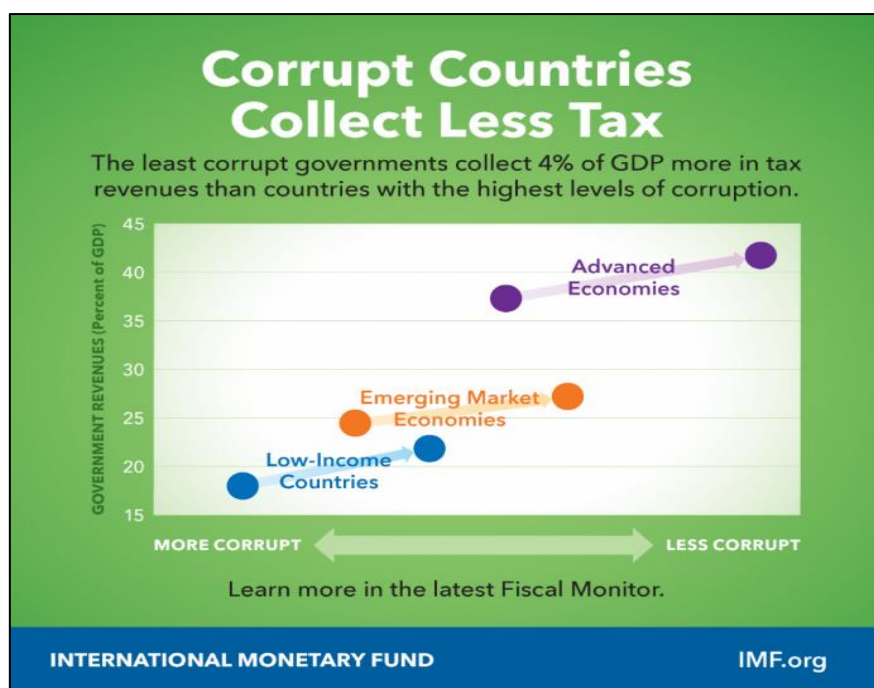
Por otro lado, según estudios del Fondo Monetario Internacional en su publicación anual del *Fiscal Monitor: Curbing Corruption 2019*⁹¹, donde se analiza a más de 180 países, se determina que los países más corruptos recaudan menos impuestos (Figura 5), debido a que la gente paga sobornos para eludirlos, y/o porque los contribuyentes creen que el Estado es corrupto y por ello no pagan⁹².

Figura 5. Los países corruptos recaudan menos impuestos

⁹⁰ Si a esta cifra se le agrega los montos de evasión y elusión tributaria (corrupción sofisticada) se tendría cantidades alarmantes.

⁹¹ Fondo Monetario Internacional. (2019). *Fiscal Monitor: Curbing Corruption*. Abril. Obtenido de FMI Reports Web site: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/03/18/fiscal-monitor-april-2019>

⁹² El estudio muestra también que los gobiernos derrochan el dinero de los contribuyentes cuando lo gastan en sobre costos atribuibles a coimas u ofertas colusorias en la contratación pública.

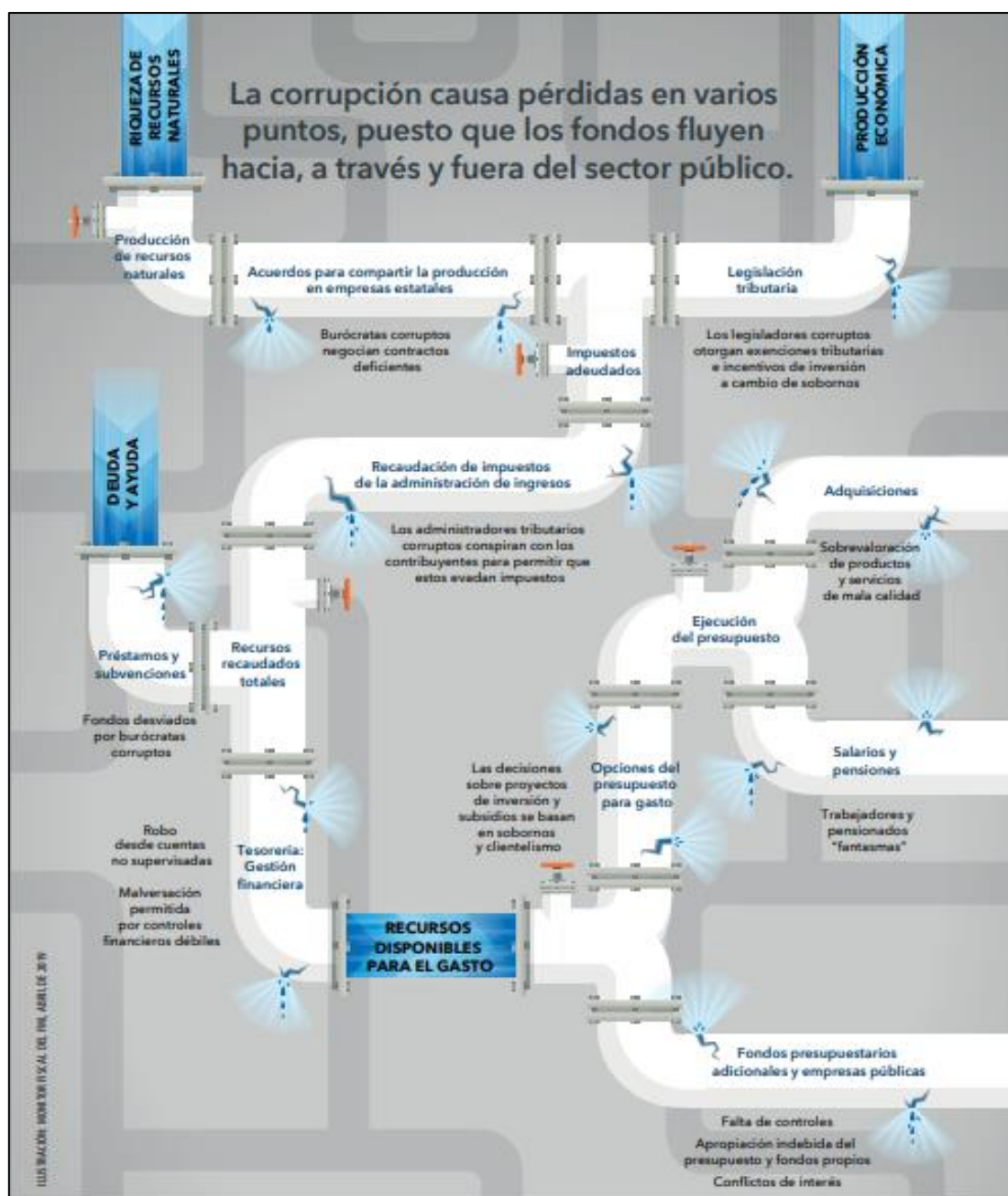


Fuente: FMI

Estudios como el del FMI, demuestran que la incidencia tributaria de la corrupción va más allá de las pérdidas monetarias, la corrupción distorsiona al estado, reduce el potencial de recaudación, merma su capacidad de promover el crecimiento sostenible e inclusivo, resta recursos públicos a inversiones pilares que son capaces de mejorar los resultados económicos y el nivel de vida de los ciudadanos tales como: la educación, la atención médica y la infraestructura eficaz, corrompe a funcionarios públicos, debilita la confianza pública en el Estado y reduce la disposición de los ciudadanos a pagar impuestos.

