
**LA FACULTAD DE
FISCALIZACIÓN
DE LA SUNAT**

LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT

Presentación

Luis Felipe Polo

Prólogo

Daniel Yácolca Estares

Autores

Carlos Augusto ALEMÁN SARAVIA

Carlos Martín ARENAS BAZÁN

Antonio Juan Manuel BONILLA ROBLES

Roberto BOURONCLE MALDONADO

Oscar Fernando CABANILLAS BAZÁN

Rosa María CASTILLO ALVA

Wilfredo Ángel CASTILLO BLANCAS

Jorge Miguel CHÁVEZ DÍAZ

Mirtha Teresa ECHEVARRÍA FIGUEROA

Luis Alberto HUARCAYA REVILLA

Edwin LECARNAQUE MOLINA

Miguel Antonio MARTEL VERAMENDI

Bruno ROSALES DÍAZ

Óscar Martín SÁNCHEZ ROJAS

Dino Antonio TRAVERSO CUESTA



SUNAT

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**COLECCIÓN
ENSAYOS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS N° 1**

LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT

Comité Editorial del IATA

Daniel Yacolca Estares (Coordinador)

Felicia Bravo Salas

Arnulfo Moreno Bardales

Jorge Rojas Silva

Primera edición: septiembre de 2012

- © Luis Alberto Huarcaya Revilla, Dino Antonio Traverso Cuesta, Oscar Fernando Cabanillas Bazán, Miguel Antonio Martel Veramendi, Carlos Augusto Alemán Saravia, Rosa María Castillo Alva, Oscar Martín Sánchez Rojas, Wilfredo Ángel Castillo Blancas, Roberto Bouroncle Maldonado, Edwin Lecarnaque Molina, Jorge Miguel Chávez Díaz, Mirtha Teresa Echevarría Figueroa, Antonio Juan Bonilla Robles, Carlos Martín Arenas Bazán, Bruno Rosales Díaz, 2012.
- © Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT e Instituto de Administración Tributaria y Aduanera - IATA, 2012.

Av. Gamarra N° 680, Chucuito - Callao

Telf. (511) 219-5150

Buzón electrónico: iata@sunat.gob.pe

Web site: <http://iata.sunat.gob.pe/>

Todos los derechos de edición y arte gráfico reservados

Impresión y encuadernación:

Pacífico Editores S.A.C. - Jr. Castrovirreyna N° 224, Breña, Lima, PERÚ

Telf.: (511) 330-3642 / E-mail: logistica@aempresarial.com

Diseño de carátula y diagramación: Pacífico Editores S.A.C.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N°. 2012-11451

ISBN 978-9972-9787-9-1

Tiraje: 1000 ejemplares

Impreso en el Perú / Printed in Peru

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra sin el consentimiento expreso de sus autores.

NOTA: La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones ni con los contenidos aquí incluidos. Por tanto, este texto es responsabilidad exclusiva de sus autores. Los términos y expresiones vertidas en el documento y en su exposición, su contenido, opiniones y/o conclusiones no son vinculantes ni comprometen los objetivos, programas y acciones de la SUNAT. Del mismo modo, no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la Administración Tributaria, estando prohibido ser citadas 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 normatividad vigente en materia de derechos de autor.

Resumen

En esta colección se desarrolla temas tributarios y aduaneros en especial referidos a la facultad de fiscalización de la SUNAT. En ese cometido se trata sobre la detección de indicios de delito tributario; una propuesta de un modelo de detección e investigación del fraude fiscal; el uso de los medios electrónicos para la fiscalización del sector inmobiliario y su impacto en las rentas de capital; la facultad de fiscalización y los derechos de los administrados; la facultad de fiscalización y el debido procedimiento; la detección del fraude fiscal aprovechando la fusión SUNAT y ADUANAS; la facultad de fiscalización: los derechos del contribuyente; la calificación económica del hecho imponible y su aplicación en el procedimiento de fiscalización tributaria; ¿cómo enfrentar la planificación fiscal de grupos económicos que aprovechan las regiones con tributación nula o reducida; propuestas para modernizar la facultad de fiscalización de la SUNAT; ilícitos tributarios: diferencia entre infracción y delito tributario en la legislación peruana; los *software* de auditoría en el proceso de fiscalización; la fiscalización de viajeros utilizando medios electrónicos; la responsabilidad solidaria de hecho derivada del proceso de fiscalización tributaria y la discricionalidad y la facultad de fiscalización: secreto bancario, ITF y principios contables.

Etiquetas: Facultad de fiscalización, derechos de los contribuyentes, ilícitos tributarios, delito tributario, infracción tributaria, auditoría tributaria, calificación económica, hecho imponible, planificación fiscal.

Abstract

In this collection, we expand on themes pertaining to tax and customs, especially in those referred to SUNAT's fiscalization faculties. In this regard, we deal with the early detection of tributary offenses: proposal of detection and investigation of fiscal fraud. The use of electronic means in support of fiscalization the real state sector and its impact on capital income. The fiscalization capacity and the rights of those administered. The capacity of fiscalization and its due process. The detection of fiscal fraud taking advantage of the fusion of SUNAT and ADUANAS. The capacity of fiscalization: taxpayer's rights. The economic qualification of the taxable fact and its application to the process of tributary/taxing fiscalization. How should we face fiscal planning by economic groups who take advantage of the regions with reduced or non-existent tax contributions/taxation? Proposals oriented to modernize SUNAT's capacity of fiscalization. Tributary illicits: distinction between a tax offense and a tax crime in Peruvian legislation. The auditing software in the process of fiscalization. The fiscalization of travellers using electronic means/resources. The solidarious responsibility derived in fact from the process of tributary fiscalization and from fiscalization faculties, and taxpayer's rights.

Tags: Fiscalization faculties, taxpayer's rights, tributary illicits, tributary offense, tax crimes, tributary infraction, tributary auditing, economic qualification, taxable fact, fiscal planning.

SOBRE LOS AUTORES

OSCAR MARTÍN SÁNCHEZ ROJAS

Abogado por la Universidad de Lima. División de Extensión Académica - IATA. Especialista en Imposición al Consumo CIAT. Post Título en Derecho Tributario por la PUCP. Diplomado en Relaciones Internacionales por la Academia Diplomática del Perú. Docente del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera. Profesor de Posgrado (Convenio CEDDAL-Universidad Autónoma de Nuevo León, México. Ha participado en las obras Temas de Tributación Internacional (Lima, 2012), Tributación & Postmodernidad (Lima, 2007).

WILFREDO ÁNGEL CASTILLO BLANCAS

Contador Público Colegiado por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. División de Auditoría II de la Gerencia de Fiscalización de IPCN. Magíster en Administración de Negocios por la Universidad San Ignacio de Loyola. Programa de Especialización en Impuesto a la Renta CIAT-SUNAT. Diplomado en Desarrollo de Habilidades Gerenciales CENTRUM-PUCP. Autor de la tesis Análisis estratégico de la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la SUNAT para el periodo 2002-2005. Docente en la Universidad Alas Peruanas – Filial Tarapoto. Auditor Tributario en la Sede Carabaya (IPCN).

DINO ANTONIO TRAVERSO CUESTA

Contador Público por la Pontificia Universidad Católica del Perú (2002). Maestría en Derecho Tributario por la Universidad de Barcelona (2006). Programa de Especialización en Imposición al Consumo SUNAT-CIAT (2007). Diplomado en Derecho de la Empresa por la PUCP (2008). Curso de Especialización en Política y Técnica Tributaria CIAT (2008). Programa de Especialización en Desarrollo de Habilidades Gerenciales PUCP (2009). Postítulo en Derecho Tributario PUCP (2012). Profesional I de la División I de la Gerencia de Reclamos de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (Sede Carabaya).

JORGE MIGUEL CHÁVEZ DÍAZ

Contador. Funcionario de la Gerencia de Fiscalización - IPCN. Estudios de Maestría en Política y Administración Tributaria por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Docente especializado en software de Auditoría en IATA.

MIRTHA TERESA ECHEVARRÍA FIGUEROA

Abogada por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Profesional I de la División de Presupuesto de la Gerencia Financiera-INA. Especialización en el Curso de Administración Tributaria - Versión Tributos Internos. Certificada como Conciliador Extrajudicial por la UIGV. Curso de Ejecución y Operatividad Presupuestal por la Universidad Continental, con expertise en procesos administrativos y tributario aduanero.

ANTONIO JUAN MANUEL BONILLA ROBLES

Contador Público por la Universidad Nacional José Faustino Sánchez Carrión con Degree (Grado de Bachiller) en la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Profesional III de la División de Recaudación y Contabilidad de la Intendencia Aduana Aérea del Callao. Especialista en Aduanas con especialización en Técnica Aduanera-Escuela Nacional de Aduanas. Primer Curso de Formación Teórico-Profesional Aduanero con Grado o Título en el Centro de Capacitación Aduanero – CCA (ENA). Tercer Curso de Nivelación Complementario para la obtención del Título Técnico Aduanero (Escuela Nacional Aduanas - ENA). Valoración según el Acuerdo de la OMC-Universidad Andina Simón Bolívar. Gestión Base de Datos -SQL- Universidad César Vallejo.

LUIS ALBERTO HUARCAYA REVILLA

Abogado por la Universidad Nacional San Antonio Abad del Cusco. Magíster en Administración con mención en Dirección General por la Universidad ESAN. Post Título en Derecho Penal y Procesal Penal por la Pontifícia Universidad Católica del Perú. Profesional Especializado I de la División Penal de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, con 18 años de labor en áreas operativas, directivas y normativas, de los cuales 10 años de experiencia relevante en materia de delitos tributarios. Experiencia docente en el IATA y en diversas universidades nacionales y privadas del país a nivel de posgrado.

CARLOS AUGUSTO ALEMÁN SARAVIA

Contador y posgrado en Tributación por la Universidad de Lima. Diplomado en Gestión Pública por la Universidad del Pacífico y especialización en habilidades directivas en Centrum. Profesor honorario de la Universidad Católica Santa María de Arequipa. Ha sido docente del Curso de Auditoría Tributaria en el Posgrado de Tributación y de los cursos de IGV y actualización en Impuesto a la Renta en la Universidad de Lima. Ha dictado cursos en el Colegio de Contadores y diversos seminarios en el país y el exterior referidos a temas de Fiscalización. En SUNAT trabaja 20 años aproximadamente y actualmente se desempeña como Gerente de Fiscalización Aduanera siendo Profesional Especializado 2.

CARLOS MARTÍN ARENAS BAZÁN

Abogado por la Universidad Nacional de Trujillo. Diplomado en Nuevas Tendencias en Tributación. Expositor en la I Jornada de Derecho Tributario (Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional de Trujillo) con el tema de “La potestad tributaria y el principio de causalidad”. Asistente de Orientación Tributaria en el Centro de Servicios al Contribuyente de San Martín de la Intendencia Regional Lima, bajo contrato administrativo de servicios.

EDWIN LECARNAQUE MOLINA

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Auditor en la Intendencia Regional Piura. Magíster en Ciencias Contables y Financieras con Mención en Tributación por la Universidad Nacional de Piura. Posgrado en Administración de Empresas por el Colegio de Licenciados en Administración del Perú. Diplomado en Tributación por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Diplomado en Habilidades Directivas por Universidad ESAN. Seis años de experiencia docente.

MIGUEL ANTONIO MARTEL VERAMENDI

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España. Postítulo en Derecho Penal y Procesal Penal por la PUCP. Docente en la Facultad de Derecho de la Universidad Católica San

Pablo, en la Escuela de Posgrado de la Universidad Católica Santa María y en la Unidad de Posgrado y de Segunda Especialidad de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa. Ha realizado dos publicaciones en la Revista del CIAT, que fueron segundos premios obtenidos en el Concurso de Monografías. Actualmente se desempeña como Profesional III de la Sección II de la División de Reclamos de la Intendencia Regional Lima.

ROSA MARÍA CASTILLO ALVA

Contadora. Profesional III de la Intendencia Regional La Libertad. Sección de Control de la Deuda - IR La Libertad. Traslado Temporal a la División de Auditoría - IR La Libertad. Maestría en Derecho Tributario. Maestría en Derecho Constitucional (terminado, en proceso de obtención del grado). Segunda Especialización en Derecho (en proceso de culminación).

ROBERTO LUIS BOURONCLE MALDONADO

Profesional I en la SUNAT. Estudios en Administración de Empresas (Bachiller). Instituto de Administración Tributaria y Aduanera. Magíster en Administración (ESAN). Posgrado en Tributación (Universidad de Lima), Diplomado en Gestión y Didáctica de Programas a Distancia (PUCP). Diplomado en Tutoría y Didáctica de entornos virtuales (OEI Argentina). Docente en la Universidad de San Martín de Porres y en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

BRUNO ROSALES DÍAZ

Contador por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Abogado por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Jefe de la Sección Auditoría de la Oficina Zonal Huánuco - SUNAT. Magíster en Contabilidad con mención en Auditoría por la UNHEVAL. Ha sido pasante en Docencia e Investigación de la XXI Pasantía de Tributos Internos realizada en el IATA el Año 2006. Miembro de la Sociedad Internacional Beta Gamma Sigma, recomendado por Centrum Católica.

OSCAR FERNANDO CABANILLAS BAZÁN

Contador Público por la Universidad Nacional de Cajamarca. Profesional II de la División de Auditoría de la Intendencia Regional de Lambayeque. Maestría en Tributación y Auditoría por la Universidad de Tarapacá. Maestría en Administración Tributaria y Hacienda Pública por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (Madrid). Egresado de la Maestría de Administración de Empresas de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Especialización en Análisis y Gestión Financiera por la Universidad César Vallejo. Docente de Auditoría Tributaria en la Universidad de Chiclayo y en la Universidad Nacional de Cajamarca.

Presentación

El Instituto de Administración Tributaria y Aduanera de la SUNAT tiene el agrado de presentar el primer libro de colección de ensayos tributarios y aduaneros. La temática del libro versa sobre *La facultad de fiscalización de la SUNAT*. Esa facultad contenida en el Código Tributario como herramienta útil para conocer la verdadera naturaleza de los tributos que deben pagar los contribuyentes y que hace posible la concreción del deber de contribuir a los gastos públicos.

La génesis de esta obra es el Primer Concurso de Ensayos Tributarios y Aduaneros que se desarrolló durante el mes de agosto último, mediante una convocatoria realizada por el Instituto que tengo a bien dirigir. En dicho concurso, los ensayos presentados fueron evaluados por un jurado calificador integrado por los distinguidos profesores Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León de la PUCP, Marco Huamán Sialer Presidente de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal del Perú y los funcionarios Daniel Yacolca Estares y Álvaro Flores Llamas, ambos tributaristas y docentes de la SUNAT. Teniendo como finalistas catorce ensayos en estricto orden de mérito.

En ese sentido, como resultado del referido concurso, resulta pertinente la publicación de los ensayos de los siguientes colaboradores en esta obra: primer puesto Luis Alberto Huarcaya Revilla con el tema "La detección de indicios de delito tributario. Propuesta de un modelo de detección e investigación del fraude fiscal"; segundo puesto Dino Antonio Traverso Cuesta con el tema "El uso de los medios electrónicos para la fiscalización del sector inmobiliario y su impacto en las rentas de capital"; tercer puesto Oscar Fernando Cabanillas Bazán con el tema "El procedimiento de fiscalización como instrumento para promover el cumplimiento tributario"; cuarto puesto Miguel Antonio Martel Veramendi con el tema "La facultad de fiscalización y el debido procedimiento", Carlos Augusto Alemán Saravia con el tema "La detección del fraude fiscal aprovechando la fusión SUNAT y ADUANAS", Rosa María Castillo Alva con el tema "La potestad tributaria contenida en el procedimiento de fiscalización frente a los derechos del contribuyente"; quinto puesto Oscar Martín Sánchez Rojas con el tema "La calificación económica del hecho imponible y su aplicación en el procedimiento de fiscalización tributaria"; sexto puesto Wilfredo Ángel Castillo Blancas con el tema: "¿Cómo enfrentar la planificación fiscal de grupos económicos que aprovechan las regiones con tributación nula o reducida?"; séptimo Roberto Bouroncle Maldonado con el tema "Propuestas para modernizar la facultad de fiscalización de la SUNAT", Edwin Lecarnaqué Molina con el tema "Ilícitos tributarios: diferencia entre infracción y delito tributario en la legislación peruana"; octavo Jorge Miguel Chávez Díaz con el tema "Los software de auditoría en el proceso de fiscalización"; noveno Mirtha Teresa Echevarría Figueroa y Antonio Juan Manuel Bonilla Robles con el tema "El control aduanero mediante el procedimiento de fiscalización de viajeros utilizando medios electrónicos" y Carlos Martín Arenas Bazán con el tema "La responsabilidad solidaria de hecho derivada del proceso de fiscalización tributaria"; y décimo Bruno Rosales Díaz con el tema "La discrecionalidad y la facultad de fiscalización: secreto bancario, ITF y principios contables."

El desarrollo de los ensayos en esta colección busca seguir incentivando la investigación académica en materia tributaria y aduanera, como pilar fundamental de la retroalimentación de los nuevos retos que hoy en día asumen las administraciones tributarias, en el marco de las nuevas reformas tributarias que se gestan constantemente. El objetivo de la obra es poner a disposición nuevas reflexiones temáticas sobre tributación y aduanas. En este primer número se ha desarrollado temas sobre la facultad de fiscalización de la SUNAT. La elección de esta facultad como tema central se debe a su importancia para reducir el incumplimiento tributario y, por supuesto, combatir la evasión tributaria. Si bien muchos de los contribuyentes cumplen con su deber de contribuir, sin embargo, otros tantos necesitan ser expuestos mediante un procedimiento de fiscalización para recién ponerse a derecho en el pago de los tributos. Por eso resulta importante el uso de este procedimiento como instrumento idóneo, dado que genera un riesgo inminente al incumplimiento y reduce la evasión e informalidad latente en nuestro país.

Esperamos que el análisis de los temas que se tratan en esta obra resulte de provecho para los lectores, en su formación, en su trabajo o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por último, es importante destacar nuestro agradecimiento a los funcionarios que han participado en la publicación de esta obra y al jurado calificador de los ensayos, y augurando nuevos números de esta colección en un futuro próximo.

10 de setiembre de 2012

Luis Felipe Polo
Jefe de la Oficina de Cultura Aduanera y Tributaria
Jefe del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera

Prólogo

Las líneas de este prólogo estarán enfocadas en un desarrollo muy puntual sobre los diversos temas que han tratado los ensayos que se están publicando en esta obra. En ese cometido, preliminarmente, debo precisar que la temática desarrollada como línea de investigación en este primer número, no fue casualidad, sino fruto de una reflexión por el grupo de investigación y publicaciones del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera, debido a que la facultad de fiscalización es la razón de ser de la SUNAT. Es la facultad más importante en su rol recaudador, que no se limita solo a una gestión tributaria de las declaraciones juradas de los contribuyentes, sino que implica contrastar dichas declaraciones con la realidad económica o veracidad de los hechos declarados. La fiscalización evita que solo paguen tributos los buenos contribuyentes, puesto que su accionar está preferentemente dirigido a los contribuyentes que están en las zonas de evasión, quienes incumplen con sus obligaciones tributarias, ocultan, esconden, no declaran, manipulan, para no pagar los tributos que generan.

La obra contiene, como método, un índice estructurado en razón de una temática general *La facultad de fiscalización de la SUNAT* y subtemas, según el desarrollo que a continuación daremos a conocer.

En el Capítulo I, se trata como primer tema “La calificación económica del hecho imponible y su aplicación en el procedimiento de fiscalización tributaria”, presentado por Oscar Martín Sánchez Rojas, un tema muy controversial y en la cual el autor parte de un método deductivo, en el que precisa que el criterio de calificación económica del hecho imponible es introducida en nuestra legislación por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario de 1996, en su versión original, y nos recuerda que su génesis en el derecho comparado es de larga data y por demás controversial. Su protohistoria la podemos rastrear en una antigua ordenanza del Imperio Prusiano de 1919. De ahí su evolución hasta la última modificación en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, cuya aplicación dará mucho que hablar.

Como segundo tema tenemos el denominado “¿Cómo enfrentar la planificación fiscal de grupos económicos que aprovechan las regiones con tributación nula o reducida?”, desarrollado por Wilfredo Ángel Castillo Blancas, mediante el cual nos muestra un análisis centrado” de cómo los contribuyentes vinculados a grupos económicos han aprovechado los beneficios tributarios de la región amazónica para aminorar su carga impositiva de manera artifiosa y, por otro lado, reflexiona en torno a si la Administración Tributaria peruana cuenta en la actualidad con las herramientas normativas necesarias para enfrentar dicho problema.

En el Capítulo II, tenemos como primer tema “El uso de los medios electrónicos para la fiscalización del sector inmobiliario y su impacto en las rentas de capital”, presentado por Dino Antonio Traverso Cuesta, que nos da a conocer el incremento del arrendamiento de inmuebles en todo el territorio nacional, y que puede ser utilizado para generar ingresos por cualquier persona natural que cuente con un predio. Por eso nos plantea que la SUNAT debe mejorar sustancialmente los procedimientos que utiliza, como por ejemplo el procedimiento de fiscalización. Es decir qué infor-

mación tiene y puede tener la Administración Tributaria para los nuevos retos que enfrenta hoy en día. Como una base de datos fiscales sobre "bienes inmuebles", y sus transmisiones y los usos que les han dado, con cruces de información en línea con registros públicos, para conocer como dato previo en las fiscalizaciones que se deben programar.

El segundo tema denominado "Los *software* de auditoría en el procedimiento de fiscalización", desarrollado por Jorge Miguel Chávez Díaz, nos denota que la Administración Tributaria se halla en el contexto en el que es aliado del contribuyente, y por lo tanto es el mejor momento para establecer procedimientos conjuntos de trabajo, entre los que se halla el tratamiento de la información contable del administrado. Así, la aplicación de los *software* de auditoría en la etapa previa a la visita de campo debe ser realizado por un área que sirva de apoyo al área de auditoría, que permita obtener tablas resultantes que serán insumo para que el agente fiscalizador realice el planeamiento correspondiente. Por tanto, el uso intensivo de tecnología permitirá obtener un mejor tratamiento de la información contable del contribuyente y, por ende, de auditorías eficientes. El autor recomienda que se debe seguir haciendo investigaciones de los *software* de auditoría y desarrollar las rutinas que permitan estandarizar los procedimientos en aras de la seguridad y calidad.

Como tercer tema, se trata "El control aduanero mediante el procedimiento de fiscalización de viajeros utilizando medios electrónicos", desarrollado por Mirtha Teresa Echevarría Figueroa y Antonio Juan Manuel Bonilla Robles, donde puntualizan que la Organización Mundial de Aduanas (WCO) recomienda utilizar prácticas estandarizadas para el tratamiento de viajeros dentro del Convenio de Kyoto revisado. Por ello, a partir del 11 de setiembre de 2001, la seguridad mundial requirió de mayores exigencias respecto al control de las personas que transitan como pasajeros o viajeros, las mercancías y los medios de transporte. Los organismos mundiales crearon un mecanismo y protocolos de comunicación electrónica estandarizada para los fines inherentes a la seguridad y al control efectivo de la identidad del viajero. En ese sentido, dichos autores recomiendan que en vista de que la Administración Tributaria y Aduanera tiene como misión el control de la frontera o territorio aduanero, realicen el control a las personas físicas, facultad que la ley le confiere y que se podría realizar con el nuevo sistema o diseño de fiscalización electrónica de viajeros que presentan.

Luego, en el Capítulo III, se inicia como primer tema con "La detección de indicios de delito tributario. Propuesta de un modelo de detección e investigación del fraude fiscal", presentado por Luis Alberto Huarcaya Revilla, que como se puede evidenciar, destaca que la detección e investigación del delito tributario debería ser utilizado como una herramienta más para disminuir los niveles de incumplimiento tributario en el Perú. El autor plantea partiendo de la necesidad de contar con un equipo de profesionales multidisciplinario para la detección de los delitos tributarios, cuyas funciones serían desarrollar acciones para identificar sectores de la actividad económica del país con mayor probabilidad de evasión; realizar análisis de riesgo sectorial; programar casos de delito tributario a nivel nacional con el apoyo de la tecnología de información; fiscalizar a los contribuyentes con probables casos de delito tributario; intercambiar información con otras Administraciones Tributarias; coordinar con el Ministerio Público y la Policía Nacional; generar riesgo a través de la difusión de las modalidades y bolsones de evasión detectados; y, finalmente, buscar ante el Poder Judicial la imposición de una efectiva sanción penal a los contribuyentes que incurren en comportamientos fraudulentos. Para que se logre dichos objetivos, estos elementos se deben encontrar debidamente integrados y armonizados en un plan explícito de persecución del fraude fiscal que establezca las líneas estratégicas, responsabilidades, actividades, indicadores y metas. Esto porque la lucha contra el fraude fiscal requiere de estrategias, procedimientos, normas y una organización

cualitativamente distinta de los procedimientos normales para detectar un incumplimiento tributario.

El segundo tema está referido a "La detección del fraude fiscal aprovechando la fusión SUNAT y ADUANAS", tratado por Carlos Augusto Alemán Saravia, que enfatiza sobre la importancia de la interacción de acciones entre Aduanas y Tributos Internos, mediante la facultad de fiscalización, que se vería repotenciada en la medida que las acciones de control sean coordinadas e involucren necesariamente el intercambio de información, conocimientos e interacción de procesos, desde cada una de las etapas operativas aduaneras (controles concurrentes y posterior) y de tributación interna (operativos masivos y fiscalización), en el marco de una nueva visión o enfoque que siente las bases en el aprovechamiento de la fusión de la SUNAT y ADUANAS.

El tercer tema trata sobre "La responsabilidad solidaria de hecho derivada del proceso de fiscalización tributaria", que presentó Carlos Martín Arenas Bazán, que nos precisa el proceso de fiscalización y las herramientas legales que tiene la Administración Tributaria para controlar la veracidad y cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes del cual finalmente se determinará la responsabilidad de los sujetos obligados o responsables, se mencionará también que la fiscalización alcanza a los sujetos que gozan de exoneraciones o inafectaciones. Se requiere que el procedimiento de fiscalización sea dinámico y que se proyecte su futura cobranza más allá del contribuyente, por ende, se debe incluir dentro del procedimiento al responsable solidario y de esta manera tener a quién exigir su pago, en caso de incumplimiento por parte del contribuyente.

El último tema de este capítulo está referido a "Ilícitos tributarios: diferencia entre infracción y delito tributario en la legislación peruana", presentada por Edwin Lecarnaqué Molina, quien hace un análisis sobre diversas posturas de los ilícitos tributarios y concluye que la modificación de la Ley Penal Tributaria y la inclusión de nuevos tipos penales a través del Decreto Legislativo N° 1114, publicado el 5 de julio de 2012, tiene su justificación en la medida que surgen nuevas conductas delictivas que no estaban previstas en la Ley Penal Tributaria y que necesitan ser sancionadas; sin embargo, el Estado debe impulsar la etapa preventiva creando mayor conciencia tributaria.

El primer tema del Capítulo IV trata sobre "La facultad de fiscalización y el debido procedimiento", desarrollado por Miguel Antonio Martel Veramendi, que precisa muy acertadamente que el inicio de la fiscalización no implica una vulneración a los derechos fundamentales del contribuyente, pues este procedimiento debe efectuarse dentro del respeto de las normas de rango constitucional y legal que regulan el desarrollo de dicho procedimiento y por cuanto la vulneración de dichas normas constituyen una afectación al principio del debido procedimiento.

Seguidamente, el segundo tema de este capítulo desarrolla "La potestad tributaria contenida en el procedimiento de fiscalización: frente a los derechos del contribuyente", cuya autora es Rosa María Castillo Alva, quien nos recuerda que los actos administrativos realizados durante el proceso de fiscalización, deben contar con la debida motivación en la que se detallen los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la posición de la Administración Tributaria, analizando sobre los derechos a la intimidad, derecho a la no incriminación, derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones, etc

El tercer tema, denominado "Propuestas para modernizar la facultad de fiscalización de la SUNAT", ha sido desarrollado por Roberto Bouroncle Maldonado, en el cual arguye que la labor de auditoría es crucial en el negocio tributario y aduanero. En el fondo, es la verificación de la información declarada y también de la no declarada (brecha de veracidad) a través de los cruces efectuados. Por ello, propone el perfil del auditor

virtual; control sobre transacciones con medios electrónicos; RUC vinculante que supone un mejor control por parte de la Administración Tributaria a los denominados "grupos económicos"; y, finalmente, el *tax back* como un mecanismo de devolución o restitución parcial de impuestos y de fomento de la inversión.

El cuarto tema trata sobre "La discrecionalidad y la facultad de fiscalización: secreto bancario, ITF y principios contables", desarrollado por Bruno Rosales Díaz, que concluye que la Administración Tributaria cuenta con información del ITF que puede ser usada de manera discrecional por sus programadores operativos para programar acciones de fiscalización de manera oportuna. Por lo que propone un método de determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Régimen General que permitiría maximizar el número de fiscalizaciones en base cierta, logrando mayor efectividad y eficiencia de la capacidad operativa por parte de los programadores y auditores de la Administración Tributaria con el apoyo de un adecuado soporte informático.

Como último tema de este capítulo, se desarrolla el tema sobre "El procedimiento de fiscalización como instrumento para promover el cumplimiento tributario", facultad de fiscalización escrito por Oscar Fernando Cabanillas Bazán, quien hace un recorrido por todo el procedimiento de fiscalización y analiza las modificaciones introducidas al Código Tributario, mediante Decreto Legislativo N°1113, que incorpora la fiscalización parcial y definitiva, sus implicancias, la prescripción y su influencia en el derecho a la seguridad jurídica de los deudores tributarios, entre otros. Por último, brinda algunas sugerencias para lograr incrementar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ahora bien, como puede observar el lector, esta obra es fruto de un conjunto de opiniones académicas y reflexiones individuales, que no implica una posición institucional. Valiosos aportes de los colaboradores de la SUNAT, que en su derecho a opinar y crear nos entregan sus más suscitados aportes para ser tomados en cuenta por todos.

En definitiva, sirva estas líneas para agradecer a todos los participantes del Primer Concurso de Ensayos Tributarios y Aduaneros, sobre el tema "La facultad de fiscalización de la SUNAT", a los doctores Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León y Marco Huamán Sialer, por su participación como miembros del jurado calificador, y que esta obra permita sembrar entusiasmo por la investigación y publicación en los funcionarios de la SUNAT para participar en las siguientes convocatorias.

10 de setiembre de 2012

Daniel Yacolca Estares

Coordinador General de Investigaciones y Publicaciones
Instituto de Administración Tributaria y Aduanera

Índice

<i>Resumen/Abstract</i>	5
<i>Sobre los autores</i>	7
<i>Presentación</i>	11
<i>Prólogo</i>	13

CAPÍTULO I

La fiscalización, el hecho imponible y la planificación fiscal

La calificación económica del hecho imponible y su aplicación en el procedimiento de fiscalización tributaria

<i>Oscar Martín Sánchez Rojas</i>	21
-----------------------------------	----

¿Cómo enfrentar la planificación fiscal de grupos económicos que aprovechan las regiones con tributación nula o reducida?

<i>Wilfredo Ángel Castillo Blancas</i>	33
--	----

CAPÍTULO II

La fiscalización mediante medios electrónicos

El uso de los medios electrónicos para la fiscalización del sector inmobiliario y su impacto en las rentas de capital

<i>Dino Antonio Traverso Cuesta</i>	47
-------------------------------------	----

Los software de auditoría en el procedimiento de fiscalización

<i>Jorge Miguel Chávez Díaz</i>	59
---------------------------------	----

El control aduanero mediante el procedimiento de fiscalización de viajeros utilizando medios electrónicos

<i>Mirtha Teresa Echevarría Figueroa</i>	
<i>Antonio Juan Manuel Bonilla Robles</i>	73

CAPÍTULO III**La fiscalización, detección del delito tributario, fusión
SUNAT-ADUANAS, responsabilidad solidaria y diferencia
entre infracción y delito**

La detección de indicios de delito tributario: propuesta de un modelo de detección e investigación del fraude fiscal

Luis Alberto Huarcaya Revilla

85

La detección del fraude fiscal aprovechando la fusión SUNAT y ADUANAS

Carlos Augusto Alemán Saravia

101

La responsabilidad solidaria de hecho derivada del proceso de fiscalización tributaria

Carlos Martín Arenas Bazán

129

Ilícitos tributarios: diferencia entre infracción y delito tributario en la legislación peruana

Edwin Lecarnaqué Molina

145

CAPÍTULO IV**La fiscalización, los derechos de los contribuyentes, discrecionalidad
y secreto bancario**

La facultad de fiscalización y el debido procedimiento

Miguel Antonio Martel Veramendi

165

La potestad tributaria contenida en el procedimiento de fiscalización frente a los derechos del contribuyente.

Rosa María Castillo Alva

183

Propuestas para modernizar la facultad de fiscalización de la SUNAT

Roberto Bouroncle Maldonado

195

La discrecionalidad y la facultad de fiscalización: secreto bancario, ITF y principios contables

Bruno Rosales Díaz

205

El procedimiento de fiscalización como instrumento para promover el cumplimiento tributario

Oscar Fernando Cabanillas Bazán

215



I

La fiscalización, el hecho imponible y la planificación fiscal

LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA DEL HECHO IMPONIBLE Y SU APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA*

Oscar Martín Sánchez Rojas**

Sumario: I. Consideraciones de origen histórico en el derecho comparado. II. Sobre la naturaleza jurídica del criterio de calificación económica del hecho imponible. 2.1. Su adopción en nuestra legislación. 2.2. Su desarrollo jurisprudencial. III. A manera de conclusión.

I. CONSIDERACIONES DE ORIGEN HISTÓRICO EN EL DERECHO COMPARADO

Si bien en nuestra legislación, el criterio de calificación económica del hecho imponible¹ es introducida en nuestra legislación por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario², en su versión original; su génesis, en el derecho comparado, es de larga data y por demás controversial. Su protohistoria la podemos rastrear en una antigua ordenanza del Imperio Prusiano de 1919 (*parágrafo 4º de la Reichbabenordnung*): “Al interpretar las

normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias.”), en la incipiente jurisprudencia del *Reichsfinanzhof* anterior a la citada ordenanza, y en los estudios doctrinarios de los clásicos tratadistas germanos Franz Von Myrbach Rheinfeld y Enno Becker, padre de la norma. Empero, no es sino con insurgencia del nacionalsocialismo en Alemania, que va tomando cuerpo dicho criterio económico con una fuerte dosis de contenido político e ideológico que augura evidentes y justificados resquemores en la doctrina imperante en esa época (básicamente se alegaba incompatibilidad con el principio de certeza en la aplicación de las normas tributarias y con la seguridad jurídica), más aún si tomamos en cuenta que de origen se le dio el perfil de “método de interpretación jurídica”, ante lo cual su propia evolución se encargaría de darle su naturaleza definitiva.

En efecto, el artículo 6º de la Ley de Adapación 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

1 Diversas denominaciones se han dado a la figura materia de estudio: “método del examen económico” (raigambre alemana), “método funcional económico” (de origen italiano), “Principio de la consideración económica” según Dino Jarach, “Principio de la realidad económica” según Villegas; sin embargo, nosotros preferimos la denominación signada por nuestra propia jurisprudencia: “Criterio de calificación económica del hecho imponible”. Por otro lado, y aunque no resulte materia de este ensayo, debemos decir que desde el punto de vista contable y financiero, la calificación de los hechos por su contenido económico es reconocido en el marco conceptual para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, bajo el auspicio del principio de “primacía” de las *sustancias sobre las “formas”*. En virtud de este principio, el tratamiento contable de una determinada operación se establece por el real contenido económico de la misma y no por las formalidades adoptadas para su implementación.

2 No obstante su reciente adopción legislativa, cierta jurisprudencia fiscal, precursora en ese sentido, había ya esbozado algunos precedentes importantes. V. gr. RTF N° 5468 de 03/08/1970, RTF N° 1699 del 01/06/1966, RTF N° 4157 del 12/12/1968, RTF 4708 del 03/09/1969, RTF 18371 del 11/04/1984.

* Debemos indicar que con posterioridad a la redacción del presente estudio, mediante Decreto Legislativo N° 1121 publicado el 18 de julio de 2012, se ha modificado la Norma VIII y se ha incorporado la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario sobre la calificación, elusión de normas tributarias y simulación, importantes novedades legislativas que serán materia de un posterior estudio por parte del autor.

** Abogado por la Universidad de Lima.

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 generales.

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".

Expuesto el adánico precedente, queda clara la impronta ideológica del tema, que a muchos pueda ahora espeluznar, pero que sin embargo se amoldaba al concepto de estado que pregonaba el III Reich alemán, en clara contradicción al liberalismo político y económico anglosajón como el francés, cuyo dogma fundamental es la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, que en un estado interventor como el alemán, se superaba a un "bien colectivo" y a una especie de razón de estado.

No obstante, la instrumentalización perversa que pudiera haber suscitado el régimen nazi, respecto de la llamada interpretación económica de las leyes tributarias³, diversas legislaciones del mundo dieron cuenta de un interesante instrumento en cierres, y que resultaba de inusitada contundencia en el combate de la elusión, consolidándose posteriormente como gran eje de la autonomía disciplinaria del Derecho Tributario respecto del Derecho Privado, aun cuando era todavía una figura en boceto, entendida como método de interpretación de norma⁴ más que

3 Un derivado extremista de la denominada en inicios "interpretación económica de las normas tributarias"; fue la llamada "Teoría de la interpretación funcional" desarrollada en Italia durante el Régimen fascista y en la etapa posterior a la Constitución italiana de 1948, pero antes del funcionamiento de su Tribunal Constitucional, cuyo mentor principal Benvenuto Grizzotti, fundador de la Escuela de Pavia, esbozó el referido marco teórico sosteniendo la necesidad de analizar el fenómeno financiero-tributario integrando el "momento jurídico" con la realidad política, económica y sociológica, para lo cual estableció como rasgo fundamental de su teoría el "principio de la capacidad económica" como criterio motor a tener en cuenta por el "intérprete", hasta el extremo de legitimar la interpretación "correctora" de la ley cuando esto fuese exigido para adecuarla a los requerimientos de dichos principios.

4 En los Estados Unidos imperó la doctrina del "Disregard of legal entity", aunque ya la importante judicatura norteamericana había desde 1945 reconocido el principio de la "substancia over form" (*substancia sobre la forma*), es así que en un caso

como un modo de llegar mediante el análisis fáctico-económico, a dar con la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Cabe precisar que si bien la reforma de la ordenanza primigenia efectuada en el año de 1977 ha suprimido el precepto de origen, la doctrina y la jurisprudencia alemana entienden que sigue siendo aplicable el evolutivo método de la consideración económica (*wirtschaftsfliche betrachtungsweise*).

Como podemos apreciar, el método aludido 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 Dino Jarach comparte la óptica expuesta, al comentar la norma pertinente en la legislación argentina, aduce que esta 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 ley⁵.

Sin embargo, por la otra orilla pareciera transitar la legislación española (apartado 2 del artículo 28º de la reformada Ley General Tributaria): "El tributo se exigirá con arreglo a la *naturaleza jurídica* del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar su validez".

Si nos atenemos a la importante reforma de Ley General Tributaria Española de 1995, debemos decir que un aspecto relevante fue la supresión del precepto relativo a la calificación en función de la realidad económica. Al respecto, el profesor principal de la Universidad de Sevilla Fernando Pérez Royo nos previene en ese sentido: "La calificación ha

paradigmático (*Commissioner vs. Court Holding Co.*) 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 Lathrop. Por otro lado, por esos años la doctrina argentina empezó a hablar de la "teoría de la penetración", los franceses acerca de la "trasparencia fiscal" y muchos otros países europeos y americanos, casi literariamente acerca de la "Teoría del desarrollo".

5 JARACH, Dino. "La Interpretación de las Leyes Fiscales según el Decreto del P.E.N. NUM".

de ser establecida en función de la *naturaleza jurídica* de cada presupuesto de hecho. Queda descartada toda referencia a la *naturaleza económica* del hecho imponible o a la identificación de las situaciones o relaciones que efectivamente se establezcan, como, en cambio, decía la norma anterior a la reforma de 1995. Insistimos en este punto porque se trata de uno de los elementos claves de la reforma de 1995: se ha desterrado de la LGT el precepto relativo a la calificación económica que aparecía en la redacción anterior (apartado 3 del art. 25º original) y que había dado lugar a enojosas confusiones, no solo en el orden teórico sino también en la práctica. No obstante el precepto anterior continúa diciendo que la verdadera naturaleza jurídica se determinará prescindiendo de la forma o de la denominación que los interesados le hayan dado. Con esta precisión el legislador fiscal no hace más que seguir el clásico principio de que las relaciones jurídicas son lo que efectivamente son, no lo que las partes dicen que son⁶.

Dudamos mucho que la legislación española haya pretendido desterrar el método de calificación económica por una calificación de la naturaleza jurídica del hecho imponible, tal vez se trate de una dúctil tautología, ¿o acaso la naturaleza (esencia, ser, ontología) de los actos jurídicos (más aún en el ámbito tributario) no encierra siempre un sustrato económico? ¿O tal vez en este caso estemos ante un símil del escenario alemán, "cambiar todo para que no cambie nada", pues el asunto del examen o método de calificación económica se ha internalizado (disculpen el neologismo freudiano) de tal forma en el subconsciente de la sociedad jurídica que es absolutamente prescindible su positivización o explícita referencia en la norma?

No obstante lo argüido, la norma española introduce en la "calificación" un mandato de prescindir de los defectos que pudieran afectar la validez del acto o de la situación sometida a tributación, algunos tratadistas hispanos ven en la norma una simple motivación; evitar que el nacimiento de la obligación tributaria quede al arbitrio de las partes con el sencillo expediente de concluir un negocio jurídico por defecto de forma o de sustancia que podría determinar su anulación o nulidad, la cual, sin embargo, no

llega a producirse al no ejercitarse la acción correspondiente.

Al respecto debemos indicar, contra lo que piensa un gran sector de la doctrina española, que "el método de calificación" no califica la juridicidad del negocio sino califica los hechos, ni mucho menos entra a indagar sobre la validez del acto jurídico, en ese sentido, es absolutamente una herramienta aséptica, prescindir de lo que estima tal vez sea un pleonasio y no necesitaba incluir la referida precisión en los parámetros del método aludido, innecesariamente lo desnaturaliza, e incluso algunos ya han empezado a ver en dicho aserto una frontal incompatibilidad con el principio constitucional de la "capacidad económica", puesto que, se argumenta, el someter a gravamen actos jurídicos con independencia de su validez conduce a gravar puras formas desprovistas de contenido, ya que si los actos o negocios están viciados no producirán efecto. Terrenos fangosos por los que se introduce la normatividad española que tal vez con lucidez conceptual sobre la figura materia de estudio, hubiera evitado.

II. SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL CRITERIO DE CALIFICACIÓN ECONÓMICA DEL HECHO IMPONIBLE

Debemos indicar que el devenir histórico avasalló la idea de una interpretación económica de la ley tributaria, tal como fuera planteado en sus inicios por la doctrina alemana, se ideó el método de análisis fáctico-económico del hecho imponible, de tal raigambre evolutiva que hasta en su origen se ha suprimido como norma legal (véase la reforma de 1977 a la ordenanza prusiana de 1919) para darle un alcance de principio inmanente a la objetivización del hecho imponible y su encuadre en la norma tributaria, casi como una inferencia que parte del contenido fáctico y va hacia el continente hipotético de la norma.

Respecto al deslinde con la denominada "interpretación económica", la doctrina internacional es casi unánime. Para Dino Jarach es un desatino creer que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente, porque, valga la tautología, las leyes tributarias como todas las demás se interpretan jurídicamente. Puntualiza el autor: "La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es

6 PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas, Madrid, 2000.

un “**criterio jurídico**” que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales”⁷.

Pérez Royo⁸ enfatiza en el tema: “...dentro del ámbito estricto de la interpretación, cabe entender que las normas tributarias deben ser interpretadas teniendo en cuenta, entre otros criterios, el de la realidad sobre la que actúan. Se trata de una apreciación justísima, pero que no es exclusiva de nuestra disciplina, sino valedera para el conjunto de nuestro ordenamiento. En ese sentido conviene tener en cuenta la siguiente precisión: cuando se sostiene el carácter prevalente mente económico del contenido de las normas tributarias como rasgo distintivo de las mismas, se incurre en un ingenuo error, fruto probablemente de las confusiones sobre el encaje de la disciplina en un pasado no lejano. Todas las normas jurídicas tienen un sustento económico y el de las tributarias no es necesariamente el más acentuado, por citar algún ejemplo las normas de regulación del mercado de valores, o sobre las sociedades y contratos mercantiles son más que evidentes”.

Mientras que Villegas es todavía más explícito, cuando admite que la figura en cuestión no tiene la entidad de método de interpretación tal como a estos define la dogmática jurídica, sino que es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales o la búsqueda de lo que él llama la *intentio facti* versus la *intentio juris* de la parte, y cuya justificación la encuentra en su eficacia para contrarrestar los efectos de la elusión tributaria consistente en la distorsión de la realidad económica mediante la adopción de formas jurídicas aparentes, sin que sea necesario demostrar la nulidad o simulación del acto jurídico que le da cobertura⁹.

El mismo Villegas razona principiamente, y cree encontrar el sustento del método fenoménico en el origen mismo de la lógica impositiva; es decir, en la real capacidad contributiva de los sujetos, que no es solo económica sino también política. Dice este tradicional autor que la realidad económica se basa en que el criterio para distribuir la carga

tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectúo teniendo en cuenta precisamente la realidad económica, y que siendo ello así, solo se logrará *descubrir* el verdadero sentido de la norma recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender.

Es así, que la aprehensión de la real capacidad contributiva sacrifica en su proceso cierto grado de voluntad privada, pues como bien lo avizora el maestro Jarach, la propia persistencia de la obligación impositiva conduce a trazar una distinción entre voluntad privada que tiene importancia para el derecho impositivo y la que no la tiene: “Es importante (la voluntad privada) que corresponde a la *intentio facti*, o sea la que está dirigida solamente a la finalidad empírica del negocio, a la relación económica que las partes se proponen crear, esto, porque el presupuesto de la obligación impositiva no es sino la relación económica, sobre la magnitud de la cual se mide el impuesto, según el principio de capacidad contributiva. Carece de importancia, al contrario, la manifestación de voluntad que corresponde a la *intentio juris*, o sea la que está dirigida a poner la relación económica bajo una determinada disciplina jurídica del derecho común”¹⁰.

Expuestas las consideraciones de carácter doctrinario sobre el criterio de calificación que han devenido durante su desarrollo, estaríamos en condiciones de decir que, no obstante su proximidad a la figura de la interpretación de las normas tributarias, debemos tener claro su distingo respecto a esta, pues siendo ambas funciones dentro del proceso de aplicación de las normas tributarias, no tiene identidad lógica. La calificación consiste básicamente en incluir o excluir de un determinado concepto jurídico, un hecho o situación determinada.

En ese sentido, la calificación es una actividad infra interpretativa en el proceso de aplicación de las normas tributarias. Conocida cuál es la voluntad de la ley, exige precisar en un momento intelectual posterior, que hechos y situaciones concretas quedan comprendidas en cada uno de los conceptos utilizados por la norma tributaria.

Ahora bien, la calificación no se agota en encajar un hecho en un sentido determinado,

7 JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3^a ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, p. 395.

8 PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 90.

9 Cfr. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. T. I, 3^a ed., Depalma, Buenos Aires.

10 JARACH, Dino. *El hecho imponible*. 3^a ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 149.

sino que requiere una consideración lógica, teleológica y principista de los conceptos jurídicos (de este modo, el primer criterio de calificación es el principio de capacidad económica). Se trata como bien dice Calvo Ortega¹¹ de saber si un concepto en principio distinto con arreglos a criterios económicos puede ser subsumido en otro a efectos tributarios.

2.1. Su adopción en nuestra legislación

Con la dación del Decreto Legislativo N° 816 (21 de abril de 1996) se introdujo en nuestra legislación tributaria el criterio de calificación económica del hecho imponible, bajo el influjo (por no decir trascipción) evidente de la legislación argentina, se sumó a dicho método la abierta posibilidad de que la Administración Tributaria tuviera en cuenta la “intención económica y efectiva” del deudor tributario a efectos de prescindir de la apariencia de las formas legales y dar con la buscada naturaleza del hecho imponible. Es así que, “objetivar la intención del contribuyente” era la finalidad del legislador argentino, según los comentarios oficiales de sus mentores. En ese sentido, el texto primitivo adoptado por nuestra legislación es el siguiente:

“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 atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando estos 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.

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

Sobre esta cita, es preciso acotar lo siguiente: el tratadista argentino Alberto Tarsitano¹², comentando la norma argentina de consabida identidad con la nuestra, aduce que esta introduce un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, por lo que al existir una discordancia consciente entre el uso de una figura legal y su causa típica para favorecer un resultado económico con menor costo fiscal, es decir, una colisión entre los medios jurídicos y los fines consagrados por la ley tributaria, quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos bajo el sesgo de otras categorías legales como la simulación absoluta y relativa, el fraude de la ley tributaria, el negocio indirecto y otras formas anómalas.

Transcurridos apenas cuatro meses de la vigencia de la primigenia Norma VIII del Código Tributario, nuestros legisladores dieron cuenta que el traspase del derecho argentino a nuestra realidad había desbordado la primera intención de estos, lo que en buena cuenta era aceptar que parte del segundo párrafo de la norma en estudio que otorgaba facultades a la Administración Tributaria para la determinación o recreación del hecho imponible sobre la base de la finalidad o intención económica buscada por las partes, correspondía a una categoría diferente como es el “fraude a la ley”, lo que era una circunstancia no querida con la implantación de la calificación económica en nuestra legislación.

Por lo que, como corolario de un anómalo proceso de adopción de una norma extranjera, se optó por su corrección mediante la Ley N° 26663, que modificó el texto original de la Norma VIII, suprimiendo el acápite segundo del segundo párrafo de la misma que incluía la posibilidad de tener en cuenta la intencionalidad económica que hubieran

12 En la ejundiosa motivación de la RTF N° 06686-4-2004, que posteriormente nos servirá como paradigma jurisprudencial en nuestro estudio, Alberto Tarsitano es citado con absoluta pertinencia, resultando tan válidos sus comentarios en su contexto legal como el nuestro, si consideramos que la norma nacional primigenia resultaba ser una derivada casi textual de la norma argentina: “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 estos 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 o estructuras jurídicas adoptadas, 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” (art. 2º Ley 11.683).

tenido los sujetos respecto de la operación efectuada.

En consecuencia, la vigente versión del texto normativo se lee del siguiente modo:

“Al aplicar las normas tributaria 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 señalados en la ley”.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de los antecedentes de la norma supresora, los legisladores cedieron a la evidencia del equívoco y asimilaron los cuestionamientos a la norma original, y que básicamente se sustentaban en el desmedro a la seguridad jurídica que representaba la pretendida posibilidad de la Administración Tributaria de recalificar el hecho tomando en cuenta la intención del contribuyente de defraudar a la ley.

El revisionismo de nuestra legislación respecto de la norma en cuestión, repugna la atribución de la Administración Tributaria de poder hacer abstracción de las estructuras jurídicas o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, pues estaría contrariando el propio Código Tributario, en tanto este establece en su Norma IV el principio de legalidad, el cual es extensible al hecho generador de la obligación tributaria (o hecho imponible).

“Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, puesto que la Administración tendría el poder de ‘interpretar’ que la situación real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objeti-

vos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios¹³. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde a derecho a poder de la SUNAT”.

Dos aspectos podemos resaltar de la exposición de motivos glosada: el primero es la justificación de la negación de un neo funcionalismo y los peligros que acarrea dicha perspectiva al principio de la seguridad jurídica, y por ende el principio de legalidad, que se ven afectados por una “reinterpretación” funcional de la misma norma tributaria en lo relativo a su componente o supuesto fáctico, a fin de acomodarlo al hecho que la Administración considere como económicamente factible. Es decir, negar la lógica inversa del criterio o método de calificación del hecho imponible, que como explicáramos en párrafos antecedentes tiene un claro signo inductivo. Por otro lado, veo en el cambio normativo una intención de ajustar la discrecionalidad de la propia Administración Tributaria en la aplicación del método de calificación económica. Al respecto, señala Iglesias Ferrer¹⁴ “que el tránsito entre una y otra norma resulta bastante importante y radical, pues la redacción originaria se encuentra diseñada bajo un formato imperativo (atenderá) mientras que la redacción vigente enfoca la redacción de la norma a partir de su aplicación excepcional (tomará en cuenta)”. Más allá del tema semántico que denota el autor, resultaba obvia la excepcionalidad sobre la aplicación del método en cuestión, cuya pertinencia se manifiesta allí donde es necesario discurrir el velo que cubre los hechos, cuyo efecto impositivo es necesario aclarar. Cuando la realidad no resulta aparente por la clara evidencia del hecho imponible, el método es un instrumento potencial.

2.2. Su desarrollo jurisprudencial

Si bien en nuestro país no se puede hablar, en estricto, de un desarrollo jurisprudencial anterior a la implantación legislativa del criterio de calificación económica, se puede rastrear

13 El subrayado es nuestro.

14 IGLESIAS FERRER, César, *Derecho Tributario. Dogmática General de la Tributación*. Gaceta Jurídica, Lima, 2000.

algunos esbozos interesantes sobre la materia, muy citada, en la misma jurisprudencia como en algunos estudios realizados, es por ejemplo el caso de la RTF N° 5468 del 3 de agosto de 1970, precursora en ese sentido: "Aun cuando la recurrente denomine como de arrendamiento los contratos que celebra con sus clientes, los mismos deben ser considerados como de venta a plazos, atendiendo a la forma como operan estos, por cuanto una vez canceladas las cuotas respectivas, el bien materia de contrato queda en posesión del cliente, procediendo a gravar dichos ingresos como ventas del ejercicio".

En el mismo sentido, Iglesias Ferrer indaga en un antecedente aun más antiguo, la RTF N° 4157 del 12 de diciembre de 1968: "Se había celebrado entre las mismas partes un contrato de locación de servicios y otro de arrendamiento de maquinaria, cuyos ingresos eran gravados por el impuesto de timbres con tasas diferentes. El Tribunal consideró que el contrato de arrendamiento de maquinaria integraba en rigor el de locación de servicios dada la relación indivisible que lo unía a este gravándose sus ingresos con la tasa mayor correspondiente a la locación de servicios".

Con la vigencia de la Norma VIII, el Tribunal Fiscal ha desarrollado paulatinamente la categoría estudiada; la amplia motivación exhibida en la RTF N° 06686 del 8 de septiembre de 2004, enumera una interesante sumilla de casos:

RTF N° 622-2-2000 del 21 de julio de 2000: En un caso en el que el contrato celebrado por las partes era uno según el cual una de ellas se obligaba a transferir a la otra, a título oneroso, pavos vivos (operación exonerada del pago del IGV), pero adicionalmente como "promoción" ofrecía también el servicio de matanza, aviscerado y congelado (operación afecta al referido impuesto), el Tribunal estimó: "Que 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".

RTF N° 383-3-1999: El Tribunal Fiscal analizó la causa-fin del contrato por encima de la forma, recalificándolo como uno de comisión mercantil y no de consignación, como

aseveraba la Administración.

RTF N° 5637-4-2002: El Tribunal Fiscal estableció que el contrato que la recurrente denomina transferencia de cartera no es tal, sino que corresponde a la prestación de servicios de cobranza, toda vez que en la contabilidad de la recurrente se ha denominado a los montos acotados como "comisión de cartera" (servicios) y solo se ha reconocido como costo de adquisición la retribución equivalente al 15% del valor de cartera, siendo además que al menos una parte de los pagos no han sido endosados, lo que significaría que no hay transferencia de propiedad de los mismos, sino una entrega en cobranza. Además, se señala que el riesgo de incobrabilidad finalmente no es asumido por la recurrente más que en el 1% del valor nominal de la cartera, indicándose que tal calificación es acorde con lo dispuesto por la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

RTF N° 4784-5-2003: El Tribunal Fiscal determinó que con base en la Norma VIII del Código Tributario, los contratos suscritos por la recurrente, denominado "convenio de uso de vehículos de la empresa y sobre opción de compra", constituyan 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.

De la jurisprudencia expuesta podemos colegir un patrón común: el análisis económico de las operaciones efectuadas en casos concretos, por lo que instrumentalmente resultan muy útiles para comprender el método, no obstante es importante advertir que en posterior jurisprudencia, el Tribunal Fiscal ha delineado un marco conceptual sobre el criterio de calificación económica que resulta imprescindible analizar. Justamente sobre esta importante evolución, las RTF N°s 06686-4-2004 y 00590-2-2003 manifiestan un posicionamiento consecuente con el desarrollo doctrinario sobre el tema:

"Que si bien nuestro Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los métodos de inter-

interpretación admitidos por el derecho, 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". (RTF N° 0590-2-2003).

"[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 estos 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 imponibles" (RTF N° 06686-4-2004).

Abordemos las sentencias citadas como corolarios de escenarios fácticos conflictuados que es pertinente exponer, pues es la base para llegar a la síntesis conceptual¹⁵.

La RTF N°00590-2-2003 trata el caso de una empresa dedicada a la exportación de oro de alta ley que solicita la devolución del Impuesto General a las Ventas, sustentado en los comprobantes de pago emitidos por los supuestos proveedores del referido mineral.

De acuerdo a los estimados de la Administración Tributaria concordante con los reportes emitidos por la Internal Revenue Service del Departamento del Tesoro Norteamericano, las cantidades exportadas por la referida empresa durante el año de 1998 son traducidas en el siguiente cuadro:

Procedencia de oro exportado	Cantidad	Porcentaje
Lavaderos y artesanales	22,174.70 kg	96.35%
De la gran minería	746.33 kg	3.24%
Medallas y otros	92.69 kg	0.40%
Total	23,013.70 kg	%

Sobre una información oficial emitido por el

Ministerio de Energía y Minas se obtiene el siguiente cuadro comparativo:

Total de oro producido en el país proveniente de lavaderos y artesanales en 1998.	22,560 kg
Total de oro proveniente de lavaderos y artesanales exportado por la empresa recurrente en 1998.	22,174.70 kg
Porcentaje de oro exportado en relación del oro producido.	98.29%

A pesar de algunas atingencias numéricas a los estimados de la Administración, la empresa exportadora reconoce que el mayor volumen de sus exportaciones es de oro proveniente de lavaderos artesanales (oro aluvial).

Y es justamente sobre este filón de exportación, proporcionalmente casi cercano a la integridad, que se centra el tema controvertido.

La empresa exportadora expone en principio un ciclo ideal de comercialización y exportación de oro que se sustentan formalmente en los comprobantes de pago emitidos por los supuestos proveedores del referido metal. Con dicho soporte formal así como con la documentación que acredita la exportación solicita la devolución del Impuesto General a las Ventas.

Si en este contexto ideal o formal aplicáramos las normas pertinentes sobre el efecto devolutivo del Impuesto General a las Ventas incurrido en las exportaciones, por cierto que la pretensión de la recurrente debería ser amparada y devuelto el monto del tributo solicitado.

Pero como de lo que se trata es ver más allá de lo evidente, la elemental duda cartesiana hace que el ente fiscalizador avizore ciertas anomalías no correspondientes a la realidad económica que son necesarias demostrar y llegar a un alto grado de verosimilitud (por no decir certeza) sobre los hechos acaecidos antes de la aplicación misma de la norma. En ese sentido, el Tribunal Fiscal ha reconocido la facultad de la Administración Tributaria para despejar la penumbra formal utilizando el método de calificación descrito en la Norma VIII del Código Tributario, parentándolo incluso con el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas sobre las operaciones no reales.

¹⁵ Respecto de los referidos precedentes jurisprudenciales, es necesario manifestar que para el objeto de nuestro análisis se han tomado solo los extremos estrictamente pertinentes que sobre la aplicación de la Norma VIII involucra su desarrollo.

Discernir sobre una realidad aparente de lo que realmente es, procura un ejercicio de sindéresis o razonamiento lógico sobre los hechos económicos que deben ser articulados de modo tal que nos produzca convicción respecto del nacimiento de la obligación tributaria, o como en nuestro caso, respecto de la pertinencia de la devolución de tributos.

Resulta entonces interesante analizar las dudas metódicas del ente fiscalizador en el caso: ¿Es factible que la empresa exporte casi la totalidad de oro aluvial producida en el país en 1998? ¿Dado que el oro adquirido y posteriormente exportado es de altísima ley, es posible que los proveedores (lavaderos y artesanales) insuman dicho producto que requiere de un sofisticado grado de procesamiento?

Sobre la primera cuestión, considerando el grado endémico de informalidad de nuestra economía, es probable que las estadísticas oficiales no reflejen la real dimensión de la producción, por lo que si bien es un buen indicio, lo medular resultará el análisis del ciclo productivo del bien materia de transacción: oro de alta pureza proveniente de lavaderos y artesanales.

En principio, la fuente minera mencionada produce lo que es denominado “oro aluvial”, que es un metal de inferior y de variable calidad, y que para lograr el grado de pureza con el que fue transferido requería de un proceso de refinación ineludible que resultaba necesario indagar.

En ese sentido, la Administración Tributaria practicó un estudio técnico o peritaje a la empresa que supuestamente prestó los servicios de refinación a los proveedores de la empresa exportadora, dicho estudio arrojó resultados reveladores y concluyentes: el bisulfito de sodio, reactivo utilizado exclusivamente para la precipitación del oro consumido por la supuesta empresa refinadora, no guardaba relación con el oro de alta pureza producido.

En el caso de que la empresa proveedora no acreditó haber incurrido en gastos de refinación, la Administración Tributaria sometió a pruebas de laboratorio muestras del oro transferido que arrojaron un alto grado de pureza técnicamente imposible de obtener sin un proceso de refinación.

Vista la realidad económica, el Tribunal Fiscal, apreciando con criterio de razonabilidad, resta certeza a la identidad entre el bien transferido a la exportadora consignado en los comprobantes de pago emitidas por sus proveedores directos, con el oro que estos pudieron transferir. Por lo que en el caso particular materia de litis, considera que procede la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Confirmando la posición de la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal resuelve “que el develamiento del ropaje jurídico utilizado por la recurrente a través de su documentación, permite determinar la existencia de falta de identidad entre el comprobante de pago y la entrega física del oro, y en consecuencia calificar como no reales a las operaciones materia de autos, desconociendo el crédito fiscal al amparo del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia el saldo a favor del exportador”.

Resaltar el lineamiento jurisprudencial expuesto deviene no solo de un acertado análisis económico de los hechos suscitados, sino también de un criterio importante asumido por nuestra última instancia administrativa: la aplicación en correlato de la Norma VIII y el artículo 44º de la Ley del IGV sobre la no realidad de la operación. “No realidad” que se imputa en función del documento que supuestamente la sustenta (el comprobante de pago como forma), sin recalcar en otros planos donde la operación probablemente exista. De lo que se trata en todo caso es de escudriñar la discordancia o inconexión lógica entre la forma y el fondo o sustrato económico. En ese sentido, siempre supuse que de no encontrarse positivizada la norma sobre la calificación económica, la aplicación del citado artículo 44º, en su versión original, llevaba implícita el análisis fáctico que desnude la realidad aparente del comprobante de pago exhibido.

RTF N° 06686 del 8 de septiembre de 2004: Es la segunda jurisprudencia materia de nuestro análisis, cuya importancia reside en el hecho que fue capaz de discernir sobre la misma naturaleza jurídica (ontología) de la categoría estudiada, es decir, lo que es y lo que no es, respecto de otra figura confundible como es el fraude a la ley.

El referido precedente cuenta el caso de un

proceso de reorganización empresarial en la forma de una escisión societaria bajo el telón de fondo de una norma que otorgaba excepcionalmente beneficios tributarios y económicos a dichos procesos.

Como consecuencia de la reorganización empresarial en el referido contexto, la empresa escindente transfirió la totalidad de sus activos fijos (maquinarias, instalaciones eléctricas, ductos etc.) a la empresa escindida, quien los contabiliza en sus registros para los efectos tributarios considerando como costo computable el valor revaluado de dichos bienes, y por lo tanto el incremento de la depreciación que incide en una menor determinación del impuesto a la renta.

Desde el extremo administrativo, la SUNAT recalcó la depreciación de los bienes del activo fijo materia de la transferencia, determinándolos a valores históricos, es decir, sin considerar el valor revaluado asignado a dichos bienes. La Administración Tributaria ampara sus reparos sobre la base de aplicar la Norma VIII del Código Tributario.

Al respecto sostiene que "la Norma VIII del Código Tributario le otorga la facultad de realizar un análisis pormenorizado de las actividades económicas integradas a una forma jurídica determinada, para descubrir si dicha forma se relaciona realmente con la finalidad económica buscada por las partes, obviando, de ser el caso, la forma jurídica que distorsiona la realidad económica a efecto de considerar, sin demostrar la nulidad del acto jurídico, un hecho económico de relevancia tributaria, con mayores efectos impositivos o simplemente distinto al que formalmente se presenta. El empleo de la realidad económica pretende impedir el uso abusivo de formas jurídicas sin sustento económico real que permite al contribuyente obtener indebidamente algún beneficio o ventaja fiscal no prevista en la ley".

Aduce la Administración que "el criterio de calificación económica le permite dejar de lado la cobertura jurídica que reviste el acto económico realizado, interpretando que el referido criterio puede adoptar diversas formas como abuso del derecho, abuso de formas jurídicas, negocio indirecto, simulación y fraude a la ley. Considerando que esta última figura es la que se configura en los hechos acontecidos al amparo de sus propias características (1) quien obra en fraude de la ley no realiza el

hecho imponible contemplado en la norma, (2) aún así llega a los mismos resultados económicos que la norma tributaria se proponía gravar, (3) bajo la anterior apariencia de la legalidad subyace una intención fraudulenta apreciable, bien a través de los mecanismos ideados para burlar ley, bien a través de la menor carga impositiva obtenida".

Desde esa perspectiva concluye que "existirá fraude a la ley cuando una conducta X sin contenido real es revestida de una fachada de legalidad (norma de cobertura), con la finalidad de acceder a un beneficio tributario contemplado en la ley (norma defraudada) para aquellas conductas X con contenido real".

Aplicando el criterio de realidad económica al caso descrito, la Administración Tributaria concluye que la escisión acordada no fue real, dado que del análisis de los hechos se habría demostrado que habiéndose realizado formalmente un traspaso patrimonial por parte de la escindente a la empresa escindida, esta última mantuvo el control, la administración y la dirección del negocio, manteniéndose la escindente como un área más de la escindida, de la cual dependía económicalemente, tal y como existía antes de su reorganización.

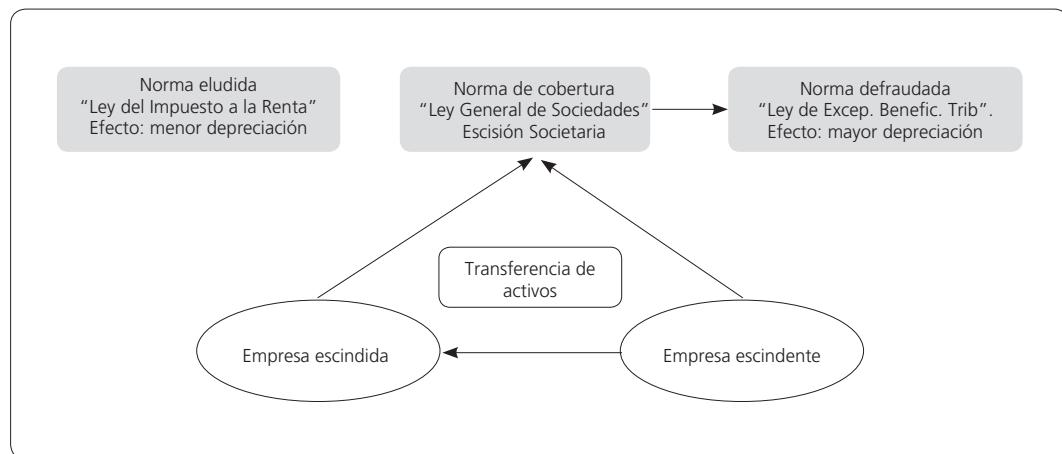
Agrega que el examen económico realizado demuestra que la reorganización acordada constituye un uso indebido de la norma jurídica mercantil: la escisión. En ese sentido, las normas societarias serían las normas de cobertura que otorgan una fachada de legalidad a la conducta del contribuyente, no obstante, dicha conducta carece de contenido real, habiendo tenido como único propósito acogerse a un beneficio tributario otorgado para aquellas conductas (escisiones) con contenido real. En consecuencia, determina que no le son aplicables los beneficios tributarios de la norma excepcional por no haberse producido una escisión real.

El Tribunal Fiscal, en contraposición a la postura administrativa, considera que en el caso desarrollado, asumiendo (en un plano teórico) los mismos presupuestos hipotéticos planteados, estaríamos ante un típico caso de fraude a la ley, situación legal no prevista en nuestro ordenamiento, previniendo por lo tanto el error conceptual de la propia Administración al pretender desconocer la escisión social bajo el amparo de la Norma VIII del Código Tributario.

Reconociendo que la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, sobre el caso en particular, asevera, estaríamos en la figura legal que la doctrina reconoce como el fraude a la

ley tributaria, puesto que la aludida discordancia se presenta mediante la realización efectiva de un acto jurídico cuya finalidad económica de la norma legal que la ampara (norma de cobertura) no es coincidente con la finalidad última del sujeto en función de la norma eludida.

Graficamos el escenario hipotético



De la lectura del diagrama expuesto, tenemos que por el fraude a la ley se burla la aplicación de una norma tributaria (norma eludida), recurriendo a la realización de un acto jurídico (escisión) que busca un resultado económico no coincidente con la propia finalidad del acto, sino más bien una ventaja fiscal (norma de excepción) a través de la elección de una figura jurídica propicia para tales cometidos (norma de cobertura).

“Que de lo expuesto se concluye que la característica principal del fraude a la ley, es la adopción de una figura jurídica dada para obtener de manera indirecta el resultado económico que constituye su motivación o finalidad última, con el propósito de eludir la aplicación de la norma que le resulta más gravosa y que corresponde al resultado económico perseguido”, sentencia la jurisprudencia analizada. Y como reiteramos, es una figura no contemplada en nuestra legislación ni mucho menos inmersa en la calificación económica. Por lo que resultaba errada plantearla como sustento en el desconocimiento de la escisión societaria para los efectos de desconocer una mayor depreciación de los bienes transmitidos en dicho proceso reorganizacional.

En suma, lo que nos trata de decir el Tribunal Fiscal, es que dados los insumos fácticos, la Administración Tributaria procesó un razona-

amiento que en la lógica formal conocemos como “falacia” (razonamiento que implica partir de una premisa verdadera y llegar a una conclusión equívoca). Falacia que se sustenta en la errada propensión a buscar la intencionalidad o finalidad de los contribuyentes (“objetivar la intención” a decir de Tarsitano), que como habíamos visto anteriormente fue el óbice a la adopción del fraude fiscal en nuestra legislación tributaria, lo que implicó, por ello, una explícita adecuación normativa que descontaminó conceptualmente la categoría objeto de nuestro estudio; es decir, el criterio de calificación económica del hecho imponible en su estado esencial.

Interesante análisis dialéctico que plantea la jurisprudencia analizada, es decir, reconocer la naturaleza de la calificación económica en función de lo que no es (fraude a la ley), método de excelente propedéutica y por demás esclarecedor ante la nebulosa frontera que muchas veces separa la aludida categoría jurídica de otras apariencias.

III. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Si observamos detenidamente la arquitectura social, constataremos que el derecho en general es una superestructura que ineludiblemente responde a una base o estructura económica, y no hablo específicamente de un determinismo social, sino de una eviden-

cia que es imposible soslayar; el sustrato económico inmanente a la legalidad. En el Derecho Tributario dicho sustrato económico se enfatiza, de tal forma, que se constituye en el presupuesto esencial para definir la imposición; por lo que su análisis, su medición, sus consecuencias importan más que las formas, que sin sustrato no son más que palabras huecas, sin contenido, o el imperio de la apariencia jurídica sobre nuestra responsabilidad social. Sé que el liberalismo excentrífico repudiará esta concepción, la tildará de economicista, vejatoria de la libérrima autonomía de la voluntad, confundiéndole de paso los planos entre el derecho público y

privado, recurrirá entonces como siempre a su conservador y viejo faldón: “la seguridad jurídica” como dogma unilateral que solo sirve cuando de proteger sus propios intereses se trata. Felizmente, el devenir histórico se ha encargado de levantar los cargos y los temores sobre el criterio de la realidad económica, a tal punto que ni siquiera necesita ser positivizado como lo pensaba Dino Jarach, y como los alemanes en la actualidad, que dicho sea de paso, no crearon el método de calificación económica, sino que simplemente lo descubrieron, más de 70 años antes que nuestra legislación lo adoptara, cuando ya su existencia resultaba tan obvia como eficaz.

Oscar Sánchez Rojas

¿CÓMO ENFRENTAR LA PLANIFICACIÓN FISCAL DE GRUPOS ECONÓMICOS QUE APROVECHAN LAS REGIONES CON TRIBUTACIÓN NULA O REDUCIDA?

El caso de la tasa cero del Impuesto a la Renta en los departamentos de Loreto, San Martín y Ucayali por aplicación de la Ley de la Amazonía

Wilfredo Ángel Castillo Blancas*

Sumario: I. Introducción. II. La exoneración del Impuesto a la Renta en la Amazonía. III. La planificación tributaria a través de la utilización de la Ley de la Amazonía. IV. Grupos económicos peruanos ubicados en la Amazonía. V. La empresa Palmas del Espino S.A. y su función de sociedad holding del Grupo Palmas. VI. Palmas del Espino y la exoneración del Impuesto a la Renta en el marco de los beneficios de la Ley de la Amazonía. VII. La fiscalización como medio para enfrentar el planeamiento tributario nacional. VIII. Conclusiones y recomendaciones. IX. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los objetivos de los sistemas tributarios de acuerdo a lo señalado por Eric Zolt¹ es fomentar o desincentivar ciertas actividades, ello es lo que habrían tomado en consideración los elaboradores de las políticas públicas de nuestro país cuando en el año 1998 se promulgó la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, la cual en su artículo primero señala que el objeto de la misma es “promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada”. En ese contexto, la intención de la norma era propiciar un escenario favorable para atraer la inversión privada en determinadas actividades en una región como la amazónica, que por estar alejada de las grandes ciudades, donde la actividad económica es más dinámica y la presencia del Estado es mayor,

adolece de muchos elementos básicos como infraestructura pública, servicios públicos, capital humano, entre otros que no favorecen la competitividad de la actividad empresarial en dicha región.

En ese contexto, uno de los mecanismos que había previsto la mencionada norma era la exoneración del Impuesto a la Renta (tasa cero) a determinadas actividades económicas, entre las cuales se encuentran la actividad agraria y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo.

Por otro lado, es necesario recordar que los territorios y/o países con tributación nula o reducida son escenarios propicios para realizar esquemas de planificación tributaria, por tal razón, la exoneración del Impuesto a la Renta en la Amazonía, deja abierta la posibilidad para que cualquier persona natural o jurídica pueda estructurar un esquema que aproveche dicha ventaja para aminorar su carga impositiva.

¹ ZOLT, Erick M. “El rol de los sistemas tributarios en los programas de reducción de la pobreza”. En: *Advocatus, Nueva Época*, N° 6, Lima, 2002, pp. 31-53.

* División de Auditoría II - Gerencia de Fiscalización de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales. Contador Público por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega y un Magíster en Administración de Negocios de la Universidad San Ignacio de Loyola.

Uno de los mecanismos utilizados por las empresas para aprovechar los beneficios tributarios es la creación de sociedades *holding*, en nuestro país este tipo de sociedades es utilizado generalmente por los denominados grupos económicos.

Es una preocupación para todas las administraciones tributarias de los diferentes países, el creciente fenómeno de erosionar las bases imponibles de los sistemas tributarios a través de mecanismos como los denominados economía de opción o la planificación tributaria nacional o internacional, sin embargo, muchas veces la normatividad existente no permite enfrentar dichos esquemas, por ese motivo, la publicación de los decretos legislativos, emitidos dentro del marco de medidas de perfeccionamiento del sistema tributario peruano, eran muy esperados por los que estamos vinculados al control del cumplimiento tributario de los contribuyentes. Dentro de dicha normatividad observamos la introducción de la denominada cláusula antielusiva general, la cual tiene por objetivo combatir las diferentes modalidades de conductas elusivas que existen, por ello, el presente trabajo busca, en principio, determinar si los beneficios tributarios de la región amazónica han sido aprovechados por los contribuyentes (específicamente los vinculados a grupos económicos) para aminorar su carga impositiva de manera artifiosa y por otro lado conocer si la Administración Tributaria peruana cuenta en la actualidad con las herramientas normativas necesarias para enfrentar dicho problema.

II. LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LA AMAZONÍA

El artículo 12.3 de La Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (Ley de la Amazonía) señala que: "Los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta [...]" . En el caso de la Palma Aceitera, el Café y el Cacao, el beneficio a que se refiere el párrafo 12.3 del presente artículo, solo será de aplicación a la producción agrícola".

Por otro lado, el artículo 2 del Reglamento² de la mencionada Ley señala que los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta, en-

tre otros, "serán de aplicación únicamente a las empresas ubicadas en la Amazonía". Asimismo, dicho artículo señala que se entenderá que una empresa está ubicada en la Amazonía cuando cumpla con los requisitos siguientes:

- El domicilio fiscal debe estar ubicado en la Amazonía y deberá coincidir con el lugar donde se encuentre su sede central.
- La persona jurídica debe estar inscrita en las Oficinas Registrales de la Amazonía.
- En la Amazonía debe encontrarse como mínimo el 70% (setenta por ciento) de sus activos fijos.
- No tener producción fuera de la Amazonía. Este requisito no es aplicable a las empresas de comercialización.

Asimismo, el artículo 4 del Reglamento señala que a efectos de determinar si una empresa se dedica principalmente a alguna de las actividades que se encuentran exoneradas deberá tener en cuenta lo siguiente:

"Se entenderá que la actividad principal a la que se dedica una empresa es aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales. Se considerará dentro del citado porcentaje los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella [...]. Si al final del ejercicio se determinara que los ingresos anuales generados por la actividad principal son inferiores en más del 10% al porcentaje exigido en este artículo, el contribuyente perderá los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta por dicho ejercicio, debiendo regularizar el pago del Impuesto con ocasión de la presentación de la declaración jurada anual respectiva".

Por último, el artículo 6 del Reglamento señala que: "Los beneficios tributarios establecidos en la Ley se pierden por las siguientes causales: Por el incumplimiento del requisito de actividad principal señalado en el artículo 4. En este supuesto, los beneficios del Impuesto a la Renta, establecidos en el artículo 12 y Quinta Disposición Complementaria, y el crédito fiscal especial del Impuesto General a las Ventas establecido en el numeral

2 Decreto Supremo N° 103-99-EF (1999), Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

13.2 del artículo 13 de la Ley, se perderán por el resto del ejercicio gravable".

Como podemos observar, la norma ha establecido ciertos requisitos indispensables para que la exoneración pueda ser aprovechada por los contribuyentes que efectivamente realicen actividades en los departamentos que pertenecen a la Amazonía (Loreto, San Martín y Ucayali) y no sean solo empresas ubicadas artificialmente en la región con el fin de aprovechar las ventajas fiscales.

Un tema que merece un breve análisis es el requisito de actividad principal, el cual se convierte en un elemento fundamental cuando se analiza el adecuado acogimiento al beneficio. Según la norma antes descrita, para que una empresa goce de la exoneración del Impuesto a la Renta debe obtener el ochenta por ciento (80%) de sus ingresos netos totales de su actividad principal, sin embargo, la norma no ha establecido qué se debe considerar como ingresos para dicho cálculo. Según el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, "se consideran ingresos netos, el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza", es decir, este artículo considera solo los ingresos gravables como ingresos netos, pero hay que entender que este artículo está diseñado para calcular pagos a cuenta, no para el acogimiento a algún régimen o beneficio tributario como es el caso que estamos analizando.

Por otro lado, la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 Ingresos de Actividades Ordinarias³ señala que: "Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio". Lo que señala esta norma contable es que cualquier beneficio económico que obtenga una empresa debe considerarse como ingreso. Es necesario acotar que bajo principios contables una entidad o empresa puede contabilizar diferentes tipos de ingresos, algunos son reexpresiones

por el incremento del valor de un activo, otros son originados por la aplicación de un método de contabilización, por lo tanto, no necesariamente todos los ingresos para efectos contables pueden ser considerados para efectos tributarios.

Asimismo, es necesario señalar que el término ingresos netos totales se ha utilizado en otra norma promocional que fue el Decreto Supremo N° 049-2002-AG, Reglamento de la Ley N° 27360, que promovió el desarrollo del sector agrario, la cual señalaba lo siguiente: "Para que una persona natural o jurídica goce de los beneficios de dicha ley debe cumplir entre otros, con el requisito de que los ingresos provenientes de actividades agroindustriales señaladas en el Decreto Supremo N° 007-2002-AG, no sea inferior al 80% de sus ingresos netos totales", es necesario precisar que los beneficios que establecía dicha ley comprendían aspectos tributarios, específicamente la exoneración del Impuesto a la Renta.

Del análisis de lo expuesto, podemos concluir que si bien la norma exoneratoria no señala con claridad qué ingresos deben computarse para el correcto acogimiento a los beneficios de la Ley de la Amazonía, consideramos que deben ser todos los ingresos que obtiene un contribuyente, con excepción de los que provienen de reexpresiones o ajustes contables, los cuales tienen por objetivo mejorar la información mostrada en los estados financieros de una entidad. Esta conclusión hay que interpretarla en el contexto de lo que buscaba dicha norma, que era la de promover el desarrollo de determinadas actividades en una región en particular (Amazonía). Por ello, el Estado renunciaba a su derecho de exigir el cobro de determinados impuestos. Obviamente, las actividades que se buscaban promover debían guardar relación con las características propias de la región; por ende, no todas las actividades que podía realizar una empresa, y con ello los ingresos que esta podía generar, debían gozar de los beneficios ahí establecidos.

III. LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA A TRAVÉS DE LA UTILIZACIÓN DE LA LEY DE LA AMAZONÍA

En este punto es necesario conocer qué significa la planificación fiscal, si bien existen muchas definiciones al respecto, la que se-

3 CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. *Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas*. <http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC_2011.pdf>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

ñala Corneel⁴ en su artículo *"Tax Planning: Teaching and Practice"* es muy clara y nos grafica qué es lo que se busca con este mecanismo, él dice lo siguiente: "El planeamiento tributario consiste en seleccionar la mejor de diversas formas disponibles para lograr el fin económico general deseado por el cliente. Se hace una lista de todas las alternativas posibles que, solas o combinadas, lograrían el fin deseado; se determina el impuesto a pagar en cada una, haciendo dichas estimaciones de manera razonable. Aquella en la que se obtenga el tributo más bajo o permita diferir el pago de este lo más posible, resultará ser la mejor".

Un aspecto interesante que merece tener consideración respecto a lo que significa planificación tributaria es lo señalado por Stiglitz⁵, en su documento de trabajo (*Working Paper*) *"The general theory of tax avoidance"*, quien identifica tres elementos básicos que debe incorporar dicho concepto: el diferimiento del gravamen, las ventajas que se pueden obtener entre distintos tipos de gravamen y las ventajas que se pueden obtener entre operaciones sujetas a distinto tratamiento tributario.

Como podemos observar el planeamiento tributario tiene como principal objetivo reducir la carga impositiva de un contribuyente a través de ensayar diversas alternativas que ofrece la normatividad respecto de un determinado impuesto.

Como hemos analizado, una de las maneras de disminuir la carga impositiva de un contribuyente es buscar situar sus actividades u operaciones en una región o territorio que por el diseño de la política fiscal tiene un régimen tributario diferenciado. Al respecto, nuestra Ley del Impuesto a la Renta⁶ en el literal a) del artículo 32-A ha previsto dicha situación respecto a la aplicación de las normas de precios de transferencia en el siguiente supuesto: "Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; **goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta**, pertenezca a regímenes diferenciales del Im-

puesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria".

Otro aspecto relacionado con el análisis anterior es la realización de transacciones entre empresas vinculadas con el objetivo de reasignar beneficios geográficamente con el fin de disminuir la carga impositiva sobre sus rentas consolidadas, al respecto Claudio Pita⁷ señala lo siguiente: "La sobrefacturación y la subfacturación que afecta a los precios de transferencia, así como la facturación de transacciones ficticias, la utilización de figuras o formas de transacción inadecuadas (sub-capitalización, por ejemplo), son algunos de los mecanismos aplicados para reasignar indebidamente ingresos y gastos entre empresas vinculadas con la finalidad de minimizar el pago de tributos. Este tipo de maniobras constituye una forma de evasión tributaria de naturaleza fraudulenta". Respecto a este tema, nuestra Ley del Impuesto a la Renta en el numeral 4 del artículo 32 señala en qué casos se aplica el concepto de valor de mercado, uno de ellos es cuando se realicen transacciones entre partes vinculadas, es decir, nuestra norma presupone que cuando se realizan transacciones entre empresas que tienen vinculación económica existe el riesgo de que los valores transados no sean los del mercado indudablemente con el objetivo de aprovechar alguna ventaja fiscal.

Como hemos observado, nuestra Ley de la Amazonía genera un escenario propicio para diseñar un esquema de planeamiento tributario, puesto que ofrece un territorio con un tratamiento tributario diferenciado (tasa cero) respecto a otras regiones del país, lo cual puede ser aprovechado, en principio, para realizar operaciones en dicho territorio aprovechando, la exoneración, además se pueden articular operaciones intercompañías, principalmente las vinculadas a grupos económicos, que tienen una larga tradición de búsqueda de eficiencia a través de la integración vertical u horizontal de sus diferentes negocios, para reducir la carga impositiva a nivel de grupo. Entonces, no es necesario que una empresa o grupo económico diseñe un esquema de planeamiento tributario buscando realizar operaciones en países con una tributación nula o reducida o cree sub-

4 CORNEEL, Frederic G. "Tax Planning: Teaching and Practice". En: *Tax Law Review*. US (22): 4, 1967.

5 STIGLITZ, Joseph E. "The General Theory of Tax Avoidance". En: *National Tax Journal*. US 38 (3): 34, 1986.

6 Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179- 2004-EF y normas modificatorias.

7 PITA, Claudio. "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional". En: *Inter-American Development Bank*. Enero, 2007.

sidiarias en el extranjero para aprovechar las operaciones entre ellas para situar o deslocalizar rentas buscando menores gravámenes tributarios, sino que todo ello lo pueden realizar aprovechando los beneficios de la Ley de la Amazonía.

IV. GRUPOS ECONÓMICOS PERUANOS UBICADOS EN LA AMAZONÍA

De acuerdo a la información obtenida de la revista digital de la Universidad Antonio Ruiz de Montoya⁸, entre los veinticinco grupos económicos más grandes del Perú se encuentran el Grupo Romero, el Grupo Backus, Grupo Ferreyros y el Grupo Hochschild, son precisamente estos grupos, los que han constituido empresas en los departamentos que pertenecen a la Amazonía y que tienen una actividad económica relevante para los fines de este estudio. De acuerdo a la información de los estados financieros de las empresas antes señaladas obtenidas de la Superintendencia del Mercado de Valores tenemos la siguiente información:

Grupo económico	Empresa	Ubicación	Actividad
Grupo Romero	Consortio Distribuidor Iquitos S.A.	Loreto	Comercializadora de productos de consumo masivo.
Grupo Ferreyros	Orvisa S.A.	Loreto	Comercialización de maquinaria.
Grupo Hoschild	Cementos Selva S.A.	San Martín	Producción y comercialización de cemento.
Grupo Romero	Palmas del Espino S.A. y subsidiarias.	San Martín	Cultivo de palma aceitera.
Grupo Backus	Cervecería San Juan S.A.	Ucayali	Elaboración y venta de cerveza.

Respecto de la información tributaria contenida en los estados financieros auditados de las empresas antes mencionadas y/o sus empresas vinculadas, todas sin excepción se encuentran comprendidas dentro del alcance de la Ley de la Amazonía respecto a la exoneración del Impuesto General a las Ventas por la comercialización de los bienes y servicios que realicen en la región, algunas de ellas solicitan la devolución del mencionado impuesto que gravó sus adquisiciones fuera de región al cual se le denomina "Reintegro tributario" y solo una de ellas se encuentra exonerada del Impuesto a la Renta en virtud de la actividad que realiza (cultivo de palma aceitera), por lo

tanto, esta empresa es la que tendríamos que analizar para determinar si el mencionado beneficio ha sido utilizado adecuadamente o ha servido como un mecanismo para disminuir su carga impositiva.

V. LA EMPRESA PALMAS DEL ESPINO S.A. Y SU FUNCIÓN DE SOCIEDAD HOLDING DEL GRUPO PALMAS

Es de conocimiento a nivel tributario que las sociedades "holding" son utilizadas por los grupos económicos para aprovechar las ventajas fiscales que se pueden obtener a través de las operaciones intercompañías. Una "holding" es una sociedad cuyo capital se compone de acciones de otras sociedades, respecto de las cuales la "holding" es cabeza de grupo. Esta sociedad ejerce generalmente sobre las filiales o subsidiarias la dirección económica y financiera.

De acuerdo a lo señalado en el Cuaderno II Fiscalidad Internacional I del Programa de Especialización en Impuesto a la Renta IATA-SUNAT⁹, las principales ventajas de operar en "holding" son las siguientes:

- Controlan compañías industriales o comerciales a través de su capital.
- Financian a las compañías de grupo.
- Reciben ingresos de las compañías del grupo (dividendos, intereses y regalías).
- Revierten los ingresos recibidos para: obtener ingresos adicionales o realizar préstamos a los accionistas mayoritarios.
- Distribuyen los ingresos entre los accionistas mayoritarios.

De acuerdo a la información que existe en la página web del Grupo Palmas¹⁰, la empresa Palmas del Espino S.A. (PALMESA) es una sociedad anónima constituida en marzo de 1979 en la localidad de Juanjuí. Actualmente, opera en el distrito de Uchiza, provincia de Tocache, departamento de San Martín. La empresa se dedica al cultivo de palma y cacao en dos plantaciones: Plantación de 12,300 hectáreas de palma aceitera y plantación de 250 hectáreas de cacao.

¿Cómo enfrentar la planificación fiscal de grupos económicos que aprovechan las regiones con tributación nula o reducida?

8 UNIVERSIDAD ANTONIO RUIZ DE MONTOYA. Mirador Empresarial. <<http://miradorempresarial.org/grupos25peru2010>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

9 INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA. *Fiscalidad Internacional* / Lima: IATA-SUNAT, 2005, p. 13.

10 GRUPO PALMAS. Empresas. <<http://www.palmes.com.pe/el-grupo/empresas>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

Por otro lado, de la información presentada a la Superintendencia que contiene los estados financieros consolidados de la empresa al 31/12/2010¹¹, se observa que sus subsidiarias son: Industrias del Espino S.A. con 99.80% de participación en el capital e Industrias del Shanusi S.A., Palmas del Shanusi S.A., Palmas del Oriente S.A. y Agrícola del Chira S.A. con un 100% de participación en el capital y dado que esta última es matriz de otras empresas, también son subsidiarias Sucroacolera del Chira S.A. y Bioenergía del Chira S.A. Al respecto, es necesario precisar que todas las empresas antes mencionadas han sido constituidas entre los años 2005 y 2006, con excepción de Industrias del Espino S.A. que fue constituida en el año 1992.

En resumen, estas empresas forman parte del denominado Grupo Palmas, de acuerdo a la información que se presenta en la página web de dicho grupo, las mismas que se dedican principalmente a la actividad agroindustrial y que tiene como empresa líder a Palmas del Espino S.A.

La función que cumple Palmas del Espino S.A. en el grupo, tal como lo hemos señalado, es el de una típica sociedad "*holding*", siendo un ejemplo de ello el financiamiento obtenido por esta a través de Primer Programa de Bonos Corporativos Palmas del Espino (2007) hasta por un monto máximo de emisión de US\$120'000,000 (ciento veinte millones y 00/100 dólares) o su equivalente en moneda nacional, el mismo que tenía por objetivo, de acuerdo al prospecto marco presentado a la Superintendencia del Mercado de Valores¹², financiar proyectos de inversión del emisor y sus subsidiarias por un monto de US\$159 millones durante los años 2007-2010, sustituir pasivos y/o para otros usos corporativos del emisor. Este financiamiento obtenido por Palmas del Espino S.A., a su vez, es transferido a sus subsidiarias generándose de esta manera ingresos por intereses.

Otro ejemplo de que Palmas del Espino S.A. actúa como sociedad "*holding*" es los ingre-

sos que obtiene por dividendos de sus subsidiarias, en las cuales, como hemos observado, tiene un porcentaje de participación en promedio del cien por ciento (100%), obteniendo además con ello el control de las mismas.

Finalmente, en función de lo anteriormente expuesto podemos señalar que Palmas del Espino S.A. se ha convertido desde el año 2005, aproximadamente, en una sociedad "*holding*", la lógica nos lleva a pensar que dicha estructura societaria tiene como objetivo la búsqueda de eficiencias de tipo económico, ello obviamente debe incluir este aspecto tributario.

VI. PALMAS DEL ESPINO Y LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL MARCO DE LOS BENEFICIOS DE LA LEY DE LA AMAZONÍA

En la región San Martín, que es una de las beneficiarias de la Ley de la Amazonía desde hace varias décadas, se ha desarrollado con mucho éxito la actividad agroindustrial vinculada al cultivo de la palma aceitera, es por ello que la norma antes mencionada estableció una exoneración (tasa cero) del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a los contribuyentes domiciliados en la región que se dediquen a dicha actividad, estableciendo una diferencia entre actividad agraria y actividad agroindustrial, esta última afecta a una tasa de diez por ciento (10%).

Una de las empresas más exitosas en el cultivo y desarrollo agroindustrial de la palma aceitera en la Región San Martín es Palmas del Espino S.A., la cual pertenece al denominado Grupo Romero¹³. Esta empresa de acuerdo a la información que ha presentado a la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV), se habría convertido en una sociedad "*holding*"¹⁴ tal como hemos analizado anteriormente y en virtud de ello habría obtenido ingresos en el año 2010 por rentas pasivas tales como intereses por préstamos y dividendos por importes bastante considerables, casi en la misma proporción que los ingresos que provienen de la actividad agraria.

11 SUPERINTENDENCIA DEL MERCADO DE VALORES: Palmas del Espino y Subsidiarias - Estados financieros consolidados 31/12/2010 Y 31/12/2009. <<http://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/hrwk1nqf.cy2.pdf>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

12 DATOS PERÚ. Texto de la página 35 de Normas Legales relacionadas a empresas u organismos peruanos. <<http://www.datosperu.org/tb-normas-legales-oficiales-2007-Diciembre-08-12-2007-pagina-35.php>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

13 GRUPO ROMERO. Empresas. <<http://gruporomero.com.pe/el-grupo-romero/empresas/>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

14 Loc. cit.

De acuerdo a la información presentada a la Superintendencia del Mercado de Valores¹⁵, la situación tributaria de las empresas que conforman el Grupo Palmas es la siguiente:

- Palmas del Espino S.A., Palmas del Shanusi S.A. y Palmas del Oriente S.A. se encuentran exoneradas del Impuesto a la Renta hasta el año 2049 de acuerdo con la Ley N° 27037 por tener como actividad principal el cultivo de la palma aceitera en el departamento de San Martín.
- Industrias del Espino S.A. e Industrias del Shanusi S.A. de acuerdo a la Ley N° 27037 se encuentran afectas a una tasa del Impuesto a la Renta del diez por ciento (10%) por dedicarse al procesamiento y transformación de la palma aceitera en la región amazónica, la primera en el departamento de San Martín y la segunda en el departamento de Loreto.
- Agrícola del Chira S.A. de acuerdo a la Ley N° 27360 se encuentra afecta a una tasa del Impuesto a la Renta del quince por ciento (15%) hasta el año 2021 por dedicarse al desarrollo de la actividad agrícola relacionada con el cultivo y cosecha de la caña de azúcar en el departamento de Piura.
- Sucroacolera del Chira S.A. y Bioenergía del Chira S.A. mantienen una tasa del treinta por ciento (30%) del Impuesto a la Renta, la primera dedicada a la industrialización, fabricación y comercialización de azúcar, alcohol, etanol y derivados y la segunda dedicada a la producción, generación y comercialización de energía a partir de biomasa (bagazo, hojas y cáscaras de arroz).

Como podemos observar, Palmas del Espino y sus subsidiarias se encuentran dedicadas principalmente a la actividad agroindustrial tanto de la palma aceitera como de la caña de azúcar, presentando a nivel de grupo diferentes tasas de Impuesto a la Renta (cero, diez y quince por ciento), lo que origina un escenario propicio para efectuar esquemas de planificación tributaria a fin de disminuir o atenuar la carga fiscal del grupo.

Del análisis del estado de ganancias y pérdidas de la empresa Palmas del Espino S.A. por el año terminado el 31/12/2010 y sus notas correspondientes¹⁶, se observa la siguiente composición de sus ingresos (en miles de nuevos soles):

Rubro de Ingresos	Importe	Participación
Ventas netas	S/.87,516	44%
Otros ingresos	S/.8,281	4%
Ingresos financieros	S/.5,522	3%
Ganancia por venta de acciones	S/.4,062	2%
Dividendos recibidos	S/.93,072	47%
Diferencia de cambio	S/.543	0%
TOTAL INGRESOS	S/.198,996	100%

Como podemos observar, los ingresos que provienen de su actividad agraria que corresponde al rubro de ventas netas alcanza solo el cuarenta y cuatro por ciento (44%) del total de sus ingresos netos, sin embargo, es necesario resaltar que el rubro dividendos recibidos se convierte en una importante fuente de ingresos con el cuarenta y siete por ciento (47%) de participación en dicho total.

Si recordamos lo señalado en la norma exoneratoria respecto al requisito de actividad principal, la misma señala que el ochenta por ciento (80%) de sus ingresos netos totales deben provenir en este caso particular de la actividad agraria vinculada al cultivo de la palma aceitera, pero lo que observamos es que dichos ingresos en el caso de Palmas del Espino S.A. apenas llegan al cuarenta y cuatro por ciento (44%), por tal motivo su acogimiento a los beneficios de la Ley de Amazonía y por ende su exoneración del Impuesto a la Renta no sería correcto por no cumplir con el requisito de actividad principal.

Es oportuno analizar el otro ingreso importante que hemos observado en el análisis previo que era el de los dividendos recibidos (47%), puesto que dicho concepto es el que origina que el porcentaje de ingresos netos de la actividad principal disminuya, por ende, es necesario evaluar si al considerar dichos ingresos en el cálculo efectuado hemos actuado observando lo establecido en la norma o la interpretación que le dimos fue la más adecuada. Para ello es bueno revisar la normatividad contable, puesto que el cálculo

¿Cómo enfrentar la planificación fiscal de grupos económicos que aprovechan las regiones con tributación nula o reducida?

lo de los ingresos netos totales se tiene que efectuar a partir de la información contable que elabora el contribuyente. En relación con este tema, la Norma Internacional de Contabilidad N° 18. Ingresos ordinarios, señala en el numeral 29 lo siguiente: "Los ingresos ordinarios derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que: (a) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y (b) el importe de los ingresos ordinarios pueda ser medido de forma fiable".

Como podemos observar del análisis previo, los dividendos recibidos sí califican como ingresos desde la perspectiva contable, por lo que en los libros del contribuyente los debemos encontrar contabilizados en la cuenta 77, Ingresos financieros, subcuenta 773, Dividendos, que según el Plan Contable General para Empresas¹⁷ es la subcuenta que acumulan las rentas o rendimientos provenientes de la colocación de capitales por parte de la empresa.

Por último, es necesario señalar que según el artículo 25º de la Ley del Impuesto a la Renta, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, no constituye renta gravable, por lo tanto, los perceptores de dividendos o utilidades de otras empresas, no las computarán para la determinación de su renta imponible. Este artículo nos señala que los ingresos por dividendos no deben ser considerados como ingresos afectos al Impuesto, sin embargo, es bueno precisar que el cálculo en el cual incluimos a los dividendos para determinar el porcentaje de actividad principal tiene solo ese objetivo.

En función del análisis efectuado, podemos señalar que el dicho cálculo, a fin de determinar el porcentaje de actividad principal del contribuyente Palmas del Espino S.A., en función de sus ingresos netos totales, ha sido el más adecuado porque ha considerado todos los aspectos posibles desde el punto de vista tributario y de la perspectiva contable.

Como hemos observado, la empresa Palmas del Espino y sus subsidiarias gozan de los beneficios de la Ley de la Amazonía, a pesar de que el análisis previo nos lleva a pensar que

no se estaría cumpliendo el objetivo que tiene la norma promocional que es en esencia el desarrollo de la actividad agrícola y agroindustrial vinculada al cultivo de productos propios de la Amazonía y más bien se estaría aprovechando el beneficio para situar rentas o generarlas sabiendo que la exoneración del Impuesto a la Renta que goza la empresa le permite realizar dichas operaciones y con ello maximiza su rentabilidad a través de la disminución de su carga impositiva, lo cual la ha conducido en unos pocos años a situarse dentro de las diez empresas más grandes del sector agroindustrial de nuestro país. Según el ranking de las 500 mayores empresas del Perú del 2011 elaborado por la Revista América Economía¹⁸, la empresa está situada en el puesto 176 del ranking de las 500 más grandes y su margen neto de 23.7% la sitúa en segundo lugar del sub-ranking de agroindustria por debajo solamente de la Empresa Agroindustrial Casa Grande.

En función del análisis efectuado podemos observar que la empresa Palmas del Espino y sus subsidiarias, aprovechando los beneficios de la Ley de la Amazonía y algunas indefiniciones de la propia norma, han diseñado un esquema de planeamiento tributario que utiliza la exoneración del Impuesto a la Renta y las transacciones entre sus empresas vinculadas para disminuir su carga impositiva.

VII. LA FISCALIZACIÓN COMO MEDIO PARA ENFRENTAR EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

Una de las formas más efectivas de enfrentar el planeamiento tributario es a través de la generación de riesgo como consecuencia de los procesos de fiscalización que efectúa la Administración Tributaria, para ello se requiere por un lado una unidad especializada al interior de la Administración que se encargue de analizar y diseñar programas de control que detecten los riesgos que trae consigo el nuevo escenario de la actividad económica, que son la internacionalización de las empresas, los precios de transferencia y las transacciones entre empresas vinculadas y los paraísos fiscales o territorios de baja o nula tributación (nacionales o internacionales) y por otro lado una normatividad moderna que acompañe el esfuerzo que hace la Administración en detectar y combatir el incumplimiento.

17 CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. *Plan Contable General Para Empresas*. <http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/documentac/PCGE_Final111008.pdf>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

18 "Las 500 mayores empresas del Perú y América Latina". En: *América Economía*. PE (051): 54, jul., 2012.

Respecto a este punto en el marco del Seminario de Intercambio Regional “La imposición de Grandes Empresas - Precios de Transferencia”¹⁹, realizado en el mes de noviembre de 2011, la Superintendente Nacional de la SUNAT en su presentación anuncio la creación de la Gerencia de Fiscalización Internacional y de Precios de Transferencia, la cual tiene como misión combatir las prácticas antes mencionadas a través del uso de la tecnología y de personal competente y comprometido, por lo tanto, el primer aspecto señalado está garantizado en la actualidad desde la perspectiva de la Administración Tributaria. Asimismo, en dicha presentación también se mostró un cuadro muy interesante que señalaba que las transacciones efectuadas por empresas peruanas con sus vinculadas nacionales alcanzaban la cifra de US\$ 18'417,000 millones de dólares americanos, representando el 31% del total de transacciones declaradas por precios de transferencia durante el ejercicio 2010, ello pone de manifiesto la importancia que tienen las transacciones entre empresas vinculadas en nuestro país.

Otro de los aspectos que es imprescindible para enfrentar la planificación tributaria es el normativo y allí sí había un problema, puesto que hasta antes del 18 de julio de 2012, nuestro Código Tributario no contaba con una cláusula que facultara a la Administración Tributaria a verificar verdadera intención de los contribuyentes cuando adoptan alguna figura legal con el único fin de reducir su carga impositiva, tal como lo había señalado Félix Vega²⁰: “(...) es perfectamente posible encontrarse ante una operación, transacción o conjunto de negocios que por mucho que sea evidente que se han realizado con una finalidad claramente elusiva, difícilmente pueden regularizarse al amparo de la figura de la simulación, porque los negocios realizados por los obligados tributarios son o fueron reales”, ello ocurrió debido a que la Norma VIII del Código, que fue incluida con dicha intención, no regulaba la figura de fraude a la ley, que es al final de cuentas el comportamiento que se pretende combatir.

Sin embargo, con la promulgación del Decreto Legislativo N° 1121 el 18 de julio de 2012, se ha incorporado la denominada Norma XVI: calificación, elusión de normas tributarias y simulación (cláusula antielusiva general), la cual señala lo siguiente:

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

En caso que se detectan supuestos de elusión de normas tributarias, la SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios...”.

Indudablemente, la introducción de la Norma XVI en nuestro Código Tributario nos sitúa en materia antielusiva al mismo nivel que otras legislaciones tanto europeas como latinoamericanas que cuentan con dicha normatividad desde hace mucho tiempo y a la vez le proporciona una valiosa herramienta a la Administración Tributaria para combatir la planificación tributaria.

En función del análisis previo podemos señalar que en la actualidad la Administración Tributaria se encuentra en el mejor momento para enfrentar la planificación tributaria tanto nacional como internacional, tiene por un lado la estructura organizativa y el recurso humano que se requiere y por otro lado una norma muy bien pensada que va a ayudar en gran

¿Cómo enfrentar la planificación fiscal de grupos económicos que aprovechan las regiones con tributación nula o reducida?

19 CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. Seminario de Intercambio Regional “La imposición de Grandes Empresas - Precios de Transferencia”. <<http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticia/1763-finaliza-con-exito-seminario-de-intercambio-regional-en-el-ciclo-reformas-fiscales-para-el-fortalecimiento-de-la-cohesion-social-en-america-latina-.html>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

20 VEGA BORREGO, Félix Alberto. “Normas antielusión en el ordenamiento español”. En: *Derecho Tributario peruano y español: un análisis comparado de problemas comunes*. Fondo Editorial Universidad de San Martín de Porres. Lima, 2011, p. 100.

medida a combatir el incumplimiento tributario a través de los procesos de fiscalización.

En el caso específico de la exoneración del Impuesto a la Renta en la Amazonía y los esquemas de planificación tributaria que existen o se puedan desarrollar a partir de ella, es necesario que la Administración Tributaria efectúe un análisis riguroso de todas las actividades que realizan los empresas que pertenecen a grupos económicos y que se encuentran ubicadas en los territorios que gozan de la exoneración, pues como hemos observado existe una alta probabilidad de que dichas empresas estén reduciendo su carga impositiva a través de esquemas de planeamiento tributario.

El siguiente paso luego del análisis es seleccionar qué empresas tienen que ser fiscalizadas en función del volumen de sus operaciones, transacciones con empresas vinculadas y el monto del impuesto que se deja de pagar producto de la exoneración, puesto que es conocido que el monto de impuestos pagados es una variable que estratifica a los contribuyentes y origina un mayor control, en aquellos cuyo peso en la recaudación es mayor; sin embargo, dicho análisis dejaría fuera precisamente a aquellos contribuyentes que teniendo un nivel de ingresos considerables, por estar exonerados no tendrían mayor importancia desde el punto de vista fiscal y es allí donde se deben direccionar los esfuerzos de la Administración, porque puede tratarse de contribuyentes que deberían pagar el impuesto ya sea porque no se encuentran correctamente acogidos al beneficio de la exoneración del Impuesto a la Renta o por estar simplemente utilizando dicho beneficio para realizar sus actividades económicas con una menor carga impositiva.

Los resultados de los procesos de fiscalización efectuados a las empresas debidamente seleccionadas, validarán o descartarán la hipótesis de evasión que estamos analizando respecto a si la Ley de la Amazonía favorece o no los esquemas de planeamiento tributario y cómo se debe combatir. De comprobarse que efectivamente existe una pérdida de recaudación del Impuesto a la Renta por el incumplimiento originado por la utilización indebida de los beneficios de la ley antes señalada, ello debe ser motivo de un informe que debe ser analizado por el Ministerio de Economía y su unidad encargada del diseño de la política fiscal, a fin de que se promueva a nivel del Poder Ejecutivo su eliminación por no cumplir con el fin por el cual se otorgó.

VIII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Si bien la Ley de la Amazonía tiene, como hemos podido observar, un objetivo válido que es propiciar el desarrollo de determinadas actividades en la Región Amazónica a través del otorgamiento de beneficios tributarios, ello puede ser aprovechado por los contribuyentes principalmente los que pertenecen a grupos económicos nacionales para efectuar esquemas de planificación tributaria que ayuden a reducir o eliminar su carga tributaria.

La mencionada ley al considerar como uno de los requisitos para el goce de los beneficios a las empresas que se domicilien en la región, que las mismas se deben dedicar principalmente a alguna de las actividades establecidas en la norma y que dicha condición se debe determinar en función de los ingresos netos totales, no ha señalado con claridad qué tipos de ingresos deben computarse para dicho cálculo, ello puede generar diversas interpretaciones que pueden originar contingencias tributarias para los contribuyentes que están gozando de los beneficios en la actualidad.

Del análisis que hemos efectuado al contribuyente Palmas de Espino S.A., por ser una empresa representativa de la Región San Martín y una de las que en la actualidad se beneficia con la Ley de la Amazonía, hemos podido corroborar que el citado beneficio que comprende la exoneración del Impuesto a la Renta no se adecua a lo establecido en la norma, puesto que dicha empresa se dedica a actividades de inversión y de financiamiento, las mismas que no se encuentran comprendidas dentro de las promovidas por la Ley de la Amazonía, ello se debe a que dicha empresa, al pertenecer a uno de los grupos económicos más importantes del país, ha diseñado esquemas de planificación tributaria a nivel de grupo para aprovechar el beneficio y reducir su carga fiscal a través de su conversión a una sociedad *"holding"*.

Una recomendación importante a fin de evitar que las normas que establecen beneficios tributarios sean mal utilizadas por los contribuyentes (planificación tributaria), es establecer claramente los requisitos que se deben cumplir y que estos estén condicionados al control y/o verificación de las instituciones públicas correspondientes (Administración Tributaria, Direcciones Regionales, Superintendencia del Mercado de Valores, etc.), ello debería incluirse en el mismo texto de la norma.

Por otro lado, dado que los contribuyentes siempre están buscando mecanismos para aprovechar los “vacíos o debilidades” que presentan las normas, la Administración Tributaria debería analizar a todos los contribuyentes que gozan de exoneraciones tributarias, sobre todo los que se encuentran ubicados fuera de Lima y determinar cuánto es el impuesto potencial que ellos estarían dejando de pagar y en función de ello diseñar esquemas de fiscalización que verifiquen el adecuado acogimiento a los beneficios tributarios y en función de lo que se determine proponer modificaciones legislativas.

La Administración Tributaria debe aprovechar la incorporación de la denominada “cláusula antielusiva general” en nuestro ordenamiento jurídico, a fin de combatir, a través de los procesos de fiscalización, el planeamiento tributario que se puede haber originado por la exoneración del Impuesto a la Renta en los territorios comprendidos dentro de los alcances de la Ley de la Amazonía.

IX. BIBLIOGRAFÍA

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. Seminario de Intercambio Regional “La imposición de grandes empresas - Precios de Transferencia”. <<http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticia/1763-finaliza-con-exito-seminario-de-intercambio-regional-en-el-ciclo-reformas-fiscales-para-el-fortalecimiento-de-la-cohesion-social-en-america-latina-.html>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. *Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas*. <http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC_2011.pdf>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD. *Plan Contable General Para Empresas*. <http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/documentacion/PCGE_Final111008.pdf>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

CORNEEL, Frederic G. “Tax Planning: Teaching and Practice”. En: *Tax Law Review*. US (22): 4, 1967.

DATOS PERÚ. Texto de la página 35 de Normas Legales relacionadas a empresas u organismos peruanos. <<http://www.datosperu.org/tb-normas-legales-oficiales-2007-Diciembre-08-12-2007-pagina-35.php>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

GRUPO PALMAS. Empresas. <<http://www.palmas.com.pe/el-grupo/empresas>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

GRUPO ROMERO. Empresas. <<http://gruporomero.com.pe/el-grupo-romero/empresas/>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA. *Fiscalidad Internacional* / Lima: IATA-SUNAT, 2005.

“Las 500 mayores empresas del Perú y América Latina”. En: *América Economía*. PE (051): 54, jul., 2012.

PITA, Claudino. “El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de cuestionamiento de la competencia desleal a nivel internacional”. En: *Inter-American Development Bank*. Enero, 2007.

STIGLITZ, Joseph E. “The General Theory of Tax Avoidance”. En: *National Tax Journal*. US 38 (3): 34, 1986.

SUPERINTENDENCIA DEL MERCADO DE VALORES: Palmas del Espino S.A. - Estados financieros 31/12/2010 y 31/12/2009. <<http://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/32qhvl0k.sg3.pdf>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

SUPERINTENDENCIA DEL MERCADO DE VALORES: Palmas del Espino y Subsidiarias - Estados financieros consolidados 31/12/2010 Y 31/12/2009. <<http://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/hrwk1nqf.cy2.pdf>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

UNIVERSIDAD ANTONIO RUIZ DE MONTOYA. Mirador Empresarial. <<http://miradorempresarial.org/grupos25peru2010>>. Consultado el 10 de agosto de 2012.

VEGA BORREGO, Félix Alberto. “Normas antielusión en el ordenamiento español”. En: *Derecho Tributario peruano y español: un análisis comparado de problemas comunes*. Fondo Editorial Universidad de San Martín de Porres. Lima, 2011.

ZOLT, Erick M. “El rol de los sistemas tributarios en los programas de reducción de la pobreza”. En: *Advocatus, Nueva Época*, Nº 6, Lima, 2002.

¿Cómo enfrentar la planificación fiscal de grupos económicos que aprovechan las regiones con tributación nula o reducida?



Capítulo

II

La fiscalización mediante medios electrónicos

EL USO DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS PARA LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR INMOBILIARIO Y SU IMPACTO EN LAS RENTAS DE CAPITAL

Dino Antonio Traverso Cuesta*

Sumario: **I.** Introducción. **II.** La actividad inmobiliaria. **III.** Rentas vinculadas a la actividad inmobiliaria. 3.1. Rentas de primera categoría. 3.2. Rentas de segunda categoría. 3.3. Rentas de tercera categoría. **IV.** La evasión en las rentas de capital inmobiliario. 4.1. Rentas de primera categoría. 4.2. Rentas de segunda categoría. **V.** Facultad de fiscalización. **VI.** El uso de medios electrónicos. **VII.** Propuesta normativa. **VIII.** Estrategias de fiscalización. 8.1. Verificaciones. 8.2. Fiscalizaciones. **IX.** Procedimientos adicionales. **X.** Legislación comparada. 10.1. Argentina: ROI. 10.2. Brasil: DIMOB. **XI.** Conclusiones. **XII.** Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Una de las funciones capitales de toda Administración Tributaria es la recaudación de los tributos y el combate a la evasión fiscal, con la finalidad de incrementar los ingresos del Estado.

Bajo dicha óptica, considerando el dinamismo de la economía en los últimos años y los avances tecnológicos, cada vez las Administraciones buscan con mayor exigencia reducir las brechas fiscales.

El Perú vive desde fines de la última década del siglo XX un sostenido crecimiento de la industria de la construcción, convirtiéndose en uno de los motores principales del desarrollo económico del país, y representando uno de los sectores con mayor participación en el Producto Bruto Interno.

De acuerdo al Marco Macroeconómico Multianual 2012-2014, el sector construcción en el Perú ha estado creciendo de manera significativa y constante en los últimos años en porcentajes superiores al resto de sectores productivos, llegando en el año 2010 a un crecimiento del 17.4%, siendo la tasa más alta desde el año 1994.

Esta expansión se ha visto impulsada, por el aumento de los ingresos económicos de los hogares, las mayores inversiones públicas y privadas, y por la mejora de las condiciones de financiamiento para la adquisición de vivienda públicas. Se trata, sin duda, de un boom del sector inmobiliario peruano, cuyo epicentro es Lima Metropolitana y cuyas réplicas actualmente se pueden apreciar en las ciudades del interior.

No cabe duda que el auge significativo desde inicios de la década anterior del sector

* División de Reclamaciones I - Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales. Contador por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Pertenece al CAT XLIX y ha sido jefe de la Sección de Reclamos de la Oficina Zonal San Martín en el periodo 2008-2011. Ha llevado cursos de especialización al interior de la Administración Tributaria, así como en el CIAT y en la PUCP. Posee un Máster en Derecho Tributario por la Universidad de Barcelona.

construcción se encuentra estrechamente vinculado con la expansión del sector inmobiliario, el cual es nexo entre varios agentes económicos del mercado. Así es el intermediario entre los agentes superavitarios que desean vender o arrendar inmuebles, y los agentes deficitarios que desean comprar o alquilar inmuebles para su uso y disfrute.

No obstante, a pesar de los esfuerzos hasta ahora desplegados, es evidente la falta de control de las actividades realizadas para una correcta identificación de cada uno de los participantes que intervienen en cada una de las transacciones, en particular la que se refiere al arrendamiento de inmuebles.

Justamente, uno de los focos de mayor informalidad y por ende evasión fiscal lo constituyen las rentas de primera categoría, producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, las cuales históricamente han constituido uno de los porcentajes más bajos de la recaudación del Impuesto a la Renta.

Asimismo, es necesario reforzar los controles y/o crear nuevas obligaciones respecto a quienes deciden comprar o vender una propiedad a fin de reducir la evasión en el sector inmobiliario.

Siendo el arrendamiento de inmuebles una actividad realizada a lo largo del todo el territorio nacional y que puede ser realizada por cualquier persona natural que cuente con un predio, a través del presente documento se propone una mejora en los procedimientos utilizados por la Administración Tributaria para su mejor control y fiscalización.

Para ello, un punto importante del presente trabajo será determinar la información real con que cuenta la Administración Tributaria para estos fines, así como la información potencial que podría tener a su alcance.

II. LA ACTIVIDAD INMOBILIARIA

Como su propio nombre lo indica, la actividad inmobiliaria se encuentra relacionada con aquellas operaciones efectuadas por terceros con bienes inmuebles¹.

1 De acuerdo con el artículo 885º del Código Civil, son bienes inmuebles:
1. El suelo, el subsuelo y el sobresuelo.
2. El mar, los lagos, los ríos, los manantiales, las corrientes de agua y las aguas vivas o estancas.
3. Las minas, canteras y depósitos de hidrocarburos.
4. Inciso derogado por la Sexta Disposición Final de la Ley N° 28677, publicada el 1 marzo 2006.

Entre las actividades inmobiliarias habitualmente desarrolladas en el mercado podemos distinguir entre la compra de terrenos y edificaciones para su posterior venta y/o arrendamiento o para su urbanización, parcelación, construcción y/o rehabilitación, bien directamente o por medio de terceros, para su posterior venta.

Cabe resaltar que con fecha 11 de setiembre de 2007 se promulgó la Ley N° 29080², la cual dispuso en su artículo 1 la creación del Registro del Agente Inmobiliario del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, definiendo al Agente Inmobiliario como aquel que desarrolla el servicio de intermediación, destinado a la adquisición, administración, arrendamiento, comercialización, asesoramiento, consultoría, transferencia, venta, cesión, uso, usufructo, permuta u otra operación inmobiliaria, a título oneroso, de inmuebles o sobre los derechos que recaigan en ellos.

El artículo 2º del mismo texto legal definió como *Operaciones Inmobiliarias de Intermediación* a aquellas "operaciones de intermediación, relacionadas con la compraventa, arrendamiento, fideicomiso, o cualquier otro contrato traslativo de dominio, o de uso o usufructo de bienes inmuebles, así como la administración, comercialización, asesoría y consultoría sobre los mismos".

Como se deduce de la norma anterior, la Ley N° 29080 tuvo como fin regular el contrato de intermediación inmobiliaria y formalizar la actividad de aquellas personas naturales o jurídicas dedicadas a la actividad inmobiliaria, garantizando los servicios prestados por estas a través de su inscripción en un registro³.

III. RENTAS VINCULADAS A LA ACTIVIDAD INMOBILIARIA

La actividad inmobiliaria se encuentra indisolublemente ligada a las operaciones con

5. Los diques y muelles.
6. Inciso derogado por la Sexta Disposición Final de la Ley N° 28677, publicada el 1 marzo 2006.
7. Las concesiones para explotar servicios públicos.
8. Las concesiones mineras obtenidas por particulares.
9. Inciso derogado por la Sexta Disposición Final de la Ley N° 28677, publicada el 1 marzo 2006.
10. Los derechos sobre inmuebles inscribibles en el registro.
2 Ley de Creación del Registro del Agente Inmobiliario del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento.
3 Conforme con el artículo 3º de la Ley N° 29080, el Agente Inmobiliario ejerce su función con acreditación estatal, a partir de su inscripción en el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento.

inmuebles. Este capital, al ser explotado, se convierte para su titular en fuente productora de renta.

Para el análisis del tema tratado en este estudio, debemos recurrir a lo establecido en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias⁴, centrándonos en las rentas provenientes del capital (artículo 1º inciso a) de la LIR) y aquellas vinculadas con las ganancias de capital (artículo 2º inciso a) de la LIR)⁵.

El artículo 2º de la LIR señala que se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa; precisando el concepto de ganancia de capital como cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital.

De la lectura de los párrafos anteriores, se advierte que para efectos tributarios, en principio, son tres los conceptos que se relacionan con la actividad inmobiliaria: bienes de capital, rentas de capital y ganancias de capital.

Un bien de capital es aquel que posee un contribuyente para utilizarlo en actividades productivas, es decir, no se encuentra destinado para su venta. Es el caso de las construcciones, los terrenos y los derechos relativos a los mismos.