En forma ilustrativa, Mauro, Medas, & Fournier (2019) elaboraron una infografía (Figura 6) publicada por el FMI en donde se muestra que la corrupción causa pérdidas en varios puntos de conexión, haciendo que los fondos fluyan no solo hacia y a través del sector público, sino también fuera de este.

Figura 6. Pérdidas generadas por la corrupción



Fuente: Monitor Fiscal del FMI

La Figura 2. Ilustra detalladamente como la corrupción mina la estructura ética y la moral de personas con cargos públicos importantes y/o ejes de desarrollo, no siendo la Administración Tributaria una excepción. Los legisladores y los administradores tributarios corruptos fracturan las posibilidades de disponer de recursos para utilizarlos en infraestructura, salud y educación.

4. La Administración Tributaria frente a la Corrupción

4.1. Finalidad de la Administración Tributaria



La Administración Tributaria tiene como finalidad⁹³ primordial administrar los tributos del gobierno nacional y los conceptos tributarios y no tributarios que se le encarguen por Ley o de acuerdo a los convenios interinstitucionales que se celebren, proporcionando los recursos requeridos para la solvencia fiscal y la estabilidad macroeconómica; asegurando la correcta aplicación de la normatividad que regula la materia y combatiendo los delitos tributarios y aduaneros conforme a sus atribuciones establecidas mediante Ley.

Adicionalmente, debe proveer a los administrados los servicios que les faciliten el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aduaneras y brindar servicios a la ciudadanía en general dentro del ámbito de su competencia.

4.2. Manos atadas

4.2.1. Limitaciones al rol de la Administración Tributaria

Las funciones de la Administración Tributaria establecidas en el art. 4 del Reglamento⁹⁴ de Organización y Funciones de la SUNAT no vinculan su accionar con potestades para la detección de la corrupción entre empresas privadas y empresas públicas.

Las facultades otorgadas a la SUNAT, delimitadas⁹⁵ en el código tributario no le dan potestad sobre sanciones a actos de corrupción identificados entre empresas privadas y públicas.

Estas limitaciones dejan con las manos atadas a la Administración Tributaria que frente a esta problemática no cuenta con potestades para la detección y sanción de la corrupción, y como lo hemos visto líneas arriba sus funciones y facultades no son suficientes para hacerle frente a la corrupción. Más aún, la confianza en su accionar y capacidades se debilita, pues la percepción de los ciudadanos sobre el accionar de la Administración tributaria es irreparablemente es mala, y ello se traduce en una indisposición de los ciudadanos a pagar impuestos.

5. Beneficios de eliminar la corrupción

En la publicación mensual de la revista *Finanzas y Desarrollo – F&D* del Fondo Monetario Internacional, los investigadores Mauro, Medas, & Fournier (2019, págs. 26-29), afirman que los gobiernos menos corruptos recaudan un 4% más del PIB en impuestos que aquellos con el mismo nivel de desarrollo económico, pero niveles de corrupción más altos.

Estudios realizados por el FMI, muestran que los países con niveles más bajos de percepción de corrupción tienen mucho menos despilfarro en obras públicas u otros. (Figura 1)

⁹³ Establecido en el artículo 3° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT y modificatorias.

⁹⁴ Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT y modificatorias. Sólo por Ley se pueden establecer funciones adicionales a la SUNAT.

⁹⁵ Base legal: Norma IV: Principio de Legalidad - Reserva de la Ley, numeral 3 de la discrecionalidad, TUO del Código tributario.



Los datos indican que cuando funciona correctamente el sistema de tributación los países prosperan. Al haber menos corrupción hay más disposición de los ciudadanos a pagar impuestos. Por lo que habría más recursos para el Estado, más bienestar para la población y más desarrollo para el país.

CONCLUSIONES

Luego del desarrollo de la presente monografía, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

- La corrupción perjudica en gran medida e irreparablemente a las finanzas públicas de los estados.
- Debilita la confianza en el accionar de las instituciones públicas, no siendo la Administración Tributaria una excepción.
- Merma sobre la capacidad del estado de promover el crecimiento sostenible e inclusivo.
- Perjudica a la disposición voluntaria de los ciudadanos a pagar impuestos.
- Dejan con las manos atadas a la Administración Tributaria, puesto que no cuenta con potestades para la detección y sanción de la corrupción.
- Países con niveles más bajos de percepción de corrupción se desarrollan mucho más, pues dichos estados cuentan con mayores recursos para generar bienestar y desarrollo en la población.
- Al haber menos corrupción la disposición voluntaria a pagar impuestos de los ciudadanos es mayor y la estructura financiera es sólida.