Por su parte, la doctrina considera a las rentas de capital, como aquellas derivadas de la explotación racional de un capital durable o consumible, para cuyo efecto la intervención de la actividad humana se efectúa únicamente con el propósito de habilitar la fuente productora de renta, es decir, poner el capital en condiciones idóneas para la generación de renta⁶. La ganancia de capital se configura cuando se produce la enajenación del bien de capital.

A decir de Ruiz de Castilla⁷: Una renta de capital son los ingresos o beneficios que

obtiene el titular de un bien (capital) por su explotación. Por ejemplo nos estamos refiriendo a la merced conductiva derivada del arrendamiento de un predio. En cambio, la ganancia de capital tiene que ver con el beneficio que se obtiene por enajenar o transferir la propiedad capital (predio).

Así, los ingresos derivados de la locación de inmuebles será producto del acuerdo al que lleguen las partes interesadas, constituyendo para el ofertante un incremento de su patrimonio por la renta a generar.

En ese sentido, dependiendo del tipo de persona y de la operación a realizar, para efectos tributarios, los ingresos obtenidos se clasificarán en alguna de las tres primeras categorías de renta (de las cinco existentes), como analizaremos a continuación.

3.1. Rentas de primera categoría

Para el tema que nos ocupa, la LIR nos señala que son rentas de primera categoría el producto del arrendamiento o subarrendamiento de predios, así como el arrendamiento o cesión temporal de bienes muebles o inmuebles distintos de predios, y los derechos sobre estos⁸.

Como es de verse, la típica renta de esta categoría lo constituyen los ingresos derivados de la locación de inmuebles, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal.

El Impuesto a la Renta de primera categoría asciende al 5% de la renta bruta (monto del alquiler) y se hace por cada bien alquilado. Tiene carácter definitivo, no estando obligados a presentar declaración jurada anual, lo que permite a la administración fiscalizar el oportuno cumplimiento del pago del impuesto.

En estos casos, el Agente Inmobiliario participa como intermediario, siendo el nexo entre arrendador y arrendatario, obtendrá una comisión por su servicio.

3.2. Rentas de segunda categoría

La LIR nos señala que son rentas de segunda categoría las ganancias de capital provenien-

4 En adelante, LIR.

5 El artículo 1º inciso a) de la LIR nos señala que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta los siguientes ingresos: a) Las rentas que provienen del capital, de trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; b) Las ganancias de capital; c) Otros ingresos que provengan de terceros; y d) Las rentas imputadas.

6 Estudio Caballero Bustamante, *Seminario Impuesto a la Renta*, ejercicio 2000, p. 5.

7 Ruiz de Castilla, Francisco, "Impuesto a la Renta: Ámbito de Aplicación (Parte I)", en *Actualidad Empresarial*, N° 175, Lima, 2009, p. 478.

8 Artículo 23º de la LIR.

tes de la venta (enajenación) de inmuebles distintos a la casa habitación, efectuados por personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales⁹, siempre que la adquisición y venta de tales bienes se produzca a partir del 1 de enero de 2004.

De esta manera, todas aquellas personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que enajenen inmuebles deberán pagar el Impuesto a la Renta en los siguientes casos: a) cuando compran inmuebles y los revenden; b) cuando construyen inmuebles y los venden; y, c) cuando enajenan el segundo inmueble adquirido a partir de enero de 2004 (excepto la casa habitación).

En todos los casos, el Impuesto a la Renta de segunda categoría asciende al 5% (de la ganancia de capital¹⁰) y tiene carácter definitivo, no estando obligados a presentar declaración jurada anual, lo que permite a la Administración fiscalizar el oportuno cumplimiento del pago del impuesto.

En estos casos, el Agente Inmobiliario participa como intermediario, siendo el nexo entre comprador y vendedor, obteniendo una comisión por su servicio.

3.3. Rentas de tercera categoría

Cabe anotar que las rentas de segunda categoría serán consideradas como de tercera categoría en las siguientes situaciones¹¹:

- Cuando su resultado provenga de la enajenación de inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, a efectos de la enajenación (artículo 1º numeral 2 literal ii) de la LIR).
- Cuando se incurre en habitualidad, a partir de la tercera venta en un ejercicio (artículo 4º de la LIR).

9 Según se desprende de lo señalado por el inciso j) del artículo 24º de la LIR, en concordancia con el artículo 4º de la LIR.

10 (Ganancia de capital = Precio de venta - costo computable). El costo computable se determina según lo señalado en los artículos 20º y 21º de la LIR.

11 El último párrafo del artículo 3º de la LIR establece que constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros. El inciso g) del Reglamento de la LIR nos precisa en su último párrafo que el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

IV. LA EVASIÓN EN LAS RENTAS DE CAPITAL INMOBILIARIO

Como se señaló anteriormente, en este sector económico se desarrollan un conjunto de actividades de promoción, y explotación de los inmuebles, generando para aquellas personas que no realizan actividad empresarial, rentas de primera o segunda categoría.

Al no existir un eficiente y oportuno mecanismo de control y fiscalización, los contribuyentes perceptores de estas rentas no se ven obligados a declararlas, generándose focos de evasión, como se explica a continuación.

4.1. Rentas de primera categoría

Es sabido la alta tasa de evasión que existe en las rentas de primera categoría. Dicha realidad es la suma de diferentes circunstancias, como la falta de inscripción en los registros de la Administración por parte de los contribuyentes que se dedican a esta actividad, la no presentación de las declaraciones de los contribuyentes inscritos, o la omisión (o subvaluación) de los importes pagados por los arrendamientos.

Debemos agregar que estas operaciones por lo general; se declaran cuando tratan de contratos de arrendamiento de inmuebles de uso empresarial, ya que en este caso una de las partes (el arrendatario) tiene incentivos para hacerlo¹²; no obstante, cuando se trata de arrendamiento de inmuebles entre personas naturales en el que ninguna de las dos partes posee un incentivo para reportar la existencia y el monto de la transacción, los acuerdos entre inquilinos y arrendadores son difíciles de observar por parte del ente recaudador.

4.2. Rentas de segunda categoría

En relación con las rentas correspondientes a esta categoría, los comportamientos defraudatorios consisten principalmente en: la ocultación de la titularidad de los bienes, la declaración de las transmisiones por valores inferiores a los reales, el pago del impuesto por un valor menor al debido; y, la dilatación a un ejercicio posterior de la venta del tercer inmueble

12 Si una persona natural arrienda un inmueble a una empresa, ésta sustentará el gasto a efectos del Impuesto a la Renta a través del Recibo de Arrendamiento - Formulario N° 1683, que aquella deberá de entregarle.

perteneciente a un mismo contribuyente, que podría dar lugar a que se reclasifique la renta percibida como de tercera categoría.

De manera similar al caso anterior, es normal que estas operaciones se declaren a su valor real cuando se tratan de contratos de compra-venta efectuadas de una persona natural a una empresa, ya que el importe de la compra constituirá para esta un gasto a efectos del Impuesto a la Renta; no obstante, no sucede lo mismo en el caso contrario, o cuando el contrato es suscrito entre personas naturales.

V. FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y Aduanera - SUNAT, es el organismo técnico especializado que cuenta con determinadas facultades y prerrogativas que tienen por finalidad administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional, así como de dictar las normas tributarias y aduaneras dentro de su competencia.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 62º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la facultad de fiscalización otorgada a la Administración Tributaria incluye la inspección, la investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios¹³.

Por su parte, la Norma IV del Título Preliminar de dicho texto legal le otorga a la Administración Tributaria un carácter discrecional en la aplicación de medidas fiscalizadoras¹⁴.

En ese sentido, el mencionado artículo 62º contiene una serie de facultades discrecionales, entre otras, exigir a los deudores tributarios y/o terceros la exhibición y/o presentación de toda aquella documentación que sustente su contabilidad y/o que se encuen-

tre relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, solicitar la comparecencia de deudores tributarios y/o terceros, efectuar inspecciones en los locales, practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

De ello se desprende que la fiscalización ejercida por la Administración Tributaria implica la permanente revisión por parte de sus funcionarios del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Por su parte, el artículo 87º del mencionado texto legal establece que los deudores tributarios están obligados a presentar, entre otros, las declaraciones relacionadas con hechos generadores de obligaciones tributarias, en la forma, plazo y condiciones que establezca la Administración Tributaria¹⁵.

Considerando que en nuestro tema materia de análisis, la evasión es el resultado de los ingresos no declarados por el arrendamiento o la enajenación de inmuebles, que tiene su origen en la falta de identificación de los potenciales contribuyentes, la no presentación de declaraciones por parte de los perceptores de rentas de primera y segunda categoría (particularmente en los acuerdos bilaterales entre personas naturales), o el menor valor consignado en las mismas por los ingresos obtenidos; el procedimiento de fiscalización a llevar a cabo debe comprender un conjunto de actos que tengan como fin instar a los contribuyentes a cumplir en definitiva con sus obligaciones tributarias, desde su inscripción en los registros de la SUNAT, cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos.

En ese sentido, los dispositivos legales anteriormente mencionados habilitan a la Administración Tributaria a implementar los mecanismos más convenientes que permitan ejercer un adecuado control del cumplimiento tributario de los contribuyentes respecto a las operaciones inmobiliarias que realicen, a fin de reducir las brechas de incumplimiento e incrementar la recaudación.

13 Cabe precisar que de conformidad con el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, el Procedimiento de Fiscalización es aquel mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de determinación de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que corresponden por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

14 De acuerdo al último de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario: "En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley".

15 Cabe señalar que, de acuerdo al primer párrafo del artículo 88º del Código Tributario, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Cabe señalar que, de acuerdo al primer párrafo del artículo 88º del Código Tributario, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Por otra parte, el artículo 79º de la LIR establece que los contribuyentes están obligados a presentar la información patrimonial que les sea requerida por la Administración Tributaria. Creemos que resulta conveniente mejorar el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, así como incentivar el cumplimiento voluntario de las mismas.

En ese sentido, la ley habilita a la Administración Tributaria a implementar los medios que ella crea conveniente para ejercer un adecuado control respecto al cumplimiento tributario de los contribuyentes, a fin de reducir las brechas de incumplimiento e incrementar la recaudación.

VI. EL USO DE MEDIOS ELECTRÓNICOS

Hasta hace unos años, el fisco centralizaba su lucha contra la evasión en el accionar de los auditores, que a través de una fiscalización relevaban el cumplimiento de la normativa tributaria por parte de los contribuyentes.

Esta situación ha sido superada, ayudada por el desarrollo tecnológico e informático. Sin lugar a dudas, ambos elementos han sido el soporte principal para que el fisco redefina sus estrategias.

Atendiendo al uso de los medios electrónicos de los que se nutre la base de datos de la SUNAT, se pueden concebir dos tipos de fiscalización: la fiscalización de campo, y la fiscalización informática (o verificación). La primera hace uso intensivo de los recursos humanos para auditar (fiscalizar) las operaciones de los contribuyentes con el objeto de forzarlos a cumplir las disposiciones tributarias. En cambio, la fiscalización informática hace uso intensivo de tecnologías de información a efectos de realizar cruces masivos de información, orientados a verificar el cumplimiento tributario de los contribuyentes.

No es novedad que en la actualidad la SUNAT impulsa el empleo y aplicación de las

técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos para el desarrollo de su actividad y ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que le establecen la Constitución y las leyes.

En el caso de los medios informáticos desarrollados para la presentación de declaraciones, estos programas reciben el nombre de "Programa de Declaración Telemática" (PDT), cuya utilización es establecida mediante Resolución de Superintendencia¹⁶.

En ese sentido, los PDT se convierten en herramientas que facilitan las declaraciones juradas por parte de los contribuyentes, captando la información de estos y transfiriéndolas a la Administración Tributaria para su acopio, validación y manejo, lo que permite mejorar el control de las obligaciones tributarias.

A fin de detectar la evasión en el sector inmobiliario, se debe explotar la información disponible para llevar a cabo una adecuada planificación de las actuaciones de control, estructurando toda la información relativa a bienes inmuebles, considerando las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Al respecto, es necesario aclarar que existen dos tipos de declaraciones:

- Declaraciones determinativas, en las que el contribuyente determina la base imponible y, en su caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación se le encargue.
- Declaraciones informativas, en las que el contribuyente informa sus operaciones o las de terceros que no implican la determinación de la deuda tributaria.

A continuación mencionamos las declaraciones que se encuentran en las bases de datos de la Administración Tributaria y que cuentan con información relevante para determinar la deuda de las personas que obtienen rentas vinculadas con la actividad inmobiliaria:

- **Declaraciones determinativas:**

- Formulario Virtual N° 1683 - Recibo por arrendamiento; utilizado para declarar

¹⁶ Inciso a) del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT, que establece las disposiciones referidas a la utilización de Programas de Declaración Telemática para la presentación de declaraciones tributarias.

y pagar el Impuesto a la Renta de primera categoría.

- Formulario Virtual N° 1665 - Declaración y Pago de Renta de Segunda Categoría Cuenta Propia; utilizado para declarar y pagar el Impuesto a la Renta de esta categoría.

- **Declaraciones informativas:**

- Declaración Jurada de Predios; presentada por aquellas personas que posean más de un inmueble.
- PDT Notarios; presentada anualmente por los Notarios a fin de declarar, entre otros actos, operaciones patrimoniales¹⁷.

Asimismo, no podemos dejar de mencionar la información que se encuentra almacenada en bases de datos externas, como en la correspondiente a Registros Públicos, entidades bancarias y financieras, administraciones locales y terceros vinculados.

De la misma manera, se podría recurrir a procedimientos administrativos de relevamiento de información, como la notificación de esquelas o cartas inductivas, citando a los propietarios o representantes legales de los predios a fin de que presenten determinada información o aclaren alguna inconsistencia detectada en las declaraciones presentadas.

VII. PROPUESTA NORMATIVA

Como se señaló anteriormente, las bases de datos se nutren con información proveniente de fuentes diversas, tanto internas, como externas.

Para atender a la problemática específica que representa la evasión de rentas de primera y segunda categoría producto de operaciones con bienes inmuebles, se debe construir un

Plan de Prevención, así como una Estrategia de Control basado en la información con la que cuenta la SUNAT en sus bases de datos.

Entonces, como punto de partida tenemos la información interna de la Administración Tributaria, así como las bases de datos a las que podría recurrir. Sin embargo, si bien actualmente la SUNAT cuenta con grandes cantidades de información, la misma se encuentra desarticulada; es decir, no se posee una estrategia que maximice el uso que se podría dar a los datos proporcionados por diferentes entes que permitan detectar omisiones o inconsistencias respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Consideramos que se debe establecer un control sobre la propiedad desde que es construida, pasando por las sucesivas transmisiones así como derechos de explotación que pueda tener a lo largo de su vida.

La información obrante en Registros Públicos es sin duda relevante, pues otorga un marco de seguridad jurídica al guardar la inscripción de los inmuebles desde su origen, así como las transmisiones de propiedad que se han dado sobre estos.

Si bien dicha información es relevante para determinar con certeza la propiedad de un bien, no se puede decir lo mismo respecto a la determinación del Impuesto a la Renta que se generó con el traspaso de la propiedad, puesto que tal como se señaló en el Punto 4 de este estudio, en el caso de las ventas de predios que generan rentas de segunda categoría nos encontramos en muchos casos ante situaciones que dependen de la voluntad del vendedor.

Con mayor razón, no se podría tener certeza sobre los arrendamientos de inmuebles que generan para su perceptor rentas de primera categoría, pues no existe un registro de ello.

Para establecer un control eficiente, debemos de poseer información del predio, desde su origen hasta su situación actual, elaborando un sistema normalizado para la captación de la información inmobiliaria con una nueva estructura y sistemática.

En este punto, cabe traer a colación que el Agente Inmobiliario es un intermediador en las actividades relacionadas con bienes inmuebles o los derechos relacionados a estos, siendo testigo privilegiado de las ope-

17 De acuerdo al inciso c) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 138-99-EF, que aprobó el Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Notarios, se entiende por operaciones patrimoniales: "A los actos que tengan como objeto la transferencia o cesión de bienes, entre ellos, actos que suponen la transferencia de bienes, muebles o inmuebles, tales como, compra venta, donación, permuto y anticipo de legitimar; actos que suponen la constitución o extinción de derechos reales de uso, usufructo y superficie; actos que suponen la constitución, modificación o extinción de derechos reales de garantía; arrendamiento y arrendamiento financiero; contratos de mutuo; fideicomiso; contratos de colaboración empresarial".

raciones económicas comerciales realizadas entre ofertantes y demandantes de predios, poseyendo información de las transferencias patrimoniales y de rentas entre las personas involucradas en un acuerdo.

Considerando que el desarrollo del sector inmobiliario se encuentra vinculado con las operaciones de intermediación realizadas por sus agentes, es necesario establecer un mayor control sobre estos, que permita efectuar un mejor seguimiento de sus actividades y la de sus clientes, en particular, las relacionadas con la compraventa y el arrendamiento de bienes inmuebles.

Por ello, consideramos que es necesario dotar de mayores facultades a la Administración Tributaria con la finalidad de obtener la mayor cantidad de información de las empresas dedicadas al rubro inmobiliario.

De esta manera, la información relacionada a las operaciones efectuadas por estas empresas puede ser utilizada para mejorar los cruces de selección, previniendo los focos de evasión y mejorando el control sobre los agentes económicos dedicados a los servicios inmobiliarios, y de sus clientes.

En ese sentido, en aplicación del numeral 6 del artículo 87º del Código Tributario, antes citado, se deben establecer obligaciones para los agentes inmobiliarios, la cual en su aspecto formal radicaría en la presentación de un Programa de Declaración Telemática que haga las veces de una declaración informativa, en la que se detalle determinados aspectos de sus operaciones con sus clientes que tengan relevancia para efectos tributarios.

Cabe tener en cuenta que, conforme se establece en el segundo párrafo del artículo 88º del Código Tributario, la Administración Tributaria podrá establecer o autorizar la presentación de la declaración tributaria, entre otros, por medios magnéticos, previo cumplimiento de las condiciones que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

En ese sentido, consideramos que a través de una Resolución de Superintendencia se debe establecer la obligación de presentar un Registro de las Actividades Inmobiliarias a cargo de las personas dedicadas a esta actividad, el cual deberá considerar adicional-

mente a cada operación de venta o servicios efectuada¹⁸, los siguientes datos:

- Operación efectuada.
- Partida Registral del bien inmueble.
- Propietario del bien inmueble.
- N° de RUC o DNI del propietario.
- Comprador y/o arrendador del bien inmueble.
- N° de RUC o DNI del propietario. Monto de la venta.
- Monto mensual del alquiler.
- Duración de la operación (en caso se trate de arrendamiento).

De esta manera, a través de este "PDT - Inmobiliarias", la SUNAT tendría a su disposición los datos más relevantes a medida que se avanza en una operación inmobiliaria, inclusive desde la inscripción del bien inmueble en los Registros Públicos.

Lo que pretende este Programa de Declaración Telemática es que las personas que se dediquen a la actividad inmobiliaria informen a la SUNAT la relación de operaciones patrimoniales vinculadas con los servicios que prestan y por los cuales facturan¹⁹.

En ese sentido, este sistema permitirá a la Administración Tributaria contar con información valiosa y absolutamente confiable sobre el tráfico de bienes en el país, imprescindible para la lucha del Estado contra la evasión y elusión.

Creemos que la implementación de este régimen, además del seguimiento y la fiscalización de las operaciones inmobiliarias, permitirá al Fisco, a través de controles cruzados, medir el nivel de ingreso de las personas que obtengan rentas producto del arrendamiento y/o venta de inmuebles y resolver recategorizaciones de oficio, reduciendo la evasión existente en este universo, como se detallará en el acápite siguiente.

No obstante, consideramos que esta propuesta debe de estar acompañada de una

¹⁸ Se puede tomar como referencia los datos que se deben anotar en el Registro de Ventas. Al respecto, la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT estableció en el numeral 14 de su artículo 13º la información que debe contener el Registro de Ventas e Ingresos.

¹⁹ Si el Agente Inmobiliario no tiene en sus registros ninguna operación de intermediación que declarar, consideramos que se podría variar la obligación a fin de que presente una "Constitución de no tener información a declarar".

obligación puntual, a fin de que logre su objetivo.

Al respecto, creemos conveniente que se debe establecer normativamente en todas aquellas operaciones inmobiliarias que superen un determinado importe, la obligación de recurrir a un Agente Inmobiliario, el cual para que pueda operar deberá estar inscrito (y activo) en el registro a cargo del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento²⁰.

Es decir que las operaciones por encima de un determinado tope deberán obligatoriamente realizarse a través de un Agente Inmobiliario, lo cual implicará que sea el notario quien deba verificar el cumplimiento de dicha obligación antes de elevar a escritura pública cualquier documento referido a las operaciones antes señaladas.

Ello permitirá a la Administración Tributaria mejorar el control y la fiscalización de las operaciones inmobiliarias, centrándose en las de mayor importancia fiscal, así como compeler y exigir a las personas a utilizar este sistema de intermediación, lo que ayudará a transparentar y formalizar a la vez este mercado.

VIII. ESTRATEGIAS DE FISCALIZACIÓN

La Administración Tributaria, a través de un amplio número de regímenes de *información*, se nutre de aquello que le proporcionan, entre otros, los notarios, bancos y terceros.

A través del régimen de información que recaería sobre las empresas inmobiliarias, la SUNAT podrá ejercer con mayor eficiencia las facultades de fiscalización, ya que podrá realizar cruces de información para detectar inconsistencias que derivarían en acciones inductivas, verificaciones o fiscalizaciones.

En este punto cabe hacer una atingencia en el sentido que si bien nuestro Código Tributario no hace distinciones entre los términos "fiscalizar" y "verificar", doctrinariamente se han llegado a establecer ciertas diferencias: "(...) fiscalizar es acudir al contribuyente para hurgar en parte o en la totalidad de su información contable o financiera el cum-

plimiento de su obligación tributaria, asumiendo una actuación de inteligencia tributaria, la misma que puede recaer incluso en el requerimiento de información de terceras personas. Verificar, en una acepción literal es comprobar la veracidad de los hechos. En la práctica, esta acción se ha manifestado a través de las denominadas compulsas tributarias en las que se buscaba comprobar los datos que maneja la Administración Tributaria contra los libros generalmente de Ventas y Compras (...)"²¹.

En ese sentido, a fin de explotar de manera sistemática la información de que dispone la SUNAT, se deben establecer distintas estrategias de control coordinadas que permitan la detección de inconsistencias, la verificación de obligaciones tributarias y en último término la fiscalización de las mismas.

8.1. Verificaciones

A fin de detectar inconsistencias en los datos declarados por los contribuyentes, así como defectos formales y errores materiales en sus declaraciones, se podría desarrollar un control extensivo con apoyo informático, los cuales podrán consistir en cruces de información, como los señalados a continuación:

- "PDT - Inmobiliarias" vs. Formulario Virtual N° 1683: Las operaciones declaradas por los agentes inmobiliarios permitirá controlar los ingresos por arrendamiento de aquellos contribuyentes que no declaran las rentas de primera categoría.
- "PDT - Inmobiliarias" vs. Formulario Virtual N° 1665: Las operaciones declaradas por los agentes inmobiliarios permitirá controlar los ingresos por venta de bienes inmuebles de aquellos contribuyentes que no declaran las rentas de segunda categoría.
- "PDT - Inmobiliarias" vs. Declaración Jurada de Predios: La información consignada por las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas en su Declaración Jurada de Predios podrá verificarse con las compras de inmuebles declaradas por los agentes inmobiliarios.

20 Tal como se señaló, la Ley N° 29080 estableció que solo las personas inscritas y acreditadas ante el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, pueden ejercer la labor de Agentes Inmobiliarios.

21 Informativo Caballero Bustamante. "Determinación de la obligación tributaria". *Informativo Caballero Bustamante*, Año XXVII, N° 420, Lima, 1995, p. A-4.

- "PDT - Inmobiliarias" vs. PDT Notarios: A través de este cruce de información se verificará que los datos declarados por los agentes inmobiliarios respecto a la venta de bienes inmuebles sean los que se hayan celebrado en escritura pública.

Cabe resaltar que las estrategias de cruces de información podrán tener como resultado acciones inductivas, a través de las que se solicite al contribuyente la regularización por cuenta propia de las omisiones detectadas, o verificaciones puntuales solicitando información respecto a un elemento en particular consignado en la declaración presentada.

8.2. Fiscalizaciones

Una vez efectuado los controles masivos, las inconsistencias reveladas deberán ser sometidas a una técnica de control intensivo siempre que se evidencien casos de grave incumplimiento o de indicio de fraude.

"De este modo, el control fiscal se ejerce en dos planos: el plano administrativo y el plano inspector. El primero es un proceso automatizado y masivo que verifica cumplimiento formal y coherencia de los datos. El segundo hace una verificación de los datos declarados a través de la revisión de los elementos de soporte y registro, debiendo orientarse a los sectores donde el riesgo de incumplimiento es elevado teniendo en cuenta la escasez de recursos humanos de la Administración Tributaria (especialmente en la fuerza fiscalizadora) y los altos costos de intervención"²².

Cabe señalar que el Decreto Legislativo N° 1113 ha incorporado la figura de la fiscalización parcial dentro del texto del artículo 61° del Código Tributario²³, señalando que la Administración Tributaria podrá realizar una fiscalización, la cual será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

22 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, "La especialización por sectores económicos en las funciones de control de la Administración Tributaria: experiencia peruana", en: <<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/concurso-de-monografia/1974-xxi-concurso-de-monografias-ciataeatif-2007.html>> (2008).

23 El artículo 61° del Código Tributario, señala que: "La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa".

El mismo artículo dispone que, una vez que se ha iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación al contribuyente.

En ese sentido, sin necesidad de recurrir a una fiscalización integral, a través de la fiscalización parcial la Administración Tributaria podrá requerir al Agente Inmobiliario información puntual, como por ejemplo:

- Exhibición del Registro de Ventas y/o Ingresos de un determinado periodo.
- Presentación de las cinco facturas más elevadas en cuanto al monto respecto a un ejercicio.
- Contratos suscritos con sus clientes más importantes.
- Detalle de las operaciones que se bancarizaron en moneda extranjera.
- Otras que a criterio de la Administración Tributaria dentro de su facultad discrecional disponga.

Cabe precisar que, de conformidad con el artículo 61° modificado, si en un proceso de fiscalización parcial la Administración Tributaria está revisando de manera puntual una operación relacionada con el servicio prestado por un Agente Inmobiliario, y se percata que el mismo no ha sido declarado de acuerdo con la realidad de la operación efectuada, podría dar pie al fiscalizador para proceder a una ampliación de la revisión.

En consecuencia, este trabajo control y fiscalización abarca la verificación del cumplimiento de las obligaciones (tanto sustanciales como formales), no sólo de las personas dedicadas a la actividad inmobiliaria, sino en particular de aquellas que obtienen rentas de primera y segunda categoría vinculadas al capital inmobiliario. En tal sentido, comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias, cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de sus tributos.

IX. PROCEDIMIENTOS ADICIONALES

Con la finalidad de conocer con mayor precisión los datos referidos a las transacciones inmobiliarias efectuados por los titulares de los predios, y con el objeto de mejorar el control

de los rendimientos de capital inmobiliario, se podrían implementar las siguientes propuestas:

- Firma de convenios con las administraciones tributarias locales a fin de que la SUNAT posea acceso a bases catastrales de las municipalidades.
- Obligación de consignar en el PDT Notarios los contratos de arrendamiento de inmuebles legalizados.
- Obligación de consignar en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta de primera, segunda y cuarta categoría los datos identificativos del inmueble declarado como domicilio habitual, señalando, además, si la vivienda es propia o alquilada, así como el DNI del arrendador de ser el caso.
- Planificación integral de las actuaciones de control, impulsando la realización de inspecciones verticales que se configuran como actuaciones coordinadas y simultáneas respecto a las empresas del sector inmobiliario.

X. LEGISLACIÓN COMPARADA

La propuesta expuesta en el presente estudio ha sido materia de legislación a nivel internacional.

Como ejemplo a continuación se describe brevemente el sistema aplicado en los países de Brasil y Argentina para mejorar el control de las rentas provenientes de la explotación de los inmuebles.

10.1. Argentina: ROI

En el año 2006, la "Administración Federal de Ingresos Públicos" estableció el Registro de Operaciones Inmobiliarias (ROI), a través del cual debían inscribirse, de manera obligatoria, aquellos que actúasen en forma habitual en operaciones de intermediación y/o compraventa y/o locación de bienes inmuebles, extendiendo su aplicación para los sujetos que asumen carácter de locadores, arrendadores o cedentes de bienes inmuebles.

La importancia de cumplir con la entrega de esta información, radica principalmente en que es un requisito obligatorio para obtener certificados de créditos fiscales, constancias

de situación impositiva, previsional y/o aduanera, entre otros.

De acuerdo a la AFIP, "en tres meses casi se triplicó la recaudación del impuesto que pasó de 13 millones de pesos recaudados en diciembre de 2005 a 33 millones de pesos que ingresaron al Fisco en diciembre del año pasado"²⁴.

10.2. Brasil: DIMOB

En el año 2003 la "Secretaría da Receita Federal" instituyó la Declaración de Información sobre Actividades Inmobiliarias (DIMOB), cuya presentación es obligatoria para las constructoras o aquellos que se asocian con constructoras para construir en sus terrenos, que comercialicen unidades inmobiliarias por cuenta propia; y para inmobiliarias y administradoras de inmuebles, que realicen intermediación de compra y venta o de alquiler de inmuebles. La Declaración identifica a los adquirientes o contratantes de alquiler de inmuebles, así como también identifica la fecha de la realización de la operación y su valor.

A partir de la información acerca de los hechos económicos practicados por terceros –personas físicas y jurídicas– obtenidos con la DIMOB, la "Secretaría da Receita Federal" puede identificar el eventual incumplimiento de la obligación tributaria.

En el primer año de entrega de la Declaración, se informaron cerca de 750 mil transacciones, relativas a cerca de 740 mil contribuyentes. A título de alquiler, los valores declarados totalizan cerca de R\$ 6 mil millones. En las DIMOB entregadas en el 2003, los valores informados de las operaciones referentes a compra y venta de inmuebles son de aproximadamente R\$ 18 mil millones, con pagos, en el año calendario de 2002, de casi R\$ 8,5 mil millones²⁵.

XI. CONCLUSIONES

La principal arma con la que cuenta el ente recaudador es la información que obra en sus

24 Citado por iProfesional.com (Fuente Agencia de noticias oficial de la República Argentina - Télam.com.ar). En: <<http://www.iprofesional.com/index.php?p=nota&idx=:39564&desde=buscador>> (consultado el 16 de agosto de 2012).

25 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, "Serie Temática Tributaria: Evasión tributaria", en: <<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/biblioteca/serie-tematica-tributaria-ciat.html>> (2008).

sistemas. En ese sentido, la información de terceros es una herramienta imprescindible para combatir la evasión y el fraude fiscal.

De otro lado, la experiencia nos demuestra que los contribuyentes adaptan su conducta en función de la actuación de la administración y de la información que este disponga.

En ese sentido, la comunicación de las bases tributarias con la de los registros externos es indispensable para detectar inversiones que no se corresponden con la renta declarada.

Como es sabido, uno de los focos de mayor informalidad y por ende evasión fiscal lo constituyen las rentas de primera y segunda categoría, producidas por la explotación de bienes inmuebles, las cuales históricamente han constituido uno de los porcentajes más bajos de la recaudación del Impuesto a la Renta.

Cabe señalar que la actividad inmobiliaria está claramente vinculada con la explotación de los inmuebles, por lo que un efectivo control sobre aquella nos permitirá realizar un mejor seguimiento sobre las rentas generadas por estos.

Por ello, las estrategias de fiscalización deben comprender el acopio de información, la cual en el caso de las rentas provenientes del capital inmobiliario se debe realizar desde la inscripción del predio en los Registros Públicos, siendo objeto de seguimiento la transmisión de su propiedad así como su la cesión de su uso a terceros.

En el marco de las tareas de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la introducción de la declaración de operaciones inmobiliarias nos permitirá adoptar medidas específicas que tengan como fin la recolección de información adicional relevante para fines tributarios.

De esta manera, a través de la sistematización de la información disponible en las bases de datos fiscales se concluiría con el diseño de una “consulta inmobiliaria”, la cual determinará inconsistencias en caso las sucesivas transmisiones de los inmuebles y los usos que se les ha dado, no se reflejen en la renta obtenida por sus propietarios.

Las medidas propuestas en el presente trabajo tienen como fin mejorar los procedimientos utilizados por la Administración Tributaria para el control y fiscalización de las rentas de primera y segunda categoría, pudiendo llegar a ser una de las acciones más importantes y con mayor trascendencia para el combate de la evasión en estos regímenes, superando toda actuación anterior de la Administración Tributaria en este sector.

XII. BIBLIOGRAFÍA

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “La especialización por sectores económicos en las funciones de control de la Administración Tributaria: experiencia peruana”, en: <<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/concurso-de-monografia/1974-xxi-concurso-de-monografias-ciataeatief-2007.html>> (2008).

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “Serie Temática Tributaria: Evasión tributaria”, en: <<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/biblioteca/serie-tematica-tributaria-ciat.html>> (2008).

Informativo Caballero Bustamante. “Determinación de la obligación tributaria”. Informativo Caballero Bustamante, Año XXVII, N° 420, Lima, 1995.

Ruiz de Castilla, Francisco, “Impuesto a la Renta: Ámbito de Aplicación (Parte I)”, en *Actualidad Empresarial*, N° 175, Lima, 2009.

LOS SOFTWARE DE AUDITORÍA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Jorge Miguel Chávez Díaz*

Sumario: I. El proceso de fiscalización. 1.1. El planeamiento de auditoría. 1.2. La información contable del contribuyente. 1.2.1. Información contable disponible. 1.2.2. Información contable validada. 1.2.3. Información contable analizada. II. Software de auditoría. 2.1. Características. 2.2. Principales aplicativos. 2.3. Breve comparación entre ACL e IDEA. III. Aplicación de ACL. 3.1. Diseño de rutinas. 3.2. Rutinas automatizadas básicas. 3.2.1 Verificación. 3.2.2. Totalización de campos. 3.2.3. Resultado del ejercicio. 3.3. Rutinas automatizadas avanzadas. 3.3.1. Rubro disponible. 3.3.2. Rubro activo realizable. 3.3.3. Rubro cargas diferidas. 3.3.4. Rubro activo fijo. 3.3.5. Rubro intangible. 3.3.6. Rubro inversiones. 3.3.7. Rubro tributos por pagar. 3.3.8. Rubro patrimonio. 3.3.9. Rubro Gastos - Cuentas por pagar. 3.3.10. Rubro ingresos - Cuentas por cobrar. IV. Conclusiones. V. Bibliografía.

I. EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN

1.1. El planeamiento de auditoría

Con la finalidad de desempeñar una auditoría eficiente, el auditor ha de realizar como primera parte de su trabajo una labor de planeamiento de la auditoría. Este postulado recogido en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) nos muestra la primera consideración para nuestro propósito.

El planeamiento que se realizará se efectuará siguiendo los parámetros establecidos en el Manual General de Auditoría y que incluyen los siguientes rubros como capítulos de trabajo:

- Disponible.
- Activo realizable.
- Cargas diferidas.
- Activo fijo.
- Intangibles.

- Inversiones.
- Tributos por pagar.
- Patrimonio.
- Gastos: cuentas por pagar.
- Ingresos: cuentas por cobrar.
- Instrumentos financieros derivados.

Un buen planeamiento en auditoría tendrá que hallar la mezcla apropiada para saber escoger los rubros que se revisarán en función del tiempo asignado para la misma.

1.2. La información contable del contribuyente

Se ha venido trabajando durante los últimos años en obtener mayor información del contribuyente. Esto se ha visto manifestado al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta el administrado, el cual ya declara los montos anualizados por

* Gerencia Fiscalización IPCN Auditoría II. Profesional en Auditoría Tributaria con diecinueve años de experiencia. Contador Público Colegiado. Maestría en Política y Administración Tributaria. Con estudios en Auditoría de Sistemas y preparación para certificación CISA. Experto y docente en Software de Auditoría ACL e IDEA. Capacitado en MS Sharepoint.

cada una de sus cuentas contables, en el rubro denominado Balance de Comprobación.

Esta información sin embargo no es suficiente cuando se pretende hacer un planeamiento efectivo, ya que más bien, se necesita que toda la información contable se encuentre disponible antes de inicio de la auditoría.

Esta información contable del contribuyente constituida por sus libros contables debe de hallarse disponible, validada y analizada primariamente antes de la intervención de campo.

1.2.1. Información contable disponible

Los libros contables a fin de ponerse a disposición del agente fiscalizador es propio que sean solicitados al contribuyente al amparo de las facultades que otorga el Código Tributario en su artículo 62º.

En este sentido, se solicitarán la copia de los libros contables en formato digital en soporte óptico (CD, DVD o Blue Ray).

Cuando se indica que la información debe ser disponible esta característica abarca lo siguiente:

- **Integral.** En el sentido que el contribuyente entregue los siguientes libros: Diario, Registro de Inventario Permanente (Kardex), Registro de Ventas, Registro de Compras y de Activos Fijos.
- **Completa.** Es decir, que el libro contable incluya todas las operaciones del periodo. Desde el asiento de apertura, los movimientos del periodo y los asientos de cierre.
- **Entería.** Que la información proporcionada por el contribuyente no se halle particionada. Puede darse que se entregue la información de forma mensual, trimestral o semestral. Lo que se requiere es que la información se encuentre en una sola tabla de forma anual.

1.2.2. Información contable validada

Una vez que la información se halle disponible, se debe de verificar que guarde las características de los campos solicitados. Es decir, si se trata de un campo fecha, que efectivamente cuente con dicha información.

Según el libro se deben de desarrollar las validaciones correspondientes. Por ejemplo: En el Libro Diario han de coincidir los montos del campo debe con el haber.

1.2.3. Información contable analizada

Deberá ser un análisis básico de la información, en función de los rubros descritos en el Manual General de Auditoría.

Los resultados de la información contable analizada constituirán la base para el planeamiento de la auditoría por parte del agente fiscalizador.

En el contexto actual, es el momento adecuado para empezar a desarrollar estrategias para obtener más información del contribuyente, dado que la imagen de la Administración Tributaria se está definiendo como aliado del contribuyente.

II. SOFTWARE DE AUDITORÍA

2.1. Características

La información contable financiera que cuenta con mayores registros se halla constituida por el Libro Diario o por el Registro de Inventario Permanente (Kardex).

En la medida que una empresa realice mayores operaciones se tendrán mayores registros y en consecuencia se tendrán archivos de mayor peso en megabytes que tendrán que ser leídos por algún aplicativo que permite atender que dicha información sea disponible, validada y analizada.

El aplicativo que podría ser utilizado de forma natural es Microsoft Excel, dado que puede leer campos de datos. Sin embargo, dicho aplicativo no reúne las características propias de un software de auditoría:

- Extracción de datos. Permite obtener la información a pesar que el origen tenga diversos tipos de formatos (Access, Dbase, Texto delimitado, Excel, PDF, archivo de impresión de imagen (reporte), etc.
- Análisis de datos. Se puede obtener diversos análisis en función del objetivo planteado (Sumarizaciones, índices, ordenamientos, clasificaciones, etc.).

- Detección y prevención de fraudes. Permite realizar análisis Benford.
- Log de comandos. Se puede obtener una bitácora que permite leer un histórico de las acciones realizadas.
- Automatización de rutinas. Se puede programar rutinas de tal forma que queden grabadas para otros contribuyentes.
- Capacidad de lectura ilimitada. La hoja de Excel 2007 puede leer cerca de un millón de registros. En cambio un software de auditoría tiene una capacidad ilimitada de lectura.

2.2. Principales aplicativos

En el mercado mundial existen varios software de auditoría que realizan estas labores, entre los principales:

- ACL, Audit Command Language. Desde 1987, ACL Service Ltd. con sede en Vancouver Canadá, ha provisto de esta solución para los auditores: <<http://www.acl.com/company>>.
- IDEA, Interactive Data Extraction and Analysis.

También de origen canadiense (Toronto) y desde 1988, Caseware ha provisto a los contadores y auditores de su solución <http://www.caseware.com/about-us/company>.

2.3. Breve comparación entre ACL e IDEA

- **Pantalla.** La disposición del menú y la cinta de botones en IDEA es más amigable que la del ACL.
- **Comandos.** El uso de los comandos en ambos software es similar.
- **Extracción.** Se ha observado que el software IDEA permite realizar extracciones con mayor rapidez aunque se ha tenido menor confiabilidad cuando la información ha sido muy grande.
- **Rutinas automatizadas.** Al momento de programar en ACL se han obtenido resultados más confiables que en IDEA, dado que la programación es más sencilla.

III. APPLICACIÓN DE ACL

Mediante el software se establecerá un conjunto de rutinas que permitirán obtener, sobre la información de los libros contables proporcionada por el contribuyente, tablas de datos que orienten el planeamiento de auditoría.

3.1. Diseño de rutinas

Como se indicó en el primer punto, se tienen once rubros de trabajo sobre los cuales trabajar el planeamiento de auditoría. Y se cuenta como insumo los libros contables. En el siguiente cuadro se establece la correlación entre Rubros del MGA y los libros contables.

Nº	Rubro	Libro contable
1	Disponible	Diario
2	Activo realizable	Registro de inventario permanente (Kardex)
3	Cargas diferidas	Diario
4	Activo fijo	Activo fijo
5	Intangibles	Diario
6	Inversiones	Diario
7	Tributos por pagar	Diario
8	Patrimonio.	Diario
9	Gastos - Cuentas por pagar	Diario - Registro de compras
10	Ingresos - Cuentas por cobrar	Diario - Registro de ventas
11	Instrumentos financieros derivados	Diario

3.2. Rutinas automatizadas básicas

Las rutinas básicas en auditoría tienen por finalidad asegurar que la información entregada por el contribuyente se halle validada.

3.2.1. Verificación

La validación comprende establecer que los campos de datos solicitados no se hallen con inconsistencias.

Para ello, se empleará el comando Verificar en ACL para cada uno de los libros contables y para cada uno de los campos.

Resultado de ejecutar el comando Verificar se obtendrá la siguiente información en pantalla:

ILUSTRACIÓN N° 1

Bienvenido diario_2010 Verificar

A partir de: 15/08/2012 21:43:27

Comando: VERIFY FIELDS DMES DNUMASIOPE DNUMCTACON DFECOPE DGLOSA DCENCOS DDEBE DHABER ERRORLIMIT 10 TO SCREEN

Tabla: diario_2010

0 errores de validez de datos detectados

El resultado mostrado es que se encontraron 0 errores en cada uno de los campos del Libro Diario. Nótese que el software de auditoría deja registrado la fecha de ejecución del comando, así como el nombre de la tabla de trabajo.

3.2.2. Totalización de campos

Mediante el comando Totalizar se podrá obtener la suma de un determinado campo. Se propone como prueba básica utilizar este campo para los siguientes libros:

Nº	Tabla	Campos	Prueba
1	Diario	Debe y haber	Ambos campos deben ser iguales
2	Diario	Debe o haber	Comparado con libros físicos
3	Kárdex	Entradas o salidas	Comparado con libros físicos
4	Registro de ventas	Base imponible	Comparado con libros físicos
5	Registro de compras	Base imponible adquisiciones gravadas	Comparado con libros físicos
6	Activo fijo	Depreciación del ejercicio	Comparado con libros físicos

En caso que se obtenga errores sobre algún campo de alguna tabla correspondiente a un libro contable, el área de apoyo a Auditoría tendrá que solicitar al contribuyente subsane el error.

3.2.3. Resultado del ejercicio

Mediante una rutina, se podrá convalidar el monto del resultado contable del libro con el monto declarado por el contribuyente en su declaración anual de renta.

El objetivo es cerciorarse que se tengan los ingresos y gastos tal y como se han declarado.

Para ello, se comparará los ingresos y gastos del Libro Diario (Balance de Comprobación) con el monto obtenido del casillero de la declaración jurada anual de renta del año investigado.

Una tabla ejemplo se muestra en el siguiente cuadro (Ilustración N° 2):

ILUSTRACIÓN N° 2

Bienvenido Resultado_ejercicio Verificar

Filtro:

TABLA	GANANCIAS PERDIDAS	COUNT	RESULTADO SEGUN DDJJ	DIFERENCIA
1 Resultado_ejercicio	8,973,043	392	8,973,046	-3
<<Fin del archivo>>				

Nótese que la tabla muestra el campo DIFERENCIA, en el que se muestra la comparación de las GANANCIAS PÉRDIDAS según el Libro Diario con el RESULTADO SEGÚN DDJJ (obtenido del casillero 451 de la Declaración Anual de Renta).

Dado que pudiesen existir diferencias, el área de apoyo a la División de Auditoría realiza-

rá una conciliación en el caso se obtuviese diferencias apreciables. Para ello podrá preguntar al contribuyente sobre las diferencias a fin de descartar que algún asiento no se haya grabado en la data entregada.

Estas conciliaciones o algún comentario que pudiesen ser de utilidad serán indicados como notas en las tablas resultantes a fin

de que el usuario, es decir, el agente fiscalizador las pudiera tomar como punto crítico para su planeamiento.

3.3. Rutinas automatizadas avanzadas

3.3.1. Rubro Disponible

Objetivo. Establecer un análisis sobre las cuentas de caja, a fin de establecer qué asientos no son los comunes según la dinámica de cuentas para con las cuentas de caja.

Utilidad. Permite observar qué cobros han sido efectuados y cuáles no han sido considerados como ingreso. Asimismo, qué montos han sido desembolsados y cuáles podrían tratarse de préstamos no identificados, entre otros.

Procedimiento. Sobre la tabla del Libro Diario:

1. Extraer los registros que contienen las cuentas de caja ("10").
2. Unir la data del Libro Diario con el archivo extraído y aplicando como categoría de unión solo campos coincidentes y como campos claves el asiento contable.
3. Se obtendrá una tabla Asientos de caja.
4. Hacer una sumarización utilizando como variables los campos asiento y cuenta, se obtendrá subtotales de los campos debe y haber.

Resultados. Se obtendrá las siguientes tablas en el proyecto ACL.

- Caja_Detalle_Cuenta. Tabla que contendrá solo los registros donde se halle la cuenta "10".
- Caja_Asientos. Tabla que mostrará los asientos donde contenga la cuenta "10".
- Caja_Asientos_Resumen. Un resumen en función de la cuenta de la tabla Caja_Asientos.

3.3.2. Rubro Activo realizable

Objetivo. Establecer un análisis sobre los montos consignados en el Registro de Inventario Permanente (Kardex), a fin de establecer el correcto monto utilizado como costo de ventas y como saldos finales de mercaderías.

Utilidad. Permite obtener tablas resultantes sobre el Libro Kardex, ya que es uno de los rubros menos auditados en las labores de fiscalización pero que a su vez, muestra un gran impacto en la auditoría pues el componente del costo de ventas representa el monto más importante en la estructura de costos y gastos de una empresa.

Procedimiento. Sobre la tabla del Libro Kardex.

1. Tablas del Costo de Ventas. Se sumarizan los montos de salidas en unidades monetarias con la condición que el tipo de operación sea venta.
2. Tablas del Saldo Final de Existencias en UM. Se sumarán los importes de ingreso y salidas en unidades monetarias, para obtener luego en un campo computado la diferencia de ambas.
3. Tablas del Saldo Final de Existencias en Cantidad. Se sumarán los importes de ingreso y salidas en cantidades, para obtener luego en un campo computado la diferencia de ambas.
4. Tablas de Salidas de Mercaderías por tipo de Operación. El Libro Kardex presenta un conjunto de salidas de mercaderías de diversa índole, entre las que puede estar: por venta, retiro, desmedros, mermas, premio, bonificación, donación, etc. Por lo que se realizará una sumarización teniendo como variable el tipo de operación.

Resultados. Se obtendrán las siguientes tablas:

1. Costo de Ventas
- Comparación del Costo de Ventas según Libro Kardex con el saldo de la cuenta "69" del Balance de Comprobación (Libro Diario).

ILUSTRACIÓN N° 3

TABLA		
1	KARDEX - COSTO DE VENTAS	ROUND (KTOTRET)
2	BALANCE DE COMPROBACIÓN - CUENTA 69	COUNT

<<Fin del archivo>>

- Detalle del Costo de Ventas. El monto de costo de ventas obtenido globalmente en la tabla anterior se muestra de forma discriminada por operación y por código de existencia.
- Saldo Final de Existencias
- Comparación del Saldo Final Existencias según Libro Kardex con el saldo de la cuenta "2" del Balance de Comprobación (Libro Diario).

ILUSTRACIÓN N° 4

TABLA		
1	KARDEX - INVENTARIOS	ROUND (KTOTALES)
2	BALANCE DE COMPROBACIÓN - CUENTA 2	COUNT

<<Fin del archivo>>

- Detalle del Saldo Final en UM. El monto del saldo final de existencias obtenido globalmente en la tabla anterior se muestra de forma discriminada por código de existencia.
- Detalle del Saldo Final en Cantidads. Se obtiene una sumatoria de los ingresos y salidas en cantidades, las cuales se mostrarán en una tabla por separado. El análisis será mostrado por código de existencia.
- 3. Tabla de Salida por tipo de Operación

Según la Resolución de Superintendencia N° 234-2006 indica entre sus formatos, la tabla 12 "tipo de operación" a ser utilizada en el Libro Kardex.

Utilizando este campo para establecer el motivo de las salidas de un determinado ítem de existencia se tendría lo siguiente:

ILUSTRACIÓN N° 5

KTIPEXIST	KTIPOPE	DESCRIPCION	COUNT	ROUND (KTOTING)	ROUND (KTOTRET)
1	2	VENTA NACIONAL	60,973	0	128,184,438
2	2	DEVOLUCIÓN RECIBIDA	2	28,395	0
3	2	SALIDA POR TRANSFERENCIA ENTRE ALMACENES	326	0	50,232
4	2	ENTRADA DE PRODUCCIÓN	8,721	128,617,796	0
5	2	ENTRADA POR TRANSFERENCIA ENTRE ALMACENES	99	39,863	0
6	2	ENTRADA POR IDENTIFICACIÓN ERRONEA	249	487,817	0
7	2	SALIDA POR IDENTIFICACIÓN ERRONEA	260	0	507,390
8	2	ENTRADA PARA SERVICIO DE PRODUCCIÓN	68	0	5,741
9	2	SALIDA PARA SERVICIO DE PRODUCCIÓN	1,307	218	95,283
10	2	AJUSTE POR DIFERENCIA DE INVENTARIO	65	1,936	2,235
11	2	PUBLICIDAD	28	44	0
12	2	OTROS	35	35,955	73,441
13	3	VENTA NACIONAL	3	0	7,889
14	3	COMPRA NACIONAL	105	101,050,733	0
15	3	SALIDA A PRODUCCIÓN	101	47,324	103,275,967
16	3	SALDO INICIAL	3	59,213	0
17	3	OTROS	32	4,253,426	356,718
18	6	COMPRA NACIONAL	388	216,095	160
19	6	DEVOLUCIÓN RECIBIDA	570	6,393	0
20	6	RETIRO	579	0	53,664
21	6	SALDO INICIAL	158	43,018	0
22	6	OTROS	189	10,167	138,500
23	7	COMPRA NACIONAL	667	781,034	233
24	7	SALDO INICIAL	797	551,480	0
25	7	ENTRADA POR DEVOLUCIÓN DE PRODUCCIÓN	1,776	233,561	0
26	7	OTROS	1,122	98	726,680
27	8		1	0	82
28	8	COMPRA NACIONAL	833	8,631,477	219
29	8	DEVOLUCIÓN RECIBIDA	21	40,323	0
30	8	SALIDA A PRODUCCIÓN	11,222	209,544	7,959,052
31	8	SALDO INICIAL	111	1,074,467	0
32	8	SALIDA POR SERVICIO DE PRODUCCIÓN	39	0	18,645
33	8	OTROS	4	10,546	3,238

<<Fin del archivo>>

Notemos que el resumen ha considerado el tipo de existencia, la cual también ha sido delineado en la R.S N° 234-2006 en su tabla 5 "tipo de existencia".

Por ejemplo: En la fila o línea 20, se tiene el tipo de existencia "6" y el tipo de operación "12" que corresponde a RETIRO por el monto de S/.53,664. El agente fiscalizador evaluará en el momento de plantear su planeamiento de auditoría se convendría revisar este detalle dentro del rubro de Realizable.

3.3.3. Rubro Cargas diferidas

Objetivo. Establecer un análisis sobre las cuentas de cargas diferidas, para observar asientos que pudieran llamar la atención a efectos de incluirlos en el planeamiento de auditoría.

Utilidad. Permite observar qué cuentas se hallan relacionadas con la cuenta "38". Asimismo, qué montos han sido desembolsados y por los cuales no se han sustentado los mismos.

Procedimiento

1. Extracción de la cuenta 38.
2. Unión de la tabla del Libro Diario con la tabla cuenta 38, a fin de crear una nueva tabla en donde se halle solo los asientos que contienen la cuenta 38.
3. Sumarización por cuenta para cada asiento de la tabla resultante de la unión entre el Libro Diario y la tabla de la cuenta 38.

Resultados. Se obtendrán las siguientes tablas:

1. Tabla Cuenta_38. Es una tabla que contiene la extracción de registros de la cuenta indicada.

2. Tabla Asientos_38. Es una tabla que contiene los asientos donde se halla la cuenta 38. Se obtiene a partir de la unión con categoría de solo coincidentes para el campo clave de asiento y participan las tablas del Libro Diario y Cuenta_38.
3. Tabla Resumen_Asientos_38. Esta tabla nos va a permitir observar de forma más nítida la participación de la cuenta 38, ya que mostrará los totales del debe y haber por cada cuenta contenida en la tabla Asientos 38.

3.3.4. Rubro Activo fijo

Objetivo. Obtener una comparación entre el monto de depreciación del ejercicio obtenido del Libro de Activo Fijo con el monto provisionado en la cuenta de gasto correspondiente en el Libro Diario.

Utilidad. Nos permitirá conciliar los montos declarados como gastos del periodo con el sustento indicado en la tabla del Activo Fijo.

Procedimiento

1. Se totalizará la columna de "Depreciación del ejercicio".
2. Se obtendrá el saldo de la cuenta del Libro Diario vinculado a la depreciación de activos fijos.
3. En una nueva tabla se mostrará la comparación entre los dos datos obtenidos anteriormente.

Resultados

1. Una tabla comparativa, como la que se muestra a continuación:

ILUSTRACIÓN N° 6

LIBRO ACTIVO FIJO - DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO			
BALANCE DE COMPROBACION - CTAS DE GASTOS DEPRECIACION			
	ABS (DEP EJERCICIO 2010)	COUNT	7,897,721.00
			1,729
			7,903,480.72
			8

Nótese que previamente se ha tenido que indicar que la cuenta "681" es la que se halla relacionada con la depreciación del ejercicio.

3.3.5. Rubro Intangible

Objetivo. Establecer un análisis sobre las cuentas que registran los intangibles, para

observar asientos que pudieran llamar la atención a efectos de incluirlos en el planeamiento de auditoría.

Utilidad. Permite observar qué cuentas se hallan relacionadas con la cuenta "34". Asimismo, qué montos han sido desembolsados y por los cuales no se han sustentado los mismos.

Procedimiento

1. Extracción de la cuenta 34.
2. Unión de la tabla del Libro Diario con la tabla cuenta 34, a fin de crear una nueva tabla en donde se halle solo los asientos que contienen la cuenta 34.
3. Sumarización por cuenta para cada asiento de la tabla resultante de la unión entre el Libro Diario y la tabla de la cuenta 34.

Resultados. Se obtendrán las siguientes tablas:

1. Tabla Cuenta_34. Es una tabla que contiene la extracción de registros de la cuenta indicada.
2. Tabla Asientos_34. Es una tabla que contiene los asientos donde se halla la cuenta 34. Se obtiene a partir de la unión con categoría de solo coincidentes para el campo clave de asiento y participan las tablas del Libro Diario y Cuenta_34.
3. Tabla Resumen_Asientos_34. Esta tabla nos va a permitir observar de forma más nítida la participación de la cuenta 34, ya que mostrará los totales del debe y haber por cada cuenta contenida en la tabla Asientos 34.

3.3.6. Rubro Inversiones

Objetivo. Establecer un análisis sobre las cuentas que registran los intangibles, para observar asientos que pudieran llamar la atención a efectos de incluirlos en el planeamiento de auditoría.

Utilidad. Permite observar qué cuentas se hallan relacionadas con la cuenta "31". Asimismo, qué montos han sido desembolsados y por los cuales no se han sustentado los mismos.

Procedimiento

1. Extracción de la cuenta 31.
2. Unión de la tabla del Libro Diario con la tabla cuenta 34, a fin de crear una nueva tabla en donde se halle sólo los asientos que contienen la cuenta 31.
3. Sumarización por cuenta para cada asiento de la tabla resultante de la unión entre el Libro Diario y la tabla de la cuenta 31.

Resultados. Se obtendrán las siguientes tablas:

1. Tabla Cuenta_31. Es una tabla que contiene la extracción de registros de la cuenta indicada.
2. Tabla Asientos_31. Es una tabla que contiene los asientos donde se halla la cuenta 31. Se obtiene a partir de la unión con categoría de solo coincidentes para el campo clave de asiento y participan las tablas del Libro Diario y Cuenta_31.
3. Tabla Resumen_Asientos_31. Esta tabla nos va a permitir observar de forma más nítida la participación de la cuenta 31, ya que mostrará los totales del debe y haber por cada cuenta contenida en la tabla Asientos 31.

3.3.7. Rubro Tributos por pagar

Objetivo. Obtener un resumen mensual de los montos registrados para cada tipo de impuesto (IGV, ISC, Impuesto a las Remuneraciones, Cánones, Derechos aduaneros, Impuesto a la Renta de tercera categoría, Retenciones, etc).

Utilidad. Los montos obtenidos podrán ser cotejados con los reportes del sistema a fin de conocer si se hallan correctamente contabilizados o declarados.

Procedimiento

1. Se empleará el comando Resumir por el campo mes y luego por las cuentas referidos a los impuestos sobre los que se desea realizar el análisis.

Resultados

1. Una tabla Resumen_Tributos por pagar, que muestra de forma mensual los importes cargados y abonados a las cuentas relacionados a los tributos por pagar.

3.3.8. Rubro Patrimonio

Objetivo. Establecer un análisis sobre las cuentas patrimoniales a tres dígitos. Para observar asientos que pudieran llamar la atención a efectos de incluirlos en el planeamiento de auditoría.

Utilidad. Permite observar qué cuentas se hallan relacionadas con las cuentas de clase "5" a tres dígitos.

Procedimiento

1. Extracción de las cuentas de clase 5.
2. Unión de la tabla del Libro Diario con la tabla cuentas de clase 5, a fin de crear una nueva tabla en donde se halle solo los asientos que contienen dichas cuentas.
3. Sumarización por cuenta para cada asiento de la tabla resultante de la

unión entre el Libro Diario y la tabla de la cuentas de clase 5.

4. Obtención de tabla cruzada de movimiento de cuentas a tres dígitos, donde se tendrá como columna el mes y como filas las cuentas patrimoniales a tres dígitos.

Resultados. Se obtendrán las siguientes tablas:

1. Tabla Cuenta_5. Es una tabla que contiene la extracción de registros de la cuenta indicada.
2. Tabla Asientos_5. Es una tabla que contiene los asientos donde se halla las cuentas de clase 5. Se obtiene a partir de la unión con categoría de solo coincidentes para el campo clave de asiento y participan las tablas del Libro Diario y Cuenta_5.
3. Tabla Resumen_Asientos_50. Esta tabla nos va a permitir observar de forma más nítida la participación de las cuentas de clase 5, ya que mostrará los totales del debe y haber por cada cuenta contenida en la tabla Asientos_5.
4. Tabla Movimiento_5. Se obtendrá una tabla con las siguientes características:

ILUSTRACIÓN N° 7

	SUBSTR 1 3)	DDEBE DMES 01	DHABER DMES 01	DDEBE DMES 07	DHABER DMES 07
1	501	0,00	16,154,965,00	0,00	0,00
2	582	0,00	587,423,00	0,00	0,00
3	591	95,599,00	12,904,022,45	0,00	298,899,77

Nótese que para el caso en particular, solo se tiene movimientos de cuentas patrimoniales por los meses de enero y julio.

3.3.9. Rubro Gastos - Cuentas por pagar

Objetivo. Obtener tablas que permitan conocer la conformación de los gastos para un planeamiento eficiente.

Utilidad. La gran cantidad de gastos registrados por una empresa requiere la utilización de una herramienta que pueda atender

de forma eficiente el tratamiento de los mismos. Para la IPCN se sigue el lineamiento de Materialidad y Muestro, por lo que la utilización del ACL se constituye en fundamental.

Procedimiento

1. Extracción de los gastos registrados en cuentas de clase 6 (63 a 66).
2. Ejecución del comando extraer para seleccionar las cuentas que han cumplido el criterio de materialidad.