Finalmente, con esta investigación se ha demostrado que cuando no hay corrupción los países prosperan, y en consecuencia mejora la disposición de los ciudadanos a pagar impuestos.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- APPI. (7 de Agosto de 2017). *¡Alarmante! Corrupción cuesta entre 3.5% y 5% del PBI*. Obtenido de Diario Peru21: <https://peru21.pe/economia/alarmante-corrupcion-cuesta-3-5-5-pbi-238496-noticia/?ref=p21r>
- Chávez, E. (9 de Setiembre de 2019). *Oportunidad contra la corrupción*. Obtenido de Dierio El Peruano: <https://elperuano.pe/noticia-oportunidad-contra-corrupcion-83227.aspx>
- Cuellar, J. M. (13 de Marzo de 2019). *Corrupción versus Recaudación: ¿Quien va ganando?*. Obtenido de Pulso Tributario Web site: <https://www.pqs.pe/pulso-tributario/corrupcion-recaudacion-conciencia-tributaria>
- Escudero, M. (2019). *Foro: Perú + Ética*. Lima.
- Fondo Monetario Internacional. (2019). *Fiscal Monitor: Curbing Corruption*. Abril.
- Guillén, M. (17 de Agosto de 2016). *Corrupción: causas y consecuencias sociales*. Obtenido de Garberi Penal: Compliance & Defensa Penal : <http://www.garberipenal.com/corrupcion-causas/>
- Kaiser, M. (19 de Enero de 2016). *Más allá de la mordida: los 10 tipos de corrupción*. Obtenido de IMCO Web site: <https://www.animalpolitico.com/sin-competitividad-no-hay-paraiso/mas-alla-de-la-mordida-los-10-tipos-de-corrupcion/>
- Lipton, D. (2019). Sacar a la luz: Con el dinero fuera de las sombras mejora la gobernanza. *Publicación mensual Finanzas y Desarrollo - F&D, FMI*, 4.
- Mauro, P., Medas, P., & Fournier, J.-M. (2019). El costo de la Corrupción. *Publicación mensual F&D Fondo Monetario Internacional*, 26-29.
- Redondo Sanchez, J. F. (2019). El papel de las Administraciones Tributarias en la lucha contra la corrupción externa. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT*.
- Requena Rios, L. (7 de noviembre de 2016). *¿Cuánto afecta la corrupción a la recaudación tributaria?* Obtenido de SUMMA Web site: <http://summacomunidad.com/cuanto-afecta-la-corrupcion-la-recaudacion-tributaria/>
- Soriano, R. (2011). *La corrupción política: tipos, causas y remedios*. España.
- Transparencia Internacional . (2009). En *Guía de lenguaje claro sobre lucha contra la corrupción* (pág. 14).
- Transparencia Internacional. (2009). Definición de la corrupción. En *Guía de lenguaje claro sobre lucha contra la corrupción* (pág. 14).
- Transparencia Internacional. (29 de Enero de 2019). *ÍNDICE DE PERCEPCIÓN DE LA CORRUPCIÓN 2019*. Obtenido de Rendir Cuentas Web site: <http://www.rendircuentas.org/noticia/indice-percepcion-la-corrupcion-2019/>
- Velásquez, G. (24 de junio de 2017). *Corrupción en las instituciones*. Obtenido de Diario El Peruano : <https://elperuano.pe/noticia-corrupcion-las-instituciones-57009.aspx>
- W. Gray, C., & Kaufmann, D. (1998). Corrupción y Desarrollo. *Finanzas & Desarrollo - F&D - FMI*, 7-10.

ANEXO – PROPUESTA

A fin de ilustrar casos en los que las diferentes Administraciones Tributarias de todo el mundo tomaron acciones para frenar la corrupción y recuperar la confianza pública en el gobierno. En la presente investigación señalo las contribuciones al respecto de este tema hechas Redondo Sanchez (2019) quien propone diversas iniciativas para la eliminación de la corrupción, ver tabla 1; y a Velásquez (2017) que propone la aplicación de una cadena de suministros para eliminar la corrupción, ver tabla 2.

Tabla 2

El papel de las administraciones tributarias en la lucha contra la corrupción externa - CIAT

Herramientas	Descripción	Casos
Invertir en elevados niveles de transparencia y vigilancia externa independiente	Para que los organismos de auditoría y el público en general puedan realizar una supervisión eficaz.	Por ejemplo, Colombia, Costa Rica y Paraguay están usando una plataforma digital que le permite a la ciudadanía monitorear el avance físico y financiero de proyectos de inversión. Noruega ha creado una estricta norma de transparencia para administrar los recursos naturales. La libertad de prensa realza los beneficios de la transparencia fiscal. En Brasil, los resultados de auditorías influyeron en las perspectivas de reelección de funcionarios sobre los que recaían sospechas de malversación de fondos públicos, y el impacto fue más marcado en las zonas con estaciones de radio locales.
Reformar las instituciones.	Las posibilidades de éxito son mayores cuando los países estructuran las reformas para atacar la corrupción desde todos los ángulos.	Por ejemplo, las reformas de la administración tributaria reeditarán más si las leyes impositivas son más sencillas y si reducen la discrecionalidad de los funcionarios. Para ayudar a los países, el FMI ha creado herramientas de diagnóstico integral de la calidad de las instituciones fiscales, como la gestión de la inversión pública, la administración de los ingresos públicos y la transparencia fiscal.
Crear una función pública profesional.	Los procedimientos de contratación y remuneración transparentes y meritocráticos reducen las oportunidades de corrupción.	Los titulares de los organismos, los ministerios y las empresas estatales deben promover un comportamiento ético dando la pauta desde las esferas más altas.

Mantenerse informado sobre los nuevos retos a medida que evolucionan la tecnología y las oportunidades delictivas .	La atención debe estar puesta en los ámbitos de mayor riesgo —como la contratación pública, la administración de los ingresos públicos y la gestión de los recursos naturales—, así como en controles internos eficaces.	En Chile y Corea, por ejemplo, los sistemas electrónicos de contratación pública son herramientas poderosas para frenar la corrupción, ya que promueven la transparencia y mejoran la competencia.
Mayor cooperación en la lucha contra la corrupción.	Los países también pueden mancomunarse para prevenir la difusión transfronteriza de la corrupción.	Por ejemplo, en el marco del convenio de la OCDE de lucha contra la corrupción, más de 40 países tipifican como delito el pago de sobornos por parte de una empresa del país para hacerse con un negocio en el extranjero. Los países también pueden perseguir enérgicamente el lavado de dinero y reducir las oportunidades transnacionales para ocultar el fruto de la corrupción en centros financieros opacos.

Fuente: Comité P. de Ética del CIAT, "El papel de las AT en la lucha contra la corrupción externa"

Tabla 3

Cadena de Suministros para la identificación de riesgos de Corrupción – Diario El Peruano

Herramienta	Descripción	Medidas y/o Acciones
Cadena de Suministros para la identificación de riesgos de corrupción	Es una herramienta eficaz para blindar aquellos momentos en los que las transacciones son más vulnerables.	Identificar a los actores participantes, permitiendo reconocer los riesgos de actividades monopólicas o informales.
		Recoger información sobre el producto, con el propósito de asegurar su idoneidad.
		Considerar las utilidades financieras empleando análisis comparativos para determinar los precios de mercado.
		Comunicar y cumplir la planificación, a fin de que la información sea correctamente empleada y genere valor.
		Mantener trazabilidad sobre los contratos, para evitar distorsiones que afecten el bien público.

Fuente: Diario El Peruano, artículo "Corrupción en las instituciones".



Análisis de las modificaciones a la legislación aduanera sobre seguridad de la cadena logística en el Perú

Iris Rocío García Segundo

INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene como propósito analizar la legislación aduanera vinculada a la seguridad de la carga, como consecuencia de la modificación de la Ley General de Aduanas y su Reglamento y la nueva Tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas; considerando lo regulado en el Marco SAFE de la OMA.

Mediante Decreto Legislativo N° 1235 que modificó la Ley General de Aduanas en el 2015, se incluye por primera vez, de manera directa, la seguridad de la carga en los artículos 16° inciso d) y 46° inciso d), considerando además de los operadores de comercio exterior, a los concesionarios o administradores de los puertos, aeropuertos y terminales terrestres como sujetos obligados. Con el Decreto Legislativo N° 1433 se fortalece la legislación respecto de medidas de seguridad, cambiando desde el objeto de la Ley, siendo el de agilizar las operaciones de comercio exterior, cautelar la seguridad de la cadena logística y adecuar la normativa aduanera a estándares internacionales; y en el artículo 17° inciso h) se regula la seguridad de la carga condicionada a supuestos vinculados a su integridad, falta o pérdida de mercancías, así como a la contaminación de la carga u otra vulneración de su integridad.

A ello se suman las modificaciones del Reglamento de la Ley General de Aduanas, mediante Decreto Supremo N° 367-2019-EF y la aprobación de la Tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, mediante el Decreto Supremo N° 418-2019-EF.

Resulta importante y oportuno el estudio de las nuevas medidas de seguridad de la carga, no solo por tratarse de un tema de actualidad debido a las recientes modificaciones legislativas, dos de las cuales son de diciembre pasado, sino sobre todo porque se trata de una nueva institución jurídica en el ámbito aduanero en el Perú. Para llevar a cabo nuestro estudio respecto de las modificaciones a la legislación aduanera sobre seguridad de la carga en el Perú, abordaremos el marco normativo general, el nuevo rol de las aduanas en el siglo XXI y su influencia en el Derecho Aduanero, la evolución de la legislación peruana en materia de seguridad de la cadena logística y las regulaciones en materia de seguridad en las aduanas de México y Colombia.

Se han empleado los métodos del derecho comparado y el análisis de contenido, teniendo un enfoque de investigación cualitativa. La principal limitación ha sido el tiempo, dado que el Reglamento de la Ley General de Aduanas y la Tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la



Ley General de Aduanas que son materia del presente estudio, son de reciente data, diciembre del 2019.

El desarrollo de la presente investigación, significa un reto y busca contribuir con el debate de esta nueva institución jurídica como es la seguridad de la cadena logística en la legislación aduanera peruana, proponiendo modificaciones en la Ley General de Aduanas, la Tabla de Sanciones y el procedimiento específico CONTROL-PE.00.08.

I. Marco normativo general

La cadena internacional de suministro es la sucesión de actividades que van desde el momento en que un producto es fabricado en el país de origen, hasta el momento en que es entregado a su consumidor final en el país de destino y los operadores que participan en esta cadena cumplen un rol importante, considerando el contacto directo que tienen con la carga y la responsabilidad que asumen sobre todo cuando la carga se encuentra bajo su custodia. Sobre el particular, la Organización Mundial de Aduanas - OMA, ha desarrollado el Marco de Estándares para Asegurar y Facilitar el Comercio (SAFE por sus siglas en inglés) que contempla la seguridad de la cadena logística como uno de los aspectos más importantes en el desarrollo de las operaciones del comercio internacional.

El Marco de Normas SAFE (2018) ofrece nuevas oportunidades para que las Aduanas, las autoridades públicas relevantes y los operadores económicos trabajen en busca del objetivo común de mejorar la seguridad y la eficiencia de la cadena logística, sustentado en la confianza mutua y la transparencia, siendo los principales objetivos, principios, pilares y normas que están directamente vinculados al tema materia de estudio, los siguientes:

- i) Establecer normas que proporcionen seguridad y faciliten la cadena logística a nivel mundial para promover la certeza y la previsibilidad.
- ii) Permitir la gestión integrada y armonizada de la cadena logística para todos los modos de transporte.
- iii) Cada país que se une al Marco SAFE se compromete a utilizar un enfoque de gestión de riesgo coherente para abordar las amenazas de seguridad.
- iv) La administración pública, cuando corresponda, debería armonizar los requisitos de los diversos programas/sistemas de seguridad aplicados para mejorar la seguridad de la cadena logística internacional.
- v) Las autoridades públicas deberían armonizar las medidas de control de seguridad de la cadena logística aplicadas por las autoridades públicas, en particular las medidas de gestión y de mitigación de riesgo, para que no ejerzan efectos negativos en el comercio lícito y en los movimientos internacionales.

El sistema aduanero de cada país forma parte de la estrategia política en materia de comercio exterior de los países, por lo que el comportamiento de la administración aduanera obedecerá a dichas estrategias. Sin



embargo, la coordinación horizontal en el nivel central de los esfuerzos sectoriales, no solo promueve la eficacia de las políticas, sino la eficiencia y el crecimiento económico a largo plazo (OECD citado en Zamora y Navarro 2015, p. 209); asimismo, la coordinación vertical entre distintos órdenes de gobierno en muchos países es no sólo deseable, sino ineludible. (Sánchez, citado en Zamora y Navarro 2015, p. 209).

"Es necesario precisar que la importancia de reforzar la seguridad de la cadena logística no debe significar disminuir la facilitación que actualmente se viene brindando al comercio internacional". (García, 2017, p 106) Por ello, las medidas de seguridad que se adopten no deben perder de vista los impulsores estratégicos internacionales, regionales y nacionales clave que están impactando en las administraciones de aduanas, dentro de los cuales tenemos los crecientes volúmenes de comercio internacional, la liberalización del comercio y la reducción de las barreras arancelarias y no arancelarias, están surgiendo nuevas reglas comerciales, proliferación de acuerdos comerciales regionales (ACR), los patrones comerciales tradicionales están cambiando y los participantes están aumentando, la estructura del comercio ha cambiado significativamente, nuevos modelos de logística y cadena de suministro, aparición de redes transnacionales de delincuencia organizada, las amenazas de seguridad no reconocen fronteras nacionales, crecientes preocupaciones sobre la salud pública y el medio ambiente. (Gordhan, 2007, pp 49-50)

En consecuencia, es importante buscar el equilibrio entre la seguridad y el control, ya que los tiempos de despacho, la previsibilidad y la transparencia como factores críticos para promover la competitividad y el desarrollo económico del país. Facilitar las condiciones para el comercio exterior de bienes y servicios es el objetivo prioritario N° 7 que tiene por finalidad consolidar el comercio exterior como determinante para la mejora de la productividad y la competitividad y tiene dentro sus lineamientos optimizar el acceso a servicios logísticos para fortalecer la cadena logística de comercio exterior (seguridad, puertos, aeropuertos, etc.) y consolidar el sistema de facilitación del comercio y la coordinación entre las entidades involucradas, así como los mecanismos de lucha contra los delitos aduaneros. (Plan Nacional de Competitividad y Productividad. 2019)