3. Extracción de los principales registros que aseguren una determinada profundidad en el examen.
4. Obtención de una tabla mediante el muestreo estadístico aleatorio sobre los gastos no considerados en el punto anterior, a fin de obtener un conjunto de operaciones que sin ser importantes en cuanto a monto asegure conocer el comportamiento de gasto del contribuyente.
5. Obtención de tablas resultantes del Análisis Benford, procedimiento para detectar indicios de fraude, basado en la Ley de Benford.
6. Resúmenes mensuales de gastos por las cuentas de clase 6 a dos dígitos.
7. Resúmenes mensuales de cuentas por pagar a personal y los gastos de la cuenta 62.
8. Resúmenes mensuales de cuentas por pagar y los gastos de la cuenta 67.

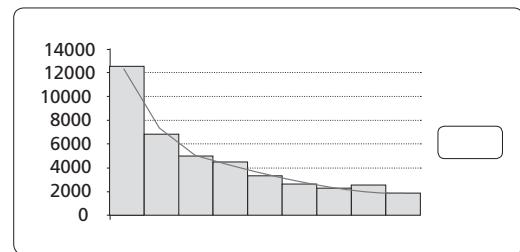
Resultados.

1. Tabla Clase6. Todas las operaciones de gasto.
2. Tabla Clase6_Material. Que contenga las cuentas que resulten como materiales a efectos de la revisión.
3. Tabla Muestra_A. Contiene las operaciones más importantes en cuanto a

monto. Según el Lineamiento de Materialidad y Muestreo un porcentaje de profundidad estaría dado por un 40% del total de gastos de las cuentas materiales.

4. Tabla Muestra_B. Contiene un conjunto de operaciones obtenida de forma aleatoria, sobre el resto de gastos luego de separar la Muestra_A. Según el Lineamiento de Materialidad y Muestreo se obtendría una muestra considerando un 95% confianza y como límite máximo de errores 5%.
5. Tabla/Gráfico Benford_Clase6. A fin de obtener indicios de fraude. Posibilidad de detectar fragmentación de gastos por ejemplo. Se muestra un gráfico Benford sobre obtenido sobre las cuentas de clase 6 del Libro Diario:

ILUSTRACIÓN N° 8



La interpretación y procedimiento de trabajo para las tablas resultantes Benford constituyen material para otro escrito.

6. Tabla Cedula_Clase6. Esta tabla permitirá obtener los montos que luego se usarán en las hojas de cálculo de liquidación de impuestos.

ILUSTRACIÓN N° 9

Bienvenido Cedula_Clase_6							
Filtro:							
	DMES	SALDO EXPR_61 60	SALDO EXPR_61 61	SALDO EXPR_61 62	SALDO EXPR_61 63	SALDO EXPR_61 64	SALDO EXPR_61 65
1	01	899,271,50	533,487,86	1,013,067,55	342,041,32	5,338,68	113,153,04
2	02	887,745,87	802,750,32	1,011,921,18	410,915,83	32,711,68	63,896,12
3	03	991,873,85	627,139,31	1,032,054,47	553,613,02	22,022,14	160,252,97
4	04	975,525,84	436,833,57	972,258,76	440,662,95	95,083,13	120,156,92
5	05	1,041,253,01	494,976,86	1,132,305,09	466,924,03	7,332,60	140,510,13
6	06	970,903,99	99,330,32	1,116,910,81	407,381,44	20,037,26	181,505,34
7	07	1,018,123,29	74,306,99	1,980,012,98	406,275,55	6,347,79	97,078,73
8	08	1,137,533,25	-78,633,58	1,387,178,59	392,405,28	8,856,51	94,733,24
9	09	1,026,408,29	24,514,87	1,275,829,24	395,981,18	19,517,11	146,799,40
10	10	980,580,07	8,991,24	1,345,933,78	505,923,50	5,887,70	81,888,87
11	11	972,267,10	31,026,63	1,968,906,75	418,525,91	11,584,82	50,645,99
12	12	1,266,514,26	47,622,13	4,572,489,43	539,332,74	41,787,30	203,185,92

7. Tabla CxP_Remuneraciones_62. Permite comparar los montos provisiones en

la cuenta 41 y los montos correspondiente provisionados en la cuenta 62.

ILUSTRACIÓN N° 10

Bienvenido | CxP_Remuneraciones_62

Filtro: Indexar: Ninguno

	ALLTRIM(DNUM)	SALDO EXPRE_17_01	SALDO EXPRE_17_02	SALDO EXPRE_17_03	SALDO EXPRE_17_04	SALDO EXPRE_17_05	SALDO EXPRE_17_06
1	411101	-652,764,65	82,902,74	402,490,83	-292,850,49	278,520,36	-541,663,56
2	411103	-1,341,93	802,96	539,58	0,65	0,65	-0,02
3	411401	-5,476,74	-8,228,50	1,865,18	-1,871,68	787,95	1,900,07
4	411501	-52,873,93	-10,767,65	46,415,55	-12,683,51	14,005,42	-23,723,83
5	413001	-795,956,56	0,00	795,956,56	0,00	0,00	0,00
6	415101	-193,225,91	-54,844,48	-50,425,43	-31,889,74	298,475,79	-81,122,05
7	415201	0,00	0,00	0,00	143,61	0,00	0,00
8	419001	-121,94	-694,05	167,86	-168,45	-26,18	171,01
9	621001	774,422,46	776,274,96	770,985,94	711,893,61	856,484,07	870,064,43
10	621004	1,007,65	11,773,54	9,816,64	35,396,70	23,312,21	10,526,65
11	621005	66,575,42	91,812,40	67,634,43	66,703,34	58,978,02	44,753,78
12	622001	8,140,00	8,195,00	7,865,00	7,205,00	7,040,00	7,095,00
13	622009	89,70	1,013,11	883,50	3,053,71	2,136,98	947,40
14	624001	0,00	0,00	7,369,80	0,00	0,00	0,00
15	625001	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
16	627001	80,820,03	83,817,16	80,628,33	75,938,97	86,340,77	87,139,02
17	627003	8,696,23	8,908,05	8,932,88	4,259,49	4,970,65	9,851,63
18	627004	0,00	0,00	3,771,34	0,00	0,00	0,00
19	628001	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
20	629001	72,573,06	69,685,58	72,925,61	67,328,94	81,443,39	84,422,92
21	629004	743,00	441,00	1,241,00	478,00	1,599,00	2,110,00

<<Fin del archivo>>

8. Tabla Cuentas_por_pagar_67. Permite comparar los montos provisiones en la

cuenta 46 y los montos correspondientes provisionados en la cuenta 67.

ILUSTRACIÓN N° 11

Bienvenido | CxP_Deuda_67

Filtro:

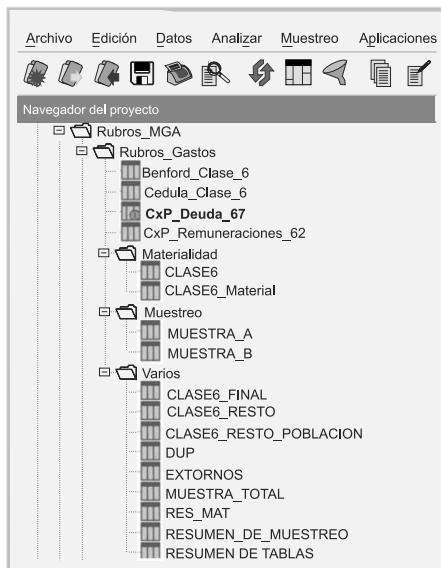
	ALLTRIM(DNUM)	SALDO EXPRE_13_01	SALDO EXPRE_13_02	SALDO EXPRE_13_03	SALDO EXPRE_13_04	SALDO EXPRE_13_05
1	461001	-864,12	251,09	-100,00	0,00	0,00
2	469001	-11,771,00	1,137,00	1,137,00	1,924,00	1,119,00
3	469002	-17,999,10	2,044,70	2,028,60	1,960,00	2,008,30
4	469003	-1,113,120,35	-8,220,44	-357,60	488,80	-15,488,69
5	671002	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6	671004	756,03	0,00	0,00	0,00	0,00
7	671005	40,535,59	12,559,22	41,480,34	20,439,53	11,697,03
8	671009	6,415,84	8,288,65	620,10	26,002,84	22,435,60
9	673101	0,00	3,04	0,00	0,00	40,50
10	673201	46,710,64	37,479,63	24,680,77	51,826,44	39,698,07
11	673301	0,00	0,00	0,00	0,00	1,239,53
12	673601	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13	676001	7,365,49	6,126,56	7,478,72	10,089,66	5,894,64
14	679201	9,590,46	21,580,31	11,253,16	6,002,30	4,850,50

<<Fin del archivo>>

Una vista de los resultados en un proyecto ACL se muestra en el siguiente cuadro:

Este ejemplo con respecto al rubro de Gastos permitiría indicar que para cada rubro del

ILUSTRACIÓN N° 12



MGA se mostrarían las tablas resultantes y en una carpeta anexa ("Varios") las tablas de apoyo que han permitido obtener las primeras.

En el caso del rubro de gastos, se utilizaron nueve tablas de apoyo.

3.3.10. Rubro Ingresos - Cuentas por cobrar

Objetivo. Obtener tablas que permitan conocer la conformación de los ingresos para un planeamiento eficiente.

Utilidad. Los ingresos tanto como los gastos se constituyen en puntos críticos de revisión, y dada la gran cantidad de operaciones que puede realizar un principal contribuyente la utilización del ACL se constituye en fundamental. Cabe señalar que este rubro se mira en forma conjunta con el rubro del disponible.

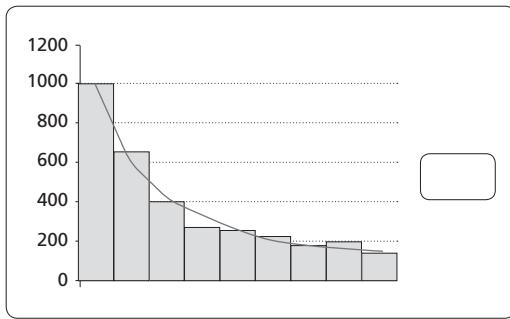
Procedimiento

1. Obtención de tablas resultantes del Análisis Benford, procedimiento para detectar indicios de fraude, basado en la Ley de Benford.
2. Resúmenes mensuales de gastos por las cuentas de clase 7 a dos dígitos.

Resultados

1. Tabla/Gráfico Benford_Clase6. A fin de obtener indicios de fraude. Posibilidad de detectar fragmentación de gastos por ejemplo. Se muestra un gráfico Benford sobre obtenido sobre las cuentas de clase 6 del Libro Diario:

ILUSTRACIÓN N° 13



2. Tabla Cedula_Clase7. Esta tabla permitirá obtener los montos que luego se usarán en las hojas de cálculo de liquidación de impuestos.

La Gerencia de Fiscalización deberá contar con profesionales calificados que investiguen y desarrollen rutinas automatizadas en *software* de auditoría, asimismo, deberá contar con analistas que apliquen dichas rutinas e ingenieros de sistemas que supervisen la calidad de las tablas resultantes.

Para poder atender de forma eficiente y con un servicio de calidad, es propio que la Gerencia de Fiscalización cuente con su área de sistemas, tema amplio a ser desarrollado en otro escrito.

IV. CONCLUSIONES

1. Reconocer que la Administración Tributaria se halla en el contexto en el que es aliado del contribuyente, y por lo tanto es el mejor momento para establecer procedimientos conjuntos de trabajo, entre los que se halla el tratamiento de la información contable del administrado.
2. La voluminosa información contable del contribuyente debe de ser disponible, validada y analizada por la Administración Tributaria de forma eficiente y con la debida seguridad del caso.
3. Las herramientas informáticas apropiadas para lograr la eficiencia son los llamados *software* de auditoría, entre los que destacan ACL e IDEA, siendo el primero el de mayor versatilidad al momento de plantearse rutinas automatizadas, llamadas también lotes o *scripts*.
4. La aplicación de los *software* de auditoría en la etapa previa a la visita de campo deben de ser realizados por un área que sirva de apoyo al área de Auditoría. Y obtendrán tablas resultantes que serán insumo para que el agente fiscalizador realice el planeamiento correspondiente.
5. Las tablas resultantes se obtendrán en función de los rubros especificados como tales en el Manual General de Auditoría y serán puestos a disposición del agente fiscalizador en el proyecto de auditoría para cada contribuyente que se ha de auditar.
6. El uso intensivo de tecnología permitirá obtener un mejor tratamiento de la in-

formación contable del contribuyente y por ende de auditorías eficientes. Por lo que se requiere seguir haciendo investigaciones de los *software* de auditoría y desarrollar las rutinas que permitan estandarizar los procedimientos en aras de la seguridad y calidad.

V. BIBLIOGRAFÍA

ACL Service Ltd. *ACL User Guide*. Vancouver. 2011.

CaseWare IDEA Inc. *Guía del Curso Introductorio para IDEA. Versión Ocho*. Toronto, 2008.

INCT 2005. *Manual General de Auditoría*.

INCT 2011. Instrucciones para regular la materialidad muestreo y rotación del énfasis, para la ejecución de auditorías aplicables a contribuyentes del Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN).

EL CONTROL ADUANERO MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE VIAJEROS UTILIZANDO MEDIOS ELECTRÓNICOS

Mirtha Teresa Echevarría Figueroa*
Antonio Juan Manuel Bonilla Robles**

Sumario: I. Introducción. II. Control aduanero. III. Potestad aduanera. IV. Facultad de fiscalización. V. Reglamento de equipaje y menaje de casa. VI. Advance Passenger Information (API). VII. Fiscalización de viajeros por medios electrónicos. VIII. Conclusiones. IX. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Los medios electrónicos han transformado las comunicaciones entre las diferentes entidades, operadores comerciales y usuarios en general dentro del ámbito del comercio internacional, el transporte de mercancías y el transporte de personas.

La globalización del comercio internacional y los acuerdos internacionales y acuerdos comerciales hacen que la tendencia sea reducir a lo mínimo la documentación de papel entregados manualmente y potenciar las transacciones y comunicaciones dentro de un ámbito electrónico.

Inicialmente para realizar procesos de regímenes y operaciones aduaneras se requerían la presentación obligatoria de documentos y de varias copias del original y toda una gama de diferentes formularios en diferentes versiones.

El tratamiento de viajeros como instrumento de la Organización Mundial de Aduanas (WCO)¹ recomienda utilizar prácticas estandarizadas dentro del Convenio de Kyoto revisado.

A partir del 11 de setiembre de 2001, la seguridad mundial requirió de mayores exigencias respecto al control de las personas que transitan como pasajeros o viajeros, las mercancías y los medios de transporte.

Los organismos mundiales crearon un mecanismo y protocolos de comunicación elec-

¹ **Siglas utilizadas en este estudio:** **API.** Advance Passenger Information. **CT.** Código Tributario (Decreto Supremo N° 135-99-EF, Texto Único Ordenado del D. Leg. N° 816). **EDI.** Electronic Data Interchange. **IATA.** International Air Transport Association. **ICAO.** International Civil Aviation Organization. **LGA.** Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053). **REMC.** Reglamento de Equipaje y Menaje de Casa (Decreto Supremo N° 016-2006-EF). **RENIEC.** Registro Nacional de Identificación y Estado Civil. **RLGA.** Reglamento de la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 010-2009-EF de Aduanas). **SUNAT.** Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. **WCO.** World Custom Organization-Organization Mundial de Aduanas.

* División de Presupuesto - Intendencia Nacional de Administración. Abogada por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega, con especialización CAT-Curso de Administración Tributaria-Versión Tributos Internos. Certificada como conciliadora extrajudicial, con expertise en procesos administrativos, tributario aduanero y presupuestarios.

** División de Recaudación y Contabilidad - Área Ejecutoria de Cobros Coactivos de la Intendencia de Aduana Aérea del Callao. Contador Público por la Universidad Nacional José Faustino Sánchez Carrión con Degree en la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Especialista en Aduanas con especialización en Técnica Aduanera-Escuela Nacional de Aduanas, con expertise en tributación de regímenes aduaneros en diversas aduanas operativas.

trónica estandarizada para los fines inherentes a la seguridad y al control efectivo de la identidad del viajero.

La Administración Tributaria y Aduanera tiene como misión el control de la frontera o territorio aduanero, sin embargo no realiza el control a las personas físicas, facultad que la ley le confiere y que se podría realizar con este nuevo sistema o diseño de fiscalización electrónica de viajeros que presentamos.

II. CONTROL ADUANERO

Para el efectivo cumplimiento del deber de contribuir "es imprescindible la actividad inspectora comprobatoria de la administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, pues los que unos paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar; de allí la necesidad y justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque a veces incomoda y molesta" (Tribunal Constitucional español, STC 110/1984²).

Palabras que engloban la verdadera problemática que siempre ha tenido la Administración Tributaria y Aduanera, siendo el cumplimiento tributario y el control aduanero, la razón por la cual la facultad de fiscalizar a los contribuyentes ha sido y está siempre cuestionada.

En el ámbito aduanero, el bien jurídico protegido es el control aduanero (RTF N° 15472-A-2010), por tanto, en el afán de cautelar este interés protegido y evitar el riesgo que se vulnere, se establecen normas sancionadoras, facultad sancionadora del Estado expresada en el término latino *ius puniendi* o derecho a castigar, sancionar o penar.

El ser humano en su desarrollo social individual y colectivo necesariamente tiene posesión de diferentes objetos o bienes, sean estos materiales o espirituales, para la sociedad es necesario establecer ese interés social, el cual deberá ser protegido con el derecho y/o normatividad para que se conviertan en bien jurídico protegido.

Dentro de este contexto, el término Control Aduanero del artículo 162 de la LGA señala que "se encuentran sometidas al Control

Aduanero las mercancías, incluso los medios de transporte que ingresan o salen del **territorio aduanero** se encuentren o no sujetos al pago de derechos impuestos; el control aduanero se ejerce sobre las personas que intervienen directamente o indirectamente en las operaciones de comercio exterior, las que ingresan o salen del Territorio Aduanero (...)".

Las regulaciones aduaneras, en el transcurso del tiempo, han variado conforme se desarrollaba la política macroeconómica del Estado, muchas veces conllevadas con medidas para-arancelarias, en este aspecto antes se conceptualizaba tener una exigencia recaudadora y ahora se conceptualiza una exigencia facilitadora, sin que por ello necesariamente se tenga que dejar de cautelar el interés fiscal y el control aduanero, pilares fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico aduanero; no obstante, atendiendo al compromiso del Estado con la comunidad internacional por medio de los convenios y acuerdos internacionales en el marco del comercio exterior, la función protectora del Estado a la sociedad hace que se comprometa con la facilitación del comercio exterior, entendiéndose en buscar métodos más eficientes para la satisfacción de los consumidores. El término *just in time* (JIT) o *justo a tiempo* usado en la administración de negocios no es otra cosa que gestionar una administración moderna que reduce gastos y costos de gestión; en ese sentido, la dirección o matriz política del Estado hace que mediante la normatividad facilite la realización de este hecho y permita el ingreso de mercancías y de más bienes, limitando las de carácter restringida, negando las de carácter prohibida.

III. POTESTAD ADUANERA

El Estado para accionar debe ejercer su potestad bajo el imperio de la ley, dentro del contexto referido a la dinámica física de la distribución internacional de las mercancías y bienes. La potestad aduanera del artículo 164 de la LGA señala el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Tributaria y Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías, medios de transporte dentro del **territorio aduanero**, así como para **aplicar y hacer cumplir** las disposiciones legales y reglamentarias que regulen el ordenamiento jurídico aduanero.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria con las facultades y prerrogativas que son propias de su ca-

² Citada por César GAMBA VALEGA, "Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de fiscalización o verificación", en *Jurídica*.

lidad de Administración Tributaria y Aduanera tiene por misión, entre otras, inspeccionar el tráfico internacional de personas y medios de transporte, así como implementar, inspeccionar y controlar la política aduanera en el territorio nacional, aplicando, fiscalizando, sancionando y recaudando los tributos y aranceles.

El término **territorio aduanero** es definido como la parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera. Las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional y se divide en zona primaria y en zona secundaria:

Zona primaria es la parte del territorio aduanero que comprende los puertos, aeropuertos, terminales terrestres, centro de atención de las fronteras, para las operaciones de embarque, desembarque, movilización o despacho de las mercancías y las oficinas o locales de las dependencias de aduanas donde se realiza la atención a los usuarios, adicionalmente pueden comprender también los lugares autorizados o habilitados para las operaciones del arribo de mercancías, así como los almacenes y depósitos que hayan sido autorizados.

Zona secundaria es toda la parte del territorio aduanero que no es zona primaria.

IV. FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La Segunda Disposición Complementaria Final de la LGA señala que en lo no previsto en esta ley o reglamento se aplicará supletoriamente las disposiciones del Código Tributario.

La facultad de fiscalización que señala el artículo 62 del Código Tributario se ejerce en forma discrecional; la función fiscalizadora incluye: inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por discrecional se entiende que se hace libremente, que se deja al criterio de la persona o autoridad que puede regularlo, otra acepción, según la Real Academia Española, es la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están reguladas.

Al parecer la discrecionalidad imperaría en la facultad de fiscalización, sin embargo, la fiscalización tiene límites en el principio de legali-

dad o primacía de la ley, que es el sometimiento de la Administración Tributaria y Aduanera, es decir, el poder público debe estar sometido a la voluntad de la ley y no a la voluntad de las personas. El estado de derecho y la seguridad jurídica se basan en el principio de legalidad, entonces, la fiscalización se ejerce con discrecionalidad pero bajo el principio de legalidad.

El término latino *nullum tributum sine lege* determina si no hay ley no hay tributo, y es la esencia del principio de legalidad tributario.

Los objetivos de la fiscalización según César Gamba Valega³ son verificar la correcta aplicación de los tributos; determinar el *quantum* de las obligaciones tributarias (liquidación); obtener información; determinar si existen hechos presumibles que constituyan delito tributario o delito de defraudación de rentas de aduanas.

En el ámbito del control aduanero hay o existe la fiscalización concurrente cuando se ejerce antes y durante el momento del despacho de las mercancías y la fiscalización posterior cuando es posterior al levante de las mercancías o antes de la salida del territorio aduanero.

El ejercicio de la potestad aduanera del artículo 165 de la LGA indica que la Administración Aduanera podrá disponer en ejecución acciones de control, antes y durante el despacho de las mercancías, con posterioridad a su levante o antes de su salida del territorio aduanero.

V. REGLAMENTO DE EQUIPAJE Y MENAJE DE CASA

La Primera Disposición Complementaria del Reglamento de Equipaje y Menaje de Casa (REMC), faculta a la Administración Tributaria y Aduanera a utilizar medios electrónicos y a establecer los sistemas y procedimientos necesarios para ejercer ese control aduanero de las personas, sus equipajes, menajes de casa y demás bienes que porten a su ingreso o salida del país; es decir, la fiscalización para viajeros permite ejercer discrecionalmente dicha función.

En los Regímenes Aduaneros Especiales o de Excepción, señalados en el artículo 98 de la LGA, entre otros, el literal K) norma el ingre-

³ GAMBA VALEGA, César, "Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de fiscalización o verificación", en *Jurídica*.

so y salida del equipaje y menaje de casa, los cuales se rigen por las disposiciones que se establezcan en el Reglamento, en el cual se determinan los casos en que corresponderá aplicar un tributo único del 14% sobre el valor en Aduana.

El REMC es de aplicación *al equipaje y menaje de casa que porten los viajeros así como las prendas de vestir y objetos de uso personal de los tripulantes al ingreso o salida del país.*

La autoridad aduanera ejerce el Control de todas las personas, equipajes, menaje de casa, mercancías y medios de transporte de conformidad con la LGA y es de aplicación a los viajeros con pasaporte o documento oficial, al ingreso o salida del país. Están excluidos, o no se les aplicará esta norma, a los viajeros residentes en las zonas fronterizas.

El término viajero señala a la persona que ingresa o sale del país, provista de pasaporte o documento oficial, cualquiera sea el tiempo de su permanencia o motivo de su viaje.

El término viajero no residente es la persona que acredita residencia en el extranjero e ingresa al país por motivos diversos.

El Control Aduanero señalado en el REMC (artículos 11 al 21) se ejerce aplicando el principio de presunción de veracidad y tomando por cierta la declaración del viajero, la cual tiene carácter de declaración jurada. El viajero debe someterse al control de su declaración jurada de equipaje y menaje de casa; el control puede ser la revisión y/o el reconocimiento físico del equipaje que puede determinarse mediante un sistema de control rojo/verde: si el equipaje es seleccionado al canal verde, el viajero puede retirar su equipaje sin que sea revisado y si el equipaje es seleccionado al canal rojo, el equipaje se somete a revisión y/o reconocimiento físico.

Las compañías transportistas son las responsables del equipaje hasta su entrega a los viajeros, en los lugares habilitados para dicho efecto aduanero (artículo 10 del REMC).

VI. ADVANCE PASSENGER INFORMATION (API)

El Convenio de Kyoto - Directivas del Anexo General, capítulo 7 Numeral 4.7 Control Previo de Pasajeros, indica que el sistema de control previo de pasajeros (API, Ad-

vance Passenger Information) permite a la Aduana acelerar el control de viajeros y es una herramienta eficiente y necesaria en el control de frontera entre la autoridad y los transportistas, organismos de seguridad de fronteras, Aduanas y las aerolíneas y empresas navieras, dentro de los marcos o directivas comunes de IATA/CCA (Asociación Internacional de Transporte Aéreo / Consejo de Cooperación Aduanera) referidas al API donde indican el máximo de datos que la Aduana debería solicitar y las normas aplicables a ella.

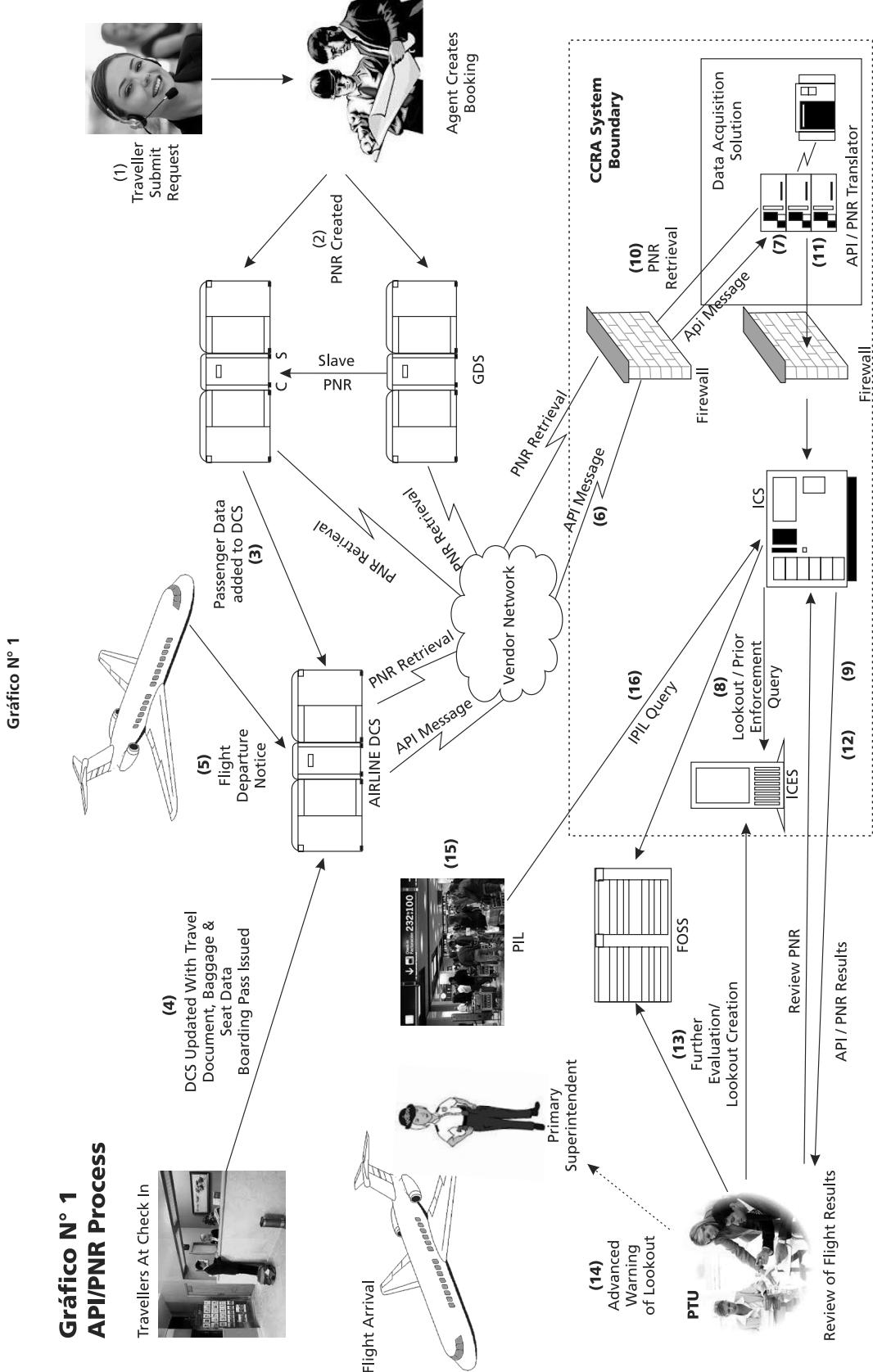
Cuando se habla de control de frontera se está refiriendo al territorio aduanero el cual coincide con el territorio nacional. Los espacios aéreos y acuáticos constituyen la frontera natural donde es aplicable la legislación aduanera; por ejemplo, el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez y demás aeropuertos habilitados y autorizados constituyen la frontera natural aérea; de igual modo, el puerto del Callao y demás puertos habilitados y autorizados del litoral constituyen la frontera natural acuática.

Las líneas de guías o Guidelines del API de la WCO / IATA / ICAO están disponibles desde marzo del año 2003 como instrumento de la Organización Mundial de Aduanas (WCO), práctica recomendada a la aplicación del Convenio de Kyoto revisado especificado en el Anexo J1, recomendando a las Aduanas y a los transportistas a cooperar para el uso estandarizado internacional de la información anticipada de pasajeros (API) con la finalidad de facilitar a las Aduanas el control de los viajeros y de los equipajes y menajes o bienes correspondientes.

El intercambio de la información o comunicación con otros organismos o administraciones es un desarrollo de interfaces Aduana / Operadores Comerciales / Aduanas, se realizan mediante los mensajes UN / EDIFACT Passenger List (PAXLST). La información requerida debe cumplir con las especificaciones de las Naciones Unidas, entendiéndose que son comunicaciones reguladas, se realizan mediante el sistema EDI.

Como ejemplo se presenta el proceso API / PNR (Advance Passenger Information / Passenger Name Record) (Gráfico N° 1) y el diagrama de la data del pasaporte que se transmite en mensaje PAXLST dentro del marco de Guidelines on API, para la transmisión electrónica de la lista de tripulantes y viajeros.

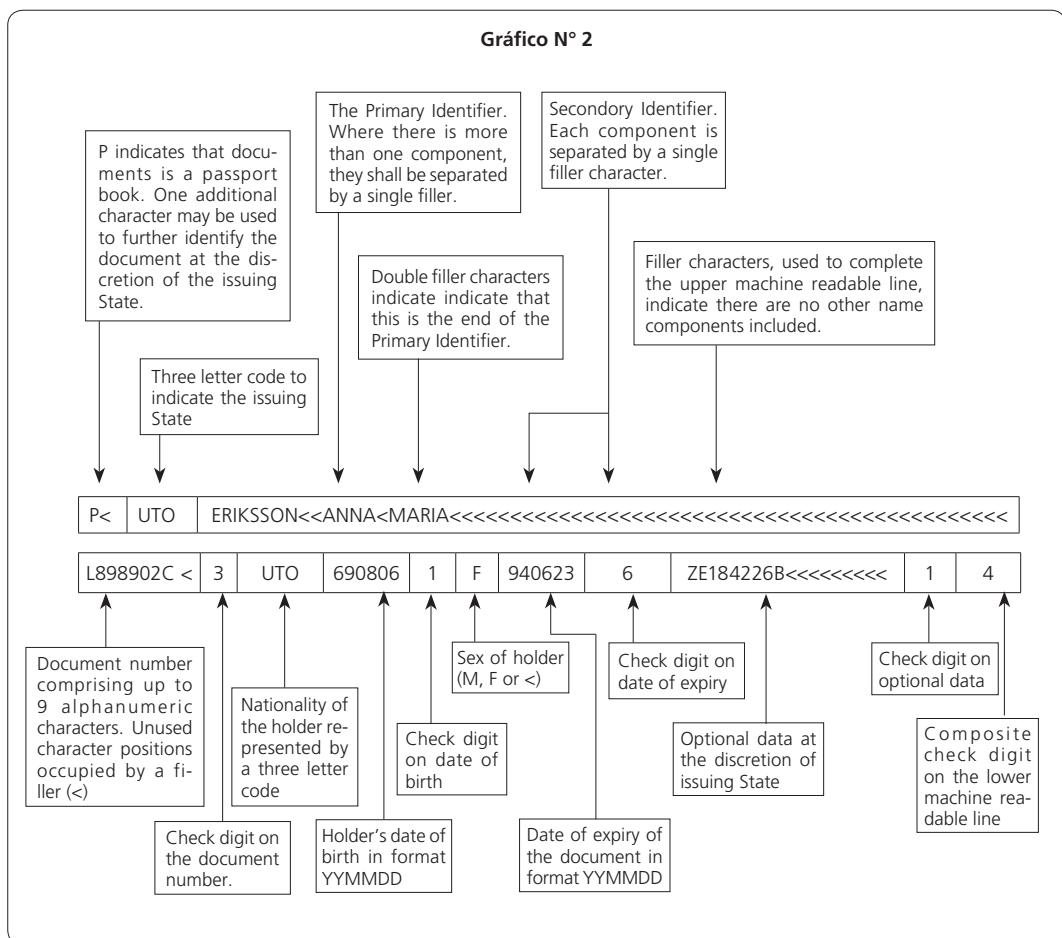
Gráfico N° 1 API/PNR Process



El control aduanero mediante el procedimiento de fiscalización de viajeros utilizando medios electrónicos

En el Perú, la Administración Tributaria y Aduanera no utiliza este mecanismo o protocolo diseñado para efectuar el control de personas físicas, mercancías y demás bienes.

La data del pasaporte de los viajeros que se transmite en mensajes vía PAXLST usa el formato del sistema XLM (ver Gráfico N° 2).



Mirtha Teresa Echevarría Figueroa
Antonio Juan Manuel Bonilla Robles

VII. FISCALIZACIÓN DE VIAJEROS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

Entonces nos preguntamos, **¿cómo ejercemos la potestad aduanera utilizando la fiscalización de medios electrónicos en el control de viajeros?**

La Administración Tributaria y Aduanera no tiene en la actualidad un mecanismo de control **sobre las personas** que entran o salen del territorio aduanero; no obstante, la legislación vigente en la LGA y en el REMC lo faculta a ejercerlo. En ese orden de ideas es donde los autores de este ensayo proponen un nuevo diseño del Control Aduanero a las personas físicas (también llamadas personas naturales), utilizando mecanismos electrónicos, como son:

- **El escaneo del Iris** (SEEK II - Cross Match Technologies).

- **Autenticador de pasaportes, visas, tarjetas de identidad y tarjetas inteligentes** (DCCA CF Authenticator-Cross Match Technologies) (Be.U Mobile - Cross Match Technologies).
 - **Identificador de Impresiones dactilares** (ID Trak - Cross Match Technologies) (VIS Trak - Cross Match Technologies) (Verificador 300 LC 2.0 -Cross Match Technologies) (Guardian - Cross Match Technologies).

Así como la Declaración Jurada de Equipaje electrónico (DJ-e), que no es otra cosa, que consolidar la información electrónica almacenada en los servidores de la Administración Aduanera y Tributaria que ha sido alimentada inicialmente por las compañías transportistas, cuando el viajero se presenta en el *counter* de embarque al momento de efectuar el *checking*, donde las compañías

transportista en el caso de viaje aéreo y/o viaje marítimo ingresa la data contenida en el pasaporte y/o documento oficial, asignando un código numérico y/o de barras a la maleta o maletas y/o bultos que se embarcan con el viajero; siendo que de esta manera se asigna a cada pasajero identificado un número o código de barras por cada maleta que posea al momento del viaje.

Esa información o data es la que la compañía transportista debe enviar o transmitir de manera electrónica a la Administración Tributaria y Aduanera, a fin de que se alimente la base de datos, la cual servirá posteriormente para confrontar con la información presentada por el viajero en su DJ-e, en el momento que pasa el control aduanero, dentro del ejercicio de la potestad aduanera en la fiscalización concurrente.

Hemos indicado que la base de datos de la Administración Tributaria y Aduanera se alimenta de la información transmitida por medios electrónicos por las compañías transportistas, y también por la información electrónica que está contenida en los pasaportes, visas, tarjetas de identidad, tarjetas inteligentes que se ingresará y se almacenará en la base de datos de la Administración Tributaria y Aduanera, mediante el escaneo o lectura electrónica en terminales portátiles y/o en terminales de escritorio que la Administración Tributaria y Aduanera dispondrá en los lugares del control de equipajes y menaje de casa de los viajeros.

Entonces, ¿cuál sería la utilidad del mecanismo de control e identificación electrónica de las personas físicas y de su equipaje o menaje?

- Una de las primeras utilidades es obtener la trazabilidad que hace tanto la persona física como su equipaje o menaje al ingreso y/o salida del territorio aduanero.
- Otra utilidad sería el control efectivo que se ejercería sobre la cantidad de maletas y/o bultos que portan los viajeros al momento que ingresan o salen del territorio aduanero.
- También se considera de utilidad, la identificación real de las personas físicas, considerando que se podrá contar con las impresiones dactilares electrónicas, la lectura del iris y las lecturas de

los pasaportes y/o documento oficial de viaje, al momento de ingresar o salir del territorio aduanero.

- Además, es de utilidad la asignación del canal de control o selección aleatoria rojo/verde de los equipajes y/o menajes de casa, al que se le podrá realizar el cotejo electrónico con el número y/o código de barras asignado a cada maleta, maletas y/o bultos que la compañía transportista inicialmente efectuó en el momento del preembarque o *checking*, y que después transmite a la Administración Tributaria y Aduanera; de esta manera, si el equipaje fuese seleccionado al canal rojo, se sabría de antemano (por parte de la administración aduanera) la cantidad de maletas y/o bultos que trae consigo el viajero, lo que llevaría a un eficaz y eficiente reconocimiento físico o control aduanero no intrusivo utilizando las máquinas de rayos X con las que cuenta la Administración Tributaria y Aduanera; de esta manera, se determinaría el *quantum* de la obligación tributaria (liquidación de derechos y/o tributo único y/o tarifa de equipaje) de forma más precisa.
- Es útil para la Administración Tributaria y Aduanera como mecanismo de potestad aduanera y control aduanero, siendo este último el bien jurídico protegido que se ejerce con la acción de la fiscalización concurrente, respecto a los bienes afectos al pago de tributos que carezcan de la documentación necesaria para el ingreso de mercancías al territorio aduanero y/o que sea necesario la utilización del procedimiento normal (regular) de importación.

Entonces nos preguntamos ¿cómo llegamos o transitamos de una Declaración Jurada de Equipaje y Menaje física a una Declaración Jurada de Equipaje electrónica?

La Administración Tributaria y Aduanera, debe diseñar y utilizar los mecanismos de ingreso de datos o data con pantallas táctiles (tipo *tablets*), el cual será proporcionado al viajero por la compañía transportista, de esta manera, el viajero efectuará el ingreso de la data de la DJ-e mientras está viajando y antes del arribo al territorio aduanero.

Inmediatamente cuando arribe la nave (sea vía aérea o vía marítima) la compañía transportista transmitirá a la Administración Tributaria y Aduanera, por medios electrónicos, la data de las DJ-e contenidas en estas pantallas táctiles (tipo *tablets*); la data se almacenará en la base de datos que posee la Administración Tributaria y Aduanera, de esta manera, se cumple también la disposición de los artículos 9 y 10 del REMC, respecto de la obligación de la compañía transportista.

Entonces nos preguntamos: **¿cómo sustituiremos la Declaración Jurada de Equipajes física, debidamente llenada y firmada, para que se convierta en una Declaración Jurada de Equipaje electrónica válida? ¿Se podrá sustituir la firma de la persona física validando una impresión dactilar electrónica o una firma electrónica?**

Conforme lo indica el cuarto párrafo del artículo 134 de la LGA, la declaración efectuada, utilizando una técnica de procesamiento de datos, incluirá una firma electrónica u otros medios de autenticación; concordante con la Primera Disposición Complementaria del REMC y con la legislación respecto a los mecanismos de la firma electrónica Ley N° 27269, (Ley N° 27310, Decreto Supremo N° 050-2008-PCM y Decreto Supremo N° 070-2011-PCM).

La Administración Tributaria y Aduanera tiene convenio de colaboración interinstitucional de certificación digital para el uso de autenticación y firma digital para personas naturales en condición de suscriptor designadas por la propia administración para uso y fines de su gestión.

Por el momento no se puede sustituir la firma de la persona física en la declaración jurada de equipaje y menaje de casa que se presenta al momento del control del viajero.

Sustituiremos la Declaración Jurada de Equipaje y Menaje de Casa por una DJ-e, que el viajero imprimirá de un segmentador de colas VERIFONE (de uso general en Bancos) que la Administración Tributaria y Aduanera dispondrá en lugares que correspondan al control del viajero.

Esta impresión de la DJ-e será la que firme o rubrique el viajero y contendrá toda la data de la persona (pasaporte o documento oficial, número y/o código de barra de iden-

tificación de maletas y data de su declaración efectuada electrónicamente en pantalla táctil) que inicialmente se almacenó en los servidores informáticos de la Administración Tributaria y Aduanera.

VIII. CONCLUSIONES

En el Perú es factible que la Administración Tributaria y Aduanera utilice los protocolos ya existentes del sistema API, inclusive es factible mejorar este tipo de comunicación electrónica con la propuesta de los autores de este ensayo, siendo de esta manera ventajoso la fiscalización concurrente que se realizaría al viajero, pues se contaría con información de antemano con la finalidad de tomar las decisiones correctas en el control aduanero y agilizar aún más el mecanismo de ingreso/salida de viajeros, medios de transporte y mercancías que arriban por los aeropuertos nacionales e internacionales y puertos del país, siendo progresivamente utilizable en la vía terrestre.

Además, es adecuado y se puede usar en la gestión de riesgo o perfilamiento para la selección aleatoria del canal de control (rojo/verde), al contar con información y cruce de datos que en la actualidad no se tiene.

En el Perú, el Reniec ha desarrollado el Código OACI de acuerdo al Doc. 9303- Parte 3 - OACI, con caracteres OCR-B referidos a los datos del titular, los cuales forman parte de la data que tiene el documento nacional de identidad peruano, basado en el formato estándar ISO-ID01.

Inclusive ya está en uso el Documento Nacional de Identidad electrónico (DNI-e), el cual cuenta con una tarjeta inteligente o chip criptográfico que almacena la información del titular como un certificado digital que asegura la identidad del mismo.

Respecto a la data del pasaporte peruano, no se ha podido obtener las características, sin embargo, se observa a simple vista que los datos del titular también se encuentran en Código similar al del DNI.

El uso del segmentador de colas VERIFONE que proponemos se use en el control aduanero de viajeros, es llevar a la Administración Tributaria y Aduanera un paso más adelante, un paso más allá de lo actualmente usado.

IX. BIBLIOGRAFÍA

ACHAUI LOAIZA, Luis, *Legislación del Derecho aduanero*, Editorial Gráfica Bernilla-EDIGRABER, Lima, 2012.

Código Civil, Juristas Editores, Lima, 2010.

GAMBA VALEGA, César, "Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de fiscalización o verificación", en *Actualidad Jurídica*, T. 141, agosto, Lima, 2005.

LÓPEZ MATSUOKA, Jaime Arturo, *Normas Tributarias*, Lima, Rodhas, 2011.

LA FACULTAD DE
FISCALIZACIÓN
DE LA SUNAT

WCO 2012, *Convenio de Kyoto Directivas del Anexo General*, Capítulo 7, Aplicación de las Tecnologías de la Información <en www.wcoomd.org/Kyoto> [consultado el 15 de agosto de 2012].

WCO/IATA/ICAO (2003) *Guidelines on Advance Passenger Information API*, en <http://www.un.org/en/sc/ctc/docs/APIGuidelines> [consultado 15 de agosto de 2012].

El control aduanero mediante el procedimiento de fiscalización de viajeros utilizando medios electrónicos



Capítulo

III

La fiscalización, detección del delito tributario, fusión SUNAT-ADUANAS, responsabilidad solidaria y diferencia entre infracción y delito

LA DETECCIÓN DE INDICIOS DE DELITO TRIBUTARIO: Propuesta de un modelo de detección e investigación del fraude fiscal

Luis Alberto Huarcaya Revilla*

Sumario: I. Introducción. II. Análisis. 2.1. Consideraciones a nivel macro. 2.1.1. Política criminal de los delitos tributarios. 2.1.2. Los delitos tributarios en el marco estratégico de la SUNAT. 2.2. Características de su operatividad y resultados. 2.2.1. La inteligencia fiscal y los delitos tributarios. 2.2.2. Las acciones de fiscalización y la detección de indicios de delito tributario. 2.2.3. La generación de riesgo a través de su difusión. 2.2.4. Actuación de otros organismos en la persecución del fraude fiscal. III. Necesidad de elaborar un Plan de persecución del fraude fiscal. IV. Experiencias de otras administraciones tributarias. V. Conclusiones. VI. Recomendaciones. VII. Bibliografía. Anexo: Propuesta de contenido del Plan de persecución del fraude fiscal.

I. INTRODUCCIÓN

La detección e investigación del delito tributario (expresión máxima de la resistencia al deber que todo ciudadano tiene de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas) debería ser utilizado como una herramienta más para disminuir los niveles de incumplimiento tributario en el Perú. Se llega a esta conclusión luego del análisis de diversas variables que componen el proceso de fiscalización de casos especiales, como ha venido en denominarse a los casos de delito tributario.

Si nos detenemos un tanto a analizar el tiempo que transcurre entre el inicio de la fiscalización con indicios de delito tributario y la conclusión del informe de delito por parte

de las áreas de auditoría veremos que —en los últimos 4 años y medio— solo el 6% ha concluido dentro de los 6 meses de iniciada, el 20% ha culminado dentro del año y el restante 74% de ellas culminaron más allá del año.

Números fríos que nos hacen preguntar: ¿qué está pasando? ¿No es acaso la oportunidad un factor crítico de éxito para que, al menos en el mundo ideal, la imposición de una sanción penal consiga un fin preventivo general en la sociedad?

El presente documento pretende aportar algunas ideas para lograr ese objetivo en el corto y mediano plazo. Para que ello sea una realidad, nuestro planteamiento radica en la necesidad de contar con un equipo de pro-

* Magíster en Administración con mención en Dirección General por la Universidad ESAN, Abogado por la Universidad San Antonio Abad del Cusco. Profesional Especializado I de la División Penal de la Gerencia Procesal y Administrativa de la Intendencia Nacional Jurídica, con 18 años de labor en áreas operativas, directivas y normativas, de los cuales 10 años de experiencia relevante en materia de delitos tributarios.

fesionales multidisciplinario para la detección de los delitos tributarios cuyas funciones se- rían desarrollar acciones para identificar sectores de la actividad económica del país con mayor probabilidad de evasión; realizar análisis de riesgo sectorial; programar casos de delito tributario a nivel nacional con el apoyo de la tecnología de información; fiscalizar a los contribuyentes con probables casos de delito tributario; intercambiar información con otras Administraciones Tributarias; coordinar con el Ministerio Público y la Policía Nacional; generar riesgo a través de la difusión de las modalidades y bolsones de evasión detectados; y—finalmente— buscar ante el Poder Judicial la imposición de una efectiva sanción penal a los contribuyentes que incurren en comportamientos fraudulentos.

Es pues condición que estos elementos se encuentran debidamente integrados y armonizados en un plan explícito de persecución del fraude fiscal que establezca las líneas estratégicas, responsabilidades, actividades, indicadores y metas.

Esto porque la lucha contra el fraude fiscal requiere de estrategias, procedimientos, normas y una organización cualitativamente dis- tintas de los procedimientos normales para detectar un incumplimiento tributario.

Es de resaltar el impacto positivo que dichas medidas generaría en el colectivo, puesto que contribuyen directamente a perfeccio- nar el sistema tributario, haciéndolo más justo¹; e indirectamente ayudarán a eliminar la competencia desleal que se produce entre los sector formales de la economía y la eco- nomía subterránea del país.

II. ANÁLISIS

2.1. Consideraciones a nivel macro

2.1.1. Política criminal de los delitos tri- butarios

Si se tienen en cuenta las modificaciones a la Ley Penal Tributaria (en adelante LPT)² intro-

ducidas por el Nuevo Código Procesal Penal en el año 2006, se llega a la conclusión que en la actualidad no existe una política crimi- nal³ coherente en materia de delitos tribu- tarios en el Perú, pues se ha desconocido la naturaleza especial del delito tributario para asimilar su detección, investigación y proce- samiento a la de los delitos comunes.

Un efecto de dicha modificación es que coexisten en la práctica disposiciones con- tradictorias en materia de detección de los delitos tributarios.

Hasta antes de la vigencia de dichas modifi- caciones, la SUNAT tenía la facultad discre- cional de denunciar los delitos tributarios⁴. Para tal efecto estableció una serie de dis- positivos legales que iban en esa dirección⁵, así como mecanismos internos tanto para su investigación⁶ como posterior denuncia (el Superintendente delegó la facultad en una Comisión Especial⁷, la cual autorizaba la interposición de denuncias de aquellos casos cuyo interés fiscal ameritaba hacerlo).

En la actualidad existe la obligación de co- municar cualquier indicio de delito tributario al Ministerio Público (por acciones propias) y actuar a solicitud de este (cuando las denun- cias son presentadas en aquella instancia) sin

957 modificaron los artículos 7º y 8º de la LPT que establecían la facultad discrecional del Órgano Administrador del Tributo para denunciar los delitos tributarios.

3 Entendida como el conjunto de medidas y acciones (estrategia) que bajo el impulso del Estado sirven para reducir, limitar y atenuar—en este caso—los delitos tributarios, como sistema formal de control social que es.

4 El artículo 192º del Código Tributario derogado tácitamente por las modificaciones a la Ley Penal Tributaria preveía que "... La Administración Tributaria, de constatar hechos que presu- miblemente constituyan delito tributario o delito de defraude- ción de rentas de aduanas; o estén encaminados a dichos propósitos, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo."

5 El Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria, en sus ar- tículos 7º y 8º, respectivamente, establecía que el Ministerio Público solo podía ejercer la acción penal en esta clase de deli- tos a petición de la parte agraviada (Órgano Administrador del Tributo) y que la investigación administrativa corría por cuenta de éste. Además, en su artículo 9º establece que la Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando pre- suman la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 7º y 8º del presente Decreto Legisla- tivo.

6 Las circulares N° 47-95, N° 030-2001 y N° 015-2005-SUNAT establecieron el procedimiento para la investigación y denuncia en los casos de presunción de delito de defraudación tribu- taria.

7 La Resolución de Superintendencia N° 040-2001/SUNAT, pu- blicada el 04 de marzo de 2001, creó la Comisión encargada de decidir sobre la procedencia o improcedencia de la interpo- sición de denuncias por delito de defraudación tributaria, des- activada por la Resolución de Superintendencia N° 196-2006/ SUNAT.

importar el interés fiscal, lo que obliga a las áreas de auditoría a destinar horas hombre para casos de escasa importancia, en detrimento de auditorías cuyo costo-beneficio es ostensiblemente mayor.

En países con altos niveles de incumplimiento tributario resulta ilógico pretender procesar penalmente a todo contribuyente que incurra en un comportamiento típico sin tomar en cuenta el interés fiscal y el efecto ejemplarizador de sancionar esa conducta, por tanto resulta —a nuestro juicio— un despropósito darle el tratamiento de un delito común a los delitos tributarios, desconociendo su naturaleza de delito especial.

Las consecuencias en el ámbito tributario podrían ser graves, ello sin tomar en cuenta las consecuencias en el sistema judicial que se vería saturado de casos de escasa importancia, lo que va en contra del principio de mínima intervención del derecho penal o *última ratio*⁸.

La intención de querer llevar a proceso a todo evasor, como pareciera ser la finalidad de la mencionada modificación, se convierte en un riesgo cuando la realidad nos demuestra que solo los casos intrascendentes (bajo interés fiscal) parecieran merecer tutela jurisdiccional⁹. Entonces, el efecto disuasivo de una condena penal perseguido por la Administración Tributaria al destinar recursos a la detección de casos de indicios de delito tributario y posterior elaboración del informe de delito, se diluye tempranamente.

Similar situación ocurre en el ámbito judicial, donde la falta de especialización contribuye a interpretaciones fuera de contexto de la norma tributaria, así como a la imposición de sanciones por debajo del mínimo legal que no cumplen con su función preventiva y ejemplarizadora, agravada por la escasa comprensión de la gravedad social de esta clase de delitos.

Ante esta situación, se debería propender a organizar y sistematizar la legislación en materia de delitos tributarios (política criminal) en aras ya no de recuperar la facultad discrecional para denunciar los delitos tributarios¹⁰ (que en su momento generó discrepancias con el Ministerio Público), sino para convertirlo en un delito de acción semipública; para tal efecto, se debe proponer y sustentar los cambios normativos en la legislación tributaria, penal y procesal penal que corresponda.

Cabe agregar que la reciente modificación del artículo 192¹¹ del TUO del Código Tributario tuvo por objeto reproducir lo señalado por el Código Procesal Penal, cuando dispone que la Administración Tributaria, de considerar que existen indicios de la comisión de un delito tributario o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público¹². Pero que en modo alguno supera la problemática señalada.

2.1.2. Los delitos tributarios en el marco estratégico de la SUNAT

De la revisión del Plan Estratégico Institucional¹³ se tiene que el Objetivo Estratégico I es “Mejorar la efectividad del control del incumplimiento tributario y aduanero”, indicándose —además— como finalidad la reducción del incumplimiento tributario mediante el fortalecimiento del proceso de control, la implementación de un sistema integral de riesgo, la integración de los procesos de control tributario y aduanero, así como la mejora de los mecanismos de detección de los ilícitos tributarios y aduaneros. No obstante, en los Programas de Acción (sean permanentes, de cambio o mejora) no se contempla acción dirigida a reducir el fraude tributario, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito aduanero, donde expresamente se señala que el objetivo de la fiscalización aduanera es reducir el fraude aduanero y

La detección de indicios de delito tributario:
Propuesta de un modelo de detección e
investigación del fraude fiscal

8 Este principio constituye un límite esencial al poder punitivo del Estado, por ende es necesario que se precise cuando es necesaria su intervención en términos de eficiencia y racionalidad. Silva Sánchez, Jesús María, *Aproximación al derecho penal contemporáneo*, Bosch, Barcelona, 1992, p. 246, afirma que el Derecho Penal deberá intervenir solo cuando sea estrictamente necesario en términos de utilidad social general.

9 De la revisión de los casos comunicados al Ministerio Público desde la vigencia de las modificaciones a la LPT se ha encontrado que los casos cuyo efecto ejemplarizador en la sociedad hubiera sido considerable han permanecido por un largo tiempo en investigación fiscal y otros han sido archivados en esta instancia.

10 Como es el caso chileno donde pese a la vigencia de un modelo procesal penal similar al nuestro se ha reservado discrecionalmente la titularidad de la acción penal pública por los delitos tributarios al director del Servicio de Impuestos Internos - SII, lo que no les parece un atentado a las prerrogativas del Ministerio Público (como se pretende sugerir en el caso peruano).

11 Introducida por el Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012.

12 Nótese que a diferencia de lo dispuesto en el artículo 8° de la ley Penal Tributaria se ha suprimido el término “inmediamente”.

13 Resolución de Superintendencia N° 299-2011/SUNAT de 29 de diciembre de 2011, que aprueba el Plan Estratégico Institucional de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria para el periodo 2012-2016.

el objetivo de la prevención y represión del contrabando es incrementar el riesgo efectivo reduciendo el contrabando y el tráfico ilícito de mercancías.

Como consecuencia lógica, el POI (Plan Operativo Institucional) 2012 no ha considerado como una herramienta para luchar contra la evasión tributaria y disminuir los niveles de incumplimiento tributario al delito tributario, notándose una orientación netamente administrativa del tema.

Se ha identificado que esta omisión es consecuencia del Mapeo de Macroprocesos Institucionales donde no se contempla al delito tributario como un proceso de negocio tributario, a diferencia de lo que ocurre con el proceso de negocio aduanero donde la prevención y represión del contrabando y del tráfico ilícito de mercancías sí constituye una finalidad a cargo de una Intendencia de alcance nacional¹⁴.

Cabe señalar, que la Intendencia Nacional Jurídica (INJ) considera la evaluación de los informes de delito tributario como una actividad de Asesoramiento Legal, pues el seguimiento del proceso penal corresponde al Procurador Público Ad Hoc de la SUNAT.

En consecuencia, es prioritario incluir en el Mapeo de Macroprocesos de la institución el proceso de delito tributario, ello permitirá establecer metas, indicadores e iniciativas, que involucren a toda la organización (transversales).

2.2. Características de su operatividad y resultados

2.2.1. La inteligencia fiscal y los delitos tributarios

La experiencia nos muestra que la delincuencia tributaria cada vez se perfecciona más. Solo por mostrar algunos ejemplos: las redes de venta o tráfico de facturas son los casos más comunes¹⁵; las devoluciones por Saldos a Favor del Exportador que se sustentan en operaciones no reales, son la consecuencia no deseada de un proceso de crecimiento de las exportaciones donde aún impera la infor-

malidad en su cadena productiva; las operaciones entre empresas vinculadas que trasladan los márgenes a zonas de nula o baja imposición, es lo “natural” en un proceso de integración comercial y globalización; y, se nota la conformación de organizaciones destinadas a defraudar lideradas por “maños” profesionales.

En ese escenario es una debilidad institucional no contar con estudios tributarios sectoriales de evasión, más aún cuando existen sectores con alta informalidad como el sector textil, reciclaje, construcción, comercial, agroexportador, servicios, profesionales independientes, entre otros; por no mencionar las zonas de tratamiento diferenciado, que generan tráfico de bienes y competencia desleal.

El último estudio sobre la estimación del incumplimiento del Impuesto General a las Ventas (IGV) durante el 2008¹⁶ muestra que este representa el 37% del Impuesto Determinado Potencial, o sea S/.13, 711 millones anuales, aproximadamente. Para el caso del Impuesto a la Renta, la CEPAL ha estimado una tasa de evasión del 49%, desagregada en una tasa de evasión del IRPN de 33% y una tasa de evasión del IRPJ de 51%¹⁷.

Si bien estos niveles de incumplimiento podrían haber disminuido en el último año debido a medidas de control efectuadas, es necesario aumentar su velocidad en el tiempo. Por tanto, surge la necesidad de implantar la inteligencia fiscal en los procesos de Programación Operativa para una detección temprana del fraude y focalizar las acciones de fiscalización de la administración tributaria.

Adicionalmente se tiene que la información que obra en los sistemas (que provienen de distintas fuentes internas y externas) de la SUNAT se encuentra subutilizada. Se considera que su potencial es mayor, constituyendo una fuente importante para detectar inconsistencias o patrones de comportamiento fraudulentos con la ayuda de la tecnología de la información (Data Mining).

La metáfora siguiente grafica lo que se pretende con la implantación de la tecnología de in-

14 Véase el procedimiento NA-06 del Mapa de Macroprocesos Institucional V5.0.

15 En el año 2011 el 85% de las comunicaciones de indicios que la SUNAT efectuó al Ministerio Público estuvieron vinculadas a la obtención de facturas por operaciones no reales.

16 Elaborado por la Intendencia Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento en agosto de 2009

17 Tomado de La Tributación directa en América Latina: equidad y desafíos. El caso peruano. Estudio realizado por Luis Alberto Arias Minaya, publicado por la CEPAL.

formación en la programación de los casos de delito tributario. No es lo mismo salir a pescar a alta mar y echar las redes para ver qué pescados por fortuna sacamos, que utilizar un radar que nos permite detectar bancos de peces y hacer más eficiente mi faena de pesca.

2.2.2. Las acciones de fiscalización y la detección de indicios de delito tributario

Por su parte, las áreas de fiscalización no cuentan con equipos especializados para la detección y elaboración de informes de indicios de delito tributario. Esta labor recae aleatoriamente en cualquier auditor que dentro de una auditoría común detecta indicios de delito tributario. Muchas veces este (el auditor) no posee la experiencia necesaria, lo que convierte (a la auditoría y la correspondiente formulación del informe de indicios de delito) en una tarea harto complicada.

Esta forma de trabajo (modelo) resulta ineficiente, por cuanto existe una competencia perversa entre un caso normal de auditoría versus un caso de auditoría “especial”. La primera —como ya se adelantó— tiene metas establecidas en el POI anual, mientras que la segunda no.

De otro lado, el objetivo de la primera es el rendimiento económico en el menor núme-

ro de días; para la segunda, el objetivo es realizar actos de investigación tendientes a acreditar el delito, lo que puede tomar un tiempo considerable, dadas las acciones que se deben realizar. En suma, un solo procedimiento para objetivos distintos.