II. Nuevo rol de las aduanas en el siglo xxi y su influencia en el derecho aduanero

El rol dinámico que desempeña la Aduana en la sociedad, sobre todo, en los últimos años, hace que tengamos "(...) bastante claro el rol de la Aduana en el siglo XXI, la misma que no es sólo recaudar, sino velar por la seguridad y el crimen organizado, ya que las cadenas logísticas del comercio internacional son vulnerables a actividades ilícitas como la elusión y evasión de derechos e impuestos, el tráfico de drogas, de mercancías prohibidas y peligrosas, el lavado de activos o el comercio de mercancías falsificadas"(García, 2017, p. 272), como consecuencia de ello, "en las décadas venideras, la aduana seguirá constituyendo una fuerza vital que velará por la seguridad y la mejora del bienestar económico de las naciones." (La Aduana en el Siglo XXI.2008. p.10)



"El Derecho no es "norma y solo norma" como afirmara en su Teoría Pura del Derecho Hans Kelsen, sino que está impregnado de todo elemento social, político y cultural, económico y también de valores morales y de conducta en una sociedad determinada." (Méndez, 2011, p.2) Bajo ese entendido, la pluralidad de funciones que asume la Aduana actual, nutren al Derecho Aduanero y lo consolidan como rama autónoma del derecho.

Coincidimos con lo afirmado por Huamán (2019) cuando sostiene que "la autonomía de una rama del derecho tiene un carácter relativo y concreto, pues supone que deben existir principios, conceptos e institutos propios, así como una legislación orgánica y bien diferenciada, y contar con una nutrida doctrina y enseñanza de su materia en la mayor parte de universidades del mundo. Se debe señalar que la autonomía de una disciplina jurídica no significa desligarse de las demás ramas del derecho, en otras palabras, no es un planeta aparte desligado del sistema planetario solar, sino que todas las disciplinas jurídicas se vinculan y forman parte de la unidad de un todo que es el derecho." (pp. 240-241)

En ese mismo sentido, Rodhe (2005, p.59) considera que las diversas ramas del derecho no son compartimentos aislados que no interactúan entre sí, por el contrario, el Derecho es único y forma un sistema armónico, coherente y compacto.

En consecuencia, el Derecho Aduanero, constituye un sistema jurídico particular que ve impactado por el rol dinámico que desempeña la Aduana, regulando las nuevas relaciones jurídicas, que dan legitimidad a estos cambios, o creando nuevas instituciones jurídicas, sin desvincularse de las otras ramas del Derecho con las cuales interactúa.

III. Evolución de la legislación Peruana en materia de seguridad de la cadena logística

Las medidas respecto de la seguridad de la cadena logística se encontraban reguladas en la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N°1053), como parte de las medidas dispuestas por la Autoridad Aduanera en el ejercicio de su potestad:

"Ejecutar acciones de control, tales como: la descarga, desembalaje, inspección, verificación, aforo, auditorías, imposición de marcas, sellos, precintos u otros dispositivos, establecer rutas para el tránsito de mercancías, custodia para su traslado o almacenamiento, vigilancia, monitoreo y cualquier otra acción necesaria para el control de las mercancías y medios de transporte." (artículo 165° inciso a)

Este ejercicio de la potestad aduanera tenía su correlación con las infracciones sancionables con multa vinculadas a las medidas de seguridad, la cual ha ido modificándose con el tiempo. El supuesto inicial era la violación de la medida de seguridad colocada la Aduana o permitir su violación (Decretos Legislativos 722 y 809), posteriormente el



supuesto infraccional se amplía a las medidas de seguridad verificadas por la autoridad aduanera. (Decreto Legislativo N° 1053)

Decreto Legislativo N°1235 (2015) que modifica el Decreto Legislativo N°1053, establece por primera vez obligaciones generales vinculadas a la seguridad de la cadena logística para los operadores de comercio exterior, de la siguiente manera:

"Implementar las medidas de seguridad dispuestas por la autoridad aduanera; así como cautelar y mantener la integridad de estas, o de las que hubieran sido implementadas por la Administración Aduanera, por otro operador de comercio exterior o por los administradores o concesionarios de los puertos, aeropuertos o terminales terrestres internacionales, por disposición de la autoridad aduanera, según corresponda." (artículo 16° inciso d))

Incorpora en la legislación aduanera a los administradores o concesionarios de los puertos o aeropuertos o terminales terrestres internacionales como sujetos obligados quienes, si bien eran parte de la cadena, no tenían obligaciones reguladas en la Ley General de Aduanas. Asumen responsabilidades en materia de infraestructura, sistemas y dispositivos de seguridad, monitoreo de vehículos que permiten reforzar el control del proceso de custodia de la carga y fortalecer la lucha contra el tráfico ilícito de mercancías. Dentro de un conjunto de medidas destinadas a repotenciar las acciones en la búsqueda constante de la seguridad de la cadena logística. (García I. 2017) De ese modo se les establece como obligación:

"Implementar las medidas de seguridad dispuestas por la autoridad aduanera; así como cautelar y mantener la integridad de estas, o de las que hubieran sido implementadas por la Administración Aduanera, por otro operador de comercio exterior o por los administradores o concesionarios de los puertos, aeropuertos o terminales terrestres internacionales, por disposición de la autoridad aduanera, según corresponda." (artículo 46° inciso d)

Las obligaciones antes citadas, se encuentran sancionadas con multas en caso incumplimiento para los operadores de comercio exterior:

"No implementen las medidas de seguridad dispuestas por la autoridad aduanera; o no cautelen, no mantengan o violen la integridad de estas o de las implementadas por la Administración Aduanera, por otro operador de comercio exterior o por los administradores o concesionarios de los puertos, aeropuertos o terminales terrestres internacionales, por disposición de la autoridad aduanera." (artículo 192° inc. a) numeral 2)

y para los concesionarios o administradores de los puertos, aeropuertos o terminales terrestres internacionales:

"No implementen las medidas operativas de seguridad dispuestas por la autoridad aduanera, o no cautelen, no mantengan o violen la integridad de estas o de las implementadas por la Administración



Aduanera o por los operadores de comercio exterior por disposición de la autoridad aduanera." (artículo 192º, inc. k) numeral 4)

Como consecuencia de la delegación de facultades, otorgada por el Congreso de la República al Poder Ejecutivo mediante Ley 30823, se promulgó el 2018, el Decreto Legislativo N° 1433 que modificó la Ley General de Aduanas, con el objetivo de agilizar las operaciones de comercio exterior, cautelar la seguridad de la cadena logística y adecuar la normativa aduanera a estándares internacionales, disponiéndose la adecuación de su Reglamento a los cambios normativos.