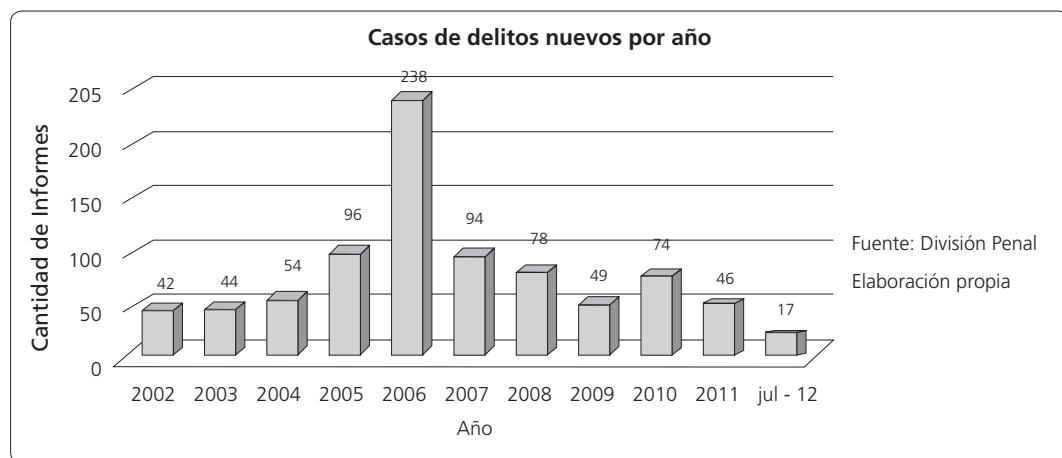
Como se apreciará, el modelo basado en comprobaciones administrativas es inapropiado y no va de la mano con la exigencia que demanda la persecución del fraude fiscal, cuya característica principal es la investigación tendiente a acopiar elementos probatorios.

Asimismo, afrontar un caso de delito requiere del concurso de profesionales de varias disciplinas, con perfil apropiado, que desde un inicio formulen las estrategias y ejecuten las acciones tendientes a acreditar el delito.

Al respecto, se han identificado los siguientes efectos negativos del modelo de comprobación administrativa seguido por la SUNAT:

- El modelo actual no favorece la detección de casos nuevos de delito tributario por parte de las áreas de fiscalización pues al tener solo indicadores vinculados a la cobertura y eficiencia de las auditorías, aquellos (los casos de delito tributario) muestran una tendencia decreciente con el transcurso del tiempo como se gráfica a continuación¹⁸:

Ilustración 1: Casos de delito tributarios nuevos por año



La detección de indicios de delito tributario:
Propuesta de un modelo de detección e
investigación del fraude fiscal

¹⁸ Pasó de un porcentaje de casos nuevos superior al 60% del total de informes de delito evaluados en los años 2003, 2004, 2005 y 2006 a menos del 25% en los años 2007 y 2008, precisamente desde la vigencia de las modificaciones comentadas en el numeral 2.1.1.

- b) La oportunidad no es su principal característica, el tiempo que toma elaborar un caso de delito —desde que el contribuyente es notificado para una fiscalización, se elabora el informe del delito y este llega a la División Penal—, por lo general, es superior a un año. De los 46 informes de delito tributario nuevos recibidos por la División Penal para evaluación en el año 2011, el 78% de ellos superó el año, contados entre su inicio

y la fecha de remisión del informe a la Intendencia Nacional Jurídica.

El cuadro siguiente (Ilustración 2) muestra la evaluación del tiempo que toma una fiscalización con indicios de delito tributario desde su inicio hasta que el informe ingresa a la Intendencia Nacional Jurídica para evaluación. Se tomó como universo los casos nuevos ingresados de enero 2009 a julio 2012.

Ilustración 2: Tiempo que toma elaborar un caso de delito tributario

Rango	2009		2010		2011		Jul-12	
	Cant.	%	Cant.	%	Cant.	%	Cant.	%
< = a 365 días	17	34.69%	10	13.51%	10	22.22%	11	57.89%
> a 365 días <= a 730 días	20	40.82%	32	43.24%	8	17.78%	3	15.79%
> a 730 días <= a 1095 días	7	14.29%	8	10.81%	18	40.00%	3	15.79%
> a 1095 días <= a 1460 días	2	4.08%	19	25.68%	4	8.89%	2	10.53%
> a 1460 días <= a 1825 días	3	6.12%	5	6.76%	3	6.67%	0	0.00%
> a 1825 días	0	0.00%	0	0.00%	2	4.44%	0	0.00%

Fuente: División Penal

Elaboración Propia

- c) Falta de seguimiento de las auditorías con marca de delito¹⁹. Sobre el particular, se tiene que el sistema informático que controla los tiempos y resultados de las acciones de fiscalización en la administración tributaria, tratándose de los casos de delito tributario, solo los controla hasta el término de la fiscalización con la marca de delito que el auditor consigna cuando corresponde.

Para no perder de vista el proceso en su conjunto el sistema informático debería seguir controlando el proceso de delito tributario, la evaluación del informe e incluso los resultados del proceso penal. De esta manera se minimiza cualquier riesgo de dilación e incluso de corrupción.

- d) La mayoría de auditores no tiene buena actitud frente a los casos de delito tributario por el tiempo que demanda realizarlo en comparación a uno ordinario basado en comprobaciones administrativas. Además, la evaluación de desempeño laboral está asociada a los indicadores que, como se observó, no

contempla indicadores vinculados a la detección y elaboración de informes de delito tributario, por ende, no existe estímulo para involucrarse en un caso de delito.

Cabe agregar que el perfil que se requiere para la detección y fiscalización de un caso de delito tributario es el de un investigador/pesquisidor distinto al perfil de un auditor habituado a realizar verificaciones y/o comprobaciones contables de las actividades empresariales de los contribuyentes.

- e) Existe una pérdida de conocimiento por efecto de la dispersión de los casos en varios equipos de auditores.

El modelo acusatorio adversarial de investigación de los delitos implantado en el país impone que el auditor tributario se encuentre especializado, dado que deberá defender su caso en instancias judiciales. Al respecto, se observa que una de las mayores objeciones que utiliza la defensa de los contribuyentes procesados por delitos tributarios es la inexperiencia del auditor tributario.

- f) Dificultad en la comunicación entre los auditores que fiscalizan casos vin-

¹⁹ Del cruce de la información que obra en el RSIRAT y la base de datos de informes de delito tributario que obra en la División Penal se ha detectado, en el periodo enero 2004 a noviembre 2009, que al menos en 88 auditorías con marca de delito no se habían elaborado los informes de delito respectivos.

culados al mismo grupo económico, al mismo proveedor de facturas, al mismo sector o que incurren en la misma modalidad de delito.

Del mismo modo, es una característica actual la falta de retroalimentación entre quienes detectan el delito tributario, quienes evalúan los informes de delito tributario y quienes realizan la defensa de los intereses institucionales en instancias del Ministerio Público y el Poder Judicial.

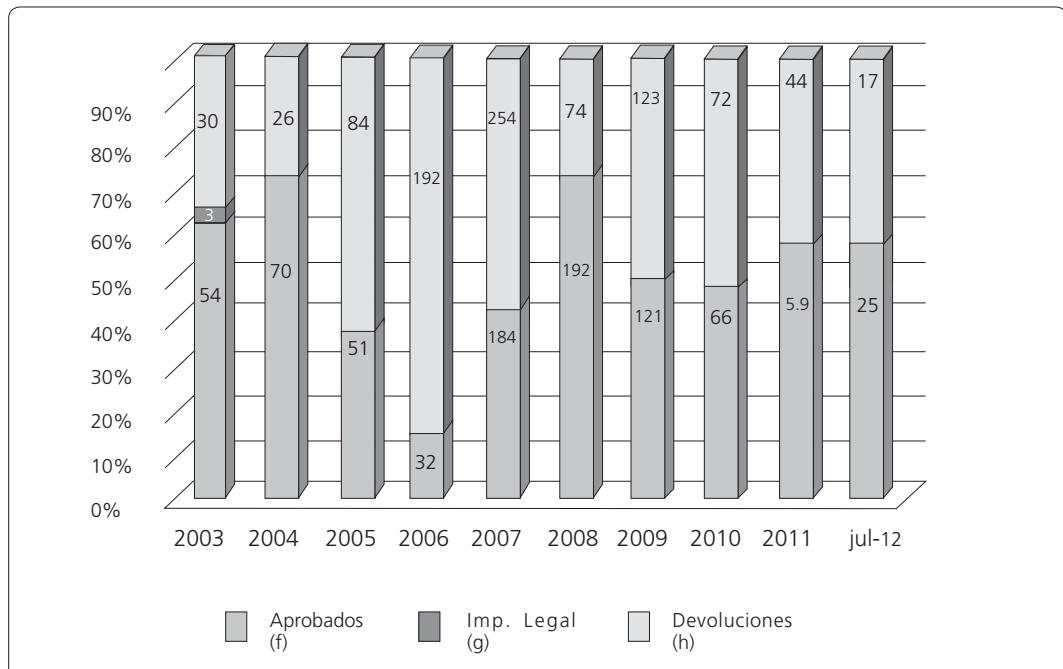
- g) Al no existir especialización y caer un caso de delito aleatoriamente entre los

auditores la probabilidad de cometer errores es mayor.

Un análisis de los resultados de la evaluación que realiza la Intendencia Nacional Jurídica muestra que los errores en los que incurren los auditores al momento de elaborar los informes de delito tributario son frecuentes y repetitivos.

En los años 2010 y 2011 la tasa de devoluciones a nivel nacional fue de 52% y 43%, respectivamente.

Ilustración 3: Informes de delito tributario devueltos con observaciones por año



Existen dependencias de la Administración Tributaria con tasas de 100% de

devolución como lo muestra la tabla siguiente (Ilustración 4).

Ilustración 4: Informes devueltos con observaciones (Año 2011)

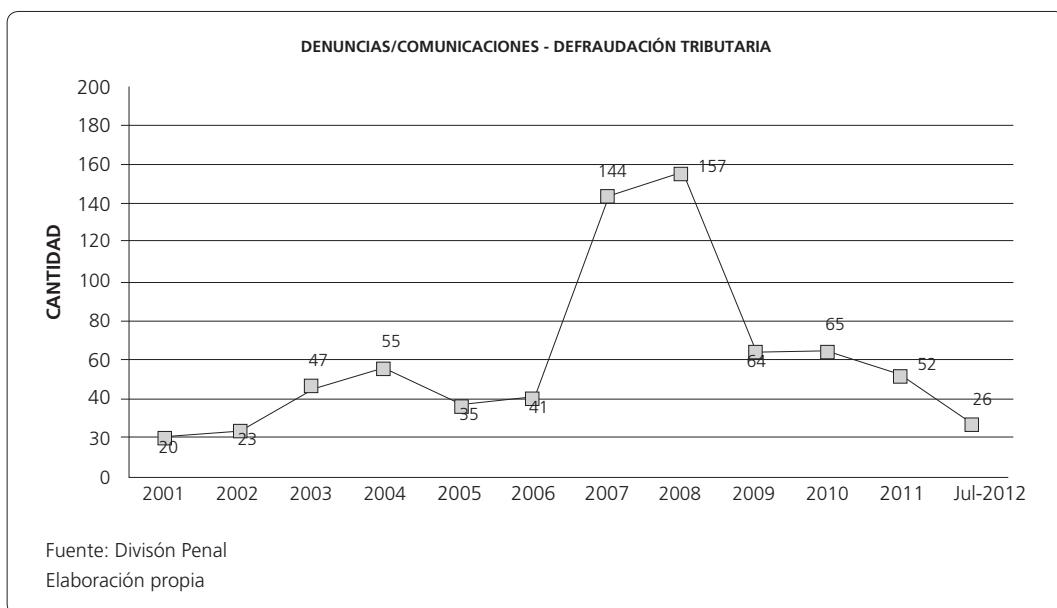
DEPENDENCIA	DEVUELTO CON OBSERVACIONES	REMITIDO AL MINISTERIO PÚBLICO	TOTAL EVALUADOS	RATIO DEVOLUCIONES
IR Junín	3	0	3	100.00%
IR Lambayeque	1	0	1	100.00%
OZ Ucayali	1	0	1	100.00%
OZ Chimbote	1	0	1	100.00%
OZ Cañete	4	1	5	80.00%
IR Tacna	2	1	3	66.67%
IR La Libertad	4	2	6	66.67%
IR Lima	17	17	34	50.00%
OZ Huanuco	1	1	2	50.00%
IR Ica	1	1	2	50.00%

DEPENDENCIA	DEVUELTO CON OBSERVACIONES	REMITIDO AL MINISTERIO PÚBLICO	TOTAL EVALUADOS	RATIO DEVOLUCIONES
OZ Juliaca	1	1	2	50.00%
IR Piura	3	3	6	50.00%
IPCN	3	4	7	42.86%
IR Arequipa	2	25	27	7.41%
IR Cusco	0	1	1	0.00%
IR Loreto	0	2	2	0.00%
Total	44	59	103	42.72%

- h) Si bien el número de casos de delito tributario comunicados al Ministerio Público aumentó considerablemente en los años 2007 y 2008 (144 y 157 casos de delito tributario comunicados, respectivamente) esto fue coyuntural, pues obedeció a los cambios introducidos por

el Nuevo Código Procesal Penal y a las disposiciones internas que obligaron a comunicar inmediatamente los indicios de delito tributario. Como podrá observarse, acabado el efecto coyuntural, se ha retomado los niveles de inicios de la década del 2000 con tendencia a la baja.

Ilustración 5: Comunicaciones de indicios de delito tributario por año



- i) Un elemento importante a tomar en consideración es la relación costo beneficio de hacer un caso de delito tributario. La siguiente tabla muestra que la

importancia relativa de un caso de delito tributario medida en términos del perjuicio fiscal, la que también muestra un comportamiento decreciente.

Ilustración 6: Perjuicio fiscal promedio de los casos denunciados/comunicados

AÑO DE INICIO	CANTIDAD DE DENUNCIAS O COMUNICACIONES	PERJUICIO FISCAL	PROMEDIO POR CASO
2001	20	16,564,208.21	828,210.41
2002	23	146,655,826.26	6,376,340.27
2003	47	229,785,858.35	4,889,060.82
2004	55	125,286,048.23	2,277,928.15
2005	35	36,039,108.70	1,029,688.82
2006	41	22,127,250.00	539,689.02

AÑO DE INICIO	CANTIDAD DE DENUNCIAS O COMUNICACIONES	PERJUICIO FISCAL	PROMEDIO POR CASO
2007	144	169,860,081.49	1,179,583.90
2008	157	189,748,426.98	1,208,588.71
2009	64	58,237,981.02	909,968.45
2010	65	64,313,166.84	989,433.34
2011	52	80,124,435.72	1,540,854.53
jul-12	26	24,256,954.00	932,959.77

Evaluados estos efectos negativos y a la luz de los resultados obtenidos en la última década consideramos que el contar con modelos de investigación diferenciados dependiendo de los objetivos que se persiguen, ayudaría a superar casi todos los problemas detectados.

Un elemento adicional, y no por ello menos importante, lo constituye la detección del indicio de delito tributario que se puede presentar —de acuerdo a la legislación vigente— dentro de las actuaciones de la Administración Tributaria o por la iniciativa del Ministerio Público (de oficio o por denuncia de terceros), a partir del cual se activará todo el aparato para su persecución.

Este dato es importante puesto que en la actualidad el Ministerio Público apertura investigaciones preliminares por delitos tributarios efectuando diversos pedidos a la Administración Tributaria, en su mayoría de veces, en casos de poca trascendencia e importancia fiscal²⁰.

2.2.3. La generación de riesgo a través de su difusión

La inexistencia de un plan de comunicaciones para resaltar los casos de delito tributario, con sentencias condenatorias firmes, a través de los medios de comunicación constituye otra debilidad institucional, puesto que se pierde la oportunidad de generar riesgo de sanción penal.

Es conocido el papel que cumplen los medios de comunicación, lo que se debe aprovechar para sensibilizar a la sociedad sobre las consecuencias de la utilización de medios fraudulentos para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Esta medida permitiría sensibilizar no solo a la sociedad sino —principalmente— a los jueces y fiscales respecto de la gravedad del ilícito tributario que menoscaba las bases de un Estado con déficit de recursos.

2.2.4. Actuación de otros organismos en la persecución del fraude fiscal

Brevemente señalaremos algunas características negativas de los otros actores en la persecución del fraude fiscal:

- La Policía Nacional del Perú muestra escaso interés en colaborar con la administración tributaria; su especialización en la investigación de esta clase de delitos es casi nula. Por el contrario, mayormente acogen las denuncias contra los funcionarios de la Administración Tributaria, soslayando las facultades de fiscalización señaladas en el Código Tributario.

Se busca integrarlos al proceso pues su contribución en la búsqueda de personas que actualmente rehúsan comparecer ante la Administración Tributaria es importante.

- El Ministerio Público cuenta con una Fiscalía Especializada para esta clase de delitos solo con competencia en los distritos judiciales de Lima, Callao y el Cono Norte; no obstante, los fiscales que la integran carecen del conocimiento técnico especializado. El problema se agrava en el interior del país donde no existe especialización del Ministerio Público en esta materia.

De otro lado, los fiscales mayoritariamente consideran que la Administración Tributaria usurpa las funciones de investigación que la Constitución Política del Estado ha monopolizado para ese ente, lo que se agravó con la vigencia del nuevo Código Procesal Pe-

²⁰ A ello obedece que la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios solo en Lima nos haya remitido una considerable cantidad de oficios, entre remisiones de denuncias y reiterativos, que ameritan atención por parte de la División Penal y las áreas de programación y fiscalización.

nal, que le otorgó el protagonismo en la investigación del delito tributario. Asimismo, se ha notado que los fiscales realizan interpretaciones “peculiares” de las normas tributarias y de la Ley Penal Tributaria a efecto de emitir resoluciones de archivamiento en casos comprobados de delito tributario.

Se debe propender a que el modelo de fiscalía especializada tenga competencia nacional, convertir a los fiscales en aliados en la persecución del fraude fiscal y dotarlos de conocimientos especializados.

- Por su parte, el Poder Judicial contribuye muy poco a generar riesgo. Las sentencias que emiten en su mayoría contienen penas suspendidas y se imponen —inclusive— por debajo de los mínimos legales, sin que existan las condiciones que la norma procesal exige para que ello ocurra.

En esta instancia no existen Salas y Juzgados en lo Penal especializados en materia de delitos tributarios. Menos se emiten resoluciones uniformes, ni se sienta jurisprudencia vinculante.

Un ejemplo de interpretación alejada de la generación de conciencia tributaria lo constituye el Acuerdo Plenario N° 2-2009/CJ-116 que acordó, en relación a la regularización tributaria, que el requerimiento exigido por el artículo 189º del Código Tributario para que funcione la excusa absolutoria es uno expreso en cuanto al delito presuntamente cometido, lo que a nuestro juicio incentiva el fraude fiscal.

Ello motivó que con el Decreto Legislativo N° 1113 se haya modificado del artículo 189º del Código Tributario, con la intención de establecer unívocamente que la materialización de la regularización de las obligaciones tributarias originadas por la realización de alguna de las conductas constitutivas del delito tributario, se produzca antes que el Ministerio Público inicie la investigación correspondiente o, a falta de esta, el Órgano encargado de la Administración del Tributo inicie el procedimiento de fiscalización administrativa tributaria relacionada al tributo y período en que se realizaron las conductas delictivas.

Con ello se corrigió el criterio establecido por la Corte Suprema.

Al igual que en el caso anterior, la especialización de los juzgados penales y salas penales es un factor crítico que contribuiría decididamente a la disminución del fraude fiscal.

III. NECESIDAD DE ELABORAR UN PLAN DE PERSECUCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

Como se señaló en la parte introductoria de este documento, consideramos conveniente que todas las actividades tendientes a superar la situación descrita, se agrupen en un plan de prevención del fraude fiscal en sentido estricto.

Esto es, que las acciones, indicadores y metas relacionadas a la corrección del fraude fiscal deben estar contenidos en un plan multianual.

En principio resulta necesario que el mencionado plan se restrinja al fraude (delito) por el mensaje que se daría a la sociedad, dado que es prioritario recuperar las posiciones perdidas y para ello la aplicación de medidas de impacto (*shock*) contribuye largamente a su finalidad preventiva.

En cuanto al aspecto temporal, se considera importante que los planes de prevención del fraude fiscal sean multianuales, toda vez que la corrección de las conductas fraudulentas se aprecia en el tiempo con la observación de indicadores tales como la reducción de los niveles de evasión o mejora del cumplimiento tributario, entre otros.

Sobre el contenido del Plan, cabe señalar que no solo se deben contemplar medidas de tipo normativo u organizativo sino que —también— se deben establecer líneas de acción sobre determinadas áreas de fraude, caso de las facturas falsas.

En anexo adjunto se presenta una propuesta de acciones que deben desarrollarse en el plan de persecución del fraude fiscal, con el objetivo de que los esfuerzos de la institución se encuentren agrupados en un solo documento y alineados a los objetivos estratégicos institucionales. Cabe agregar que para su elaboración se han tomado algunas buenas prácticas llevadas a cabo por otras

administraciones tributarias adecuadas a la realidad nacional.

IV. EXPERIENCIAS DE OTRAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

A decir del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de España, la tendencia mundial, principalmente en países desarrollados como los Estados Unidos, Reino Unido, Bélgica y Alemania, mediante sus correspondientes Administraciones Tributarias, es elaborar estrategias de reforzamiento de la prevención del fraude. Si bien en la década de los años 90, especialmente, y hasta principios de esta, el énfasis era optimizar los servicios al contribuyente, actualmente se aprecia un desplazamiento hacia los aspectos relacionados con el control tributario.

Señala también que otros Estados han desarrollado nuevos enfoques como Bélgica que creó el Centro Nacional de Investigación del Fraude, o Alemania, donde se puso en operaciones una Unidad de Coordinación de la Inspección con la Policía Fiscal.

Reafirmando esta tendencia, Luz Ruibal Pereira²¹ hace notar diversas experiencias en torno a la especialización y fortalecimiento de los órganos de control para luchar con el fraude fiscal. Así, señala que uno de los tres grandes objetivos de la Administración noruega para el año 2008 fue la lucha por eliminar el delito fiscal como forma de incrementar el grado de cumplimiento fiscal. Por otro lado, el Departamento de Investigación Criminal del IRS otorga el primer nivel a los delitos fiscales de fuente legal. Lo mismo ocurre con el "programa de investigaciones penales", en el caso del Canadá.

Por su parte los foros de carácter supranacional están prestando mayor atención a esta problemática. La Organización para la Cooperación en el Desarrollo Económico - OCDE ha creado un área de trabajo a través del Foro de Administración Tributaria que está dando atención prioritaria al intercambio de experiencias en la lucha contra la evasión y el fraude.

Sobre las experiencias de las Administraciones Tributarias en este campo, existe un in-

teresante trabajo titulado "Planes Integrales para la Prevención y Corrección del Fraude Fiscal", desarrollado bajo el auspicio del Banco Interamericano de Desarrollo, que resume aquellas mejores prácticas, como que el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos (IRS) ha elaborado un Plan Estratégico 2005-2009 donde se aprecia el cambio hacia un mayor énfasis en el control tributario. Áreas como el abuso de la norma, los esquemas de defraudación con la utilización de paraísos fiscales, y el establecimiento de buenas prácticas y normas de comportamiento para los profesionales del campo tributario reciben una atención prioritaria.

Por su parte la Administración Tributaria chilena cuenta con un Plan Específico de Lucha contra el Fraude Fiscal desde el año 2001. Sus resultados son bastante alentadores, puesto que los rendimientos efectivos producto de la aplicación de la ley son superiores a las metas establecidas, logrando reducir ostensiblemente las brechas de evasión, que se calcula en función a la recaudación potencial del IVA. Su modelo se basa en un equipo centralizado de auditores especializados en la detección del fraude fiscal, de alcance nacional²².

España, desde el año 1995, cuenta con planes plurianuales de prevención y corrección del fraude fiscal. Sus resultados son favorables especialmente en prevenir el tráfico de bienes y mercancías entre países intracomunitarios. En el último año centró sus esfuerzos en el sector inmobiliario. Desde el año 1998 cuenta con una Oficina Nacional de Investigación Fiscal - ONIF²³.

Argentina, si bien no cuenta con un plan de prevención del fraude fiscal explícito, sin embargo, tiene como objetivo estratégico el fortalecimiento de las acciones de fiscalización para la prevención del fraude. Incluye acciones tales como: detección de uso indebido de precios de transferencia, usinas de facturas apócrifas destinadas a la generación de créditos fiscales y prevención de otros ilícitos en el ámbito impositivo.

Recientemente el gobierno argentino propuso modificar la Ley Penal Tributaria. "La finalidad del proyecto es que tanto los organismos recaudadores como la Justicia puedan

La detección de indicios de delito tributario:
Propuesta de un modelo de detección e
investigación del fraude fiscal

21 DOC. N° 27/08 IEF "Experiencia Internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal" (p. 17).

22 Benavides Castillo, Claudio, "Experiencia sobre delito tributario en Chile", en Boletín AFIP N° 75.

23 Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

hacer foco en las causas de mayor relevancia económica, descomprimir a los Juzgados de casos menores y redoblar esfuerzos en la búsqueda de sentencias condenatorias respecto de los grandes evasores”, a decir del titular de la Administración Federal de Ingresos Pùblicos - AFIP²⁴.

V. CONCLUSIONES

La falta de control del proceso de delito tributario de manera transversal obedece a su no inclusión en el mapeo de macro procesos institucionales, lo que imposibilita establecer metas e indicadores integrales para medir los resultados de este proceso en los Planes Operativos Institucionales que anualmente se aprueban y ejecutan.

La tendencia decreciente que muestra la detección de casos de delito tributario es consecuencia de las prioridades que el POI establece para las áreas de fiscalización. A ello se debe que la cantidad de Informes que remiten a la Intendencia Nacional Jurídica las áreas de auditoría haya disminuido en relación al año anterior en 19%, 21%, 28%, 25% y 19% en el quinquenio 2007-2011, respectivamente. Asimismo, que la detección de casos nuevos de delito se haya contraído en 49% del año 2007 al 2011.

El modelo actual no es el más adecuado para la persecución del fraude fiscal, la estrategia debe ser diferenciada pues los objetivos que persigue un caso de delito tributario y una comprobación administrativa son distintos.

Los resultados obtenidos en la última década imponen buscar la especialización del auditor tributario, trabajar en equipos multidisciplinarios, estrechar las coordinaciones con otros entes involucrados en la persecución del fraude fiscal y evitar la pérdida del conocimiento.

La integración de las acciones para prevenir el fraude fiscal debe estar articulada en un plan explícito para evitar los esfuerzos aislados de las distintas unidades organizacionales de la SUNAT.

VI. RECOMENDACIONES

A la luz de los resultados obtenidos, se propone cambiar el modelo de detección e in-

vestigación del fraude fiscal en la SUNAT. Para tal efecto, se debería conformar un equipo multidisciplinario de profesionales que lidere la persecución del fraude fiscal en el país. En ese sentido, debe tener facultades para la detección e investigación del fraude fiscal sobre la base de un plan explícito de persecución del fraude fiscal, desarrollar acciones para identificar sectores económicos con mayor incidencia de evasión, realizar análisis de riesgo para hacer eficaces sus acciones, programar casos de delito tributario a nivel nacional, fiscalizar a los contribuyentes con indicios probables de delito tributario, coordinar el apoyo del Ministerio Público y la Policía Nacional y acordar la difusión de las sanciones que se impongan a los sujetos que defraudan al Estado.

VII. BIBLIOGRAFÍA

ALCALDE PINEDA, Virginia, “La problemática de la titularidad del ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios”, en *Estafeta Jurídica Virtual de la Academia de la Magistratura del Perú*, Lima, 2005.

ARIAS MINAYA, Luis Alberto, *La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos. El caso de Perú*. CEPAL - Serie Macroeconómica del desarrollo N° 95, Santiago de Chile, 2009.

ARNÁIZ ARNÁIZ, Teodoro; José Aurelio GARCÍA MARTÍN y Juan Manuel LÓPEZ CARBAJO, *Planes Integrales para la Prevención y Corrección del Fraude Fiscal - Guías de Mejores Prácticas*, BID, 2006.

BENAVIDES CASTILLO, Claudio, “Experiencia sobre delito tributario en Chile”, en *Boletín AFIP* N° 75, Buenos Aires, 2003.

BONELL COLMERO, Ramón, “Principio de igualdad y deber de contribuir”, en *Anuario Jurídico y Económico Escurialense XXXVIII*, Madrid, 2005.

BRAMONT ARIAS TORRES, Luis Felipe, “El ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios y el nuevo Código Procesal Penal” (2006).

Criterios Tributarios, Año XXIV, N° 157. Documentos Técnicos XIX. Encuentro Internacional de Administradores Fiscales en Argentina, “Mecanismos Actuales del Fraude Fiscal - Hacia un Nuevo Modelo de Control” (2009).

DURÁN ROJO, Luis Alberto, "El deber de contribuir en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano", en *Gaceta del Tribunal Constitucional*, Nº 3, julio-setiembre, Lima, 2006.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Investigación y lucha contra el fraude: unidades de investigación como técnicas de selección de contribuyentes*, 1999.

RUIBAL PEREIRA, Luis, "Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal", en *Crónica Tributaria*, Nº 134/2010 (2010).

SAN MARTÍN CASTRO, César, "La persecución del delito tributario" en *Derecho & Sociedad*, Año 8, Nº 12, Lima, 1997.

SILVA SÁNCHEZ, JESÚS-MARÍA, *Aproximación al derecho penal contemporáneo*, Bosch, Barcelona, 1992.

Silva Sánchez, Jesús-María, *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la Política Criminal en las sociedades postindustriales*, 2^a ed., Civitas, Madrid, 2001.

SUNAT, *Estimación del Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana en el Perú durante el 2008*, Lima, 2009.

SUNAT, *Estimación del Incumplimiento en el Impuesto General a las Ventas durante el año 2008*, Lima, 2009.

Este plan descansa en tres pilares fundamentales: *primero*, un buen diagnóstico; *segundo*, una mejor selección de los sectores económicos y contribuyentes a fiscalizar; y, *tercero*, la elección de la mejor estrategia para enfrentar los incumplimientos intencionales detectados.

Aunado a ello debe ser característica la difusión de los casos detectados y de las sanciones impuestas.

2. Diagnóstico

Importa mucho establecer un punto de partida para medir la efectividad de las acciones comprometidas en el presente plan. Así, se debe partir de un concienzudo diagnóstico para conocer la situación actual de los siguientes temas:

a) Magnitud y mapa del fraude

Empíricamente se conoce que existen sectores de la actividad económica del país donde debido a la alta informalidad y poca integración de su cadena de comercialización se hace más fácil evadir el pago de los tributos; así como zonas del país donde los comportamientos fraudulentos son más generalizados.

Para corroborar esta afirmación, la Gerencia de Estudios Tributarios, sobre la base de modelos comprobados para medir la evasión fiscal, deberá realizar estudios económicos sectoriales para conocer aquellos sectores donde la Administración Tributaria focalizará sus esfuerzos.

A primera impresión se ha podido establecer que en unos sectores el fraude fiscal es más generalizado que en otros. Es el caso de los sectores textil, chatarra, construcción, pesca, agroindustrial y profesionales independientes.

Es obvio que dicho trabajo no estará completo si no se estima la cuantía de este fenómeno en el Impuesto General a las Ventas y en el Impuesto a la Renta, aun cuando sus resultados sean relativos. Ello permitirá medir cuán efectivas son las medidas que se irán adoptando en el transcurso de vigencia del plan.

b) Percepción social del fraude

De igual manera, es de suma importancia conocer cuál es la tolerancia al fraude fiscal de

ANEXO

PROPUESTA DE CONTENIDO DEL PLAN DEPERSECUCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

1. Objetivo

El objetivo del plan de persecución del fraude fiscal es aumentar la percepción de riesgo ante el incumplimiento tributario intencional.

Se reconoce que el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales se logra otorgando un buen servicio al contribuyente que cumple y siendo especialmente riguroso con quienes deciden intencionalmente incumplir este deber.

la sociedad peruana, de los distintos estratos sociales, de los grupos económicos, de los sectores geográficos, etc., dado que aparentemente algunos están más correlacionados que otros; pues bien, son estas diferentes variables que los estudios económicos deberán proporcionar para desarticular, entre otros, las acciones que llevan a cabo las —cada vez más frecuentes— asociaciones ilícitas en materia fiscal que encuentran en esta actividad ilícita (fraude fiscal) su *modus vivendi*.

Solo conociendo cómo viene funcionando el fraude fiscal en el caso peruano se podrá diseñar y direccionar los programas de fiscalización tendientes a prevenir, evidenciar y denunciar el fraude fiscal.

c) Causas del fraude

La delimitación de las principales causas del fraude fiscal permitirá distinguir el tipo de actuación que se requiere; así, existen factores que predisponen al fraude que necesitarán medidas de naturaleza distinta a los correctivos penales. También permitirá poner el énfasis en las acciones represivas o en las acciones educativas.

d) Efectos del fraude

En esta parte se deberá hacer un ejercicio teórico para justificar aquellas políticas criminales que el Estado peruano debe adoptar en relación al fraude fiscal, y mostrar la necesidad de hacer cambios en el ámbito normativo, organizacional y de medios, medidas todas destinadas a evitar el menoscabo del bien jurídico protegido por los delitos tributarios.

Esta parte es de suma importancia debido a que un mayor grado de sensibilización del poder político y la sociedad en su conjunto logrará la aceptación deseada al momento de implementar el plan de persecución del fraude fiscal.

e) Recursos humanos, logísticos y de infraestructura de la Administración Tributaria

Es menester realizar un inventario de los recursos humanos destinados a la persecución del delito tributario, de la logística e infraestructura, lo que permitirá conocer los recursos que se destinan para este propósito.

El relevamiento de información que se requiere no solo es cuantitativo sino también cualitativo (capacidades y cualificaciones profesionales que poseen los auditores para enfrentar con eficacia estos casos).

f) Potestades de la Administración Tributaria

Se debe analizar las potestades que actualmente posee la Administración Tributaria y si son suficientes para luchar contra el fraude fiscal. De ser el caso, compatibilizar estas bajo el nuevo entorno proporcionado por el Código Procesal Penal y las recientes modificaciones en materia penal tributaria y procesal penal tributario.

En este rubro se debe revisar aquellas normas dadas en el tiempo que han aminorado la capacidad de la Administración Tributaria para luchar contra este flagelo y proponer aquellas necesarias para fortalecer sus capacidades.

g) Tipificación actual de los delitos tributarios

Igualmente es necesario evaluar los tipos penales existentes en la Ley Penal Tributaria y si son idóneos para una efectiva represión del fraude fiscal. Además de revisar la conveniencia de incorporar como delitos tributarios nuevos comportamientos contrarios al ordenamiento jurídico establecido, como el caso de la frustración maliciosa del pago de obligaciones tributarias.

En este punto cabe resaltar como un avance las recientes modificaciones introducidas a la Ley Penal Tributaria por el Decreto Legislativo N° 1114.

3. Medidas para desarrollar en el Plan de lucha contra el fraude fiscal:

a) Medidas en el ámbito normativo tendientes a modificar normas generales de tipo:

• Sustantivo

- A las modificaciones introducidas al Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria, que estableció nuevos tipos penales, perfeccionó los existentes, derogó otros y estableció circunstancias

agravantes, es conveniente relevar información de otros comportamientos que ameriten su represión por el ordenamiento penal.

• Procedimental

- Modificar lo dispuesto en los artículos 7º y 8º del Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria para establecer que la acción penal por los delitos tributarios es semipública.
- Otro avance en el campo procedimental lo constituye la modificación del artículo 189º del Título II "Delitos" del Libro IV del D.S. N° 135-99-EF - TUO del Código Tributario para perfeccionar la excusa absolutoria.
- La Circular 019-2011/SUNAT - Investigación y denuncia en los casos de presunción de delito de defraudación tributaria para —entre otros— hacer procedimientos más expeditivos.

b) Medidas en el ámbito organizativo y de medios

- Para dictar medidas específicas de organización interna que permitan la adecuación de la estructura organizacional a la persecución del fraude fiscal, creando una unidad especializada que dependa funcionalmente de la SNATI (Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos).
- Para definir las funciones y competencias de dicha unidad.
- Para establecer los recursos necesarios para cumplir el propósito para el cual fue creada.
- Para establecer los indicadores y metas que servirán para medir el desempeño de esta unidad.

c) Medidas colaborativas

- Para tender puentes de entendimiento con las instituciones comprometidas en prevenir y reprimir los delitos, como la Policía Nacional, el Ministerio Público y el Poder Judicial.

d) Medidas en materia de criminalización

- Para establecer medidas excepcionales tendientes a lograr que los contribuyentes que han cometido delitos tributarios y aún no han sido detectados por la Administración Tributaria regularicen su situación tributaria, otorgándoles -de ser el caso- incentivos.
- Para modificar el Decreto Legislativo N° 815 - Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los casos de Delito e Infracción Tributaria, para convertir el procedimiento establecido en más expeditivo y orientado a resultados.

4. Líneas de acción

De otro lado, consideramos que el plan debe contener líneas de acción específicas sobre ciertas modalidades de delito tributario con la intención de, en unos casos, reprimirlos tenazmente dada su generalización y, en otros aún incipientes, prevenir su ocurrencia.

A continuación se proponen algunas líneas de acción para enfrentar determinados comportamientos antijurídicos:

a) Facturas falsas

Un mal creciente y generalizado entre los contribuyentes lo constituye la compra de facturas, con el propósito deliberado de usar un crédito fiscal inexistente para aminorar el Impuesto General a las Ventas que le corresponde pagar y que tiene un beneficio ilícito adicional al deducir –para el caso del Impuesto a la Renta– un costo o gasto falso. Tratándose de exportadores, este comportamiento ilícito posibilita inclusive una devolución fraudulenta del SFMB (saldo a favor materia de beneficio). Lo mismo ocurre en las zonas de tratamiento diferenciado con el reintegro tributario.

Como se podrá apreciar, el forado fiscal (cuyo origen es una factura falsa) es grande y su magnitud está en aumento. Basta revisar los portales en internet donde sin ningún resquemor se publicita la venta de facturas por una comisión de entre 7% y 4%.

En este aspecto se requiere ser agresivo. Para tal fin debe jugar un rol importante el análisis

sis tributario de la información disponible en los sistemas y los resultados de los procesos de fiscalización ya terminados, para detectar aquellas personas que constituyen estas redes para traficar con facturas falsas.

A este fin abona la creación de perfiles de riesgo dada la actividad desempeñada, el sector económico de procedencia, el comportamiento y antecedentes tributarios de sus proveedores, entre otros factores que alerten tempranamente la posible ocurrencia de un ilícito tributario. Ello posibilitará la actuación oportuna de la Administración Tributaria sin necesidad de esperar al cierre del ejercicio fiscal donde tienen la opción de lucrar por más tiempo e inclusive a convertirse en no habidos.

En este punto es vital la cobertura periodística que ayude a la generación de riesgo.

b) La asociación ilícita para el fraude fiscal

Un agravante, especialmente referida al caso de venta de facturas, lo constituye la aparición de profesionales que han encontrado en la venta de facturas una veta para generarse ingresos ilícitos. Estos (los profesionales), en contubernio con asistentes, tramitadores e imprentas no solo facilitan la comisión del delito por parte de algunos contribuyentes, sino que lo incitan.

El perfeccionamiento de esta clase de delincuencia no se acaba con la venta del comprobante de pago, posterior registro y declaración, puesto que se simula también los actos jurídicos, como contratos, proformas, guías de remisión, cotizaciones, entre otros, para sustentar la emisión del mencionado comprobante de pago.

Dada la Ley de Bancarización (Ley N° 28194), este tipo de delincuencia económica ha llegado inclusive a simular el pago de la supuesta obligación a través de los medios de pago autorizados, consumándose el fraude cuando el dinero revierte a las cuentas de la empresa o de sus titulares.

Como se aprecia en los ejemplos citados, existe un grupo de personas que actúan concertadamente, encontrándose definidos los roles de sus integrantes, lo que la convierte en una asociación ilícita que merece un mayor reproche penal.

Consideramos que, adicionalmente a las medidas en el ámbito normativo ya señaladas, se deben adoptar otras acciones como: perseguir la inhabilitación profesional por una falta ética ante el Colegio Profesional respectivo, cuando estos han actuado en calidad de autores o partícipes de delitos tributarios.

c) El fraude fiscal en la fase de cobranza

Existen comportamientos fraudulentos que se producen en la fase de cobro del impuesto, cuya intención es impedir la cobranza por parte de la Administración Tributaria de obligaciones tributarias (valga la redundancia) previamente declaradas, recurriendo a estructuras jurídicas innecesarias; o simulando obligaciones cuya prelación de cobro es preferente frente a la de las acreencias tributarias.

Con el fin de prevenir y evitar la generalización de estos actos fraudulentos, se propone establecer como tipo penal autónomo en la Ley Penal Tributaria la frustración maliciosa del cobro de obligaciones tributarias, independientemente de haber extendido los supuestos de la insolvencia fraudulenta –adicionalmente al inicio de la fiscalización– también al comienzo del procedimiento de cobranza coactiva.

Consideramos que la búsqueda de casos emblemáticos que sean sancionados con severidad desalentará su ocurrencia.

d) La planificación fiscal abusiva

Merece especial atención aquellos actos de planificación fiscal que lindan con lo delictivo, por lo que revisar el tema desde un punto de vista dogmático y establecer la posición institucional, denunciando aquellos casos flagrantes, ayudará al objetivo del plan.

LA DETECCIÓN DEL FRAUDE FISCAL APROVECHANDO LA FUSIÓN SUNAT Y ADUANAS

Carlos Augusto Alemán Saravia*

Sumario: Introducción. **I.** Antecedentes. 1.1. Antecedentes. 1.2. La fusión en otros países. 1.3. La fiscalización coordinada: un buen intento. 1.4. La importancia de Aduanas en la recaudación. **II.** Conceptos previos. 2.1. ¿Qué es fiscalización? 2.2. Objetivo de la fiscalización. 2.3. El principal fusionado: el contribuyente. **III.** La fusión: nuestros primeros pasos. 3.1. ¿Fusión? ¿Por dónde empezamos? 3.2. Procesos de control de Aduanas y de Tributos Internos. **IV.** La propuesta. 4.1. El sistema de selección. 4.2. La selección en el despacho aduanero y las acciones de control de Tributos Internos. 4.3. El control posterior en Aduanas y Tributos Internos. 4.4. Los Puestos de Control Aduanero y el área de Control Móvil de Tributos Internos. V. Conclusiones y recomendaciones. Bibliografía. Anexos.

INTRODUCCIÓN

Han transcurrido cerca de diez años de haberse producido la fusión entre la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria con la Superintendencia Nacional de Aduanas y podemos afirmar, con cierta dureza, que hemos avanzado muy poco en consolidar esta fusión, o mejor dicho, en aprovechar las oportunidades que esta fusión nos plantea.

Podríamos comenzar este análisis señalando que la fusión de ambas entidades lleva principal e intrínsecamente a una fusión de personas o, mejor dicho, del trabajo que ejecutarán éstas. En ese contexto, creemos que es fundamental transmitir al personal un mensaje claro de las ventajas que dicha fusión brinda.

Siguiendo este orden de ideas, es prioritario lograr el compromiso conjunto de todos los órganos involucrados, desde la Alta Dirección, Gerencias, demás instancias Jefaturales y profesionales, de apoyar las acciones orientadas a aprovechar las ventajas de la fusión.

El presente ensayo pretende razonar acerca de cuál sería un camino inicial para empezar a explotar algunas de las oportunidades que se nos presentan en el contexto actual. Desde mi experiencia personal de trabajo, la interacción de acciones entre Aduanas y Tributos Internos beneficia a una de las principales facultades de toda Administración Tributaria, la **facultad de fiscalización**. Dicha facultad se verá repotenciada en la medida que las acciones de control sean coordinadas e involucren necesariamente el intercambio de información, conocimientos e interacción

* El autor labora más de veinte años en SUNAT, diez de los cuales se ha desempeñado como gerente y jefe de Fiscalización en la Intendencia Regional Lima, Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales e Intendencia de Cumplimiento Tributario. Actualmente es Gerente de Fiscalización Aduanera, cargo que desempeña durante los últimos ocho años. Ha sido profesor del curso de Auditoría Tributaria en la Universidad de Lima y expositor de diversos temas en materia de fiscalización a nivel nacional como en el extranjero.

de procesos, desde cada una de las etapas operativas aduaneras (controles concurrentes y posterior) y de tributación interna (operativos masivos y fiscalización), en el marco de una nueva visión o enfoque que siente las bases en el aprovechamiento de la fusión SUNAT-ADUANAS.

Comenzaremos explicando los antecedentes, aspectos teóricos y el objetivo de la fiscalización, conocimientos previos necesarios para un mejor entendimiento de la propuesta a plantear.

A nuestro modo de ver, una organización que evoluciona es aquella que aprende de sus errores. Los años nos indican que hemos avanzado, pero muy poco, y que tal vez sea el momento de empezar a despegar. Esperemos algún día lograr en el espíritu de cada trabajador, cuando se le pregunte si pertenece a Aduanas o a Tributos Internos nos responda: "No, señor, yo soy de la SUNAT".

I. ANTECEDENTES

1.1 Antecedentes

El 12 de julio de 2002 se emite el Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, el mismo que en el artículo 1º decretaba lo siguiente:

"Artículo 1º.- Fusión por absorción.

- 1.1. Fusiónase la Superintendencia Nacional de Aduanas - ADUANAS y la Superintendencia Nacional de Administración Tributarias - SUNAT.
- 1.2. La fusión indicada se realiza bajo la modalidad de fusión por absorción, correspondiente a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, la calidad de entidad incorporante".

Este Decreto se enmarcó en la Ley N° 27658¹, Ley Marco de Modernización de la Gestión del Estado, cuyo fin era declarar al Estado en proceso de modernización. En ese sentido, en los considerandos del decreto en mención, se establecen dos aspectos que conviene resaltar:

"Que existe una concordancia sustancial entre las funciones, atribucio-

nes encomendadas y organización de ADUANAS y SUNAT, lo cual hace factible la integración de sus actividades;"

En ese sentido, se considera que dicha integración evitará la duplicidad de funciones y generará una mejora en los servicios y un aumento en la productividad de recursos que el Estado ha venido destinando a ambas actividades"

No obstante que el Decreto Supremo señala la factibilidad de la fusión y que ello conllevaría a un aumento de la productividad, la realidad nos muestra que este mensaje no fue recibido en forma clara por todo el personal o buena parte de los, que conforman ambas instituciones.

No podemos dejar de mencionar en el presente ensayo que la fusión también implicó un choque de culturas organizacionales. El sentido de grupo connatural a los seres humanos, la sensación del personal de Aduanas de la invasión de su espacio y el poco interés de Tributos Internos de un mayor acercamiento, dificultó en mayor medida el poder avanzar en el aprovechamiento de la fusión.

1.2. La fusión en otros países

Analicemos en esta parte del ensayo la experiencia de la fusión en otros países. El hecho que en otros países se hayan fusionado Tributos Internos con Aduanas no ha significado que se pierda la especialización de las áreas de fiscalización de Tributos Internos y Aduanas, aunque trabajen bajo la dependencia de un mismo organismo.

• MÉXICO

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México fue creado el 15 de enero de 1995. Es un órgano descentralizado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, y de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan las disposiciones tributarias y aduaneras.

En octubre de 2007² se publicó su Reglamento Interior, con el que el Servicio de Administración Tributaria de México formaliza

la reestructuración de las diferentes unidades administrativas que lo conforman, trabajando bajo un esquema de procesos. Esta estructura fue objeto de reforma por Decreto de fecha 10 de julio de 2012³.

El Servicio de la Administración Tributaria de México está organizado de la siguiente manera: **A)** Jefatura; **B)** Unidades de Administración Central: Administración General de Aduanas, Administración General de Servicio al Contribuyente, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General Jurídica, Administración General de Recaudación, Administración General de Recursos y Servicios, Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información, Administración General de Evaluación, Administración General de Planeación, y Administración General de Auditoría de Comercio Exterior; **C)** Unidades Administrativas Regionales: Administración Regionales, Administraciones Locales y Aduanas.

Como se puede apreciar, el SAT de México se enfoca bajo un esquema de procesos que no deja de lado el tema de especialización en fiscalización de tributos internos y la fiscalización aduanera; contando con una Administración General de Auditoría Fiscal Federal y una Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.

Si bien es cierto que en México, las auditorías fiscales y aduaneras se realizan de forma separada, existen procedimientos estandarizados que aplican ambas áreas de fiscalización, con cinco niveles de procesos: Macroproceso, Proceso, Subproceso, Actividades y Tareas (Ver Anexo 1 - Organigrama SAT – México).

• BRASIL

En Brasil, la fusión entre Aduanas y Tributos Internos se produjo el año 1964 y dio lugar a la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. Es un órgano subordinado al Ministerio de Hacienda, responsable de la administración de los tributos de competencia nacional, las cotizaciones de la seguridad nacional y los que inciden sobre el comercio exterior.

Su estructura organizativa es básicamente funcional, altamente descentralizada. Su Reglamento Interno está regulado por la Ordenanza MF N° 587 del 21 de diciembre del 2010⁴; está organizada en subsecretarías, coordinaciones generales y divisiones.

Las áreas de Fiscalización de Tributos Internos dependen de la Subsecretaría de Fiscalización - SUFIS, que está conformada por la Coordinación General de Fiscalización - COFIS, que es la competente para dirigir las actividades de fiscalización, excepto las relativas a los tributos sobre el comercio exterior (Art. 106 de su Reglamento Interno). Asimismo, la Subsecretaría de Fiscalización está conformada por la Coordinación General de Mayores Contribuyentes (COMAE) y la Coordinación General de Programa y Estudios (COPES).

Las áreas de fiscalización aduanera dependen de la División de Fiscalización Aduanera (DIFIA), la cual forma parte de la Coordinación General de Administraciones Aduaneras - COANA y esta última de la Subsecretaría de Aduanas y Relaciones Internacionales - SUARI.

Conforme al artículo 133 del Reglamento Interno de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, la División de Fiscalización Aduanera - DIFIA, es competente de orientar y evaluar el planeamiento de la ejecución de las actividades de fiscalización de operadores de comercio exterior, para el combate del fraude en las áreas de aduaneras y las acciones fiscales realizadas por grupos especiales con actuación en el ámbito nacional (Ver Anexo 2 - Secretaría de Ingresos Federales de Brasil).

• COLOMBIA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) se constituyó como Unidad Administrativa Especial mediante Decreto 2117 de 1992, que dio lugar a la fusión de la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN), con fecha 1 de junio de 1993, y tiene como objeto coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal, el control de cumplimiento de obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias, los derechos de explotación y gastos de administración sobre juegos

3 ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion12/decretoRISAT_13072012.doc.

4 <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2010/MinisteriodaFazenda/portmf587.htm>.

de suerte y azar, y de facilitar el comercio exterior.

La DIAN está organizada en función a procesos, cuenta con siete (7) direcciones: la Dirección de Gestión de Recursos y Administración Económica, la Dirección de Gestión Organizacional, la Dirección de Gestión Jurídica, la Dirección de Gestión de Ingresos, la Dirección de Gestión de Aduanas, la Dirección de Gestión de Fiscalización y la Dirección de Gestión de Policía Fiscal y Aduanera.

Para la organización de las áreas de Fiscalización de Tributos Internos y Aduanas, se sigue el **criterio de la especialidad**, es así que la "Dirección de Gestión de Fiscalización", está subdividida en seis (6) Subdirecciones, siendo dos de ellas la "Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria" y la "Subdirección de Fiscalización Aduanera"⁵ (Ver Anexo 3 - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales).

Hemos revisado la estructura orgánica de las más importantes Administraciones Tributarias de Latinoamérica, que sufrieron un proceso de fusión antes que la SUNAT, Brasil en 1964, México en 1995 y Colombia en 1993. De su forma de organización podemos concluir que las áreas de fiscalización de Aduanas y Tributos Internos pueden depender de diversos organismos o del mismo organismo, pero en ninguna de las dos formas de organización se pierde el criterio de la **"especialización del campo tributario y del campo aduanero"**.

Lo cierto es que independientemente de la forma de organización que se adopte para las áreas de control, no existirán mayores beneficios si no existe una mayor interacción de ambos negocios, con un soporte informático integrado que permita consultar y explotar la información de ambas Superintendencias en el quehacer diario de cada una.

1.3. La fiscalización coordinada: un buen Intento

Uno de los mayores fraudes en la Administración Tributaria peruana se refiere al de la subvaluación de la mercancía importada y a la posterior venta interna de esta, que en muchos casos también es subvaluada o

no facturada ("ventas negras"). Este circuito administrativo desde la importación hasta la venta interna, pretende evadir principalmente los Aranceles, Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta.

Lo anteriormente descrito se aprecia, por ejemplo, en que constantemente ingresa mercancía de origen asiático a precios extremadamente bajos, encontrándose en algunos casos precios más bajos que el costo de la materia prima utilizada para fabricar el producto. Asimismo, los cruces de información con Asia toman mucho tiempo y en la mayoría de los casos no se obtiene respuesta, facilitando la evasión.

En este contexto, a mediados del 2003, se implementó un Equipo de Fiscalización Coordinada, que involucró principalmente acciones de carácter operativo. Para tales fines se formó en la Intendencia de Fiscalización y Gestión de la Recaudación Aduanera (IFGRA), un equipo integrado por profesionales de Tributos Internos y Aduanas, para realizar acciones de investigación e inteligencia, con la finalidad de identificar y combatir la evasión tributaria y el fraude aduanero que se deriven de las inconsistencias de uno u otro negocio.

Las principales funciones del equipo fueron explotar la información de ambas superintendencias con la finalidad de realizar acciones de control (auditorías, verificaciones y operativos), a operadores de comercio exterior que emplean diversas modalidades de fraude aduanero que inciden en Tributos Internos.

Las acciones fueron básicamente tres:

a) Operativo de Sustentación de Bienes en Zona Secundaria

Mediante esta acción de fiscalización se intervinieron locales donde se almacenaban mercaderías importadas, solicitándose al respecto la documentación que acreditaba la posesión o propiedad de los mismos. Dichas acciones fueron dirigidas a operadores de comercio exterior que almacenaron mercaderías en locales no declarados y/o no contaban con la documentación que sustente la propiedad de los bienes que almacenaban.

La selección de locales a intervenir se realizó previa labor de inteligencia y seguimiento

⁵ <http://www.dian.gov.co/descargas/orqaniqrama/Nuevos/NIVEL%20CENTRAL.pdf>.

según normatividad vigente, procediéndose al comiso inmediato de todas las mercancías que se encontraban sin la debida sustentación.

Este tipo de intervenciones fueron ejecutadas por el Área de Operativos Masivos de Tributos Internos.

b) Operativo Permanente de Control Móvil

Es otro tipo de acción de fiscalización que consistió en la intervención de vehículos que trasladaban bienes, con el fin de verificar que la remisión y el transporte de los mismos se encuentren sustentados con el respectivo comprobante de pago, guía de remisión u otro documento sustentatorio previsto por las normas tributarias.

Considerando la operatividad que realizan los operadores de comercio exterior (importadores), desde el ingreso al país de sus mercancías hasta su nacionalización y posterior retiro de estas hacia sus locales, se vio por conveniente controlar el comportamiento tributario de estos importadores previamente seleccionados. Este control se ejerció cuando retiraban y trasladaban sus mercan-

cías ya nacionalizadas hacia sus locales (intervención en ruta).

c) Auditorías

Los casos de auditoría se programaban de acuerdo a la incidencia aduanera y tributaria que determinaban los análisis efectuados, diferenciándose por tipo de modalidad de fraude y operador de comercio. Así, por ejemplo, entre los seleccionados primaron los casos de presunción de subvaluación en las importaciones con incidencia en Tributos Internos y los casos de exportadores acogidos a restitución de derechos arancelarios (*Drawback*), que no declaraban ni pagaban el Impuesto a la Renta correspondiente a tales exportaciones.

Las acciones de auditoría programadas fueron ejecutadas por un grupo de auditores ubicados principalmente en la Intendencia Regional Lima e IFGRA, profesionales que realizaban las auditorías de Fiscalización Coordinada de manera exclusiva, reportando los resultados para una retroalimentación y validación de las hipótesis de evasión planteadas.

La cantidad de intervenciones y sus resultados se muestran en el cuadro adjunto:

Año	Auditorías		Sustentación de bienes		Control móvil		
	Casos terminados	Total rendimiento económico S/..	Total intervenciones	Valor comiso	Total intervenciones	% de No conformidad	Valor comiso
2003	3	10,865,925.00	.-.		67	61%	1,901,407.00
2004	11	33,356,215.00	.-.		210	37%	1,916,013.00
2005	26	17,958,239.00	2	364,578.00	215	58%	1,023,365.00
2006	32	33,905,057.00	2	8,328,290.00	252	55%	1,618,707.00
2007	54	71,907,012.00	3	15,967,452.00	252	34%	945,137.00
2008	4	1,250,261.00			252		(*)
		169,242,709.00	7	24,660,320.00	936		7,404,629.00

Fuente: Sistemas SUNAT - ADUANAS Procesada por el Equipo de Fiscalización Coordinada.

Puede resultar paradójico que en una fusión de instituciones que superaban largamente las 1500 personas se hayan destinado 7 personas en promedio para seleccionar e impulsar las acciones descritas anteriormente, sin embargo, la experiencia sirvió no solo para aprender y conocer los aspectos donde podemos reforzar la fusión, sino para entender que este proceso necesariamente deberá implicar el involucramiento de la alta dirección, jefes de las distintas áreas y profesionales que participan directa e indirectamente en un trabajo coordinado o conjunto. El equipo

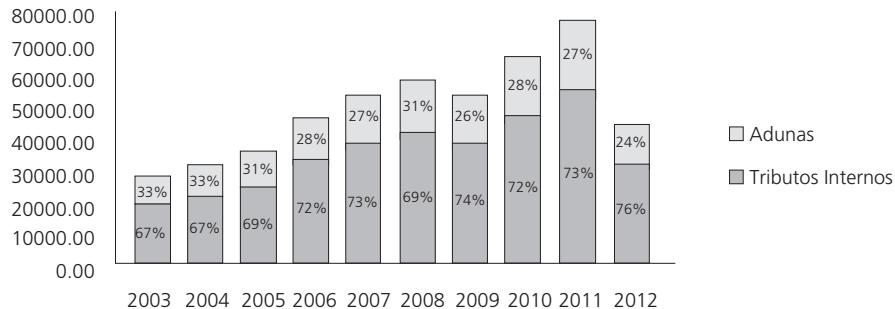
fue desactivado parcialmente en el 2007 y totalmente en el 2008.

1.4. La importancia de Aduanas en la recaudación

Durante el año 2011 los ingresos tributarios del Gobierno Central ascendieron a S/. 75,538.00 millones, Aduanas contribuyó con el 27% de los mismos y Tributos Internos con el 73%; porcentaje que se ha mantenido en menor o mayor medida durante los últimos 9 años, conforme se muestra en el Cuadro N° 1.

Cuadro N° 1

Contribución de Aduanas y Tributos Internos a IGC



Fuente: Elaboración propia en base a información estadística del INETP publicada por SUNAT.⁶

El IGV se constituye como principal impuesto recaudado por SUNAT. Durante el año 2011 se recaudó aproximadamente S/. 40,423.9 millones, de los cuales Aduanas contribuyó en su recaudación del S/. 18,395.1 millones, lo que representa casi el 50% de lo recaudado.

los Tributos que recauda SUNAT, lo que demuestra la importancia del control aduanero que debe ser tomado en cuenta para la futura organización de nuestro Sistema de Control Tributario y Aduanero.

II. CONCEPTOS PREVIOS

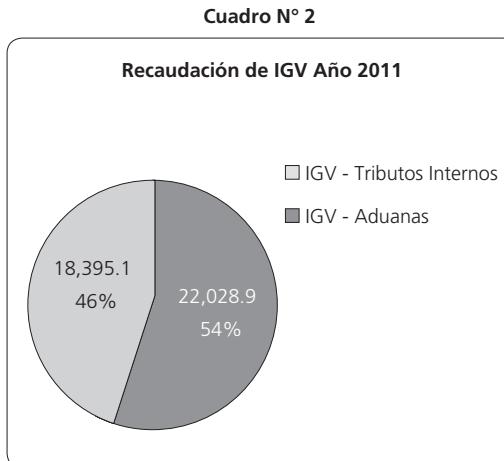
Antes de plantear una propuesta de cómo aprovechar la fusión, es de suma importancia tener en claro el concepto de fiscalización en la concepción de Aduanas y de Tributos Internos, así como conocer cuál es el objetivo de la fiscalización y cómo este determina la estrategia que debiéramos tomar.

2.1. ¿Qué es fiscalización?