Entonces el objeto se vuelve más ambicioso, pasa desde la simple regulación de la relación jurídica entre la Administración Tributaria y las personas naturales y jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior a agilizar dichas operaciones, adecuar a estándares internacionales la normatividad aduanera y cautelar la seguridad de la cadena logística.

Las modificaciones en la Ley General de Aduanas plasman, además, un nuevo modelo de regulación de las personas naturales y jurídicas que participan en las operaciones de comercio exterior:

- a) Operador de comercio exterior: aquella persona natural o jurídica autorizada por la Administración Aduanera. (artículo 15º)
- b) Operador interviniente: el importador, exportador, beneficiario de los regímenes aduaneros, pasajero, administrador o concesionario de las instalaciones portuarias, aeroportuarias o terminales terrestres internacionales, operador de base fija, laboratorio, proveedor de precinto, y en general cualquier persona natural o jurídica interviniente en un régimen o trámite aduanero, o en una operación relacionada a aquellos, que no sea operador de comercio exterior (artículo 16º)
- c) Tercero: Es el vinculado a la operatividad aduanera o a otra operación relacionada a esta, que no califique como operador de comercio exterior u operador interviniente. (artículo 18º)

Teniendo este nuevo marco, se disponen obligaciones sobre materia de seguridad del operador de comercio exterior y del operador interviene en el artículo 17º inciso h):

"Contar y mantener la infraestructura física y adoptar las medidas de seguridad necesarias que garanticen la integridad de la carga, eviten su falta o pérdida, impidan su contaminación u otra vulneración a la seguridad cuando la carga se encuentre bajo su responsabilidad; así como implementar y mantener las medidas de seguridad dispuestas por la autoridad aduanera, la Administración Aduanera, el operador de comercio exterior o el operador interviniente, distintas a las dispuestas en el inciso f) del artículo 20."

Dichas obligaciones conllevaron a la modificación del marco sancionatorio, que a la letra dice lo siguiente:



Artículo 197º.- Infracciones aduaneras del operador de comercio exterior:

h) No mantener la infraestructura física o no adoptar las medidas de seguridad necesarias que garanticen la integridad de la carga, eviten su falta o pérdida e impidan su contaminación u otra vulneración a la seguridad cuando la carga se encuentre bajo su responsabilidad; así como no implementar o mantener las que hubieran sido dispuestas por la autoridad aduanera, la Administración Aduanera, el operador de comercio exterior o el operador interviniente.

Artículo 198º.- Infracciones aduaneras del operador interviniente:

j) No contar con la infraestructura física o no adoptar las medidas de seguridad necesarias que garanticen la integridad de la carga, eviten su falta o pérdida e impidan su contaminación u otra vulneración a la seguridad cuando la carga se encuentre bajo su responsabilidad; así como no implementar o mantener las que hubieran sido dispuestas por la autoridad aduanera, la Administración Aduanera, el operador de comercio exterior o el operador interviniente.

Como puede apreciarse del texto de los artículos transcritos, se aplica la sanción para el operador de comercio exterior y para el operador interviniente, siempre que la carga se encuentre bajo su responsabilidad, cuando:

- a) No adopten las medidas de seguridad necesarias que garanticen:
 - a. la integridad de la carga
 - b. eviten su falta o pérdida
 - c. impidan su contaminación u otra vulneración a la seguridad
- b) No implementen o mantengan las medidas de seguridad que hubieran sido dispuestas por:
 - a. la autoridad aduanera
 - b. la Administración Aduanera
 - c. el operador de comercio exterior o
 - d. el operador interviniente.
- c) No mantengan la infraestructura física (operador de comercio exterior)
- d) No cuenten con la infraestructura física (operador interviniente)

Respecto de la competencia para disponer medidas de seguridad que sean de cumplimiento para los operadores solo tienen competencia la Administración Aduanera (al ejercer la potestad aduanera) y la autoridad aduanera que es el funcionario de la Administración Aduanera que, de acuerdo con su competencia, ejerce la potestad aduanera (artículo 2º de la Ley General de Aduanas). El operador de comercio exterior y operador interviniente pueden disponer la implementación de medidas de seguridad de sus propios procesos, cadena de suministro e instalaciones, pero no en relación con los demás operadores; es decir, no pueden



disponer que otros operadores implementen medidas de seguridad, eso solo es potestad de la Administración o de la autoridad aduanera.

Lo que corresponde a los demás operadores es mantener las medidas de seguridad que hayan sido colocadas por la autoridad aduanera o por otro operador, cuando la carga se encuentre bajo su custodia.

El Decreto Supremo N° 367-2019-EF que modifica el Reglamento de la Ley General de Aduanas, dispone también obligaciones sobre el control aduanero:

Artículo 11°. Obligaciones sobre el control aduanero del operador de comercio exterior y del operador interviniendo

Son obligaciones sobre el control aduanero del operador de comercio exterior y del operador interviniente, según corresponda:

- a) Garantizar a la autoridad aduanera el acceso permanente a sus sistemas de control e información con miras a asegurar la completa trazabilidad de la mercancía y el control del ingreso, permanencia, movilización y salida de las mercancías y de las personas que ingresan o salen de sus instalaciones, conforme lo dispuesto por la Administración Aduanera.
- b) Garantizar a la autoridad aduanera el ingreso preferente a sus instalaciones para el cumplimiento de sus funciones.
- c) Trasladar mercancías entre lugares considerados o habilitados como zona primaria, utilizando vehículos que cuenten con un sistema de control y monitoreo inalámbrico que transmita la información del vehículo en forma permanente, y poner dicha información a disposición de la Administración Aduanera, conforme a lo que esta establezca

La nueva Tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 418-2019-EF), clasifica las infracciones en leves, graves y muy graves. Las que corresponden a Seguridad, previstas en el inciso F) de la Sección I (Infracciones de los operadores de comercio exterior) y en el inciso E) de la sección II (Infracciones de los operadores intervinientes) se encuentran clasificadas como graves y muy graves.

De acuerdo a este nuevo marco sancionador, la acción de comunicar reviste suma importancia, a tal punto que una infracción muy grave pasa a ser grave cuando el operador de comercio exterior o el operador interviniente comunica el hecho de acuerdo con lo establecido por la administración aduanera.