Un proceso de fusión implica necesariamente una interacción de las áreas de fiscalización de ambas superintendencias. Por ello es sumamente importante entender previamente que abarca dicho concepto dentro del ámbito de cada institución. Así, el Código Tributario que se aplica para tributos Internos y supletoriamente para Aduanas, si bien no define el concepto de fiscalización, la establece como una facultad. A saber:

Artículo 62.- Facultad de fiscalización

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de



Fuente: Elaboración propia en base a información estadística del INETP publicada por SUNAT

Los ingresos registrados por Aduanas provinieron básicamente de las importaciones. Durante el año 2011, 26,436 importadores realizaron operaciones de importación. De otro lado, Tributos Internos, a finales de diciembre del 2011, registró 5,623.4 miles de contribuyentes activos⁷.

Por lo señalado, se concluye que Aduanas juega un rol muy importante en la recaudación de los ingresos del Gobierno Central y

6 http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_ingresos.html.

7 Fuente: http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_ruc.html.

inafectación, exoneración o beneficios tributarios. [...]⁸

La Ley General de Aduanas tampoco define el concepto de fiscalización, solo menciona a la fiscalización como una acción de control extraordinario. Así tenemos:

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 fin⁹.

Adicionalmente, la Ley General de Aduanas incluye como acción de control ordinario al despacho aduanero. Así tenemos:

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.

Como podemos apreciar, la Ley General de Aduanas define a la fiscalización como una acción de control extraordinario, excluyendo al despacho aduanero dentro del concepto de fiscalización, considerándolo solo como una acción de control ordinario, por lo que podríamos concluir que las facultades establecidas en el artículo 62º del Código Tributario no serían de aplicación en el Despacho Aduanero. Puesto que no es materia de análisis las incongruencias legales que podrían existir, sino el definir qué es fiscalización y dentro de este concepto qué acciones consideradas como fiscalización podríamos aprovechar en un proceso de fusión, para mayor claridad, nos remitiremos al concepto establecido por Claudino Pita, en su trabajo "Las atribuciones legales de la Administración Tributaria", donde define a la fiscalización como:

En un sentido amplio, la función de fiscalización se podría caracterizar como el conjunto de acciones de control del cumplimiento de las obligaciones emergentes de las normas tributarias, que establecen deberes para los contribuyentes y terceros. En otras palabras, se trataría de acciones tendientes a detectar el incumplimiento de esas obligaciones y al aporte de los elementos que permitan determinar los tributos omitidos y aplicar las sanciones correspondientes a los responsables¹⁰.

Así, para efectos del presente ensayo, nos ceñiremos a la definición desarrollada por Claudino Pita, la misma que incluirá al despacho aduanero y cualquier acción de Control de Tributos Internos y Aduanas.

2.2. Objetivo de la fiscalización

La fusión SUNAT-ADUANAS trajo un dilema muy interesante sobre la que debe primar para esta nueva SUNAT: la facilitación o la recaudación. En Aduanas el concepto de facilitación del comercio exterior estaba y se encuentra muy enraizado, tan así que la misma Ley General de Aduanas incluye artículos orientados a facilitar el comercio exterior:

Título II Principios generales

Artículo 4º.- Facilitación del comercio exterior

Los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a facilitar el comercio exterior, a contribuir al desarrollo nacional y a velar por el control aduanero y el interés fiscal. Para el desarrollo y facilitación de las actividades aduaneras, la Administración Aduanera deberá expedir normas que regulen la emisión, transferencia, uso y control de documentos e información, relacionados con tales actividades, sea esta soportada por medios documentales o electrónicos que gozan de plena validez legal.

8 Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, publicado 19/08/1999.

9 Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053 y modificatorias, publicado el 27/06/2008.

10 Pita, Claudino, *Las Atribuciones Legales de la Administración Tributaria*, Santiago de Chile, Asamblea general del CIAT 35, Abril 2001.

Artículo 6º.- Participación de agentes económicos

El Estado promueve la participación de los agentes económicos en la prestación de los servicios aduaneros, mediante la delegación de funciones al sector privado. Por Decreto Supremo refrendado por el Titular de Economía y Finanzas, previa coordinación con la Administración Aduanera, se dictarán las normas necesarias para que, progresivamente se permita a través de delegación de funciones, la participación del sector privado en la prestación de los diversos servicios aduaneros en toda la República bajo la permanente supervisión de la Administración Aduanera.

Artículo 8º.- Buena fe y presunción de veracidad

Los principios de buena fe y de presunción de veracidad son base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior¹¹.

Como podemos apreciar de las normas expuestas, en Aduanas prima la facilitación, el control, la delegación de sus funciones propias a privados y el principio de buena fe y veracidad. En la práctica, esta situación se ve reflejada en el proceder del funcionario de Aduanas, que trata de agilizar los plazos y procesos de los usuarios de operaciones de comercio exterior.

En Tributos Internos no existe norma específica que exponga tan directamente la facilitación, la presunción de buena fe y veracidad. No obstante, la Ley de Procedimiento Administrativo General¹² establece el principio de presunción de veracidad en todo acto administrativo del Sector Público, mas no es una norma específica para SUNAT.

En el caso de delegación de funciones, Aduanas tiene norma expresa y así, en la práctica, funcionan las Agencias de Aduanas, los terminales de Almacenamiento, las empresas de servicio postal, etc., las cuales son llamadas "operadores de comercio exterior", los mismos que se consideran "auxiliares de la función pública". Para el caso de Tributos Internos, no existe delegación de facultades, la única situación parecida se establece en el

artículo 55º del Código Tributario, que permite a la SUNAT contratar a entidades del sistema financiero sólo para recibir el pago y procesar información.

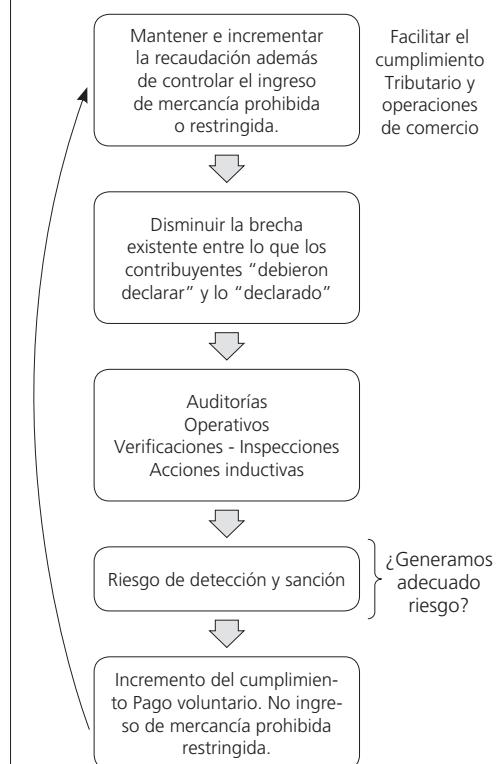
Conforme a lo expuesto, debemos entender **que todo objetivo que planteemos para la fiscalización, necesariamente debe estar enmarcado en un contexto de facilitación** y debe ceñirse a la Misión que tiene la SUNAT, la misma que detallamos a continuación.

MISIÓN SUNAT

Promover el cumplimiento tributario y aduanero mediante su facilitación, el fortalecimiento de la conciencia tributaria y la generación de riesgo, a través de la gestión de procesos integrados, el uso intensivo de tecnología y con un equipo humano comprometido, unificado y competente que brinde servicios de excelencia.

Conocida la Misión, podemos exponer el objetivo de la fiscalización. Cuadro N° 3

Cuadro N° 3 Objetivo de la fiscalización



11 Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053 y modificatorias, publicado el 27/06/2008.

El primer recuadro expresa un elemento primordial que se encuentra inmerso en la Misión SUNAT, el “mantener e incrementar la recaudación”. Sin embargo, Aduanas y en general las Aduanas del mundo tienen como objetivo adicional a la recaudación el proteger a la sociedad a través del control de las mercancías prohibidas o restringidas, es decir, aquellas que no pueden ingresar al país o requieren autorización del sector competente para poder ingresar. En el caso de mercancías prohibidas, tenemos a las drogas como el cannabis y la heroína; también se encuentran prohibidos de ingresar al país los neumáticos, la ropa usada, entre otros. Para el caso de mercancías restringidas tenemos las armas, los medicamentos, pilas, neumáticos, etc., El control aduanero tiene una función no directamente vinculada a la recaudación, cuyo fin es proteger a la sociedad. El mismo que conforme a la Ley de Delitos Aduaneros¹³, sanciona con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años al ingresar o exportar mercancía prohibida o restringida.

Al lado de este recuadro, también mencionamos una política de trabajo, el de facilitar el cumplimiento tributario y de operaciones de comercio exterior. Es decir, en el actuar de fiscalización, no debemos entorpecer o limitar el desarrollo de las actividades propias de los fiscalizados.

El segundo recuadro establece que si pretendemos lograr lo establecido en el primer recuadro, que es mantener e incrementar la recaudación o controlar el ingreso o salida de mercancía prohibida o restringida, debemos cerrar la brecha de veracidad, la misma que Claudino Pita define así:

“La tercera brecha la constituyen los contribuyentes que estando inscritos y habiendo declarado, no han presentando informaciones veraces.”¹⁴

Resulta más que evidente que la fiscalización se enmarca en controlar esta brecha de incumplimiento tributario.

El tercer recuadro se refiere al medio, es decir, a través de qué tipos de acciones la SUNAT puede cumplir lo establecido en el cuadro anterior. Es importante mencionar que estos conceptos no se encuentran claramente definidos en las normas legales.

También tienen una acepción distinta si se utilizan en Aduanas o en Tributos Internos. Sin embargo, todos ellos están referidos al “alcance” y “profundidad” de la intervención de las áreas fiscalizadoras. Entendemos por **Alcance** a la cantidad de períodos y tributos a revisar y a por **Profundidad** al nivel de documentación que se evaluará en el contribuyente intervenido. Así, a más períodos y tributos fiscalizados habrá un mayor alcance, y a mayor documentación revisada habrá mayor profundidad.

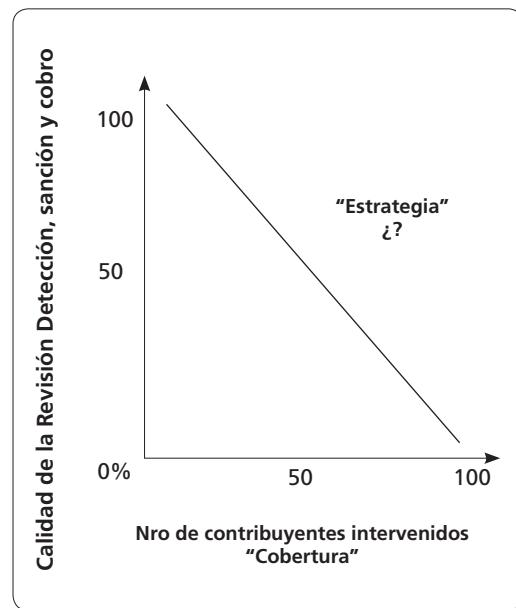
No es objetivo del presente documento hacer un análisis de estos términos, sino entender que las áreas de fiscalización cuentan con herramientas para combatir la Brecha de Veracidad.

El cuarto recuadro es la consecuencia de la aplicación de las acciones mencionadas en el recuadro anterior (auditorías, operativos, verificaciones, etc.).

La combinación de estas acciones generará en mayor o en menor grado el riesgo de detección y sanción, que no es más que la “percepción de la sociedad de una SUNAT capaz de detectar y sancionar el incumplimiento”.

Las acciones mencionadas combinadas entre sí forman parte de la Estrategia de Fiscalización, y si bien no es objeto del presente ensayo diseñar una estrategia de fiscalización, de manera muy resumida podemos indicar que toda estrategia debe combinar dos variables conforme mostramos en el Cuadro N° 4.

Cuadro N° 4
Variable que determinan el nivel de riesgo



14 Pita, Claudino, *Las Atribuciones Legales de la Administración Tributaria*, Santiago de Chile, Asamblea general del CIAT 35, Abril 2001.

Como se aprecia, la calidad de la revisión *versus* la cobertura son contrapuestas, es decir, mientras mejor sea la calidad de la revisión, la cobertura de contribuyentes será menor. Ello en el entendido de que una revisión de calidad tomará más tiempo en la fiscalización y, por ende, la cantidad de contribuyentes a revisar será menor.

El cuadro N° 2 también nos muestra que la calidad de la revisión depende de tres variables: la detección, la sanción y el cobro.

Una acción que genere un verdadero riesgo es aquella que permita detectar la evasión, cobrarla y sancionarla. La estrategia determinará, según el segmento de contribuyente que fiscalizaremos, en qué nivel nos ubicaremos entre la calidad de la revisión y la cantidad de contribuyentes a intervenir.

La SUNAT ha demostrado que mucho detecta y sanciona, pero muy poco se cobra, conforme lo mostramos en el cuadro 5:

Cuadro N° 5
Nivel de cobranza en tributos internos
Estadística del porcentaje de recuperación de las resoluciones de determinación y multa

Dependencia	Resoluciones de determinación			Resoluciones de multa		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011
IPCN	8.75%	44.14%	17.03%	62.95%	66.01%	25.67%
I.R. Lima	0.76%	0.91%	0.39%	1.76%	2.64%	2.87%
I.R. Arequipa	4.95%	0.37%	1.45%	4.88%	2.52%	4.78%
I.R. La Libertad	0.44%	1.45%	0.66%	2.56%	4.71%	3.76%
I.R. Lambayeque	3.15%	6.00%	0.69%	2.46%	5.93%	4.24%
I.R. Piura	0.53%	1.83%	2.21%	4.76%	5.24%	7.41%
I.R. Cusco	0.25%	0.39%	1.38%	5.73%	3.38%	6.51%
I.R. Ica	8.44%	1.46%	0.02%	1.18%	2.00%	1.14%
I.R. Tacna	0.08%	1.20%	0.11%	1.13%	3.44%	3.61%
I.R. Loreto	0.59%	2.50%	3.08%	3.10%	6.68%	4.38%
I.R. Junín	0.43%	0.22%	2.69%	4.10%	4.61%	6.83%
O.Z. Chimbote	0.36%	1.30%	4.64%	3.90%	4.59%	6.36%
O.Z. Ucayali	0.58%	0.21%	0.43%	0.96%	3.38%	5.46%
O.Z. Cajamarca	1.34%	0.34%	7.65%	7.83%	3.67%	9.41%
O.Z. Huacho	0.06%	1.93%	0.00%	3.04%	6.40%	9.65%
O.Z. San Martín	0.01%	0.06%	0.00%	7.21%	0.74%	1.73%
O.Z. Huánuco	0.49%	0.05%	2.51%	7.87%	0.47%	4.78%
O.Z. Juliaca	0.14%	0.34%	0.15%	4.00%	3.23%	7.32%
O.Z. Cañete	0.25%	0.00%	0.01%	0.78%	1.25%	1.30%
O.Z. Tumbes	0.71%	0.00%	0.29%	3.29%	0.65%	19.09%
Total	1.17%	3.59%	1.48%	3.04%	4.79%	4.89%

Fuente: Información procesada por INCT a Junio 2012

Como podemos apreciar para el caso de tributos internos, **el nivel de cobranza total es muy bajo**, en el 2009 llega 1.17 % y en el 2011 a 4.89 %, ello quiere decir que estamos generando más papeles que cobros,

situación que dificulta enormemente la generación de riesgo.

La situación de la cobranza de valores para Aduanas la mostramos en el cuadro 6:

Cuadro N° 6
Estadística del porcentaje de recuperación de deuda IFGR/

Año	2009	2010	2011	2012 (a julio)
Porcentaje de recuperación(*)	26%	14%	13%	11%
Año	2009	2010	2011	2012 (a julio)
Monto acotado US\$	27,733,300.77	48,657,339.92	50,546,485.13	45,315,612.05
Monto cancelado	7,170,065.19	6,623,101.71	9,190,434.63	4,957,474.17

Fuente: SIGAD

(*) Monto acotado en el periodo y cancelado al 31.07.12.

En este caso, si bien los porcentajes de cobranza son más altos que en tributos internos, aun no llegamos a niveles de cobranza del 50% de lo determinado, montos que serían más aceptables que los que actualmente existen.

El ultimo recuadro nos indica que a mayor riesgo, mayor pago voluntario o renuncia a ingresar o exportar mercancía restringida o prohibida, ese mayor incremento del pago voluntario, va a incidir inmediatamente en un incremento de la recaudación y del cumplimiento, cerrando así el círculo que vincula la misión institucional con el objetivo de la fiscalización, que es la generación de riesgo de detección y sanción.

Los bajos niveles de cobranza de los valores generados en fiscalización, conjugados con indicadores que exigen mayores pagos inducidos y niveles de cobranza, generan que muchas áreas fiscalizadoras se orienten a fiscalizar a sus contribuyentes más grandes, que en la práctica son los que pueden generar un mayor pago efectivo, ello nos conlleva a limitar la ampliación de la base tributaria a nuevos contribuyentes, puesto que siempre incidimos en los mismos contribuyentes fiscalizados, es decir, sin querer, generamos un indicador perverso.

La situación descrita en el párrafo anterior representa **una oportunidad en un contexto de fusión**, muchas de las importaciones subvaluadas y el contrabando se destinan a los mercados informales, tales como Polvos Azules, Polvos Rosados, El Hueco, etc. Muchos de los comerciantes de estos mercadillos pertenecen al RUS, razón por la que no necesitan sustentar costos o gastos tributarios, con lo cual el valor de la importación le es indiferente. Ello representa una oportunidad para fiscalizarlos cuando se encuentran en zona primaria, Aduanas nos brinda la

oportunidad de fiscalizar cuando se produce el primer hecho económico susceptible de tributar, es decir, "combatir la evasión antes que se produzca".

2.3. El principal fusionado: el contribuyente

Antes de analizar una propuesta de cómo explotar la fusión SUNAT-ADUANAS, es importante discutir cuál es el comportamiento de la contraparte, es decir, del contribuyente sobre el cual se va a aplicar un proceso de fiscalización coordinada o conjunta. En ese contexto, lo que si podemos afirmar es que el contribuyente es el único fusionado, el contribuyente al momento de evaluar su carga impositiva, sopesará si deja de pagar en Aduanas y automáticamente está decisión lo llevará a evadir en tributos internos. Por ejemplo, la experiencia nos ha mostrado que aquel que subvalúa también evade el Impuesto a la Renta e IGV. El siguiente análisis demuestra en teoría lo que se ha comprobado en la práctica, a saber:

Caso:

1. Una importación con un arancel del 12%.

Importación	Valor CIF	Arancel 12%	IGV 19%	Total
Valor real	250	30	53.20	333.20
Declarado según contribuyente (subvaluado)	100	12	21.28	133.28
Monto subvaluado	150	18	31.92	199.92

En principio por Subvaluar el contribuyente dejó de pagar S/. 18 por Arancel y S/.31,92 por IGV.

2. Posteriormente el contribuyente vende la mercadería a S/.400,00

IGV

	Ventas	IGV	CF	IX Pagar
Valor real	400	76	53.20	22.80
Valor subvaluado	400	76	21.28	54.72

Impuesto a la renta

	Ventas	Costo	Utilidad	Tasa 30%
Valor real	400	280	120	36
Valor subvaluado	400	112	288	86.4

Carga impositiva del contribuyente

	Arancel	IGV	Renta	Total	
Valor real	30	22.8	36	88.80	100%
Valor subvaluado	12	54.72	86.4	153.126	
Diferencia (mayor pago)				64.72	72.88%

Del análisis mostrado podemos concluir que si el contribuyente que subvaluó la mercancía declarase totalmente la venta interna, tendría un pago mayor de tributos en S/. 64.72, es decir, un 72.88% más al pago hecho sin que hubiera subvaluado la mercancía, por lo que podemos afirmar lo siguiente:

El contribuyente que subvalúa creará gastos falsos, pérdidas arrastables o créditos falsos, o tendrá ventas negras para compensar el menor costo y crédito por haber subvaluado la mercancía.

Lo que demostramos en la teoría, lo comprobamos constantemente en la práctica, "Aquel que evade en ADUANAS, evadirá en Tributos internos".

En un contexto de fusión lo expuesto resulta una ventaja, puesto que podríamos detectar futura evasión en Tributos Internos. Cuando el contribuyente se encuentra en la Aduana, es decir, antes que se produzca, mostrando un escenario ideal para fiscalización y mejorando los indicadores de cobranza. Si bien existirán escenarios donde una evasión en aduanas no necesariamente implique una evasión en tributos internos, lo cierto es que si existen puntos de convergencia donde se puede actuar conjuntamente.

III. LA FUSIÓN: NUESTROS PRIMEROS PASOS

3.1 ¿Fusión? ¿Por dónde empezamos?

En el ámbito de la fusión de ambas administraciones, la Tributaria y Aduanera, se ha discutido ampliamente cómo se debe estructurar el proceso de fiscalización en una administración tributaria fusionada. Habiendo hasta tres opciones de cómo debe operar la nueva Administración Tributaria en este aspecto:

La primera de ellas es la unificación total de ambos procesos de fiscalización en un único proceso de fiscalización. Esta propuesta tiene el inconveniente que si bien ambas superintendencias cuentan con procesos de control, dentro de cada proceso hay elementos disímiles y una especialización tal que dificultan una fusión integral de las áreas de control. Asimismo, no debemos olvidar que el tema aduanero es una especialización, con su propia y abundante normatividad, resultando muy difícil que un profesional tenga una especialización profunda de ambos negocios, claro ejemplo muestra el tribunal fiscal con salas separadas para ambos negocios.

La segunda propuesta está relacionada con mantener una independencia total de ambos procesos de fiscalización, en forma similar a como se venía desarrollando antes de la Fusión, esta propuesta no es viable, puesto conforme lo hemos visto en los puntos anteriores, si existen elementos que pueden reforzar y mejorar el control de ambas superintendencias.

Y la tercera consiste en mantener los procesos de Fiscalización independientes, pero con un interactivo intercambio de información entre ambos negocios. Según experiencias de otras administraciones, se considera importante la utilización de equipos multidisciplinarios, la optimización en el uso de la información disponible y dotación de interfaces adecuadas para un mejor aprovechamiento de información en línea, esto acompañado de las herramientas legales de soporte a las acciones de fiscalización.

La SUNAT puede empezar por este último esquema, avanzado prudentemente en un proceso de fiscalización coordinada, manteniendo la independencia en las acciones de

fiscalización aduanera y tributaria, pero con una explotación de la información que permitan detectar fraudes en ambos negocios. Esta separación de los procesos de Fiscalización nos permite mantener la especialidad de aduanas, evitando su posterior pérdida.

Adoptando esta tercera propuesta, es importante conocer previamente los procesos de aduanas y de tributos internos y evaluar cómo se relacionan entre sí.

3.2 Procesos de control de aduanas y de tributos internos

Aduanas desarrolla tres tipos de controles: Antes de la llegada de la mercancía Control previo, durante el despacho Control concurrente, y posterior al despacho Control posterior; siendo que las áreas de fiscalización de Aduanas participan tanto del control concurrente como del control posterior. Adicionalmente aduanas se encarga de la lucha contra el contrabando.

En Tributos Internos el control es básicamente posterior a la presentación de declaraciones tributarias, es decir, una vez producido el hecho imponible. Adicionalmente, se encarga de efectuar operativos de entrega de comprobantes de pago, control móvil y operativos de sustentación de mercancía.

Independiente a lo expuesto en los párrafos anteriores, todo proceso de control, independiente que lo desarrolle Aduanas o tributos internos, cuenta con cuatro etapas básicas.

- 1. El análisis del sector o segmento a fiscalizar.** Aquí se analizan variables macros, que determinan el sector o el segmento donde debiera centrarse la fiscalización, puede ser hasta zonas geográficas dependiendo del tipo de análisis que se pretenda hacer, así se pueden seleccionar sectores como el hotelero, plásticos, importadores de madera, etc.
- 2. Análisis de las unidades a fiscalizar.** En este punto se determina a quién se debe fiscalizar. Para ello se aplicarán estudios y contrastación de información del sujeto analizado y de terceros para determinar a quién se debiera iniciar una acción de fiscalización.
- 3. Ejecución de la acción.** En este punto se define y ejecuta qué tipo de inter-

vención se va a realizar, sea una auditoría, operativo, verificación, inspección, etc. Todo dependerá del alcance que se pretenda dar a la fiscalización.

- 4. Emisión de las resoluciones de determinación y multa** - Este es un procedimiento meramente administrativo. Que consiste en emitir las resoluciones donde consta la deuda tributaria aduanera determinada y notificar al sujeto fiscalizado.

Tanto tributos internos como aduanas con las particularidades de cada caso, desarrollan estas cuatro etapas. En un inicio la fusión puede apoyar mucho en la segunda y tercera etapa. Lo que debemos definir es respecto de qué procesos y en qué materia nos puede apoyar un proceso de fusión.

En el anexo 4 se describe de manera resumida la interacción y conexión de los procesos de Aduanas y Tributos Internos y en el Anexo 5 se describe de manera resumida las materias que son objeto de control en Aduanas y Tributos Internos, mostrando la interacción que existen entre sí.

Del análisis de las principales materias y procesos que son objetos de control y fiscalización por SUNAT, tanto en materia de tributos internos como por aduanas, podemos concluir que existen puntos de convergencia tanto en proceso como en la materia, y también existen aspectos que son temas especializados de cada Superintendencia y que no cuentan con puntos de conexión.

Entre los procesos y/o materias que tienen puntos de conexión tenemos al Control Posterior de Aduanas y el de Tributos Internos, las acciones de Lucha contra el Contrabando y el Control Móvil de Tributos Internos; la subvaluación y el IGV posterior e impuesto a la renta, etc.

Entre los procesos controlados por Aduanas que no tienen una incidencia en la tributación interna de las empresas se encuentran la fiscalización de origen, el control de mercancía restringida o prohibida, declaración de falso origen, donaciones, trato preferencial internacional (TPI), Trato preferencial nacional (TPN), sobretasas arancelarias, derechos específicos, contratos de estabilidad tributaria, Incorrecta declaración de las partidas arancelarias, mercancías inafectas liberadas

o exoneradas etc. (tal es el caso de universidades, centros de estudios, colegios etc.), almacenes y terminales de almacenamiento, agentes aduanas, empresa courier, empresas navieras, etc.

Como podemos apreciar, el aprovechar la fusión para ambas Superintendencias es un proceso extenso y complejo, no es pretensión de este ensayo profundizar en todos los temas donde se podría explotar la fusión, pero si intentar definir un camino viable que trace un trabajo inicial, definiendo los aspectos principales y urgentes que en el corto o mediano plazo, permitan aprovechar la fusión en el marco de la fiscalización.

Desde la perspectiva de la fiscalización, los aspectos donde inicialmente se podría aprovechar la fusión son los siguientes:

1. En una primera etapa, la propuesta se aboca a fortalecer principalmente la selección de las unidades con la información de ambas Superintendencias, ello es lo primero que se debiera hacer. Este sistema de selección se utilizará en el Despacho Aduanero y acciones de Control Posterior de Aduanas y Tributos Internos.
2. También se debe fortalecer la ejecución de las acciones mediante la creación de un sistema de información conjunta, que incluya la información de Sunat y Aduanas, creando un "Perfil del Contribuyente" (PERCO), que le muestre al agente fiscalizador "a quien tiene al frente", para así, mediante la aplicación de sus técnicas y procedimientos de auditoría, profundice su actuación, sea una auditoría, verificación o similar.
3. El control posterior de aduanas debe tener un sistema de comunicación inmediata al control posterior de tributos internos y viceversa, ya que ambas acciones de control fiscalizan al mismo universo de contribuyentes pero en materias distintas, pudiendo detectar un fraude que no le compete a su materia pero si podría ser materia de intervención en la Superintendencia.
4. Los puestos de prevención del Contrabando se debieran fusionar con los puestos de control móvil.

Una vez que SUNAT haya desarrollado e implementado estos cuatro aspectos, podemos afirmar que se ha avanzado de manera importante en aprovechar la fusión en materia de fiscalización, quedando otros aspectos que poco a poco, de manera lenta pero firme, consoliden la fusión de ambas Superintendencias.

IV. LA PROPUESTA

Habiendo conocido los procesos y temas en común que podrían tener ambas Superintendencias, estamos en condiciones de hacer una propuesta inicial, cabe mencionar que el objetivo del presente ensayo es el de trazar una ruta de acción y proponer acciones que puedan ser desarrolladas en el mediano y corto plazo, es decir, proponemos el camino por donde deberíamos comenzar a aprovechar la fusión, puesto que en nuestra opinión, el pretender fusionar áreas o cambiar estructuras sin haber mejorado los sistemas y entrelazado los procesos comunes a ambas Superintendencias, es equivalente a querer correr antes de haber caminado.

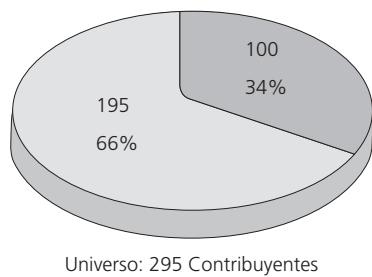
4.1. El sistema de selección

Como mencionamos en los puntos anteriores, lo primero es mejorar la selección con información de ambas Superintendencias, la información entrecruzada de Aduanas y Tributos Internos resulta ser muy útil cuando se establece un perfil de evasión para seleccionar al sujeto a fiscalizar.

Otra ventaja es que Aduanas brinda la **"oportunidad"**, puesto que permite fiscalizar por Tributos internos antes que se efectué la venta interna y en el mejor de los casos, cuando la mercancía aún se encuentra en la Aduana. La actual selección de tributos internos se genera en fecha muy posterior al plazo para presentar la declaración, cuando los contribuyentes, principalmente los pequeños y medianos han desaparecido. Situación que dificulta la acción de control y en mayor medida la cobranza de la obligación determinada. Los cuadros 7 y 8 mostrados a continuación, son un claro ejemplo de la importancia de actuar oportunamente al momento de fiscalizar.

Cuadro N° 7

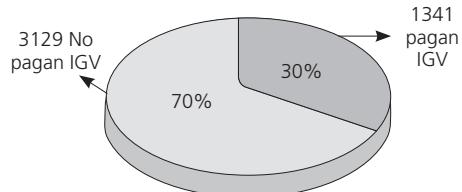
Contribuyentes convertidos en no hallados o no habidos antes del inicio de cobranza coactiva, 2011



Fuente: SIGAD, junio 2012.

Cuadro N° 8

Pagos IGV Periodo 2010 importadores mercancías sensibles al fraude



Total: 4470 importadores

Fuente: Sistemas SUNAT - División Gestión de Información, IFGRA.

Es evidente que la propuesta no pretende entorpecer el comercio exterior, para ello se aplican los criterios de selección y se actúa sobre el operador de comercio seleccionado. Estos criterios se aplicarían principalmente en el despacho aduanero, generando una acción de tributos internos o de Aduanas sobre el contribuyente seleccionado.

4.2. La selección en el despacho aduanero y las acciones de control de Tributos Internos.

El que evade es el contribuyente, y por ende lo que pretendemos establecer son indicadores de "Conducta", que permitan inferir que el contribuyente seleccionado bajo estos indicadores está generando incumplimientos Tributario Aduaneros.

La mejor oportunidad de aplicar los indicadores e iniciar una acción sobre el sujeto seleccionado es durante el despacho, puesto

que en este momento se genera el primer hecho económico susceptible de generar una posterior tributación. Como hemos visto en los puntos anteriores los porcentajes de cobranza de Tributos Internos y Aduanas son muy bajos, el actuar en el despacho tiene la ventaja de tener la carga bajo tutela de la Aduana y para Tributos Internos, combatir la evasión antes que esta se produzca.

En esta etapa es sumamente beneficioso "perfilar" al importador, puesto que nuestro objetivo es que SUNAT sepa exactamente "A quien tiene al frente" y según ello tomaría medidas correspondientes durante el despacho o posterior al mismo, con acciones propias de Tributos Internos o de Aduanas.

Para ello estableceremos un "Perfil del Importador" con la información de Aduanas y de Tributos Internos, siendo el indicador por excelencia el indicio de subvaluación, que es el fraude principal en Aduanas y que además tiene una alta incidencia en tributación interna como lo hemos apreciado en los puntos anteriores.

Los indicadores a utilizar en forma individual o en conjunto, serían los siguientes:

- La subvaluación obtenida por la diferencia entre los valores declarados y los valores contenidos en el banco de datos de la SUNAT u otras fuentes disponibles de esta, respecto de mercancías importadas idénticas o similares.

Las fuentes podrían ser cotizaciones de precios internacionales, facturas comerciales, proformas y ofertas de venta disponibles en la SUNAT u obtenidos como consecuencia de cruces de información efectuados por ésta, respecto de mercancías importadas idénticas o similares. Asimismo, se pueden considerar los valores proporcionados por la Administración Aduanera del País de exportación de la mercancía importada en atención a los Convenios Internacionales firmados.

Otras fuentes pueden ser el valor establecido por la SUNAT en base a los estudios sobre los costos de producción de mercancías importadas idénticas o similares o de los valores de reventa en el mercado interno de mercancías importadas idénticas o similares, dedu-

- cidos los impuestos y contribuciones, gastos administrativos y el margen de ganancia habitual para la rama comercial.
- Para empezar, una diferencia del orden del 50% puede ser base para considerarlo como indicador de subvaluación.
- b) Los montos importados no guardan relación con los pagos de IGV y Renta Internos, por ejemplo. Importa S/. 100,000 y no tiene pagos de IGV interno.
 - c) Tiene un capital social suscrito y pagado a la fecha de numeración de la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM) menor al 5% del valor FOB promedio mensual de las declaraciones de importación acumuladas en los últimos 12 meses, incluido el mes de la numeración de la DAM materia de análisis. Por ejemplo, importadores que importan 100,000 dólares y su capital social es de 1000 soles.
 - d) No acredite fehaciente y legalmente el origen del dinero destinado a la cancelación total de las mercancías importadas.
 - e) Tenga la condición de no habido o no hallado.
 - f) Declare ante la SUNAT un domicilio que no le corresponde, de acuerdo a las verificaciones efectuadas por esta.
 - g) Almacene mercancías en locales no declarados ante la SUNAT o que sus locales no guarden relación con los volúmenes importados, por ejemplo un contenedor de 40 pies se destine a un puesto en polvos azules.
 - h) Consigne en la Declaración Aduanera de Mercancías a un proveedor inexistente luego de efectuados los cruces por parte de la SUNAT.
 - i) Presente como sustento de la importación, la factura emitida por el consolidador de carga del país de procedencia, sin adjuntar las facturas comerciales emitidas por los vendedores de la mercancía.
 - j) No utilice los medios de pago establecidos por la Ley N° 28194 y normas reglamentarias, a efectos de cancelar el valor de las mercancías importadas.
 - k) No declare las salidas de dinero del país conforme lo establece la Ley de Lavado de Activos y sus normas reglamentarias, cuando la cancelación de las mercancías importadas es en efectivo.
 - l) Cuente con un monto declarado de IME (Inmuebles, Maquinarias y Equipos) en la Declaración Anual del Impuesto a la Renta del último periodo exigible, menor al 5% del valor FOB promedio mensual de las declaraciones de importación acumuladas en los últimos 12 meses, incluido el mes de la numeración de la DAM materia de análisis.
 - m) Tenga una relación debito/crédito del IGV en promedio menor a 1.1 en los últimos doce (12) meses, contados desde el último vencimiento de la declaración de IGV anterior a la numeración de la DAM materia de análisis.
 - n) No haya cumplido con la presentación de las declaraciones juradas de IGV, Renta, ESSALUD u ONP.
 - o) Haya presentado documentos presuntamente falsos o adulterados a la SUNAT, o se haya confirmado su falsedad o adulteración en la Vía Judicial.
 - p) No haya declarado en el valor de los bienes importados, pagos adicionales hechos directamente o a través de terceros.
 - q) El importador no lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
 - r) Declare un valor FOB menor al costo de la materia prima con la que se produce la mercancía importada. Previa validación del costo por parte de la SUNAT.
 - s) El importador no declare a la SUNAT trabajadores dependientes cuando corresponda declararlos, o cuando el volumen importado no guarda relación con la cantidad de personas que tiene registradas como trabajadores.

- t) El importador o sus representantes legales tengan proceso penal abierto o sentencia condenatoria vigente por delito tributario o aduanero a la fecha de evaluación.
- u) Importadores cuyo giro del negocio declarado en tributos internos no guarda relación con el tipo de mercancía que está importa.
- v) Las características del local o establecimiento declarado en la Ficha RUC ante la SUNAT, no guarda relación con los volúmenes de mercancías importadas.
- w) El importador tenga deudas en Cobranza Coactiva en la SUNAT.
- x) El importador no emite y/o no otorga comprobantes de pago o cuando éstos sean emitidos y/o otorgados por montos menores a los verificados por la SUNAT.
- y) El importador comunica a la SUNAT la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes con fecha posterior al inicio de las acciones de control de SUNAT.

Resulta evidente que una lista tan extensa de indicadores tomaría mucho tiempo diseñarla. Sin embargo, existen indicadores que se pueden explotar en el corto plazo permitiendo realizar acciones Conjuntas o Coordinadas en un plazo muy corto. Posteriormente, de manera gradual se irán implementando los demás indicadores conforme se vayan obteniendo resultados.

Habrá indicadores que requerirán mayor precisión en su definición, por ejemplo, el no entregar comprobante de pago, deberá computarse ese incumplimiento en los últimos 24 meses desde la fecha de análisis

Otros indicadores serán ingresados al sistema por diversas áreas de SUNAT, por ejemplo, que tenga deudas en cobranza coactiva, que no lleve contabilidad, etc. Para ello deberá definirse el área responsable y la oportunidad de ingreso de la información.

Una vez perfilado el importador, entre las acciones que podrían implementarse estarían las siguientes:

- Ampliar el porcentaje de percepciones del IGV al Importador (actualmente se ha publicado una propuesta para ampliar la percepción a los importadores de mercancías sensibles al fraude).
- Hacer un seguimiento hacia donde se destina la carga cuyo fin es detectar locales no declarados o clandestinos, a fin de aplicar operativos de sustentación de bienes.
- Iniciar intervenciones rápidas de Tributos Internos por períodos anteriores donde se evidencia incumplimiento en tributación interna, aplicando medidas cautelares previas a fin de cobrarse con la carga previamente inmovilizada por Aduanas.
- Hacer una intervención al transportista de la carga nacionalizada, a fin de comprobar el destino del transporte y los requisitos que deben cumplirse durante el traslado.

Es importante mencionar que en este tipo de intervenciones debe primar la rapidez de la intervención, aspecto fundamental para poder garantizar la deuda con la carga que se encuentra en Aduanas, puesto que nuestro objetivo final no es determinar deudas, sino, cobrarlas aprovechando la prenda aduanera.

Para el desarrollo de esta propuesta, resulta necesario un proyecto de mediana envergadura, que modificaría los sistemas de Tributos Internos y Aduanas, además de los procedimientos de trabajo de ambas Superintendencias. Todo con el fin de mostrar una Administración Tributaria con información relacionada de tal manera, que conoce al contribuyente desde que se presenta a SUNAT, tratando de luchar contra la evasión “Antes que esta se produzca”.

4.3. El control posterior en Aduanas y Tributos Internos

Las áreas de Control Posterior de Tributos Internos y Aduanas se ejecutan sobre el mismo directorio de contribuyentes, dicha situación podría llevarnos a la conclusión que ambas áreas podrían trabajar de manera conjunta. Sin embargo, tal como lo hemos visto en la legislación comparada, existe el tema de la especialización de las áreas de fiscalización de Tributos Internos y Aduanas que hace in-

viable dicha propuesta, así el Tribunal Fiscal cuenta con salas especializadas para Tributos Internos y Aduanas.

Asimismo, hacer intervenciones “Integrales” determinando las deudas de Tributos Internos y Aduanas al mismo Contribuyente, generará mayores deudas, y la experiencia nos ha enseñado que “a mayor deuda menor posibilidad de cobranza”, por lo que es mejor realizar fiscalizaciones parciales, sea por periodo o por tema. En las recientes modificaciones al Código Tributario, se han hecho modificaciones orientadas a implementar las fiscalizaciones parciales, “es mejor cobrar S/.10 a 10 contribuyentes que S/.100 a uno solo”.

Sin embargo, consideramos que lo que se debe hacer para fortalecer el control posterior de las obligaciones tributarias y aduaneras es lo siguiente:

1. Integrar nuestros sistemas informáticos, que sean capaces de analizar el comportamiento del contribuyente, utilizando las variables de Tributos Internos y Aduanas que se expusieron en los puntos anteriores, y que nos muestre un perfil del contribuyente (PERCO).
2. Crear un sistema de alertas para el control posterior entre ambas áreas, que sea vinculante para ambos negocios.
3. Puesto que tanto TI como Aduanas actúan sobre el mismo directorio, Deben analizarse las materias que son objeto de fiscalización y en las que existe mayor interacción entre TI y Aduanas, en el **Anexo VI** citamos algunos ejemplos donde se podrían detectar incumplimientos de una u otra Superintendencia, una vez detectados estos incumplimientos, debieran crearse los canales inmediatos a fin de comunicar a la otra Superintendencia la incidencia detectada para que tome las acciones correspondientes.
4. Pasantías en las áreas de control y fiscalización, de los auditores y programadores del otro negocio. No se puede lograr una mayor integración y menos una interacción de algo que no conocen, no olvidemos que una fusión de instituciones implica una fusión de personas.

4.4. Los Puestos de Control Aduanero y el área de Control Móvil de Tributos Internos

Otro aspecto donde podemos aprovechar la fusión, se encuentra vinculado a la fusión de acciones de los puestos de control de Aduanas y los puestos de control móvil. El Anexo 7 muestra la cantidad y ubicación de los puestos de control de Aduanas y Tributos Internos.

Los oficiales de aduanas controlan que las mercancías (nacionalizadas) se encuentren sustentadas en sus correspondientes DAM(declaración Aduanera de Mercancías), de presentarse mercancías nacionalizadas con su respectivo comprobante de pago o guías de remisión, esta deben ser aceptadas por el personal de servicio en el Puesto de control; de detectarse algún incumplimiento en la emisión del comprobante de pago o guías de remisión, este hecho no podría ser calificado como una infracción por el personal aduanero toda vez que no tendría competencia para ello. Sin embargo, el personal de control móvil de Tributos internos tiene la experiencia y facultades legales para certificar la validez de los documentos nacionales que amparan la carga durante su traslado.

En la actualidad en la frontera Norte y Sur (PC CARPITAS y PC TOMASIRI) tanto personal de TI y personal de Oficiales de Aduana están realizando sus acciones de control en forma integral, quiere decir que las mercancías nacionales o nacionalizadas están sujetas a ambos controles y de acuerdo a las competencias se realizan medidas preventivas.

Puesto que diversos puestos se encuentran ubicados en la misma zona geográfica, a fin de no duplicar esfuerzos y tener un control más efectivo, resulta necesario unificar ciertos puestos de control y que dicho personal cuente con las facultades legales para actuar bajo los dos ámbitos, Aduanas y Tributos Internos.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Han transcurrido cerca de diez años de ocurrida la Fusión SUNAT-ADUANAS y en el aspecto de fiscalización hemos avanzado muy poco. Sin embargo, lo que puede parecer una crítica representa una oportunidad, puesto todavía estamos a tiempo de empezar a tomar ac-

- ciones que nos permitan aprovechar las oportunidades que la fusión nos brinda.
2. La experiencia y el análisis teórico nos ha mostrado que el “único fusionado es el contribuyente”, es decir, “El que evade a Aduanas evade a Tributos Internos”. Ello representa la viabilidad existente para aprovechar las oportunidades que la Fusión nos brinda.
3. Para aprovechar la fusión, no es necesario proyectos de gran envergadura que impliquen demasiado tiempo, recursos o cambios de estructura. Toda implementación debe ser gradual con proyectos de pequeña o mediana envergadura, empezando por los soportes informáticos y la interacción de las áreas de selección y control principalmente. Trabajar sobre estructuras antes que procesos, es como “querer correr antes de haber caminado”.
4. Con los niveles tan bajos de cobranza de las acciones de fiscalización Aduanera y de Tributos Internos, el primer proceso donde debiera aprovecharse las Fusión es en el Despacho Aduanero y su interacción con las áreas de control de tributos internos. Ello brinda la oportunidad de lograr el sueño de todo fiscalizador, “Combatir la evasión antes que esta se produzca”.
- Otros procesos a trabajar son la interacción del Control Posterior Aduanero con el Tributario, así como la unificación de ciertos puestos de Control Aduanero con puestos de Control Móvil.
5. La experiencia internacional en Administraciones fusionadas nos muestra que las áreas de fiscalización pueden depender de órganos distintos o del mismo órgano, pero en ninguna de las formas de organización, se pierde la especialización del campo Tributario y del campo Aduanero. Así, por ejemplo, el Tribunal Fiscal cuenta con salas especializadas para resolver temas aduaneros y otras para resolver temas de tributos internos.
6. El aprovechar la fusión en los diversos procesos de fiscalización, debe implicar el compromiso de la alta dirección y desde ahí, a los demás niveles de la organización, caso contrario se elevarían las probabilidades de fracaso en el intento.
7. No debemos olvidar que detrás de la fusión de Instituciones se encuentra inmerso la fusión del trabajo de las personas, con su propia cultura y formas de trabajar. El sentido de grupo connatural a los seres humanos, generó la identificación del personal con Aduanas o con Tributos Internos, dificultando acciones coordinadas o conjuntas. Por lo que cualquier estrategia debe implicar el convencimiento al personal de una SUNAT fusionada, donde no existen áreas autónomas, sino una sola Institución.

BIBLIOGRAFÍA

PITA, Claudio, *Las atribuciones legales de la Administración Tributaria*, Santiago de Chile, 35 Asamblea General del CIAT, 2001.

- Decreto Supremo N°135-99-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario y modificatorias, publicado el 19/08/1999.
- Decreto legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas, publicada 28/06/2008.
- Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros, publicada el 19/06/2003.
- Ley 27658, Ley Marco de Modernización de la gestión del Estado, publicada 30/01/2002.
- Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, Disponen fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT con la Superintendencia nacional de ADUANAS, publicado el 12/07/2002.

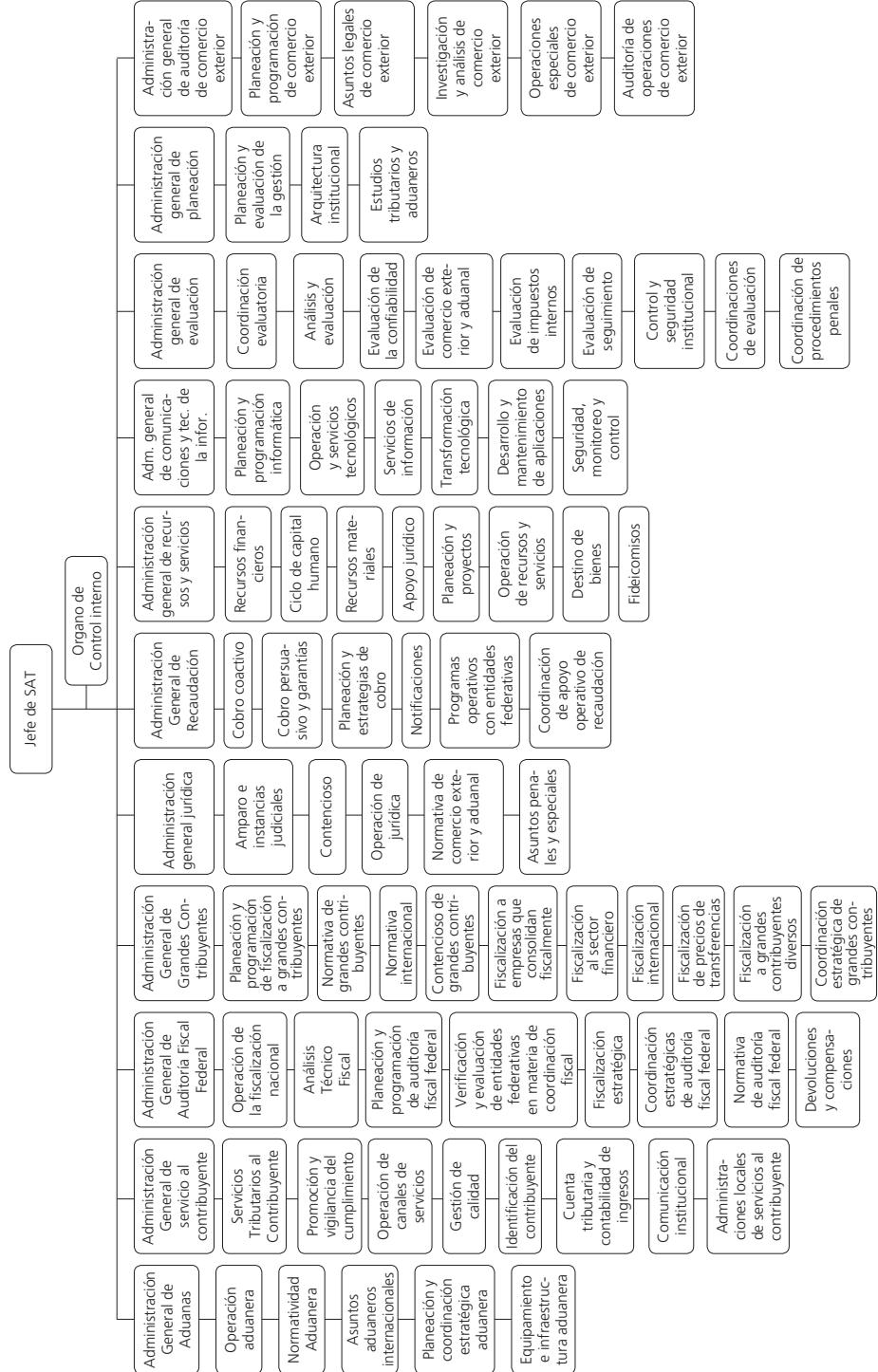
Páginas web consultadas

- ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion10/risatref290420_10_completo06092010.doc.
- ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion12/decretoRISAT_13072012.doc.
- http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2010/MinisteriodaFazenda/port_mf587.htm.
- <http://www.dian.gov.co/descargas/organigrama/Nuevos/NIVELCENTRAL.pdf>.
- <http://www.sunat.gob.pe/>.

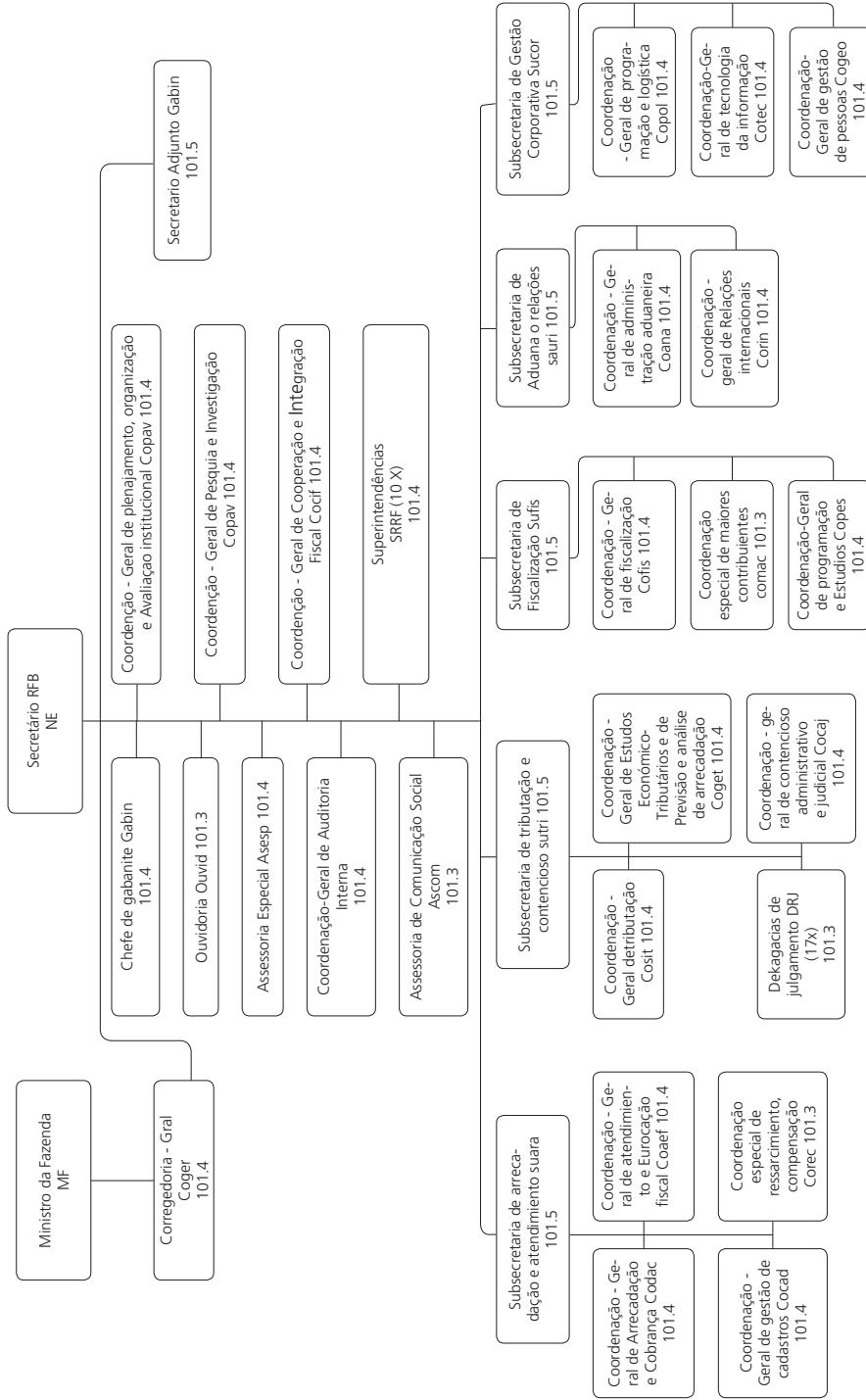
Carlos Augusto Alemán Saravia

ANEXOS

Anexo I - Organigrama SAT - México

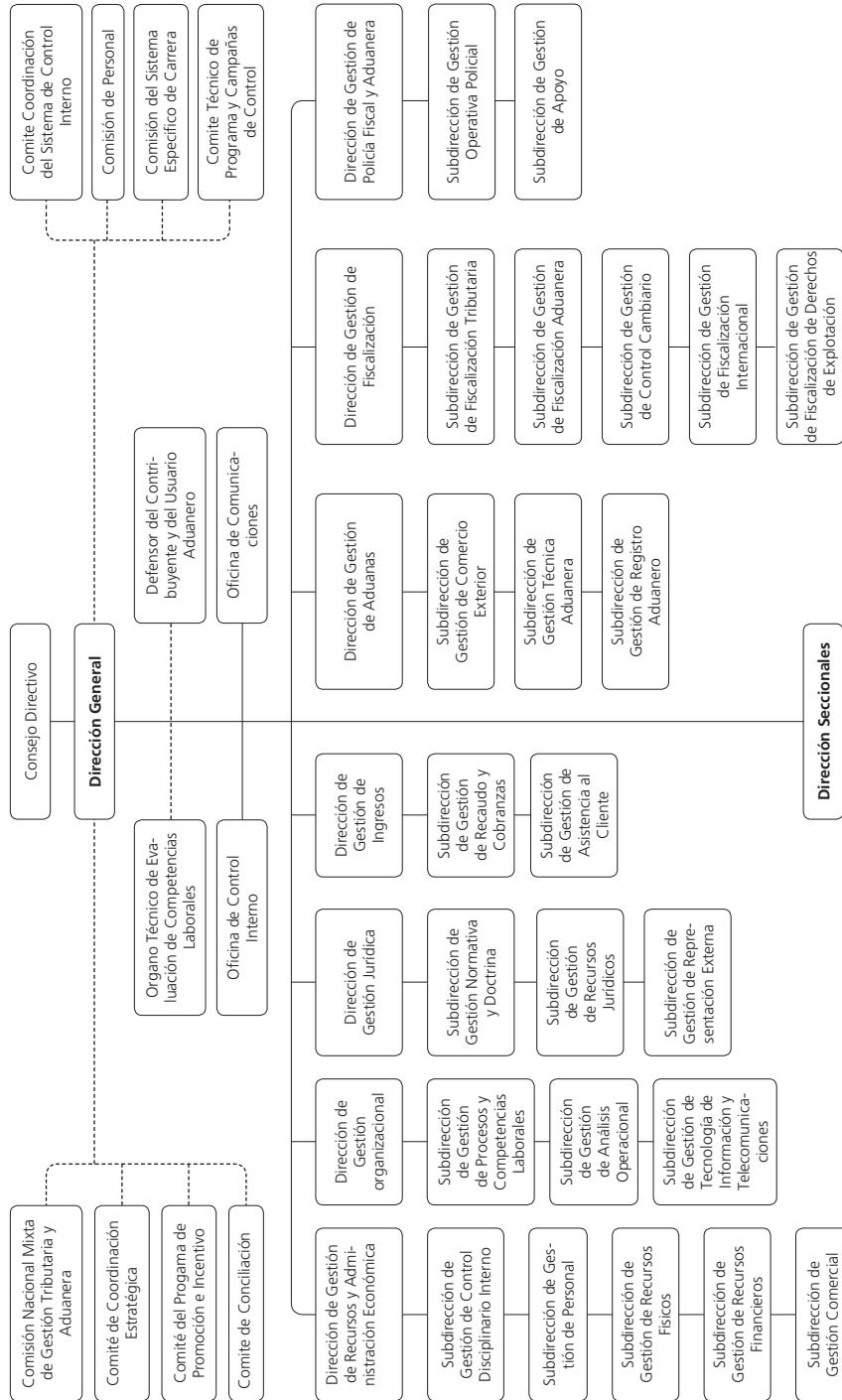


Anexo II - Organograma de Secretaría de Ingresos Federais de Brasil



La detección del fraude fiscal aprovechando
la fusión Sunat y Aduanas

Anexo III. Organigrama de la DIAN, Colombia



Anexo IV
Procesos de Aduanas y Tributos Internos

Procesos		¿Puede existir conexión entre sí?	¿Por qué existe conexión?
Aduanas	Tributos internos		
Control previo	No Tiene	No	
Control concurrente	No tiene	En parte	Se aplica régimen de percepciones de IGV, se paga el IGV a Importaciones, se aforan exportaciones, etc.
Control posterior: - Fiscalización definitiva y parcial de obligaciones tributaria aduaneras. - Fiscalizaciones de obligaciones no tributarias.	Control posterior: - Fiscalización definitiva y parcial de obligaciones tributarias.	En parte	Dado que se regulan por el mismo procedimiento administrativo y tienen como sujeto de control al mismo contribuyente.
Operativos de lucha contra el contrabando.	Control móvil	No (*)	
Operativos de lucha contra el tráfico ilícito de mercancías	No tiene	En parte	El sujeto que trafica mercancías es posible que tenga incremento patrimonial no sustentado.
No tiene	Operativos de entrega de comprobantes de pago	En parte	Información obtenida por fedatarios puede ser utilizada para valor mercancía importada en aplicación del método de último recurso.
No tiene	Operativos de sustento de mercancía.	En parte	Verificar si las mercancías importadas son trasladadas a locales declarados ante la SUNAT por el importador.

(*) Si bien es cierto tienen objetivos diferentes, en Aduanas con los operativos de lucha contra el contrabando se busca luchar contra este fraude y en Tributos Internos con los Operativos de Control Móvil, se busca verificar que la remisión y el transporte de bienes y/o pasajeros se encuentre sustentado con el respectivo comprobante de pago, guía(s) de remisión y/u otro(s) documento(s) previstos por las normas tributarias - pueden desarrollarse de manera conjunta en los controles intermedios aprovechando los recursos, infraestructura y personal con que cuenta SUNAT a lo largo del territorio nacional.

Anexo V
Materias objeto de control (Temas)

Materia objeto de control		¿Existe conexión entre sí?	¿Por qué existe Conexión?
Fiscalización en Aduanas	Fiscalización en Tributos Internos		
Subvaloración de importaciones.	IGV (Impuesto General a las ventas), IR (impuesto a la Renta) e ISC (Impuesto selectivo al Consumo)	Si	Un importador que subvalúa, no declarará ventas -"ventas negras"- en el mercado interno, con incidencia en IR e IGV
Drawback: - Sobrevaloración de exportaciones.	IGV IR	Si	La sobrevaloración trae como consecuencia un mayor Límite para el Saldo a Favor Materia de Beneficio -IGV y un mayor Drawback; así como la creación de gastos falsos para pagar menos IR.
Valoración de mercancías vendidas entre vinculadas.	Precios de transferencia	En parte	Aduanas y Tributos Internos, aplican diferentes sistemas de valoración para valorar las mercancías objetos de compra venta entre empresas vinculadas. Aduanas, valora mercancías aplicando el Acuerdo del Valor de la OMC y Tributos Internos aplica los Precios de Transferencia.
Cánones, gastos de ingeniería.	IGV, IR	En parte	En tributos internos se declara IGV por utilización de servicios en el país y se efectúa la correspondiente retención de IR. En aduanas en algunos casos se incluyen en el valor aduanero.
	Impuesto a tragamonedas; Impuesto a regalías mineras, Impuesto a la renta 1ra, 2da, 4ta y 5ta categoría.	No	
Origen, derechos <i>anti-dumping</i> , clasificación arancelaria, mercancía prohibida y restringida		No	
Fiscalización a agentes de aduanas y almacenes		No	
Regímenes aduaneros		No	
Contrabando	IGV	En parte	Cuando ingresa una mercancía de contrabando no solo se dejan de pagar derechos arancelarios, sino se evade el pago de IGV. Hecho que se hace más evidente cuando la mercancía no está gravada con derechos arancelarios, pero sí con IGV.