Actualmente, el procedimiento específico Uso y Control de Precintos Aduaneros y Otras Medidas de Seguridad (v2) - CONTROL-PE.00.08 es el único que regula la forma de comunicación vinculados a seguridad de la carga para los exportadores, los almacenes aduaneros y los concesionarios o administradores de los puertos o aeropuertos, en un formato que para tal fin ha dispuesto, cuando se presenten ocurrencias respecto de la violación o alteración del precinto aduanero y la no utilización del mismo. Es decir, un modelo de comunicación para regímenes de salida siempre que tenga a su cargo la custodia de la carga.



Sin embargo, en la Tabla de Sanciones antes citada, se considera como sujetos infractores, quienes pueden comunicar el hecho, al despachador de aduana, transportista o su representante en el país, operador de transporte multimodal internacional, almacén aduanero, empresa de servicio postal, empresa de servicio de entrega rápida, almacén libre y al beneficiario de material de uso aeronáutico (operadores de comercio exterior).

También se considera como posible infractor al importador, exportador, beneficiario de régimen aduanero, administrador o concesionario de las instalaciones portuarias, aeroportuarias o terminales terrestres internacionales y al operador de base fija (operadores intervinientes).

Desde nuestro punto de vista, con la Tabla de Sanciones se cambia el modelo de seguridad de la cadena logística recogido en el procedimiento específico CONTROL-PE.00.08, donde ya no solo la seguridad está circunscrita a los regímenes de salida y al operador que tenga a su cargo la custodia de la carga.

El inconveniente de esta nueva regulación es que no todos los posibles infractores tienen a su cargo la custodia de la carga, en consecuencia pueden concurrir varios obligados a comunicar un mismo hecho, pudiendo resultar contraproducente, si no se delimita o precisa lo regulado en la Tabla de Sanciones.

IV. Regulación en materia de seguridad de la cadena logística en la aduana de México

En México, la Ley Aduanera, dispone que las personas que hayan obtenido concesión o autorización para almacenar mercancías en depósito ante la aduana tendrán, además de las señaladas en la concesión o autorización respectiva, las siguientes obligaciones:

- a) Recibir, almacenar y custodiar las mercancías que les envíe la aduana.
- b) Aplicar en los almacenes las medidas que las autoridades aduaneras señalen para prevenir y asegurar el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley.
- c) Mantener los instrumentos de seguridad puestos por las autoridades aduaneras en departamentos del almacén o en los bultos almacenados. (artículo 26º)

Las mercancías destinadas al interior del país y cuya importación se efectúe a través de una franja o región fronteriza, para transitar por éstas, deberán utilizar las mismas cajas y remolques en que sean presentadas para su despacho, conservando íntegros los precintos, sellos, marcas y demás medios de control que se exijan para éste, salvo que se hayan efectuado maniobras de consolidación o desconsolidación de mercancías. (artículo 140º)



Los supuestos infraccionales relacionados con el control, seguridad y manejo de las mercancías de comercio exterior son los siguientes:

- a. Las personas autorizadas para almacenarlas o transportarlas, si no tienen en los almacenes, medios de transporte o bultos que las contengan, los precintos, etiquetas, cerraduras, sellos y demás medios de seguridad exigidos por la Ley o el Reglamento.
- b. Quienes violen los medios de seguridad a que se refiere la fracción anterior o toleren su violación. (artículo 186º)

Para que sea materia de sanción debe haber una violación a los medios de seguridad exigidos por la Ley o el Reglamento, o tolerar esta violación. Se entenderá por otros medios de seguridad, a los candados y engomados oficiales que cumplan con las características y requisitos que el SAT señale mediante Reglas. (Reglamento de la Ley Aduanera, artículo 248º) Es así que las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018 tiene un capítulo dedicado a los medios de seguridad que incluye el engomado oficial de mercancías de transbordo, en transporte de pasajeros, carga y equipaje aéreos, obligaciones de utilizar candados oficiales en operaciones aduaneras.

V. Regulación en materia de seguridad de la cadena logística en la aduana de Colombia

El Estatuto Aduanero Decreto 390 de 2016, contiene el principio de seguridad y facilitación en la cadena logística de las operaciones de comercio exterior. Señala textualmente que

“Las actuaciones administrativas relativas al control se cumplirán en el marco de un sistema de gestión del riesgo, para promover la seguridad de la cadena logística y facilitar el comercio internacional.

Con tal propósito, se neutralizarán las conductas de contrabando y de carácter fraudulento y, junto con las demás autoridades de control, se fortalecerá la prevención del riesgo ambiental, de la salud, de la seguridad en fronteras y de la proliferación de armas de destrucción masiva, para cuyos efectos se aplicarán los convenios de cooperación, asistencia mutua y suministro de información celebrados entre aduanas, y entre éstas y el sector privado.” (artículo 2º, inc. e) concordante con el Decreto 1165 del 2 de julio de 2019 - Régimen Aduanero)

Un aspecto importante a considerar es que el texto antes glosado, tiene categoría de principio de seguridad y facilitación en la cadena logística en las operaciones de comercio exterior, y se considera como obligación “preservar la integridad de los dispositivos de seguridad y de las medidas cautelares impuestas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” para el transportador, del agente aeroportuario, agente marítimo, agente terrestre, agentes de internacional y operadores de transporte multimodal, para los puntos de ingreso y/o salida para la importación, exportación y/o embarque por redes, ductos o tuberías, titulares de las zonas primarias de los aeropuertos y puertos o muelles,



para los titulares de las zonas de verificación para envíos de entrega rápida o mensajería expresa, para los titulares de las zonas de control comunes a varios puertos o muelles, para el operador postal oficial o concesionario de correos y para los operadores del régimen de envíos de entrega rápida o mensajería expresa y para los depósitos habilitados.

El mismo modo, también es requisito para la autorización o habilitación de operadores de comercio exterior, "contar con la infraestructura física, administrativa, informática, tecnológica, de y de seguridad exigidas, para cumplir con las formalidades aduaneras propias su actividad, lo señalado la de y Aduanas Nacionales." (artículo 45° numeral 7)

CONCLUSIONES

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

- Con el Decreto Legislativo N°1235 (2015) se establecen por primera vez en la Ley General de Aduanas obligaciones generales vinculadas a la seguridad de la cadena logística para los operadores de comercio exterior y para los concesionarios o administradores de los puertos, aeropuertos y terminales terrestres internacionales.
- Las recientes modificaciones en la legislación aduanera (Decreto Legislativo N° 1433, Decreto Supremo N° 367-2019-EF y Decreto Supremo N° 418-2019-EF) sobre la seguridad de la cadena logística constituyen en su conjunto la creación de una nueva institución en el Derecho Aduanero en el Perú.
- Las medidas de seguridad dispuestas se centran en tres aspectos a) adoptar las medidas de seguridad necesarias que garanticen la integridad de la carga, eviten su falta o pérdida e impidan su contaminación u otra vulneración a la seguridad, b) no implementar o mantener las medidas de seguridad que hubieran sido dispuestas por la autoridad aduanera, la Administración Aduanera, el operador de comercio exterior o el operador interviniente y c) mantener su infraestructura física.
- Respecto de la competencia para disponer medidas de seguridad que sean de cumplimiento para los operadores, debemos enfatizar que solo tiene competencia para ello, la Administración Aduanera (al ejercer la potestad aduanera) y la autoridad aduanera que es el funcionario de la Administración Aduanera que de acuerdo con su competencia, ejerce la potestad aduanera (artículo 2° de la Ley General de Aduanas). El operador de comercio exterior y operador interviniente no pueden disponer que otros operadores implementen sus medidas de seguridad, ello solo es potestad de la Administración o de la autoridad aduanera.