Anexo VI

Algunas incidencias que pueden encontrarse como consecuencia de las acciones de fiscalización de Aduanas y Tributos Internos, que tienen incidencia en tributos Internos y en Aduanas, respectivamente.

A) Algunas incidencias que pueden encontrarse como consecuencia de las acciones de fiscalización de Aduanas, que tienen incidencia en tributos internos.

a) En la fiscalización de *drawback*

- **La existencia de simulación** en la presentación de un servicio de producción no recibido, hecho que tiene incidencia en el Impuesto general a las Ventas (**IGV**) (aumenta crédito fiscal). En Aduanas las empresas beneficiarias del *drawback* deben probar su calidad de productor exportador, ya sea que produjeron directamente la mercancía exportada o encargaron a un tercero la producción. Condición fiscalizada por Aduanas encontrándose casos de simulación.

- **La sobrevaloración de mercancía exportada**, hecho que tiene incidencia en el monto a devolver en el Saldo a favor materia de beneficio IGV, así como la creación de gastos inexistentes para disminuir el Impuesto a la Renta (**IR**) a pagar como consecuencia de esta sobrevaloración. En Aduanas la sobrevaloración de mercancías trae como consecuencias que se devuelve un mayor *drawback*.

- **La existencia de notas de crédito no declarada en el PDB** (programa de declaración de beneficios) exportadores, tiene como consecuencia una mayor devolución de IGV. En Aduanas, las notas de crédito no deducidas tienen incidencia en el monto a restituir por *drawback*.

- **La existencia de simulación en la compra de materia prima** por compras no realizadas, tiene incidencia en el incremento del crédito fiscal. En Aduanas, la empresa no prueba su calidad de productor exportador ya que no sustenta el origen de la compra de la materia prima.

- La existencia operaciones que por su monto no cumplen con el medio de pago previsto en la Ley N° 28194, **tiene incidencia en el IR e IGV dado que no dan derechos a deducir gastos, costos o crédito fiscal.**

- **La no declaración de pago de alquiler** por sede productiva declarado como lugar de producción de mercancía exportada, tendrá como incidencia la no declaración de IR de 1ra o 3ra categoría.

b) En la fiscalización del valor en Aduanas.

- **La subvaloración** de mercancías importada, tiene incidencia en IGV el impuesto a la renta, dado que la empresa se verá obligada a no declarar ventas; en Aduanas trae como consecuencia el menor pago de tributos que grava el comercio exterior.

- La existencia de préstamos de accionistas para pago de importaciones no declarados a SUNAT, podría tener incidencia en IR por intereses presuntos no declarados por el accionista.

- Se detectan gastos falsos a fin de compensar el menor costo de importación por la subvaluación de mercancías, ello tienen incidencia en el Impuesto a la Renta e IGV internos.

B) Algunas incidencias que pueden encontrarse como consecuencia de fiscalización de tributos internos que tienen incidencia en aduanas.

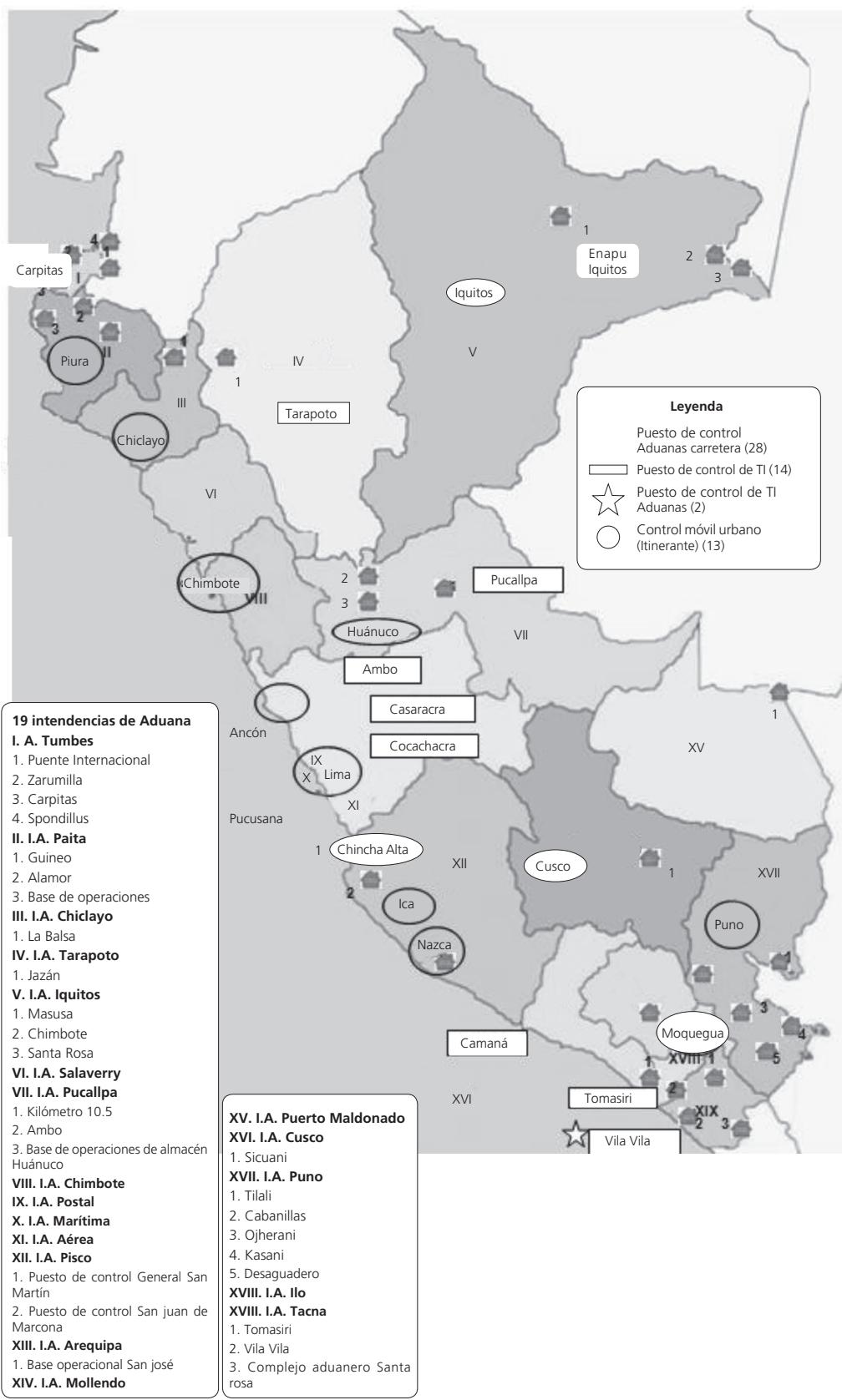
a) En la fiscalización de IR

- La existencias de gastos por pago de licencia de uso de marcas, gastos de ingeniería, pago de comisiones de venta a no domiciliados siempre que esté vinculada a mercancía importada, tendrá incidencia en **el Valor en Aduanas** de las mercancías importadas y consecuentemente en los tributos que gravan el comercio exterior.

- La existencia de comisiones de venta por la venta de mercancía exportada, tendrá incidencia en el monto del *drawback* a devolver, ya que las comi-

- siones de venta se deducen del valor FOB exportado sobre el cual se calcula el *drawback*.
- Existencia de mayores pagos a un proveedor de mercancía importada durante el período de un año, tiene incidencia en el **valor en aduanas**, dado que no estaría declarando el precio realmente pagado o por pagar.
 - La existencia de liquidaciones de compra de materia prima utilizada en producción de mercancía exportada que no cumple con Reglamento de comprobante de pago, tendrá incidencia en el *drawback* dado que la empresa no sustenta el costo de producción del bien exportado, en consecuencia no reúne la calidad de productor exportador para ser beneficiario del *drawback*.
 - Mayores inventarios de mercancía importada que no cuentan con documentación sustentatoria, probablemente corresponde a mercancía ingresada por **contrabando**.
- b) En la Fiscalización del IGV SFE (Saldo Favor Exportador)**
- Existencia de notas de crédito que rebajan valor de factura de exportación, tendrá incidencia en el *drawback* dado que las notas de crédito reducen el valor de la mercancía exportada, y el *drawback* en la actualidad es equivalente al 5% del valor FOB exportado.
 - Existencia de comprobantes de pagos (facturas, boletas de venta, guías de remisión) falsos o no fidedignos que sustentan la adquisición de materia prima declarada por el exportador, y utilizada en el proceso de productivo de mercancía exportada que se acoge al *drawback*. Este hecho invalidaría el beneficio *drawback* otorgado por Aduana

Anexo VII
Puesto de aduanas y control móvil



LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE HECHO DERIVADA DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

Carlos Martín Arenas Bazán *

Sumario: I. Introducción. II. Facultades de la Administración Tributaria. 2.1. Facultad de recaudación. 2.2. Facultad sancionadora. 2.3. Facultad de fiscalización. 2.3.1. Labor preventiva. 2.3.2. Labor inductiva. 2.3.3. Labor de determinación y verificación de cumplimiento. III. Límites constitucionales de la facultad de fiscalización. 3.1. Principios de reserva de ley. 3.2. Principio de igualdad. 3.3. Derecho a la intimidad. IV. La responsabilidad solidaria. 4.1. Responsabilidad solidaria en calidad de adquirente. 4.2. Responsabilidad solidaria por el hecho generador. 4.3. Responsabilidad solidaria de hecho. V. El representante legal. 5.1. Representación voluntaria o convencional. 5.2. Representación legal o forzosa. 5.3. Distinción entre representación y poder. VI. Decreto Legislativo N° 1121, que modifica el T.U.O. del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF. 6.1. La figura del testaferro. 6.2. Defraudación tributaria. VII. Comentario de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 010346-10-2011. VIII. Conclusiones. IX. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo está orientado a explicar el proceso de fiscalización y las herramientas legales que tiene la administración tributaria para controlar la veracidad y cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes del cual finalmente se determinará la responsabilidad de los sujetos obligados o responsables, mencionaremos también que la fiscalización alcanza a los sujetos que gozan de exoneraciones o inafectaciones.

La facultad de fiscalización es exclusiva de la Administración Tributaria y lo ejerce en forma discrecional. Para ello cuenta con atri-

buciones que le permiten realizar esta labor, una labor rica en procedimientos y aplicaciones normativas. Por ello, si bien es cierto que la facultad de fiscalización se encuentra prescrita en el artículo 62º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sus mecanismos que va a emplear se encuentran dispersos también en otras leyes.

Muchas veces, al enfocar el tema de la fiscalización tributaria, lo primero que se nos viene a la mente es la intervención de la Administración Tributaria dentro de sus labores de verificación con la carta inductiva o las posteriores esquelas de notificación para comparecer ante un verificador. Con ello, el contribuyente acepta la información vertida

* Abogado por la Universidad Nacional de Trujillo. Ha realizado prácticas profesionales en el área de reclamaciones de la Oficina Zonal Chimbote de SUNAT. Actualmente se desempeña como Orientador Tributario en el Centro de Servicios al Contribuyente Lima-San Martín y como docente en la Universidad Privada San Pedro.

por SUNAT amparándose muchas veces en el movimiento financiero a través del impuesto a las transferencias financieras (ITF), en la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT), inclusive en la labor y resultados de compulsas, etc. En otras oportunidades el contribuyente no las acepta, refutando a la administración, justificando su acción en una serie de circunstancias que deben probarse de manera objetiva.

De acuerdo con lo prescrito en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, la etapa de fiscalización acaba con la notificación de la resolución de determinación. Aparentemente, estamos hablando de un proceso sin mayores problemas, muy dinámico y eficaz que como personas naturales estaríamos más próximos a ello, dado que aparentemente el problema se centraría solo en el proceso de contradicción cuando el contribuyente no acepta las premisas o afirmaciones realizadas por la Administración o algún acto que considere nulo que se desenlanzan en el inicio del procedimiento contencioso tributario contra la resolución que determina el pago de un tributo omitido por una declaración realizada consignando cifras o datos falsos, consecuentemente también contra la resolución de multa que sanciona la infracción de acuerdo con el artículo 178º.1) del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Sin embargo, en una persona jurídica existen mayores situaciones debatibles, por ejemplo, al determinar la deuda tributaria y los responsables solidarios, qué sucede si dolosamente se realiza un cambio de representantes ante los registros públicos y se inscribe a personas que no podrían responder económicamente por los actos dolosos o de grave culpa al frente de la persona jurídica. ¿Hasta qué punto la Administración permitiría la determinación de esta responsabilidad a quienes realmente conduzcan las actividades empresariales que han generado deudas por impuesto o multas sancionadas y que gozan de poder de decisión y que solo utilizan a terceras personas con el fin de evadir e incumplir sus responsabilidades tributarias?

Podemos afirmar fehacientemente que la labor de fiscalización no acaba en el control del cumplimiento tributario respecto a las declaraciones y/o determinaciones, sino que merced de la finalidad recaudadora, debe ocuparse también de determinar, usando herramientas jurídicamente aceptadas, quiénes serán los obligados y/o responsables solida-

rios para asumir las deudas contraídas. De lo contrario, para qué serviría la facultad de fiscalización si no para determinar la deuda que finalmente no sería cobrada por argucias jurídicas utilizadas por malos contribuyentes que buscan no cumplir con el pago de sus obligaciones.

II. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Dentro de la finalidad y objetivo de la existencia de una Administración Tributaria, se cuenta con una serie de procedimientos y facultades con las que cuenta y del cual se hace estricto cumplimiento respetando los parámetros legales que se tiene. Vamos a hacer un análisis de cada uno de ellos.

2.1. Facultad de recaudación

En el Texto Único Ordenado del Código Tributario, en su artículo 55º, se prescribe que es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.

La facultad de recaudación es aquella que circunscribe los actos necesarios que utiliza la administración para llevar a cabo el cumplimiento de la deuda tributaria, sea la autodeterminada por el contribuyente o la que ha sido señalada por la Administración al utilizar su facultad de fiscalización.

Para recaudar de manera eficiente se requiere una serie de estrategias que utilizará la administración dentro del proceso mismo. Para ello, se vale de mecanismos y métodos que no pueden escapar de los límites legales que se establecen principalmente en el Código Tributario y supletoriamente en otros cuerpos normativos. Por ejemplo, podemos citar al Código Procesal Civil, respecto de la porción inembargable de la cuentas de haberes de un deudor tributario. Ello no quiere decir que se avale el incumplimiento tributario, pero debemos tener presente que al ser cuentas de haberes, no pueden ser destinadas en su totalidad al pago de la deuda por-

que atentaríamos contra los derechos fundamentales de la persona, como alimentación, vestido y habitación. También podríamos mencionar que, de producirse el embargo sobre el total de las cuentas de haberes, estaríamos infringiendo el llamado *principio de no confiscatoriedad*.

2.2. Facultad sancionadora

La Administración Tributaria tiene la facultad de aplicar sanciones ante el incumplimiento formal (declaraciones juradas, por ejemplo) y sustancial (el pago del tributo retenido y no pagado). Estas sanciones no pueden darse con total libertad ni a la libre voluntad de la Administración. Para ello, debe respetar criterios de proporcionalidad y límites constitucionales con los cuales el administrado debe sentirse protegido ante un eventual abuso que pueda cometerse a la hora de imponer una sanción.

El artículo 166º del Código Tributario prescribe que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. Por la facultad discrecional, puede aplicar gradualmente las sanciones mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar.

2.3. Facultad de fiscalización

Considerando que la determinación de la obligación tributaria realizada por el deudor tributaria está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la Administración, quien podrá modificarla cuando a su juicio y criterio encuentre inconsistencias o diferencias omitidas, las cuales serán comunicadas con la notificación de los valores correspondientes, cumpliendo las formalidades tanto del valor como de la notificación, para desarrollar todo este proceso la Administración cuenta como su principal herramienta a la facultad de fiscalización, la que ejerce de forma discrecional y respetando formalidades como la prescrita en la norma IV del título preliminar del Código Tributario, es decir, el principio de legalidad.

Los órganos administradores de tributos constituyen entes administrativos que obligatoriamente encuentran en la facultad de fiscalización uno de sus principales mecanismos de control del estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los

contribuyentes¹. Así, el Estado garantiza que los contribuyentes en su calidad de sujetos pasivos cumplan con la autodeterminación de sus tributos de manera justa y veraz, y aquellos que lo hagan consignando cifras o datos falsos sean cominados por la Administración a regularizar de manera voluntaria las rectificaciones de sus declaraciones.

El proceso de fiscalización comprende un conjunto de tareas que tiene por finalidad compelir a los contribuyentes a cumplir con su obligación tributaria. No obstante, este conjunto de tareas de fiscalización normalmente no se aplica al universo de contribuyentes, sino a un subconjunto reducido de este, el cual es determinado en la etapa de selección de contribuyentes². Esta selección se realiza sin ninguna predisposición por conocimiento personal o ensañamiento por parte de la Administración.

El ejercicio de la facultad fiscalizadora incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, todo un procedimiento concatenado que apunta a la excelencia en determinación y recaudación, muy importante dentro de un Estado, por ser la principal fuente de ingresos en el cual se fundamentará y reposará la calidad de inversión, obra y desarrollo para todo el país. El profesor Alfredo Lamagrande señala que una de las características propias de la actuación fiscalizadora de una Administración Tributaria moderna y democrática converge en un desenvolvimiento preventivo y persuasivo, inhibiendo las conductas incumplidoras y su consecuente sanción, fomentado por el contrario, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³.

El procedimiento de fiscalización está regulado a través de su reglamento, el Decreto Supremo N° 085-2007-EF. Podríamos resumir este reglamento en los siguientes puntos:

- Inicio del procedimiento: notificación de carta de presentación al agente fiscalizador y primer requerimiento

1 Al respecto, el Tribunal Constitucional, en sentencia emitida en el Exp. N° 327-2001-AA/TC, ha dispuesto que "la realización de un proceso de fiscalización no constituye por sí mismo, una vulneración de derechos constitucionales" (*Riesgos tributarios: guía de cómo afrontarlos*, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2012, p. 39).

2 CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS E INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *El control fiscal*, Conferencia Técnica del CIAT, París, 1995, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1996, pp. 73-75.

3 LAMAGRANDE, Alfredo, *Tratado de Tributación*, Astrea, Buenos Aires, 2004, T. II, Vol. 2, pp. 419-421.

- Cierre del primer requerimiento: si exhibe la totalidad de la información, inicia el plazo de fiscalización.
- Iniciado el plazo del año: se presentan causales que suspenden el plazo del año; excepcionalmente, vencido el plazo de un año se amplía un año más.
- Finalización del procedimiento: esto concluye con la notificación de la Resolución de determinación y/o multas.

Luego de un breve alcance sobre la facultad de fiscalización, vamos a dar unas pautas sobre lo entendido en esta facultad fiscalizadora, desde donde debería empezar la actuación y labor de la Administración Tributaria.

No debemos olvidar de señalar que dentro de la facultad de fiscalización también puede suspenderse temporalmente el cómputo del plazo. Por ejemplo, cuando la SUNAT solicita pericias, información a autoridades de otros países o entidades de la Administración Pública o entidades privadas. También cuando el sujeto fiscalizado incumpla con proporcionar lo requerido, durante el plazo de la prórroga otorgada, etc.

También existen tres causales de prórroga del plazo de fiscalización por un año adicional. Tal es el caso cuando existe complejidad en la fiscalización, se determine indicios de evasión fiscal y cuando el sujeto fiscalizado forme parte de un grupo empresarial o de un contrato de colaboración empresarial u otras formas asociativas

2.3.1. Labor preventiva

La idea de Alfredo Lamagrande permite pensar que dentro de la labor de fiscalización no solo se circunscriben las actuaciones a partir de su notificación con algún documento inductivo, sino que también como administración deberíamos ejercer la labor preventiva, es decir, poner mucha fuerza en las campañas de conciencia y cultura tributaria, dar a conocer desde épocas escolares que el cumplir con el pago de los impuestos no es un castigo sino un deber cívico, porque le damos la oportunidad al Estado de poder invertir en nosotros mismos, que si bien es cierto el concepto de impuesto nos dice que no debemos esperar una reciprocidad directa por ello, tampoco nos excluye de ella.

Mi criterio, sin ser experto en manejo de estadísticas, es que mientras más se invierta en campañas de conciencia y cultura tributaria en colegios, estos adolescentes irán entiendo más cuál es la importancia de cumplir con el pago de sus tributos, no solo en los internos, sino también en el pago de sus tributos municipales. Muchos de estos adolescentes en algunos años serán profesionales, ejecutivos, conductores de empresas o asesores de las mismas y dentro de su aprendizaje estará muy firme que el cumplimiento tributario es tan importante como la generación de ganancias y repartición de utilidades o pago de beneficios sociales. Cuando llegue ese momento no se invertirá mucho en campañas de publicidad y las recaudaciones serán más grandes. Un trabajo conjunto entre la SUNAT y las municipalidades respecto a campañas de conciencia y cultura tributaria sería algo muy fuerte considerando que ambas administraciones serán beneficiadas con el incremento de su base tributaria y arrastrarían una recaudación fuerte.

2.3.2. Labor inductiva

Respetando la discrecionalidad para fiscalizar a los administrados, una vez elegidos en forma masiva a quiénes se procederá a fiscalizar, iniciamos esta etapa con una carta inductiva donde informamos a los contribuyentes que existen omisiones respecto a obligaciones formales y/o omisiones en sus declaraciones realizadas, esto con la finalidad de que el mismo contribuyente verifique sus declaraciones y/o pagos y asuma tanto el pago que corresponde y las sanciones que puedan darse.

Cuando el contribuyente acepta la información vertida, realiza sus rectificaciones y el pago de sus obligaciones; cuando no las acepta puede contestar la carta sustentando sus movimientos, la misma que luego de ser analizada por un verificador puede ser levantada o pueden enviarle una esquela para comparecer. En esa oportunidad el contribuyente tendrá que probar también de manera física y objetiva por qué se encuentra en desacuerdo con la información comunicada a través de la carta inductiva.

Al respecto, mi experiencia en servicios al contribuyente me ha permitido atender muchos casos a distintos contribuyentes. Cuando se les explica de qué trata el documento que aparentemente no entienden, sus respuestas son muy parecidas: "bueno, yo sa-

qué préstamos bancarios, por eso el ITF, pero ese préstamo lo destiné a fines particulares y no de mi actividad comercial". Otros casos que me llaman poderosamente la atención es cuando dicen: "pero esos ingresos que registra el banco no es para mi actividad del NRUS, son montos generados por renta de trabajo". Ante ello me pregunto si basta con enviar esa carta inductiva. El contribuyente cada día se vuelve más temerario antes las comunicaciones SUNAT. Si en algún momento la llamada licencia social, de grandes cobros a grandes contribuyentes, generó un especie de temor o respeto a las acciones de la Administración, hoy el contribuyente busca las formas permitidas con el cual pueda evadir una obligación, arriesgando a pagar no solo el tributo correspondiente sino además las multas con menos gradualidad y/o incentivos y los intereses que se generan desde el momento de la obligación hasta el momento en que se produciría el pago.

2.3.3. Labor de determinación y verificación de cumplimiento

Si el contribuyente, luego de la etapa inductiva, no realiza los pagos o rectificaciones que le corresponderían y por el contrario se rehusa a realizarlas, entonces la administración está facultada a determinar la deuda por el reparo que se haya producido. Esta información debe ser notificada de manera formal al contribuyente a través de una Resolución de Determinación. Se debe considerar que a través de la RTF N° 578-5-2000 del 11 de agosto del 2000, el Tribunal Fiscal consideró que la determinación de la obligación tributaria, mediante el cual el fisco exige el pago de la deuda, solo puede hacerse mediante Resolución de Determinación, ya que así pueden verificar los aumentos o disminuciones del crédito fiscal, no siendo correcto para tal fin el uso de un requerimiento, el cual solo sirve para solicitar información que será posteriormente verificada⁴.

Como habíamos mencionado en la introducción a este trabajo, con la determinación y multa no acaba la labor de verificación, de acuerdo a la Circular N° 029-2005-SUNAT también estaríamos en la facultad analizar y determinar la responsabilidad solidaria a quien corresponda, no solo a quien esté inscrito en la Superintendencia Nacional de Re-

gistros Públicos-SUNARP, sino a quien ejerza de hecho la conducción de la persona jurídica deudora. Precisamente en la reciente incorporación del artículo 16-A en el Código Tributario, efectuada por el Decreto Legislativo N° 1121, se ha previsto la responsabilidad solidaria a estos representantes, el mismo que ya había sido mencionado en la RTF N° 010346-10-2011 y cuya motivación, alegatos y fundamentación del voto discrepante existente por uno de los vocales pasaremos a analizar dentro de este trabajo.

III. LÍMITES CONSTITUCIONALES DE LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

"La fiscalización es una actividad, normada por ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la administración, mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir un acto arbitrario frente a uno discrecional⁵. Es decir, existen límites al poder del Estado, permitiendo que los procedimientos sean dinámicos y orientados a una buena administración tributaria.

El Estado, así como utiliza sus herramientas legales para obtener un excelente sistema tributario, también otorga a los contribuyentes mecanismos de defensa frente a la potestad tributaria, límites que se manifiestan a través de principios que van a regular su actuación.

3.1. Principios de reserva de ley

Es el uso del instrumento legal permitido por su respectivo titular en el ámbito de su competencia. En virtud al principio de legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso, en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y que se asume son aceptados por quienes los eligieron.

La responsabilidad solidaria de hecho derivada del proceso de fiscalización tributaria

4 Riesgos tributarios: guía de cómo afrontarlos, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2012.

5 MONROE SUÁREZ, José, "Límites constitucionales de la fiscalización tributaria", en Asesoría Tributaria <<http://www.asesoria-tributaria.com.pe/fiscalizacion-tributaria/lmites-constitucionales-de-la-fiscalizacion-tributaria.html>> [consultado el 16 de agosto del 2012].

En derecho tributario este principio quiere decir que solo por ley se pueden crear, regular, modificar y extinguir tributos, así como designar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, la tasa, etc.

Tal como mencionamos líneas precedentes, si bien la facultad de fiscalización tiene la característica de ser discrecional, esta no significa que iba a ser de manera arbitraria. Por el contrario, debe respetar límites tributarios, no puede desarrollar esta labor con normas desconocidas, es decir, que debe hacerla con los parámetros legales establecidas y vigentes de acuerdo a nuestro sistema jurídico.

3.2. Principio de igualdad

Según el principio de igualdad tributaria, los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

El doctor Jorge Bravo Cucci señala lo siguiente: "El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional"⁶.

Al respecto, este principio no dice sino que la aplicación normativa debe ser igual para todos los contribuyentes en los supuestos en que se encuentran, no quiere decir que se va a aplicar una sola forma de deducción de impuestos. Para aclarar lo dicho tomaremos como ejemplo la determinación del impuesto a la renta en el régimen general y en el régimen especial. Cada una tiene su propio porcentaje para deducirlo, pero a quienes se encuentren dentro de cada régimen se les debe aplicar equitativamente la normatividad vigente. Este principio descansa dentro del principio de capacidad contributiva, si lo queremos mirar dentro del aspecto eco-

nómico o pecuniario del derecho tributario, es decir, que si mi capacidad contributiva o la actividad que tengo me coloca en un régimen determinado, el cumplimiento de las obligaciones las debo realizar de acuerdo a lo que la norma me exige, no pretendiendo aludir este principio para tributar como otro régimen. Esto explica entonces que el principio de igualdad es el tratamiento igualitario de acuerdo a las características de la renta que genera.

Finalmente, podemos resumir este principio en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar y a los desiguales tratarlos de manera desigual.

3.3. Derecho a la intimidad

El derecho a la intimidad no debe ser tomado a la ligera. Si bien esta se encuentra resguardada por la Constitución Política del Perú, esta también tiene excepciones motivadas por el quehacer social de quien la invoca.

Por ejemplo, la Administración Tributaria está facultada para solicitar información respecto a las actividades que tiene el contribuyente, como comprobantes de pagos, libros contables, archivos y material informáticos. Toda esta información está cuidadosamente vigilada y prohibida de mostrar o dar información a terceros, siempre y cuando pertenezcan a la llamada reserva tributaria, de acuerdo al artículo 85º de nuestro Código Tributario, fijándose también las oportunidades en la que se recae en excepción a la misma.

El contribuyente puede tener la seguridad que todo requerimiento de la administración será hecha respetando los límites de la potestad tributaria ejercida por el Estado y dirigida únicamente a cumplir con la realización eficaz de su labor fiscalizadora, mas no inmiscuirse en temas personales o familiares del contribuyente fiscalizado.

Hemos analizado desde las facultades que tiene la Administración Tributaria, pasando por algunas ideas vertidas respecto a las labores en las que debe incidir la administración tributaria. También hemos comentado sobre los límites constitucionales a la potestad tributaria del Estado, por eso es hora de definir la forma en la que la administración va a hacer uso de su finalidad recaudadora respecto al proceso de fiscalización.

⁶ BRAVO CUCCI, Jorge, *Fundamentos de derecho tributario*, Pálestra, Lima, 2003, p. 114.

IV. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

En primer término corresponde mencionar que el artículo 1º del Texto Único Ordenado del Código Tributario dispone que la obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo esta exigible coactivamente.

La responsabilidad solidaria es la figura jurídica mediante la cual la Administración Tributaria puede solicitar el pago de la deuda contraída por un sujeto generador de la hipótesis de incidencia, aunque la cobranza de la misma no recaiga necesariamente en este, sino en otra persona que por sus cualidades y características asuma la responsabilidad del pago de la misma, al haber actuado de manera dolosa o con grave falta, pudiendo ser determinado por la Administración Tributaria, en una resolución motivada y explicando las razones por el cual es considerado como tal. De no respetarse las formalidades, se podría solicitar la nulidad de la misma de acuerdo al artículo 109º del TUO del Código Tributario, la misma que se interpondrá durante el procedimiento contencioso. Para aclarar este punto debemos mencionar que no existe o no se puede solicitar nulidad durante la fiscalización.

Es preciso señalar también que quien resulte responsable solidario está facultado de invocar el derecho de repetición. Este derecho de repetición es la facultad que tiene toda persona para reclamar lo pagado en lugar del verdadero responsable o sujeto pasivo.

Sotelo señala que “el contribuyente siempre será necesario, aunque sea tan solo para dar origen al hecho imponible, que fue idealmente contemplado en la hipótesis legal, y como se ha mencionado, el responsable no deriva su obligación del hecho imponible sino de un presupuesto distinto que es, de manera inmediata, la voluntad de la ley⁷.

En la legislación peruana, como en el derecho comparado, se declara obligado al pago del tributo y al cumplimiento de otros deberes fiscales, además del sujeto pasivo del impuesto, a otra persona distinta de la relación fisco-contribuyente a quien se extiende la responsabilidad por aquel deber tributario.

La importancia de definir los distintos tipos de solidaridad estriba en que cuando los solidarios son, por ejemplo, contribuyentes, se resuelve genéricamente, sin necesidad de ley, ya sea que esa solidaridad se halle establecida entre dos o más contribuyentes, o entre contribuyentes con responsables solidarios. En cambio la designación de un tercero como responsable solidario sólo puede establecer por disposición legal o ley expresa.

La responsabilidad solidaria del agente retenedor es un caso distinguido en el Derecho Tributario como de sujeto pasivo sustituto, lo que implica que tanto por el aspecto del señalamiento del sujeto pasivo, como por el de la asignación de la responsabilidad a un sujeto distinto del contribuyente directo, deben estar estrictamente ceñidos a las disposiciones de índole legal, porque ambos aspectos son de exclusiva competencia del legislado

Podríamos decir que es la responsabilidad aplicable a un grupo de personas, de forma que todos responden ante la obligación en su conjunto y en primer grado, sin necesidad de previa declaración de insolvencias del principal, y el acreedor puede dirigirse contra cualquiera o contra todos a la vez para su cumplimiento

El Código Tributario, en el artículo 16, prescribe que están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o dispongan. También menciona la existencia de la responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de sus facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.

Me hago la siguiente pregunta: ¿por qué la figura de la responsabilidad solidaria? La respuesta es inmediata: mientras en una sociedad no se tome conciencia de la necesidad de pagar los tributos se tendrá que recurrir siempre a mecanismos legales para poder cobrar los mismos, pues el índice de incumplimiento y evasión son muy grandes, la informalidad es otra forma de no cumplir con esa obligación que nos permitiría tener un mejor nivel de vida, una inversión muy poderosa respecto a carreteras, centros de salud, defensa nacional, colegios, etc.

⁷ SOTELO, Eduardo, “Sujeción pasiva en la obligación tributaria”, en *Derecho & Sociedad*, Año XII, N° 15, Lima, 2000, p. 203.

4.1. Responsabilidad solidaria en calidad de adquirente

Nuestra legislación reconoce como sujeto pasivo, además del contribuyente, al responsable, quien es deudor tributario por deuda ajena, encontrándose así obligado, al pago del tributo a pesar de no haber realizado la hipótesis de incidencia.

Esta responsabilidad es aquella que se produce al adquirir a título gratuito u oneroso bienes o derechos y por lo tanto también pasivos que colocarían al responsable adquirente y al deudor original en igualdad de condiciones frente a la obligación de pago de la deuda tributaria.

Es decir, esta responsabilidad no es otra que la sucesión de obligaciones que se adquiere respecto a la deuda contraída por el sujeto pasivo que realizó el hecho imponible y que de acuerdo a la legislación así como se adquieren activos también se adquieren pasivos, respetando el orden de prelación que el Código Civil ampara. Esta adquisición puede haberla realizado a título gratuito u oneroso. En nuestro ordenamiento jurídico se recoge la figura del responsable sustituto que viene a ser aquel sujeto pasivo que si bien no realiza el hecho imponible remplaza al deudor en la relación jurídica que tiene con la administración

4.2. Responsabilidad solidaria por el hecho generador

En primer lugar deberíamos definir qué entendemos por hecho generador. Así, hecho generador es aquel momento por la cual nace una obligación tributaria. Por ejemplo, el hecho generador del impuesto de renta que pagan las empresas es precisamente el recibir un ingreso en un periodo determinado. Si no hay generación de renta tampoco existirá la obligación sustancial tributaria. En nuestra legislación sí existe la obligación de comunicar la no generación de renta a través de la declaración mensual y utilizando los medios aprobados por la administración tributaria, actualmente el PDT 621.

El artículo 19 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias, es decir que ante la deuda tributaria contraí-

da son varios los obligados no por sucesión, transmisión o adquisición sino por la calidad jurídica al momento de su análisis, respecto de sus compromisos contraídos con el sujeto pasivo generador del hecho imponible.

4.3. Responsabilidad solidaria de hecho

Podemos entender esta responsabilidad solidaria como aquella que si bien la persona o personas a las que se le imputa el cumplimiento de la obligación tributaria no se encuentran legalmente inscritas como los representantes legales, al hacer unas verificaciones nos encontramos con que son las verdaderas personas que tienen poder de decisión y ejercen el poder en la persona jurídica deudora.

Es aquel representante que sin tener las formalidades y posiblemente no estar inscrito en los registros públicos actúa ejerciendo funciones que corresponderían al conductor de una empresa.

García Novoa cataloga como administrador de hecho, entre otros, a las siguientes personas: "quien sea nombrado administrador sin ser consciente de dicha circunstancia o cuando, después de haber renunciado formalmente, siga ejerciendo funciones de gestión⁸". Esta afirmación nos permite reforzar la idea que mientras la persona a quien se le determina la responsabilidad solidaria realice labores propias de un representante legal, será catalogado como tal previas verificaciones de acciones que será la Administración Tributaria la encargada de comprobar.

La conceptualización es muy clara pero abierta al debate por ser una figura recientemente incorporada a nuestra legislación. Queda claramente establecida que la sola atribución por presunción de la representación no bastaría para poder atribuir al administrador de hecho por tanto responsable solidario de las deudas contraídas durante el periodo que se le imputa bajo resolución de determinación. Deberían existir algunos medios y no solo indicios que la persona realmente tiene facultades o poder de decisión.

Para poder dar un estudio más detallado de la responsabilidad solidaria, vamos a conceptualizar algunos términos.

⁸ GARCÍA NOVOA, César, "La responsabilidad tributaria del administrador de hecho de las sociedades en el derecho español", en Temas de derecho tributario y de derecho público. Homenaje a Armando Zolezzi, Palestra, Lima, 2006.

V. EL REPRESENTANTE LEGAL

El representante legal es una figura jurídica en virtud a la cual una persona asume la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones contraídas por la institución que representa, pudiendo realizar actos jurídicos y exigir los derechos de la misma. La facultad de representación la otorga el representado o se la confiere la ley.

En lo que respecta al derecho tributario, es la persona que tiene poder suficiente para actuar en nombre de un contribuyente frente a la Administración Tributaria, que no realiza el hecho generador pero responde con los recursos de la representada.

5.1. Representación voluntaria o convencional

La representación voluntaria es aquella existente cuando el representante elige libremente a la persona del representado señalándole sus facultades, no necesariamente prescritas en algún cuerpo normativo sino que es el futuro representado quien decide sobre la persona que la representará en diversos actos, sin abusar de las facultades que tiene.

No existe obligación alguna del representado. Son las características o grado de confiabilidad que existen entre las partes las que llevan a decidir a la persona natural o jurídica que actuará en nombre de quien otorgue las facultades de decisión sobre el representando. La representación voluntaria o convencional proviene de la voluntad del representado, que es quien a su criterio establece las bases y límites de las facultades que otorga al representante (acto unilateral). Este actúa por decisión del interesado y es estricta dependencia de su voluntad. La voluntad del representante depende de la voluntad del representado.

En general es la que puede otorgar la parte que, siendo capaz para actuar por sí misma en un cierto proceso, prefiere que lo haga un tercero a su nombre. A tal efecto, debe extender un poder o mandato judicial ante autoridad competente para certificar el acto.

5.2. Representación legal o forzosa

La representación legal es aquella que se manifiesta cuando el poder del representante deriva o emana de la ley, es decir, no es

elejido libremente sino que de acuerdo a ley señala quién representará a la persona natural o jurídica representada, se funda en la necesidad del orden público y su origen se encuentra en la ley.

El representante es designado por la ley para que gestione los intereses del representando. El poder del representante legal se deriva de la ley. El representante legal tiene autonomía para la gestión de los negocios del representado, respetando los límites si los hubiera.

5.3. Distinción entre representación y poder

La distinción que existe técnicamente entre la representación y el poder consiste en que mientras la representación es simplemente la sustitución de la voluntad del representado por la del representante, el poder en cambio es el acto de ejercicio que fija la extensión y límites de las facultades conferidas al representante.

En suma, el poder o poderes conferidos por el representado al representante precisa sus características, los límites y extensión, así como la naturaleza de esas facultades de que se encuentra investido el representante.

En otras palabras, el poder o "apoderamiento", como suele llamarse, es de diversa naturaleza, según que se trate de la investidura al representante o apoderado para actos de administración o conversión de los bienes o hechos del representado.

Por lo tanto, el conjunto de facultades que corresponden, fijan la naturaleza y contenido de la representación, según que se trate del otorgamiento de facultades para disponer de los bienes de aquel y se distingue entre actos de dominio, de administración o de conservación de los bienes o derechos de la persona representada.

Con lo dicho, pretendo señalar la distinción que debe hacerse pulcramente entre la figura de la representación, los límites de la misma y el ejercicio de las facultades otorgadas a la persona que ejercerá en nombre y por cuenta del representado.

En otras palabras, la representación, como se ha dicho, es el otorgamiento (por convenio o por ley) de facultades al representante. En tanto que el apoderamiento fija la naturaleza y límites de ejercicio de la representación.

Con lo anterior quiero decir que mientras en el acto del otorgamiento de representación, se halla en juego el interés del representado y del representante, en el ejercicio de los poderes otorgados se encuentra implícito el interés de los terceros.

Por esto es preciso, en el análisis de la figura de la representación, determinar el contenido y debidos efectos y alcance del ejercicio del facultamiento otorgado al representante, para determinar las consecuencias atribuidas jurídicamente al acto de ejecución de la representación.

De lo expuesto puede verse claramente que la representación es un acto de investidura o de otorgamiento de facultades, mientras el poder o poderes que ostenta el representante es un acto de ejecución frente a terceros, de la figura jurídica de la representación.

VI. DECRETO LEGISLATIVO N° 1121, QUE MODIFICA EL T.U.O. DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF

Ante la necesidad de combatir la informalidad, incumplimiento y evasión tributaria, el Poder Ejecutivo solicitó al Legislativo se le otorguen las facultades para legislar en materia tributaria. Así, el Congreso, mediante Ley N° 29884, delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, entre la que se encuentra la facultad de modificar el Código Tributario, respetando la norma IV del Título Preliminar del cuerpo normativo antes mencionado.

En este trabajo nos referiremos al artículo 16-A insertado en la modificación realizada en el Decreto Legislativo N° 1121 aprobada por Decreto Supremo N° 135-99-EF, en adelante el decreto legislativo en mención.

El presente artículo inserta la figura del administrador de hecho como responsable solidario. Así, se define al administrador de hecho como aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección p influencia decisiva en el deudor tributario. De otro lado se establece respecto a estos sujetos que existe responsabilidad solidaria cuando por dolo o negligencia grave se dejen de pagar las deudas, remitiéndose al artículo 16 del Código Tributario a fin de determinar el dolo o la negligencia que

permita la imputación de la responsabilidad solidaria⁹.

El administrador de hecho tendría las siguientes características en su actuar y que deben ser comprobados considerando que no es fácil determinarlo:

- Aquel que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente.
- Aquel que después de haber renunciado formalmente o se haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección.
- Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado.
- Aquel que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario.

Si bien es cierto que con las inserción del presente artículo en el decreto legislativo en mención se crea un novedoso sistema de cautela en el cumplimiento de un hecho determinado a través del procedimiento de fiscalización, esta figura ya había utilizada en Europa, tal como podemos observar en España, que en el año 2003 emitió la nueva Ley General Tributaria que sustituyó a la establecida en el año 1961. Javier Martín Fernández realizó un análisis comparativo entre ambas legislaciones y estableció que parece claro que una de las cuestiones esenciales para comprender la nueva norma debía empezar por precisar qué debe entenderse por administrador de hecho, señalando que sus rasgos característicos son los de encontrarse frente a un sujeto que no es administrador de derecho, pero que realiza una actividad positiva de dirección, administración o gestión, ejercida con independencia y de forma continuada¹⁰.

Del análisis del presente artículo me traslado a la figura del testaferro en la relación

9 Novedades web del Informativo Caballero Bustamante, en comentario realizado con motivo del paquete tributario publicado el 18 de julio del 2012.

10 VITERI LÓPEZ, Christian, "El administrador de hecho de las sociedades", en *La Verdad*, octubre, Guayaquil, 2011.

jurídica existente en una persona jurídica y la administración tributaria. Si bien es cierto dentro del proceso de cumplimiento tributario no se pudo eludir la determinación de la deuda tributaria generada a través de un reparo, lamentablemente los casos en que se ha nombrado representantes legales, con el fin de evadir la responsabilidad surgida a personas insolventes han ido en crecimiento. Una salida astuta, valiéndose de mecanismos legales, ha sido la siguiente: declarar a la empresa insolvente en un procedimiento concursal ante INDECOPI, aceptar la responsabilidad solidaria determinada por la administración de quienes aparecían inscritos formalmente como representantes legales, pero no cumplir con el pago de las deudas generadas.

Con la modificatoria realizada por el decreto legislativo en mención se busca cercar el factor evasivo que se ha ido dando, utilizando este artificio que si bien era legalmente aprobado, su nivel antiético y socialmente reprobado era muy conocido.

Ante ello surge la interrogante: ¿qué sucedería si el Ejecutivo no toma cartas en el asunto? La respuesta nos lleva a afirmar que el nivel de evasión habría aumentado considerablemente, sin importar la presión tributaria ejercida por la administración a través del ejercicio de la facultad de fiscalización. Quizás la licencia social obtenida hubiera sufrido un catastrófico enfrentamiento de parte del sector evasivo, principalmente en principales y medianos contribuyentes produciéndose un retroceso en cuanto a la recaudación que representa el sustento económico en el cual reposa la economía del país.

El antecedente más próximo a la figura del administrador de hecho en el Perú la encontramos en la RTF N° 010346-10-2011, donde el colegiado se pronuncia respecto de esta figura, en ese momento aún no introducida en nuestra legislación.

Considero apropiado conceptualizar la figura del testaferro para abarcar su implicancia en el proceso de fiscalización y su negativa presencia en el desarrollo de un país.

6.1. La figura del testaferro

En términos legales y económicos, se describe como testaferro a aquellas personas que

suplantan a otras en negocios fraudulentos de tal modo que a pesar de la suplantación estas personas encubiertas no dejan de percibir beneficios del fraude. Como ejemplo citamos en el estudio que estamos haciendo respecto a la evasión de impuestos.

Testaferro es un término usado más allá del quehacer jurídico, para señalar a la persona que suplanta, encubre o se disfraza legalmente, prestando su nombre e identidad, firma, o bien su personería ya sea física o jurídicamente, emulando el rol social de la persona mandante a la que en el fondo representa.

Si habíamos mencionado quién configuraba como representante o administrador de hecho en actos reprobables para montar una astuta salida evasiva de responsabilidad tributaria, la figura que complementa este acto lesivo para el Estado es el testaferro, que por la finalidad en que se crea, recaería normalmente en una persona insolvente, incapaz de poder responder económicamente con las deudas de las que sería responsable, de acuerdo al artículo 16º del TUO del Código Tributario.

Esta persona generalmente actúa de manera dolosa, encubriendo al administrador de hecho, prestando su nombre y hasta degradando su voluntad a cambio de una retribución generalmente económica. En caso de negativa de dolo recaería en este sujeto probar que su accionar no fue tal, considerando que la responsabilidad va más allá de la sanción administrativa y/o pecuniaria, sino que entraríamos también en la figura de un delito consumado.

6.2. Defraudación tributaria

El Derecho Penal tiene como características ser preventivo y resocializador. También es muy conocido que su intervención descansa en el principio de *ultima ratio* o de intervención final, siendo este último un límite punitivo del poder del Estado y que solo se manifiesta cuando su intervención es realmente necesaria.

Considerando las recientes modificaciones del Código Tributario, en este caso al artículo 16º y la introducción del artículo 16-A, así como la Ley Penal Tributaria, nos lleva a razonar que obedece al aumento de las conductas orientadas a buscar formas de eva-

dir la responsabilidad y cumplimiento de las deudas tributarias y que se han creado todo un mecanismo delictivo en busca de su propósito.

La Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N° 813, contempla la figura de la defraudación tributaria, definiéndola como el que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Si nos remitimos a la figura del administrador de hecho o representante solidario de hecho, observamos que su conducta también encierra las características descritas para el tipo penal de la defraudación en la modalidad agravada que se produce cuando se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización¹¹. El solo pensar que quien ejerce la representación formal, a quien calificamos como testaferro, y el administrador de hecho han montado una estrategia con la finalidad de no asumir las deudas tributarias contraídas ya sea por obligaciones sustanciales u obligaciones formales, en su mayoría de veces declarando la insolvencia o incapacidad financiera de la persona jurídica generadora del hecho imponible, hace que la califiquemos dentro del injusto penal, pero sin olvidar las bases de esta materia para la calificación de un delito o falta, o que su actuación reúna los requisitos de ser típico, antijurídico y culpable.

El Decreto Legislativo N° 1114 modifica la Ley Penal Tributaria e introduce la figura de eliminar la limitación temporal del tipo agravado referido a la insolvencia patrimonial que imposibilite el cobro de tributos, a fin de reforzar el efecto preventivo general de la Ley Penal Tributaria entre los contribuyentes y terceros vinculados a estos. Esta motivación del Poder Ejecutivo está muy estrechamente ligada a la inserción del artículo 16-A del TUO del Código Tributario. Esta modificación no solo debe observarse como una más de muchas, sino que nos ponemos a la vanguardia jurídico tributaria con tendencias innovadoras que buscan cercar el nivel evasivo.

VII. COMENTARIO DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 010346-10-2011

Antes de comentar la citada RTF, considero necesario primero hacer un breve reconocimiento a los hechos que motivaron el asunto litigioso.

Producto de la facultad de fiscalización, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Determinación N° 141-004-0000001, notifica al recurrente al Tribunal Fiscal atribuyéndole la responsabilidad solidaria respecto de las deudas tributarias contenidas en Órdenes de Pago y Resoluciones de Multa por períodos tributarios en los que la administración concluyó que el recurrente, a pesar de haber renunciado a la administración de la empresa deudora, había actuado con poder de representación y gestión con posterioridad a su renuncia.

El contribuyente no se encuentra de acuerdo con la imputación realizada, considerando que él ya había presentado su renuncia a la gerencia general de la empresa deudora, por tanto sería inaplicable la Resolución de Determinación por responsabilidad solidaria.

La Administración declara infundado el recurso de reclamación, confirmando la resolución apelada, considerando la existencia de la figura del administrador de hecho o responsable solidario de hecho, amparándose en la conclusión a la que se llega luego de analizar el informe donde se aprecia la verdadera actuación que ha tenido el determinado, más allá de haber presentado su renuncia y ser aceptada, incluso haberse inscrito estos actos ante los registros públicos. Estos hechos fueron verificados por el colegiado tribunal.

Empezamos comentando la actuación del Tribunal Fiscal, señalando que en las Resoluciones N° 07254-2-2005, 06749-2-2006 y 00232-3-2010, entre otras, ha señalado que para imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales es necesario verificar:

- Si los mismos tenían tal calidad en los períodos acotados por los que se les atribuye responsabilidad solidaria.
- Si se encontraban encargados y/o participaban en la determinación y pago de tributos por tales períodos.

11 TRIBUTACIÓN PERÚ 2012. <<http://tributacionperuamatos.blogspot.com/2012/07/decreto-legislativo-1114-modifica-ley.html>> [13 de agosto del 2012].

- Si el cumplimiento de obligaciones tributarias ocurrió por dolo, negligencia o abuso de facultades del representante.

Tal como se puede observar, este es un criterio demasiado cerrado, llegándose a exigir de manera sectaria el cumplimiento de algunos de estos presupuestos, excluyendo a quienes realmente realicen la labor de conducción y decisión de una empresa, aunque estos no sean quienes figuren formalmente como representantes legales.

El fallo del Tribunal, con voto discrepante, fue que la Administración, al convalidar el valor impugnado y señalando como fundamento la motivación de la emisión de la Resolución de Determinación, le privó al contribuyente de una instancia en el procedimiento contencioso tributaria, por tanto determina que se le dé trámite de reclamación a la apelación interpuesta a fin de que el recurrente pueda ejercer su derecho de defensa, debiéndose emitir nuevo pronunciamiento, por existir situaciones diferentes y comprobaciones distintas respecto de los períodos mayo a agosto del 2005 y los períodos setiembre a noviembre del 2005.

Uno de los vocales tuvo voto discrepante con la RTF en mención, sustentando su posición en que si bien es cierto, de acuerdo al Acta de Sesión de Directorio de fecha 1 de abril de 2005, aceptó la renuncia del recurrente a la administración de la empresa, en el caso en autos la Administración atribuye la calidad de responsable solidario al recurrente en relación al contribuyente por las deudas generadas durante los períodos mayo a noviembre de 2005, siendo que este formalmente ya no era administrador de la deudora, en momentos posteriores a su renuncia del cargo de gerente general realizó diversos actos a favor de aquella, actuando como tal ante terceros, lo cual de acuerdo a la doctrina comparada lo califica como administrador de hecho.

El magistrado discrepante concluye que, no obstante que el recurrente había renunciado formalmente al cargo de gerente general, continuó ejerciendo las funciones que correspondían al cargo renunciado, como administrador de hecho, por lo que su voto es porque se confirme la resolución apelada en el extremo comprobado y revocarse en los demás que no se haya acreditado en autos que el recurrente hubiera ejercido las funciones de administrador de hecho.

Esta posición, a mi criterio, contiene un nivel de análisis concienzudo, tutelando los intereses del estado, aceptando la figura del administrador de hecho en el extremo acreditado y revocándola en aquel que la administración no pudo probar.

Si bien es cierto este tribunal no descarta la figura de la representación de hecho, su fallo fue más cauteloso determinando que la apelación se le debe dar trámite de reclamación, al no encontrar un sustento que contenga la fundamentación necesaria en cada caso en concreto, considerando que existe un periodo donde se cumple los presupuestos del administrador de hecho y otro donde no se llega a demostrar fehacientemente el mismo.

En esta resolución podemos apreciar que el colegiado ya aplica el criterio del administrador de hecho o representante solidario de hecho, la misma que durante el presente trabajo hemos considerado saludable para disminuir los márgenes de evasión y realizar una última etapa fiscalizadora acorde con la misión de toda administradora tributaria.

VIII. CONCLUSIONES

1. El proceso de fiscalización es un mecanismo muy importante no solo dentro de la actividad de la administración tributaria, sino que su desarrollo eficaz, dinámico y objetivo permiten que el país obtenga mejor recaudación tributaria, por tanto se cuenta con mayores recursos para invertirlas en las necesidades de la sociedad.
2. La Administración Tributaria no debe esperar el desarrollo de la actividad fiscalizadora, sino que debe proyectarse para que mientras la sociedad tenga una sólida base de cultura y conciencia tributaria, los contribuyentes entenderán que no es un castigo social el tributar, sino que esto obedece a una obligación que todos debemos cumplir. La mejor manera de formar personas conscientes es a temprana edad, incidiendo en campañas en los colegios.
3. Que la Administración Tributaria, así como está facultada para utilizar mecanismos apropiados para la realización de sus objetivos, también tiene parámetros que cumplir que son los llamados límites a la potestad tributaria, los cuales se

- deben cumplir para no recaer en inconstitucionalidad. Por tanto, debe cumplir con todas las formalidades exigidas tanto en los plazos aplicables, los documentos emitidos, etc., considerando que el contribuyente dentro de su derecho de defensa está facultado a impugnar la actuación estatal.
4. El dinamismo que se requiere en un buen proceso de fiscalización no acaba al determinar la deuda con el reparo, sino que alcanza hasta la determinación del responsable solidario. De esta manera, tiene que exigir su pago, de lo contrario no serviría de nada todo el proceso realizado.
 5. Los grados de inconciencia en el reconocimiento de las obligaciones tributarias alcanzan niveles realmente altos y las formas de evasión han estado aumentado, sacando provecho de leyes permisivas o criterios demasiado cautelosos.
 6. Con las recientes modificaciones al TUO del Código Tributario, respecto a la introducción de la figura del administrador de hecho, el Ejecutivo tomó cartas en el asunto respecto a una constante prácticas de contribuyentes que asociados montaban toda una estrategia para evitar el pago de la deuda tributaria.
 7. Esta figura del administrador de hecho requiere de unas características necesarias para considerarlas como tal, las mismas que deberán ser comprobadas por la Administración, pues no se trata de un tipo simple. Hasta en la legislación europea, que ya la aplica hace unos años, su comprobación es difícil. Entendemos entonces que existirán mayores responsabilidades para la Administración.
 8. Que la RTF N° 010346-10-2011, tanto en el pronunciamiento del colegiado como en los fundamentos del vocal discrepante, se puede observar que ya se estaba considerando la novedosa figura del responsable solidario de hecho, es decir, se observa la voluntad de cautelar el patrimonio del Estado, y aminar los márgenes de evasión tributaria, variando el criterio que en numerosas resoluciones anteriores había tenido.
 9. Que la acción del administrador de hecho y el testaferro (administrador formal), no solo deben ser sancionados administrativamente, sino que también se deben considerar las sanciones penales, inclusive en concurso real de delitos, pues existe delitos tributarios como la defraudación y la posible asociación ilícita entre las partes, con el agravante de atentar contra el patrimonio del Estado.
 10. Que el cumplimiento estricto de la facultad de fiscalización, desde su labor preventiva hasta la determinación de quien resulte responsable (incluyendo a los responsables en calidad de adquirente, por el hecho generador o el recientemente adoptado responsable solidario de hecho), ayudarían a mantener la armonía entre los contribuyentes que cumplen sus obligaciones y la administración. Llego a esta conclusión por la experiencia vivida dentro de un centro de servicios al contribuyente, donde se percibe la molestia de que se le exija el pago a unos y otros sigan creando formas de evadirlas o simplemente viven en la informalidad.

IX. BIBLIOGRAFÍA

BORJA SORIANO, Manuel, *Teoría general de las obligaciones*, México, Porrúa, 1962.

BRAVO CUCCI, Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Palestra, 2006.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS E INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *El control fiscal*, Conferencia Técnica del C.I.A.T. [París, 1995]. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1996.

CÓRDOVA, Alex, *Alcances de la responsabilidad tributaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas*, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima octubre del 2006.

EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE, *Código Tributario Concordado*, Lima, 2012.

EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE, *Manual Tributario*, Lima, 2012.

EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE, *Riesgos tributarios: Guía de cómo afrontarlos*, Lima, 2012.

GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Representación, mandato y poderes*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2012.

IATA-SUNAT, *Curso de Formación de Verificadores de Control Directo de Obligaciones Tributarias*, Lima, 2011.

Revista Peruana de Derecho Tributario, editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad Privada de San Martín de Porres, Año 1, N° 5, Lima, 2007.

ROBLES, Carmen, "Los principios constitucionales tributarios", Lima, 2006.

ILÍCITOS TRIBUTARIOS: DIFERENCIA ENTRE INFRACCIÓN Y DELITO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

Edwin Lecarnaqué Molina *

Sumario: Presentación. I. Marco teórico del ilícito tributario. II. Infracciones tributarias. 2.1. Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias. a. Teoría penalista. b. Teoría administrativa. c. Teoría autonomista. d. Teoría dualista. 2.2. Elementos constitutivos de las infracciones tributarias. 2.3. Tipos de infracciones tributarias. 2.4. Tipo de sanciones tributarias. III. Delitos tributarios. 3.1. Defraudación tributaria. 3.1.1. Tipo base. 3.1.2. Bien jurídico tutelado. 3.1.3. Elementos estructurales de la imputación del delito. 3.2. Modalidades de defraudación tributaria. 3.2.1. Tipo agravado. 3.2.2. Tipos autónomos. IV. Diferencia entre infracción tributaria y delito tributario. V. Conclusiones. Bibliografía.

PRESENTACIÓN

El presente ensayo busca realizar un análisis del ilícito tributario desde el punto de vista doctrinario y normativo, partiendo del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias y la Ley Penal Tributaria aprobada por Decreto Legislativo N° 813.

Los numerales 1 y 4 del artículo 178º del Código Tributario establecen que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

- No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras y datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tri-

butaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos y pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

- No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

El artículo 1º de la Ley Penal Tributaria establece: El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen la leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Por su parte, el artículo 2º de la citada Ley establece que son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con penas del artículo anterior:

* Intendencia Regional Piura. Abogado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Ciencias Contables y Financieras con Mención en Tributación por la Universidad Nacional de Piura.

- a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.
- b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

Como puede apreciarse de la lectura de las citadas normas los supuestos establecidos en el artículo 178º del Código Tributario como infracción y los supuestos establecidos en el artículo 2º de la Ley Penal Tributaria son similares, por lo cual, es válido preguntarnos cuándo estamos ante una infracción tributaria, cuándo ante un delito tributario y cuáles son las características que nos permiten diferenciar uno del otro.

La importancia del presente ensayo estriba en poder precisar dichos conceptos, teniendo en cuenta que si la Administración Tributaria, dentro de la labor de fiscalización, considera que existen indicios de comisión de delito tributario y/o aduanero, tiene el deber de comunicarlo al Ministerio Público sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación.

Con las últimas modificatorias establecidas al Código Tributario mediante Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 05 de julio de 2012, por el cual se suprime la facultad discrecional que tenía la Administración Tributaria para denunciar delitos tributarios y aduaneros, se ha modificado el tercer y cuarto párrafo del artículo 192º del citado Código en los siguientes términos:

"La Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existe indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no excede de noventa (90)

días de la fecha de notificación de la Formalización de la Investigación Preparatoria o del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria. En caso de incumplimiento, el Fiscal o Juez Penal podrá (n) disponer la suspensión del proceso penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiere lugar.

En caso de iniciarse el proceso penal, el Fiscal, el Juez o el Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las disposiciones fiscales, resoluciones judiciales, informe de peritos, dictámenes del Ministerio Público e Informe del Juez que se emitan durante la tramitación de dicho proceso".

I. MARCO TEÓRICO DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

El Estado necesita de recursos a fin de poder cumplir con su finalidad, es decir, realizar obras públicas (construir carreteras, puentes, hospitales, etc.) y prestar servicios públicos (salud, educación, etc.).