- 
- Con la Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 418-9019-EF) se cambia el modelo de seguridad de la cadena logística recogido en el procedimiento específico CONTROL-PE.00.08, donde ya no solo la seguridad está circunscrita a los regímenes de salida y al operador que tenga a su cargo la custodia de la carga. Pudiendo ser presunto infractor los operadores de comercio exterior y operadores intervinientes que no tienen a su cargo la custodia de la carga, para regímenes de ingreso y tránsito, pudiendo concurrir varios operadores obligados a comunicar un mismo hecho.
 - A diferencia de Perú, en México se sanciona la violación de medidas de seguridad (precintos) siempre que sea exigido por Ley o Reglamento, es decir que cumplan con las características y requisitos que establece el SAT y precisa en su Ley las obligaciones específicas de cada sujeto obligado.
 - En Colombia, se tiene el principio de seguridad y facilitación en la cadena logística de las operaciones de comercio exterior en la legislación aduanera con la precisión de que las actuaciones administrativas relativas al control se cumplirán en el marco de un sistema de gestión del riesgo.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Decreto Supremo N° 237-2019-EF que aprueba el Plan Nacional de Competitividad y Productividad. Diario Oficial El Peruano. 28 de julio del 2019

Decreto Legislativo N° 1053 que aprueba la Ley General de Aduanas. Diario Oficial El Peruano. 27 de junio del 2008

Decreto Legislativo N° 809 que aprueba la Ley General de Aduanas. Diario Oficial El Peruano. 19 de abril de 1996

Decreto Legislativo N° 722 que aprueba la Ley General de Aduanas. Diario Oficial El Peruano. 11 de noviembre de 1991

Decreto Legislativo N° 1433 que modifica la Ley General de Aduanas. Diario Oficial El Peruano. 16 de setiembre del 2018

Decreto Legislativo N° 1235 que modifica la Ley General de Aduanas. Diario Oficial El Peruano. 26 de setiembre del 2015

Estatuto Aduanero. Decreto 390. Colombia. 07 de marzo del 2016. Recuperado de https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/infoconsulta/Estatuto%20Aduanero/Decreto_390_del_07de_Marzo_de_2016.pdf

García Segundo, I. R. (2017). Control aduanero y régimen sancionador en las exportaciones de el Perú (Tesis Doctoral. Granada: Universidad de Granada) Recuperada de <https://digibug.ugr.es/handle/10481/47867>

Gordhan, P. (2007). Customs in the 21st. Century. World Customs Journal, 1 (1), 49-54. Recuperado de <https://worldcustomsjournal.org/archive/volume-1-number-1-march-2007/>

Huaman Sialer M.A. y Sifuentes Minada H.C. (2019) Autonomía del derecho aduanero. Lex - Revista de la Facultad de Derecho y Ciencia Política. 23 (1). Recuperado de <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v17i23.1678>

Ley Aduanera. Nueva Ley. México. Diario Oficial de la Federación. 15 de diciembre de 1995. Recuperado de http://omawww.sat.gob.mx/moa/Paginas/ley_aduanera.html

Méndez Y.D. (2011) Derecho y su función en el cambio social. Dialnet. Recuperado de <file:///Users/apple/Desktop/Curso%20Redaccion%20de%20Articulos%20Cientificos/Dialnet-ElDerechoYSuCorrelacionConLosCambiosDeLaSociedad-5500757.pdf>

Organización Mundial de Aduanas. La Aduana en el Siglo XXI. Recuperado de http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/key-issues/customs-in-the-21st-century/annex_ii_es.pdf?db=web

Organización Mundial de Aduanas. Marco de Estándares para Asegurar y Facilitar el Comercio. Recuperado de



http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/~/_media/C6CDF626AFB348FCA2AC59B796B79833.ashx

Procedimiento Específico Uso y Control de Precintos Aduaneros. CONTROL-PE.00.08. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/pcontrab/procEspecif/control-pe.00.08.htm>

Reglamento de la Ley Aduanera (2015) México. Recuperado de http://omawww.sat.gob.mx/moa/Paginas/reglamento_ley_aduanera.html

Reglas de Comercio Exterior del 2018. México. Recuperado de http://omawww.sat.gob.mx/moa/Paginas/reglas_comercio_exterior.html

Rodhe Ponce, A. (2005) Derecho Aduanero Mexicano. Fundamentos y Regulaciones de la Actividad Aduanera. Volumen 1. Primera Edición.

Zamora Torres, A.I. y Navarro Chávez, J.C.L. (2015) Competitividad de la administración de las aduanas en el marco del comercio internacional. Contaduría y Administración. 60 (1). pp 205-228



ANEXOS – PROPUESTA

Se plantean las siguientes propuestas básicas:

1. Evaluar la modificación del artículo 17º inciso h) de la Ley General de Aduanas de la siguiente manera:

“Contar y mantener la infraestructura física y adoptar las medidas de seguridad necesarias que garanticen la integridad de la carga, eviten su falta o pérdida, impidan su contaminación u otra vulneración a la seguridad cuando la carga se encuentre bajo su responsabilidad; así como implementar y mantener las medidas de seguridad dispuestas por la Administración Aduanera o por la autoridad aduanera, distintas a las dispuestas en el inciso f) del artículo 20.”

2. Evaluar la modificación de la Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 418-9019-EF) a fin de que se adecue a lo que establece el artículo 17º inciso h) de la Ley General de Aduanas, en el sentido que los operadores de comercio exterior e intervinientes que se regulen en dicha Tabla sean los que tienen a su cargo la custodia de la carga.
3. Modificar el procedimiento específico Uso y Control de Precintos y Otras Medidas de Seguridad. CONTROL-PE.00.08 de acuerdo a las modificaciones de la Ley General de Aduanas, su Reglamento y la Tabla de Sanciones.