Una de las principales fuentes de donde el Estado obtiene ingresos para financiar el gasto público es del pago de tributos, de allí la importancia que todos los ciudadanos cumplan con este deber de contribuir a cabalidad y oportunamente de acuerdo a su capacidad contributiva; sin embargo, como bien señala Villegas¹, no todos los integrantes de una comunidad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica las distintas transgresiones que puedan cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

El ilícito tributario viene a ser la vulneración de normas tributarias, puede consistir en un hacer o dejar de hacer, es decir, realizar determinados actos que contravienen las normas tributarias o dejar de hacer aquellos actos ordenados por la ley.

El Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N°

135-99-EF, en adelante Código Tributario, en el Libro Cuarto regula lo referente a infracciones, sanciones y delitos.

Asimismo, este Libro se divide en dos títulos, el Título I, referido a infracciones y sanciones administrativas y el Título II referido a los delitos.

Por otra parte, cabe indicar que mediante Decreto Legislativo N° 813 se aprueba la Ley Penal Tributaria, donde se regula el delito tributario de defraudación tributaria y sus diferentes modalidades.

Como se puede apreciar, en nuestra legislación el ilícito tributario vendría a ser el género, entendiéndose como tal toda contravención a normas de carácter tributario.

Por otra parte, el ilícito administrativo tributario y el ilícito penal tributario vendrían a ser modalidades de ilícitos tributarios, estableciéndose una relación de género a especie.

Los ilícitos administrativos tributarios vienen a ser las infracciones tributarias, las mismas que son sancionadas con penas pecuniarias (multas) y sanciones no pecuniarias (comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, entre otros).

Los ilícitos penales tributarios vienen a ser los delitos tributarios que son sancionados con pena privativa de la libertad y días multa.

II. INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El artículo 164º del Código Tributario define a la infracción tributaria como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Podríamos definir la infracción tributaria como la violación de normas tributarias que establecen obligaciones tributarias que pueden ser de carácter sustancial o formal.

2.1. Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias

Con relación a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias existen diversas teo-

rias. En ese sentido, procederemos a hacer un resumen de las mismas, tomando como referencia la obra de Giuliani Fonrouge²:

a. Teoría penalista

Surge en Alemania a fines del siglo XIX. Los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, hallándose sujetos en Alemania al mismo régimen de las contravenciones de policía, pero a raíz del debilitamiento de la moral fiscal se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria. Es así como Schwaiger y Meyer, primero, y otros autores después (Wagner, Vocke, von Bar, etc.), criticaron el régimen vigente y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondía al derecho penal ordinario, siendo sus principales argumentos los siguientes:

- a) El legislador fiscal y el legislador penal tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral.
- b) La facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común.
- c) Más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

b. Teoría administrativa

Como reacción contra la doctrina penalista, nació igualmente en Alemania una vigorosa corriente doctrinal a favor de un derecho penal administrativo y que en fecha relativamente reciente ha derivado en el llamado derecho penal económico. En la primera etapa

² GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho financiero, Buenos Aires, Depalma, 2001.

de formulación de estas nuevas ideas, Spiegel y Binding consideraron que los fraudes fiscales constituyan ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común; pero fue James Goldschmidt quien le dio sustentación teórica más firme, de modo tal que se le reconoce como el creador de la doctrina.

Schonke³ hace una síntesis de las ideas fundamentales de la teoría:

- 1) Conducta antiadministrativa es la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o estatal.
- 2) La pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es, más bien, una simple pena de orden.
- 3) Rigen a su respecto principios especiales para la culpabilidad.
- 4) Debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida.

Se aplican normas especiales respecto de la punibilidad de personas jurídicas y de terceros.

c. Teoría autonomista

En esta teoría pueden enrolarse los que consideran que el ilícito tributario se rige por normas propias, específicas, distintas de las del resto del derecho y admiten solamente la aplicación los principios del derecho penal común (no del derecho administrativo) cuando la ley tributaria omite regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio o sus efectos, y además no sean los principios penales, aplicados subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza o características o especificidades del derecho tributario⁴.

Según Giuliani Fonrouge⁵, es a comienzos del siglo XX cuando aparece en Italia

el *Trattato di diritto penale finanziario*, de Giovanni Carano Donvito quién habla de Derecho Financiero, conteniendo una teoría general de la materia (volumen I), donde se puso de manifiesto en qué aspectos se ajusta a los principios generales del derecho penal común y en cuáles se separa de ellos, siendo del caso señalar que la expresión derecho financiero es utilizada como sinónimo de derecho tributario o derecho fiscal, pues se limita al ilícito tributario, sin relación alguna con otras manifestaciones de la actividad financiera estatal.

Asimismo, señala que aparece el derecho penal tributario como disciplina autónoma, separada del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de la ciencia de las finanzas, en la obra de Dematteis, quien lo concibe como "aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino, a contribuir, con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad"⁶.

d. Teoría dualista

Giuliani Fonrouge⁷ señala que esta teoría distingue las sanciones en penales y civiles, aun cuando estas últimas podrían calificarse, con mayor propiedad, como sanciones administrativas. Las primeras corresponden a los llamados delitos tributarios, esto es, aquellos consistentes en sustraerse —dolosamente o no— al cumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidos con sanciones del Código Penal (delitos: reclusión y multa; contravenciones: arresto y ammenda); las sanciones administrativas o civiles se refieren, en cambio, a infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en pena pecuniaria, recargo o adicional (*sopratassa*) y otras de índole accesoria, como el comiso y la clausura de establecimientos.

En nuestra opinión la legislación peruana adopta esta teoría regulando por un lado las infracciones tributarias que son sancionadas con penas pecuniarias (multas), así

3 SCHONKE, "La doctrina del derecho penal administrativo de J. Goldschmidt y su reconocimiento en la legislación alemana", en *Revista de Derecho Procesal*, 1951, vol. II, pp. 299 y ss. (citado por GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, cit.).

4 GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Derecho tributario penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985.

5 GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, cit., p. 672.

6 DEMATTEIS, *Manuale di diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 1933 (citado por GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, cit.).

7 GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, cit., p. 675.

como, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, entre otros.

Por otra parte, se va a normar lo relacionado a los delitos tributarios que son sancionados con pena privativa de la libertad y días-multa.

2.2. Elementos constitutivos de las infracciones tributarias

A fin de entender el concepto de infracción tributaria sería necesario definir en primer lugar la obligación tributaria. En este sentido, el artículo 1º del Código Tributario establece que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

La obligación tributaria es la relación jurídica que se establece entre el acreedor tributario, entendiéndose como tal aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria (Estado) y el deudor tributario que viene a ser la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

El deudor tributario contribuyente es aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, en este sentido, el contribuyente va a responder por cuenta propia.

El deudor tributario responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este, es decir, va a responder por cuenta ajena.

La obligación tributaria va a presentar las siguientes características:

- a) Nace por imperio de la ley: en este sentido, los elementos de la obligación tributaria, su existencia y cuantía tienen que estar establecidos mediante una ley.
- b) Comprende una obligación de dar: es decir, la prestación tributaria es de carácter patrimonial, implica dar una suma de dinero.
- c) Existe un vínculo personal: al respecto, la relación jurídica tributaria se estable-

ce entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente o responsable).

- d) Es de derecho público, el vínculo que se establece entre el Estado y los particulares nace en virtud de una ley y no de un acuerdo de voluntades; en este sentido, el Estado hace uso de su potestad tributaria.

En nuestra legislación, la infracción tributaria se define como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Las infracciones tributarias pueden ser de carácter sustancial que están relacionadas básicamente con la obligación del pago del tributo y formales relacionadas con la obligación de inscribirse, emitir comprobantes de pago, llevar libros contables, presentar declaraciones y comunicaciones, entre otros.

Dentro de los elementos constitutivos de las infracciones tributarias podemos señalar los siguientes:

- a) Elemento material: viene a ser el incumplimiento de una obligación en principio de carácter formal como se desprende del artículo 172º del Código Tributario que norma lo relacionado con los tipos de infracciones tributarias.
- b) Elemento formal: podríamos señalar como este elemento la tipicidad, en este sentido, la conducta infractora debe estar perfectamente definida en la ley. Para que a una persona se le pueda atribuir la comisión de una infracción cabe indicar que previamente la infracción debe estar establecida en una norma, por lo cual la conducta de la persona (contribuyente o responsable) se debe adecuar al tipo de infracción.
- c) Elemento objetivo: al respecto, el artículo 165º del Código Tributario establece que la infracción será determinada en forma objetiva, en este sentido, existe responsabilidad por el solo hecho del incumplimiento, por lo tanto, no se requiere la existencia de dolo o culpa.

2.3. Tipos de infracciones tributarias

Referente al tipo de infracciones que contempla nuestra legislación cabe indicar que el artículo 172º del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones siguientes:

- 1) De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción.
- 2) De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.
- 3) De llevar libros y/u registros o contar con informes u otros documentos.
- 4) De presentar declaraciones y comunicaciones.
- 5) De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
- 6) Otras obligaciones tributarias.

Es importante precisar que las infracciones tributarias no solo están establecidas en el Código Tributario sino también en leyes especiales. A manera de ejemplo podemos citar aquellas infracciones vinculadas al SPOT⁸:

- 1) El sujeto obligado que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, en el momento establecido.
- 2) El proveedor que permita el traslado de los bienes fuera del Centro de Producción sin haberse acreditado íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, siempre que este deba efectuarse con anterioridad al traslado.
- 3) El sujeto que por cuenta del proveedor permita el traslado de los bienes sin que se le haya acreditado el depósito a que se refiere el Sistema, siempre que este deba efectuarse con anterioridad al traslado.
- 4) El titular de la cuenta que otorgue a los montos depositados un destino distinto al previsto en el Sistema.

- 5) Las Administradoras de Peaje que no cumplan con verificar el pago del depósito en la forma, plazos y condiciones establecidos por la SUNAT.
- 6) Las Administradoras de Peaje que no informen a la SUNAT el resultado de la verificación del cumplimiento del pago del depósito en la forma, plazo y condiciones que se establezca.
- 7) Las Administradoras de Peaje que no cumplan con efectuar el cobro del depósito.
- 8) Las Administradoras de Peaje que no cumplan con depositar los cobros realizados a los transportistas que realizan el servicio de transporte de pasajeros por vía terrestre.

2.4. Tipo de sanciones tributarias

Referente al tipo de sanciones, el artículo 180º del Código Tributario establece que la Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos de acuerdo a las Tablas que, como anexo, forman parte del Código.

Las multas se podrán determinar en función⁹:

- a) UIT: La Unidad Impositiva Tributaria vigente a la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción.
- b) IN: Total de Ventas Netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable.

Para el caso de los deudores generadores de rentas de tercera categoría que

8 Artículo 12º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF.

9 De acuerdo al artículo 47º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007.

se encuentren en el Régimen General se considerará la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Para el caso de los deudores tributarios acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, el IN resultará del acumulado de la información contenida en los campos o casillas de ingresos netos declarados en las declaraciones mensuales presentadas por dichos sujetos durante el ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda.

Para el caso de personas naturales que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o renta de fuente extranjera, el IN será el resultado de acumular la información contenida en los campos o casillas de rentas netas de cada una de dichas rentas que se encuentran en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según sea el caso.

Si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la Declaración Jurada Anual, la sanción se calculará en función a la Declaración Jurada Anual del ejercicio precedente al anterior.

Cuando el deudor tributario haya presentado la Declaración Jurada Anual o declaraciones juradas mensuales, pero no consigne o declare cero en los campos o casillas de Ventas Netas y/o Ingresos por Servicios y otros ingresos gravables y no gravables o rentas netas o ingresos netos, o cuando no se encuentra obligado a presentar la Declaración Jurada Anual o las declaraciones mensuales, o cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio en que se cometió o detectó la infracción, o cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio anterior y no hubiera

vencido el plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual, se aplicará una multa equivalente al 40% de la UIT.

Para el cálculo del IN en el caso de los deudores tributarios que en el ejercicio anterior o precedente al anterior se hubieran encontrado en más de un régimen tributario, se considerará el total acumulado de los montos señalados en el segundo y tercer párrafo del presente inciso que correspondería a cada régimen en el que se encontró o se encuentre, respectivamente, el sujeto del impuesto. Si el deudor tributario se hubiera encontrado acogido al Nuevo RUS, se sumará al total acumulado, el límite máximo de los ingresos brutos mensuales de cada categoría por el número de meses correspondiente.

Cuando el deudor tributario sea omiso a la presentación de la Declaración Jurada Anual o de dos o más declaraciones juradas mensuales para los acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se aplicará una multa correspondiente al 80% de la UIT.

- c) I: 4 veces el límite máximo de cada categoría de los Ingresos brutos mensuales del Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) por las actividades de ventas o servicios prestados por el sujeto del Nuevo RUS, según la categoría en que se encuentra o deba encontrarse ubicado el citado sujeto.
- d) El tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia.
- e) El monto no entregado.

III. DELITOS TRIBUTARIOS

Antes de iniciar el análisis de los delitos tributarios es importante precisar el concepto de delito, a fin de poder determinar cuándo a una persona se le puede atribuir la comisión de un delito tributario.

Podemos definir el delito como una conducta típica, antijurídica y culpable. Estos distintos elementos del delito están en una relación lógica necesaria. Solo una acción u

omisión puede ser típica, solo una acción u omisión típica puede ser antijurídica y solo una acción u omisión antijurídica puede ser culpable (Cerezo Mir¹⁰).

A continuación, procedemos a desarrollar cada uno de los niveles de imputación penal para lo cual seguiremos lo desarrollado por Felipe Villavicencio¹¹. Al respecto, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad son los tres elementos que convierten una acción en delito. Estos niveles de imputación están ordenados sistemáticamente y constituyen la estructura del delito. Para imputar el hecho, cuando se constata la presencia de las dos primeras características (tipicidad y antijuridicidad) se denomina injusto a la conducta que las ofrece. En consecuencia, lo injusto es una conducta típica y antijurídica.

Sin embargo, la presencia de lo injusto no es suficiente para imputar un delito, pues además, resulta necesario determinar la imputación personal (culpabilidad), es decir, si el sujeto debe responder por lo injusto (sujeto culpable).

a) **Tipo.** Es la descripción concreta de la conducta prohibida hecha por el legislador en la norma. El tipo viene a ser la más valiosa consecuencia del principio de legalidad, es decir, no hay delito sin que previamente el tipo esté establecido en una ley.

La tipicidad es el resultado de la verificación de si la conducta y lo descrito en el tipo coinciden. A este proceso de verificación se denomina *juicio de tipicidad*, que es un proceso de imputación donde el intérprete, tomando como base el bien jurídico protegido, va a establecer si un determinado hecho puede ser atribuido a lo contenido en el tipo penal.

Este proceso de imputación implica dos aspectos: la imputación objetiva y subjetiva. Así, determinar el tipo objetivo (imputación objetiva), supone identificar los aspectos de la imputación a la conducta y al resultado. Sin embargo, esto no basta, pues será necesario analizar si se dieron las características exi-

gidas en el aspecto subjetivo del tipo (imputación subjetiva).

El análisis de la imputación subjetiva, corresponde el estudio de la teoría del dolo. Se entiende por dolo el conocimiento y voluntad de la realización de todos los elementos del tipo objetivo y es el núcleo de los hechos punibles dolosos, por lo cual, el dolo precisa de dos elementos: cognitivo (conocimiento) y volitivo (voluntad). La jurisprudencia nacional señala que: "Para la configuración del delito es preciso constatar en el agente una especial intencionalidad dirigida hacia la realización del resultado típico; dicha intencionalidad o *animus necandi*, importa en el sujeto activo un conocimiento actual de los elementos objetivos del tipo, conocimiento que está indisolublemente ligado al aspecto volitivo de la conducta, de modo que conciencia y voluntad, al ser los dos aspectos indesligables del dolo, deben concurrir necesariamente para la configuración del delito de homicidio simple"¹².

b) **Antijuridicidad.** Para efecto de la imputación del delito el primer paso es verificar la tipicidad de la conducta, pero no es suficiente y es necesario determinar si la conducta típica es antijurídica.

Antijuridicidad significa contradicción con el derecho. La conducta típica tiene que ser confrontada con los valores provenientes de todo el ordenamiento jurídico. Solo producto de la graduación de valores de la antijuridicidad, se decide definitivamente si el hecho es antijurídico o conforme a derecho, si es que contradice o no al ordenamiento jurídico en su conjunto. Se va a establecer una diferencia entre antijuridicidad formal y la antijuridicidad material. La antijuridicidad formal es la relación de contradicción entre la conducta y el ordenamiento jurídico, es decir, la oposición al mandato normativo, desobedeciendo el deber de actuar o de abstención que se establece mediante las normas jurídicas. La antijuridicidad

10 Citado por VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe, *Derecho Penal. Parte General*, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2006.

11 Loc. cit.

12 Ejecutoria Suprema del 19 de noviembre de 1998, Exp. 4230-98 (citada por VILLAVICENCIO TERREROS, *Derecho Penal. Parte General*, cit., p. 356).

material se concibe como la ofensa socialmente nociva de un bien jurídico que la norma busca proteger.

- c) **Culpabilidad.** Felipe Villavicencio¹³ señala que culpabilidad es imputar responsabilidad por un injusto a un individuo en base a la exigibilidad en un ámbito comunicativo, en atención a condicionamientos reconocibles, en una determinada práctica social. El *aspecto formal del concepto de culpabilidad* equivale al conjunto de elementos contemplados como presupuestos subjetivos de la imputación en un sistema de Derecho Penal históricamente dado. Pero no basta señalar a la culpabilidad como un juicio de reproche, se requiere identificar el contenido de los presupuestos en que se fundamenta, a esto se denomina *aspecto material de culpabilidad*.

3.1. Defraudación tributaria

En el presente ensayo procederemos a analizar el delito de defraudación tributaria y sus modalidades establecidas en el Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria.

La exposición de motivos, al referirse a la necesidad de tener una norma especial que regule sobre el delito tributario bajo la modalidad de defraudación tributaria señala que dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen —Derecho Tributario y Derecho Penal— así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia. En este sentido, el delito de defraudación tributaria puede ser legislado íntegra y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pueden establecerse normas procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializando juzgamiento en su parte adjetiva.

Por su parte, la existencia de una norma penal especial origina un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad. Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tri-

butaria y una abstención en la comisión del citado ilícito dado que el mismo afecta de manera significativa la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que este pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.

3.1.1. Tipo base

El delito de defraudación tributaria se encuentra tipificado en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria aprobada por Decreto Legislativo N° 813 y normas modificatorias, en adelante Ley Penal Tributaria: “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa”. Como señala Luna-Victoria León¹⁴ la conducta criminalizada combina dos elementos: i) una conducta fraudulenta que obtiene como resultados; ii) dejar de pagar tributos. Como es conocido, deben concurrir estos dos elementos (la conducta fraudulenta y el tributo adeudado) con el dolo (la conducta intencional) para que exista delito. Aún más, no será suficiente que concurran sino que debe existir un nexo causal entre ellos, esto es, que la conducta fraudulenta haya efectivamente ocultado la deuda tributaria, porque de lo contrario no habría delito.

La norma precitada describe la conducta fraudulenta como cualquier artificio, engaño, astucia ardid u otra forma fraudulenta; a continuación procedemos a definir estos términos de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española:

- Artificio: disimulo, cautela, doblez.
- Engaño: falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre.
- Astucia: cualidad del astuto, entendiéndose como tal agudo, hábil para engañar o evitar el engaño o para lograr artificiosamente cualquier fin.

13 Loc. cit.

14 LUNA-VICTORIA LEÓN, César, “Criminalización de las infracciones tributarias: el delito tributario”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. 34, pp. 5-37.

- Ardid: artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento.

En el fraude el infractor busca de manera consciente e intencional sustraerse del cumplimiento de la obligación tributaria, por lo cual, el error del deudor tributario respecto a la existencia o exigibilidad del tributo lo exime de la sanción penal.

3.1.2. Bien jurídico tutelado

Al respecto, cabe señalar que existen varias teorías que pasaremos a exponer a continuación:

- a) *El deber de lealtad y cumplimiento del contribuyente.* Para esta corriente doctrinaria el bien jurídico tutelado es la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imponibles. Al respecto, cabe señalar que los delitos tributarios no pueden ser considerados como meras desobediencias formales de deberes tributarios.
- b) *El patrimonio del Estado.* Al respecto, Bramont-Arias Torres¹⁵ manifiesta que el bien jurídico tutelado no es el patrimonio porque si bien es cierto que al dejar de pagar los tributos se está disminuyendo el patrimonio del Estado, es igualmente cierto que esto se produce no solo mediante el impago de tributos sino mediante múltiples mecanismos, con lo cual el delito tributario no tendría identidad propia sino que se limitaría a constituirse como un delito patrimonial, el mismo que considera al Estado como un ente particular.
- c) *La fe pública.* Bramont-Arias Torres¹⁶ señala que en el caso de considerar al bien jurídico en el delito tributario como la fe pública se estaría excluyendo la finalidad del tributo, reduciendo el problema solo a la falta de veracidad sin destacar nuevamente las consecuencias económicas que origina la actividad impositiva.

Asimismo, indica que la fe pública como bien jurídico protegido hace referencia a un bien jurídico con función de control vinculada a la veracidad de los documentos que circulan en la sociedad, lo cual resulta accesorio dentro del delito de defraudación tributaria, ya que dicho control solo tiene sentido en función del cumplimiento de la obligación tributaria principal que incluye la determinación y el pago del tributo.

- d) *Corriente funcionalista.* Señala que el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria es el protagonizado por el rescate de la funcionalidad al sistema. Señalan al funcionamiento de la Administración Tributaria, es decir, la efectiva capacidad recaudatoria de tributos por parte del Estado: proceso de recaudación de los ingresos y su distribución.

Bramont Arias-Torres¹⁷ señala que el bien jurídico en los delitos tributarios debe necesariamente vincularse a la función del tributo, dado que el mencionado delito supone alteraciones en la recaudación del mismo. En este sentido, el bien jurídico se vincula con la estabilidad financiera del Estado (mantenimiento del Estado y los servicios públicos), política económica (intervención del Estado en el mercado) y redistribución de la riqueza en bienes y servicios (evitar los efectos dañinos del sistema de mercado).

En nuestra opinión el bien jurídico tutelado en los delitos de defraudación tributaria lo constituye el proceso de recaudación de ingresos y la realización de los gastos públicos con los respectivos egresos. Como hemos señalado en el tipo base, uno de los elementos del delito de defraudación tributaria es dejar de pagar los tributos total o parcialmente como lo establece el artículo 1º de la Ley Penal Tributaria.

3.1.3. Elementos estructurales de la imputación del delito

Cuando nos referimos al tipo en el marco teórico sobre la definición de delito señalamos que el proceso de imputación implica dos aspectos: la imputación objetiva y subje-

¹⁵ BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Felipe, "El delito tributario: criminalización y tipificación", en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. 32, pp. 49-68.

¹⁶ Loc. cit.

¹⁷ Loc. cit.

tiva, por lo cual, a continuación, pasaremos a analizar estos en el delito de defraudación tributaria.

- a) *Imputación objetiva.* Al respecto, cabe indicar que el desarrollo típico de la defraudación tributaria toma como punto de partida el objeto concreto el tributo, el hecho imponible, en que surge la obligación tributaria que debe asumir el contribuyente¹⁸.

El tributo viene a ser la prestación generalmente pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para cubrir gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

El sujeto activo del delito viene a ser el deudor tributario. El deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable¹⁹.

El contribuyente es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria²⁰.

El responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir con la obligación tributaria²¹.

Es importante precisar que no a todo deudor tributario se le puede imputar la comisión del delito de defraudación tributaria. En este caso, habría que verificar si la conducta del deudor tributario se adecua al tipo establecido en el artículo 1º de la Ley Penal Tributaria, es decir, que haya actuado faltando a la verdad de manera intencional, haciendo uso de cualquier artificio o maniobras que hacen más complicada la verificación de la verdad de los hechos, con la finalidad de sustraerse del pago de tributos de manera total o parcialmente.

El sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria viene a ser el Estado entendiéndose como tal el Gobierno

Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales representados a través de los entes encargados de la recaudación tributaria.

- b) *Imputación subjetiva.* La defraudación tributaria es un delito doloso, el agente actúa con conciencia y voluntad de defraudar al fisco para no pagarle o pagar parcialmente el tributo²².

Asimismo, cabe indicar que cuando el sujeto activo es una persona jurídica se debe tener presente que si bien la persona jurídica no puede ser sujeto activo de un delito de acuerdo al principio *societas deliquere non potest* que significa "las sociedades no pueden delinquir". Según este principio, una persona jurídica no puede cometer delitos, pues carecen de voluntad (elemento subjetivo) que abarque el dolo en sus actuaciones, por lo cual resulta autor del hecho atribuido a una persona jurídica quien actúa como órgano de representación autorizado de ella y realiza el tipo penal.

Al respecto, el artículo 27º del Código Penal al referirse a la punibilidad de la actuación en nombre de la persona jurídica establece que el que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurran en él, pero sí en la representada.

La antijuridicidad, va a consistir en una contradicción del hecho con el ordenamiento jurídico en general y de manera especial con el derecho tributario.

La culpabilidad, viene a ser la responsabilidad que se le atribuye al deudor tributario por haber actuado de manera fraudulenta (dolo) con la finalidad de dejar de pagar parcial o totalmente los tributos.

3.2. Modalidades de defraudación tributaria

El artículo 2º de la Ley Penal Tributaria establece que son modalidades de defraudación

18 GARCÍA CANTIZANO citado por Eduardo GARCÍA NAVARRO. *Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la defraudación tributaria*, en www.incipp.org.pe [consultado el 9 de agosto de 2012].

19 Artículo 7º del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

20 Artículo 8º del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

21 Artículo 9º del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

22 GARCÍA NAVARRO, Edward, *Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la defraudación tributaria*, Instituto de Ciencia Procesal Penal, pp. 1-33.

tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

- a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.
- b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

De conformidad con la exposición de motivos, las modalidades son establecidas por el legislador, teniendo en cuenta que las mismas no pueden ser derivadas directamente de la interpretación del tipo base o genérico, por lo cual es necesario precisar las conductas que deben ser consideradas como delito, pese a que no fluyan directamente del tipo especial. Esto no significa que las modalidades puedan ser totalmente distintas al tipo base, por cuanto deben mantener los elementos principales y constitutivos del tipo base.

Con relación a la primera modalidad (ocultar bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos falsos), la exposición de motivos señala que esta modalidad de defraudación tributaria se mantiene en virtud que la conducta mencionada no se deriva fácilmente del tipo base, siendo necesaria su legislación de manera expresa. Mientras el tipo base señala que la defraudación se comete mediante engaño, lo que sugiere un accionar del sujeto activo perceptible por los sentidos; la modalidad otorga la calidad de engaño a una omisión del sujeto cuando exista la obligación de declarar determinados bienes, situación que no se desprende directamente del tipo base.

Luna-Victoria León²³ manifiesta que esta modalidad se explica para reducir las cargas procesales de la Administración o del sistema judicial a los que se les exige probar el fraude o el engaño, presumiendo que la mentira o la falsedad son *per se* fraudulentas, porque son medios idóneos para dejar de pagar los tributos. Sin embargo, esta modalidad no enerva la necesidad de probar el dolo del agente, ni la de demostrar que esa mentira o falsedad han tenido como resultado dejar de pagar tributos, porque no se trata de un

tipo autónomo, sino de una modalidad de fraude tributario.

Referente a la segunda modalidad (no entregar retenciones o percepciones), señala que esta modalidad se mantiene porque no se deriva fácilmente del tipo base. Mientras el tipo base señala como elemento constitutivo el engaño, la modalidad describe un abuso de confianza que es necesario equiparar con el engaño mencionado, pero que esta equivalencia debe estar señalada necesariamente en la ley.

Por otra parte, la exposición de motivos indica que atendiendo a la unidad del derecho penal nos encontramos ante un delito especial de apropiación ilícita de tributos, y en estos casos, solo es necesario comprobar el ánimo del sujeto activo de apropiarse del bien mediante alguna conducta, una vez vencido el plazo que tenga para la devolución o entrega, sin que sea necesario otorgar un plazo adicional.

Al respecto, Luna-Victoria León²⁴ precisa que la sola conducta de no entregar lo retenido o percibido no es *per se* fraudulenta ni delito y que la Administración o el sistema judicial no han sido liberados de la carga de probar la intencionalidad del agente de apropiarse de las sumas retenidas o percibidas.

3.2.1. Tipo agravado

Es importante señalar que el tipo atenuado establecido en el artículo 3º de la Ley Penal Tributaria, por el cual se señalaba que el que mediante la realización de las conductas descritas en los artículos 1º y 2º del presente Decreto Legislativo deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un periodo de 12 (doce) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del periodo, según sea el caso, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días- multa, ha sido derogado mediante la Única Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 1114 publicado el 05 de julio de 2012.

A través del citado Decreto Legislativo se incorpora la figura del tipo agravado. En este sentido, el artículo 5°-D²⁵ de la Ley Penal Tributaria establece que la pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

- 1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.
- 2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado (s) de pagar supere (n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un periodo de doce (12) meses o un (1) ejercicio gravable. Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.
- 3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva.

Como puede apreciarse, el presente tipo de delito de defraudación tributaria contiene los mismos elementos del tipo base, sin embargo, se encuentra agravado en lo referente a la pena. La pena establecida en el tipo base es no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa, mientras que en el tipo agravado pasa a ser no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa.

Asimismo, cabe señalar que la agravante se presenta por haberse actuado en coparticipación de otras personas (naturales o jurídicas) con la finalidad de ocultar al verdadero deudor tributario o mediante una organización delictiva.

Por otro lado, la agravante responde a la naturaleza del bien jurídico, por cuanto al ser este de carácter económico es imprescindible señalar diferencias en las consecuencias

jurídico-penales (pena), en virtud del daño causado por el comportamiento del sujeto activo, en este sentido, el importe del tributo o los tributos dejado (s) de pagar supera las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.

3.2.2. Tipos autónomos

- **El artículo 4° de la Ley Penal Tributaria**

Establece que la defraudación será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:

- a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.
- b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos²⁶.

La exposición de motivos al referirse al inciso a) señala que su separación del tipo base y del tipo que señala sus modalidades se debe a que contiene una figura distinta a la de "dejar de pagar los tributos" (tipo base y modalidades), y supone la indebida obtención de beneficios fiscales que en algunos casos, no implica el impago de tributos.

Sin embargo, se debe tener presente que para el goce indebido del beneficio fiscal el agente haya actuado con dolo, es decir, simulando hechos que le permitan gozar de dichos beneficios.

En el inciso b) de la citada norma se va a regular la simulación o la creación artificial de estados de insolvencia que impidan el cobro de tributos. Al respecto, Luna-Victoria León²⁷ señala que en este caso sí se justifica la regulación de una modalidad especial, porque el tipo base exige la presencia del fraude en la oportunidad en la que los tributos deben

25 Mediante el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1114 publicado el 05 de julio de 2012 se incorpora el artículo 5-D en el Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria.

26 Mediante el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 1114 publicado el 05 de julio de 2012 se modifica el inciso b) del artículo 4° del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria.

27 Loc. cit.

pagarse (momento en el que mediante fraude permanecen ocultos), en tanto que en la modalidad que se comenta el fraude (simulación o creación artificial de insolvencia) se produce ya vencida la obligación.

- **El artículo 5º de la Ley Penal Tributaria**

Establece que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (cientos ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:

- Incumpla totalmente dicha obligación.
- No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
- Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
- Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

La exposición de motivos señala que se crea el delito contable relacionado estrechamente a la tributación. La razón de este artículo responde a la constatación de la lesión que se origina al bien jurídico (proceso de ingresos y egresos) en virtud del incumplimiento de normas contables básicas. Este tipo penal es una constatación de la extensión del bien jurídico, por cuanto el proceso de ingresos y egresos es un bien jurídico dinámico que está presente desde el momento en que se realizan hechos gravados y por ende no es necesario esperar a que exista un perjuicio económico para sostener que existe el delito de defraudación tributaria, sino basta con cualquier alteración seria que se produzca sobre este bien jurídico.

Es importante precisar que el sujeto activo del delito contable es el contribuyente obligado, por las normas tributarias, a llevar libros y registros contables, ya sean negocios unipersonales, personas jurídicas y aquellas entidades que sin ser personas jurídicas (las sociedades irregulares previstas en el artículo 423º de la Ley General de Sociedades; la

comunidad de bienes; joint ventures; consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes) actúan como unidad para efectos empresariales y/o tributarios.

Al respecto, el numeral 4 del artículo 87º del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el numeral 5 del artículo 175º de la misma norma, establecen que los deudores tributarios deben llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes; y que constituye infracción tributaria relacionada con la obligación de llevar libros y registros, el llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los mencionados libros y registros respectivamente.

El numeral 7 del artículo 87º del citado Código establece como obligación del deudor tributario conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas mientras el tributo no esté prescrito; y que el deudor tributario deberá comunicar a la Administración Tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes.

Por otro lado, el primer y segundo párrafo del artículo 65º del texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias, establece que los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT deberán llevar como mínimo un Registro de Ventas, un Registro de Compras y Libro Diario de Formato Simplificado de acuerdo a las normas sobre la materia. Los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar contabilidad completa.

Por su parte, el artículo 37º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, establece que los contribu-

yentes del Impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y un Registro de Compras, en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el Reglamento.

- **El artículo 5-A²⁸ de la Ley Penal Tributaria**

Establece que será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.

La conducta delictiva que se describe en esta norma está referida a proporcionar a la Administración Tributaria de manera intencional (dolo) información falsa al momento de inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes o cuando se trata de modificar datos en el citado Registro; asimismo, se establece el nexo con la obtención de autorización de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.

En nuestra opinión el tipo de delito establecido en esta norma no está completo, puesto que no se precisa la finalidad de la obtención del RUC y la utilización de los Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito. Puede darse el caso que una persona obtenga el RUC y la autorización de Comprobantes de Pago pero nunca hacer uso del RUC ni de los referidos comprobantes; sin embargo, para que se configure el delito se debe haber proporcionado información falsa de manera dolosa. La pregunta sigue siendo: ¿con qué finalidad? Porque si nunca se llega a utilizar el RUC y los Comprobantes de Pago, ¿cuál es el perjuicio que se ocasiona? Se entiende que la Administración Tributaria cruza información con la RENIEC o la SUNARP, realiza la verificación del domicilio, entre otros. Por eso, si existe alguna inconsistencia no debe otorgar el RUC y menos la autorización de Comprobantes de Pagos y otros.

A nuestro entender, la norma bajo comentario debió precisar que tanto la obtención del RUC y los Comprobantes de Pago eran para su comercialización a fin de que terceros puedan obtener crédito fiscal para el Impuesto General a las Ventas y deducir gasto o costo para el Impuesto a la Renta. Lo manifestado tiene su justificación puesto que como señala la parte introductoria del Decreto Legislativo N° 1114, durante los últimos años se ha detectado un alto porcentaje de contribuyentes que, entre otros supuestos, han venido utilizando intencionalmente comprobantes de pago con información falsa, así como comprobantes de pago adquiridos o confeccionados por parte de terceros con la intención de utilizar indebidamente créditos y gastos tributarios que legalmente no les corresponden. Resulta necesario dictar las normas que permitan sancionar eficazmente los delitos tributarios vinculados a dichos actos.

- **El artículo 5-B²⁹ de la Ley Penal Tributaria**

Establece que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Para este efecto se considera:

- Como valor de los bienes, a aquel consignado en el (los) comprobante (s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

28 Mediante el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1114 publicado el 05 de julio de 2012 se incorpora el Artículo 5-A en el Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria.

29 Mediante el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1114 publicado el 05 de julio de 2012 se incorpora el Artículo 5-B en del Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria.

- b) La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior.

Al respecto, cabe señalar que la conducta delictiva que se tipifica en la presente norma presenta las siguientes características:

- a) El sujeto activo puede estar o no inscrito ante el órgano administrador del tributo.
- b) La conducta delictiva consiste en almacenar bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo.
- c) El valor total de los bienes debe superar las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).
- d) Se deje de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

En nuestra opinión, lo que se busca controlar es la comercialización clandestina de mercadería que se encuentra depositada en almacenes no declarados ante la Administración Tributaria.

- **El artículo 5-C³⁰ de la Ley Penal Tributaria**

Establece que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.

Al respecto, cabe indicar que la conducta delictiva que se tipifica en la presente norma presenta las siguientes características:

- a) Confeccionar comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito. El sujeto activo en este caso sería la imprenta.
- b) Obtener Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.

- c) Vender o facilitar Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito. En este supuesto se considera a la persona que actúa como intermediario.

- c) Es importante precisar que en todos estos casos la norma no distingue si es a título gratuito u oneroso.
- e) Dicha conducta tiene como objeto cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria. En nuestra opinión esta conducta *per se* ya es dolosa.

IV. DIFERENCIA ENTRE INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO TRIBUTARIO

A continuación pasaremos a desarrollar algunos criterios que nos permite diferenciar las infracciones tributarias de los delitos tributarios:

- a) Por la responsabilidad, en el caso de las infracciones tributarias de acuerdo al artículo 165º del Código Tributario estas se determinan de manera objetiva, en este sentido, basta que se haya incurrido en la infracción prevista en la norma tributaria para atribuir responsabilidad, sin considerar el elemento intencional del infractor (dolo o culpa).

En los delitos tributarios de conformidad con el artículo 1º de la Ley Penal Tributaria es imprescindible la existencia del dolo, es decir, el agente debe actuar con conciencia y voluntad de infringir la ley tributaria valiéndose de cualquier forma fraudulenta con la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte los tributos.

- b) Por la naturaleza de su resolución, en el caso de las infracciones tributarias, las resoluciones que se expediten tienen naturaleza administrativa, por lo cual no tienen carácter de "cosa juzgada" sino de "cosa resuelta" o "cosa decidida".

En los delitos tributarios, tratándose de un proceso penal, concluye con una sentencia judicial.

- c) Por la sanción aplicable, en el caso de las infracciones tributarias, el artículo

³⁰ Mediante el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1114 publicado el 05 de julio de 2012 se incorpora el artículo 5º-C en el Decreto Legislativo N° 813, Ley Penal Tributaria.

180° del Código Tributarios establece que la Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multas, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimientos u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado.

En los delitos tributarios, de acuerdo a la Ley Penal Tributaria, la sanción aplicable es pena privativa de libertad y días-multa. El artículo 41° del Código Penal establece que la pena de multa obliga al condenado a pagar al Estado una suma de dinero fijada en días multa. El importe del día-multa es equivalente al ingreso promedio diario del condenado y se determina atendiendo a su patrimonio, rentas, remuneraciones, nivel de gasto y demás signos exteriores de riqueza.

- d) Por el bien jurídico protegido, en las infracciones tributarias el interés que se busca proteger es la labor propia de la Administración Tributaria de administrar, recaudar y fiscalizar los tributos internos del Gobierno Nacional. El perjuicio fiscal es de naturaleza administrativa.

En los delitos tributarios, como señala la exposición de motivos, el delito de defraudación tributaria perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que este pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.

Al respecto, Ruiz de Catilla y Ponce de León³¹ manifiesta que los delitos tributarios protegen el interés del fisco. Señala ademas que el perjuicio fiscal es de naturaleza financiera. De este modo, se considera como delito ciertas conductas que afectan la recaudación fiscal.

V. CONCLUSIONES

- El ilícito tributario viene a ser la vulneración de normas tributarias. Puede consistir en un hacer o dejar de hacer, es decir, realizar determinados actos que contravienen las normas tributarias o dejar de hacer aquellos actos ordenados por la ley.

En nuestra legislación, el ilícito tributario vendría a ser el género, entendiéndose como tal toda contravención a normas de carácter tributario.

Por otra parte, el ilícito administrativo tributario (infracciones tributarias) y el ilícito penal tributario (delitos tributarios) vendrían a ser modalidades de ilícitos tributarios, estableciéndose una relación de género a especie.

- Con relación a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, la legislación peruana adopta la teoría dualista, regulando por un lado las infracciones tributarias que son sancionadas con penas pecuniarias que están representadas por las multas y las no pecuniarias que pueden ser internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, entre otros.

Por otra parte, se va a normar lo relacionado a los delitos tributarios que son sancionados con pena privativa de la libertad y días-multa.

- La diferencia más importante entre infracción tributaria y delito tributario está en la determinación de la responsabilidad. En este sentido, en la legislación peruana la determinación de la responsabilidad en las infracciones tributarias se realiza de manera objetiva, sin considerar el elemento intencional del infractor (dolo o culpa), mientras que en los delitos tributarios se tiene que probar el dolo (elemento subjetivo).
- La modificación de la Ley Penal Tributaria y la inclusión de nuevos tipos penales a través del Decreto Legislativo N° 1114, publicado el 5 de julio de 2012, tiene su justificación en la medida que surgen nuevas conductas delictivas que

31 RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier et al., Código Tributario: doctrina y comentarios, Pacífico Editores, Lima, 2009.

no estaban previstas en la Ley Penal Tributaria y que necesitan ser sancionadas; sin embargo, el Estado debe impulsar la etapa preventiva creando mayor conciencia tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Felipe. "El delito tributario: criminalización y tipificación", en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 32, Lima, 1997 (pp. 49-68).

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, Depalma, Buenos Aires, 2001.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Derecho tributario penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985.

GARCÍA NAVARRO, Edward, *Aspectos sustantivos y procesales: enfoque penal al tipo básico de la defraudación tributaria*, Instituto de Ciencia Procesal Penal, Lima.

GARCÍA CAVERO, Percy, *Derecho penal económico. Parte especial*, Grijley, Lima, 2007.

LUNA-VICTORIA LEÓN, César, "Criminalización de las infracciones tributarias: el delito tributario", en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 34, Lima, 1998 (pp. 5-37).

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier et al., *Código Tributario: doctrina y comentarios*, Pacifico Editores, Lima, 2009.

SAMHAN SALGADO, Fiorella, "El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana", en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, N° 17, Lima, 2012 (pp. 3-27).

VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2005.

VILLAVICENCIO TERREROS, Felipe, *Derecho penal. Parte general*, Grijley, Lima, 2009.



Capítulo

IV

La fiscalización, los derechos de los contribuyentes, discrecionalidad y secreto bancario

LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN Y EL DEBIDO PROCEDIMIENTO

Miguel Antonio Martel Veramendi*

Sumario: Introducción. **I.** La facultad de fiscalización como herramienta fundamental de control del cumplimiento tributario. 1.1. Las teorías clásicas de las brechas del incumplimiento tributario. 1.2. Razones de la brecha tributaria. 1.3. Factores a tener en cuenta para alcanzar niveles elevados de cumplimiento tributario. 1.4. El necesario equilibrio entre el ejercicio de las facultades de fiscalización y los derechos de los contribuyentes. **II.** La fiscalización tributaria y el principio del debido procedimiento. 2.1. La facultad de fiscalización. 2.2. Derechos y garantías de los contribuyentes en el ejercicio de la facultad de fiscalización. 2.2.1. Principio de legalidad. 2.2.2. Principio del debido procedimiento. 2.2.3. Principio de impulso de oficio u oficialidad. 2.2.4. Principio de razonabilidad. 2.2.5. Principio de imparcialidad. 2.2.6. Principio de presunción de veracidad. 2.2.7. Principio de verdad material. 2.2.8. Principio de conducta procedimental. 2.3. El debido proceso y el debido procedimiento. 2.4. El derecho fundamental del contribuyente al debido procedimiento en la fiscalización. 2.4.1. Alcances del principio del debido procedimiento. 2.4.2. Derecho a ser oído. 2.4.3. Derecho a ser notificado válidamente. 2.4.4. Derecho de defensa. 2.4.5. Derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable. 2.4.6. Derecho a ofrecer y producir pruebas. 2.4.6.1. Carga de la prueba. **III.** Conclusiones. Bibliografía.

Introducción

La Administración Tributaria, como órgano del Estado encargada de ejecutar la política fiscal, es la responsable de conseguir el ingreso a las cuentas del tesoro de los recursos potenciales que han sido planteados como hipótesis de trabajo en la elaboración de las normas impositivas.

En este contexto, cuando se le encarga a la Administración Tributaria la doble responsabilidad de aplicar la política tributaria y velar por que los contribuyentes cumplan con las leyes impositivas, se le confiere la obligación

de realizar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo para ello indispensable el ejercicio de su facultad de fiscalización.

No obstante, el procedimiento fiscalizador debe ser realizado con estricta observancia del debido proceso, derecho fundamental reconocido en la Constitución y que en el ámbito del derecho administrativo se plasma como el debido procedimiento.

El presente ensayo tiene como propósito poner de manifiesto la importancia del principio del debido procedimiento en el ejercicio

* Funcionario de la Intendencia Regional Arequipa. Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Máster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España. Docente de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica San Pablo de Arequipa, de la Escuela de Post Grado de la Universidad Católica Santa María de Arequipa, y de la Unidad de Post Grado de la Facultad de Ciencias Contables y Financieras de la Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa.

de la facultad de fiscalización por parte de la Administración. Así, la fiscalización tributaria debe estar revestida de la estricta observancia de la garantía al debido procedimiento como plasmación de un ejercicio legal, justo y legítimo de esta facultad.

En el primer apartado se aborda el tema de la facultad de fiscalización como herramienta fundamental de control del cumplimiento tributario, analizando aspectos como las teorías clásicas de las brechas del incumplimiento tributario, los motivos que explicarían la brecha tributaria, los factores a tener en cuenta para alcanzar niveles elevados de cumplimiento tributario y el necesario equilibrio entre el ejercicio de las facultades de fiscalización y los derechos de los contribuyentes.

En el segundo apartado se aborda con profundidad el tema central de este ensayo, esto es, un análisis de la fiscalización tributaria y el principio del debido procedimiento, exponiendo en el debate aspectos como los derechos y garantías de los contribuyentes en el ejercicio de la facultad de fiscalización, la aplicación del principio de legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, presunción de veracidad, verdad material y conducta procedimental.

Finalmente, se realiza un análisis del derecho fundamental del contribuyente al debido procedimiento en la fiscalización, en sus diferentes manifestaciones, como el derecho a ser oído, a ser notificado válidamente, a los recursos, a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable, a ofrecer y producir pruebas y a tomar conocimiento de los actuados en el expediente de fiscalización.

I. LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN COMO HERRAMIENTA FUNDAMENTAL DE CONTROL DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

1.1. Las teorías clásicas de las brechas del incumplimiento tributario

Toda Administración Tributaria, en el desarrollo de su gestión, se enfrenta con determinados comportamientos de los contribuyentes, que generan las denominadas *brechas de incumplimiento*.

Así, Carlos Silvani¹ señala que las cuatro brechas de incumplimiento son las siguientes:

- a) *Contribuyentes no registrados*: es la brecha existente entre los contribuyentes potenciales y los contribuyentes registrados.
- b) *Contribuyentes no declarantes*: es la brecha resultante de la diferencia existente entre los contribuyentes registrados y los contribuyentes que presentan declaración.
- c) *Contribuyentes morosos*: es la brecha originada por la diferencia entre el impuesto declarado como debido por los contribuyentes o determinado por la Administración y el impuesto efectivamente pagado por los contribuyentes.
- d) *Contribuyentes evasores*: es la brecha ocasionada por la diferencia existente entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencial de acuerdo con lo definido por la Ley.

Ahora bien, en la perspectiva de mejorar el cumplimiento tributario resulta de suma importancia que la Administración Tributaria pueda trabajar efectivamente sobre el control de las brechas antes señaladas.

Por otro lado, el cumplimiento tributario será estimulado si existe una Administración Tributaria eficaz. Como lo menciona Silvani²: “Una Administración Tributaria eficaz no debe confundirse con una Administración eficiente”. Una Administración puede ser muy eficiente porque tiene un costo de recaudación muy bajo y al mismo tiempo puede ser muy ineficaz si es incapaz de controlar el incumplimiento tributario.

En la lucha por cerrar las brechas de incumplimiento tributario, lo realmente relevante es determinar el grado de efectividad global de la Administración. Así, si la Administración solo controla una brecha de manera efectiva, la conducta de incumplimiento se desplazará hacia la brecha donde la Administración no ha conseguido un adecuado control.

¹ SILVANI, Carlos, “Mejorando el cumplimiento tributario”, en BIRD, Richard M. y CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka (eds.), *La Administración Tributaria en los países del CIAT*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, p. 337.

² SILVANI, “Mejorando el cumplimiento tributario”, cit., p. 336.

En esta perspectiva, no resulta consistente que en el caso de que la Administración realice un esfuerzo especial para incorporar a la economía informal registrando a los contribuyentes de este sector, luego no pueda controlar que tales contribuyentes registrados presenten sus declaraciones pagando el impuesto que les corresponde correctamente.

1.2. Razones de la brecha tributaria

El comportamiento de los contribuyentes, que determina su nivel de cumplimiento, está vinculado con la aceptación que estos tengan del sistema tributario y los riesgos en que incurren al evadir el pago de los tributos.

Resulta relevante analizar algunos elementos que influyen en la conducta de los contribuyentes.

Para Javier Etcheberry³, un primer aspecto que debe ser considerado es lo concerniente a la carga tributaria; es decir, si esta es moderada y responde a una estructura tributaria adecuada; un segundo elemento está vinculado con la confiabilidad, esto es, que los contribuyentes conozcan y confíen en el destino de los recursos provenientes de la recaudación de impuestos; un tercer factor está relacionado con la facilidad e información con la que cuentan los contribuyentes para cumplir sus obligaciones tributarias; por último, la percepción de equidad, particularmente en lo que se refiere a la evasión de impuestos; es decir, que cuando los contribuyentes perciben que el fraude fiscal es generalizado y no está adecuadamente sancionado, sienten una menor obligación de cumplir, y la tentación del incumplimiento es muy atractiva.

1.3. Factores a tener en cuenta para alcanzar niveles elevados de cumplimiento tributario

La estrategia de la Administración debe ir en la dirección de configurar realmente un riesgo subjetivo; esto es, si los contribuyentes llegan al convencimiento que la Administración es eficaz para identificar a quienes no cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias, puede vislumbrarse un cam-

bio de conducta generalizado de los contribuyentes en cuanto a la forma de cumplir con sus deberes tributarios.

En este sentido, como lo afirma Claudino Pita⁴, "corresponde a la función de fiscalización poner en marcha el proceso hacia la configuración del riesgo"; vale decir, determinar o al menos crear la imagen de la existencia de reales posibilidades de detectar el incumplimiento.

La generación de la imagen de presencia de la Administración debe tener dos orientaciones básicas: a) la necesidad de la amplitud de las acciones de fiscalización; es decir, el mayor número de contribuyentes a ser alcanzados, y b) la aplicación de criterios racionales para la selección de los contribuyentes a fiscalizar.

La amplitud de las actuaciones de la Administración, en cuanto al número de contribuyentes que serán alcanzados por la fiscalización, está directamente vinculado con el propósito de inducir a los contribuyentes a un mejor comportamiento tributario. Así, si las intervenciones son escasas en un medio con bajo nivel de cumplimiento tributario, como es el caso de la mayoría de los países latinoamericanos, no se favorecerá la imagen "omnipresente" que se pretende otorgar a la Administración Tributaria.

Según Barry Lacombe⁵, existen ocho factores claves para alcanzar niveles elevados de cumplimiento.

En primer lugar, el objetivo principal debe ser el cumplimiento voluntario y no la aplicación de la ley. La coacción es una herramienta más, disponible para aumentar el cumplimiento.

En segundo lugar, una estrategia general que implica garantizar la imparcialidad y la confianza continuada del público en la integridad de los sistemas tributarios.

Esta estrategia debe ser aplicada tanto a las grandes como a las pequeñas empresas, las

³ ETCHEBERRY CELHAY, Javier, *Métodos para la medición de la evasión tributaria y para la medición del comportamiento de los contribuyentes*, Venecia, CIAT, noviembre de 1993. Conferencia Técnica del CIAT: Combate al abuso y defraudación fiscales. Venecia, 1-5 noviembre 1993, p. 228.

⁴ PITA, Claudino, "Problemática actual de la función de inspección", en *Revista de Administración Tributaria*, N° 2, diciembre de 1985, CIAT, p. 143.

⁵ LACOMBE, Barry, "Seguimiento y uso de los procesos de control fiscal mediante la utilización de aplicaciones informáticas", en *El control fiscal*, CIAT, Madrid, IEF, 1996. Conferencia Técnica del CIAT, "El control fiscal". París, 6-10, noviembre 1995, p. 105.

personas físicas, los empleados independientes, personas jurídicas y sociedades no constituidas como personas jurídicas; asimismo, debe tomar en cuenta la evasión y elusión de los tributos, los omisos y los contribuyentes que no se registran.

En tercer lugar, la ejecución de investigaciones y análisis para comprender el cumplimiento de la ley y los factores que inciden sobre este; de esa forma, los grandes volúmenes de datos al alcance de la Administración deben transformarse en información útil para conseguir el cumplimiento, utilizando las aplicaciones informáticas para este objeto.

En cuarto lugar, anticiparse a los problemas y actuar sobre ellos de una manera proactiva.

En quinto lugar, dirigir las acciones por sector económico, ocupación y zona geográfica.

En sexto lugar, orientar las medidas basadas en la determinación de riesgos y el análisis de los factores que inciden en el cumplimiento.

En séptimo lugar, manejar las acciones de aplicación de la ley de manera profesional; esto incluye la capacitación apropiada y el respaldo al personal para asegurar el cumplimiento de la ley, las técnicas y los procedimientos.

Finalmente, mantener la vigilancia continua para garantizar el adecuado cumplimiento de la ley de la mayor parte de los contribuyentes que honran sus obligaciones tributarias.

1.4. El necesario equilibrio entre el ejercicio de las facultades de fiscalización y los derechos de los contribuyentes

La realidad revela que existe una evidente oposición de intereses entre la gran mayoría de los contribuyentes y el fisco, ello se manifiesta en las denominadas *resistencias fiscales*.

La dificultad reside en compatibilizar los límites que debe respetar la Administración cuando actúa en la esfera jurídica de los particulares y las facultades de verificación y fiscalización necesarias para el cumplimiento de su obligación⁶.

Esta tarea reguladora está a cargo del legislador; esto es, que para la creación del impuesto, más allá de la necesidad de una ley formal, se requiere de una causa justa y una debida proporción entre los requerimientos fiscales y la capacidad económica de quienes deben contribuir.

Pero adicionalmente, si bien los límites al poder tributario del Estado deben manifestarse en las normas que crean los distintos impuestos, también tales límites deben proyectarse en los medios y las formas de que se valen las Administraciones Tributarias para aplicarlos.

Como menciona Susana Beatriz Vásquez⁷, de nada valdría la legalidad formal de la norma sustantiva, si la Administración Tributaria no actúa de manera coherente en el plano de las realizaciones prácticas.

II. LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCEDIMIENTO

2.1. La facultad de fiscalización

El artículo 61º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias⁸ establece que "la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa".

Conforme a la norma señalada, es responsabilidad de la Administración Tributaria efectuar la verificación correspondiente de la información declarada por el contribuyente con la finalidad de determinar la existencia de la deuda tributaria y establecer el monto de esta.

Una vez realizada esta verificación, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración podrá contar con los elementos de juicio suficientes para tener convicción respecto de la información declarada por el contribuyente. En caso de que se encontra-

⁶ VÁSQUEZ, Susana Beatriz, *Conference Technique*, Direction Générale des impôts, France, 1995, p. 3.

⁷ VÁSQUEZ, *Conference Technique*, cit., p. 3.

⁸ En adelante, Código Tributario.

sen discrepancias en la determinación, la Administración pueda exigir la regularización de la deuda tributaria, y procede a la emisión de las correspondientes resoluciones de determinación, resoluciones de multa u órdenes de pago.

Durante el procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria está facultada para obtener información que pueda proporcionarle certeza suficiente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Es dentro de dicho procedimiento que la Administración puede recurrir a distintos medios, como la inspección, investigación o cruce de información con los proveedores, deudores y acreedores del contribuyente, con la finalidad de establecer la verdadera situación de este y realizar el acopio y evaluación de las pruebas suficientes para efectuar la correcta determinación de la obligación tributaria.

Así, la facultad de fiscalización se encuentra recogida en el artículo 62º del Código Tributario, en el que se establece la discrecionalidad como criterio rector de su ejercicio, y refiere, además, que el ejercicio de la facultad fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso en aquellos casos en los cuales el sujeto goce de inafectación, exoneración y beneficios tributarios.

Al respecto se puede citar lo señalado por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 807-2-99, donde precisa que "la fiscalización al deudor tributario es un procedimiento que sigue la Administración Tributaria, el cual debe estar revestido de una serie de formalidades de tal modo que acredite sin duda alguna las observaciones encontradas ya que de caso contrario puede verse limitado a ofrecer pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos".

Asimismo, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 327-2001-AA/TC establece que "la realización de un proceso de fiscalización no constituye, por sí mismo una vulneración de los derechos constitucionales, pues para que ello ocurra deberá acreditarse la existencia de alguna irregularidad en su desarrollo".

Queda, pues, determinado, según el criterio recogido por el máximo intérprete de la Constitución, que si bien el inicio de la fis-

calización no implica una vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente, este procedimiento debe efectuarse dentro del respeto de las normas de rango constitucional y legal que regulan el desarrollo de dicho procedimiento. Ello en cuanto al hecho de que la vulneración de dichas normas constituyen una afectación al principio del debido procedimiento, produciendo la nulidad de este.

2.2. Derechos y garantías de los contribuyentes en el ejercicio de la facultad de fiscalización

Toda actuación de la autoridad administrativa debe estar guiada por el estricto cumplimiento y respeto de los principios del procedimiento administrativo. Ello constituye una garantía fundamental de los derechos de los particulares, asegura la pronta y eficaz satisfacción del interés general y sirve de protección frente a la arbitrariedad en el uso de sus facultades por parte de la Administración.

La norma IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁹, recoge los principios del procedimiento administrativo. Así refiere el principio de legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, conducta procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, predictibilidad y privilegio de controles posteriores.¹⁰

A efectos del presente ensayo, tomaremos en cuenta algunos principios que consideramos relevantes en la actuación de la Administración Tributaria al desarrollar una fiscalización, sin perjuicio de la aplicación de los demás principios en lo que resulte pertinente y los que no hacemos referencia en este trabajo.

2.2.1. Principio de legalidad

La LPAG regula el principio de legalidad en su artículo IV numeral 1.1, al señalar que "las

⁹ En adelante LPG.

¹⁰ Es del caso indicar que la Ley del Procedimiento Administrativo General resulta aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios en tanto no se oponga a su naturaleza especial, de acuerdo con lo establecido en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario y del numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la propia Ley del Procedimiento Administrativo General.

autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas”.

Al respecto, tal como lo refiere Paulo de Barros Carvalho, “el principio de legalidad rige severamente toda la actividad administrativa del Estado. Los actos administrativos dictados por los agentes públicos se mantienen dentro de los estrictos términos de la ley, tanto los de competencias vinculadas, como los discrecionales, en cualquier sector de su vasto campo de actuación. En materia tributaria, terreno sobremanera delicado, por tocar derechos fundamentales de los administrados, como el derecho de propiedad y el de libertad, las normas que rigen la actividad administrativa son especialmente rígidas, con sus momentos capitales regulados por títulos que deben guardar una cabal adhesión a los mandatos que el derecho positivo instituye. No puede practicarse ningún acto sin autorización expresa de la ley y el funcionario no dispone de libertad de acción para innovar el marco de las actuaciones legalmente posibles”.¹¹

El principio de legalidad se podría resumir en el hecho de que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, a la ley y al derecho. Por consiguiente, en ningún supuesto la Administración Tributaria puede apartarse de los límites fijados por el ordenamiento jurídico.

2.2.2. Principio del debido procedimiento

Según el principio del debido procedimiento que se encuentra recogido en el numeral 1.2 del artículo IV de la LPAG: “Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del derecho administrativo. La regulación propia del derecho procesal civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo”.

Este principio lo desarrollaremos más ampliamente en el punto cuatro de este apartado.

2.2.3. Principio de impulso de oficio u oficialidad

Según el principio de oficialidad, el cual se encuentra contenido en el numeral 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General *“Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”*.

En este sentido la Administración se encuentra obligada a no ser un mero partícipe del procedimiento de fiscalización, sino que tiene el deber de poner en práctica todos los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

El principio podría ser cuestionado cuando, por ejemplo, la Administración Tributaria, luego de comunicar al contribuyente sucesivos requerimientos de información, no demuestra una verdadera conducta activa decidida a valorar de forma exhaustiva e integral tanto el contenido formal de la documentación presentada como su finalidad, objetivo y relación efectiva con el giro del negocio y el mantenimiento de la fuente de sus ingresos.

Al respecto, cabe señalar que la aplicación de este principio no solo implica ciertas acciones positivas o de hacer que debe desarrollar el auditor, sino inclusive algunas obligaciones de no hacer. Así, no procedería al archivo de un expediente sin haberlo resuelto.

No se vulneraría de forma alguna el principio del impulso de oficio cuando se constate que la Administración no ha realizado y concluido el procedimiento de fiscalización de una manera irregular o atípica.

En consecuencia, resulta indispensable por parte de la Administración una conducta activa que le permita determinar los reparos partiendo de la constatación de hechos objetivos y con la aplicación de la norma legal correspondiente.

2.2.4. Principio de razonabilidad

Este principio tiene su fundamento en el artículo IV numeral 1.4 de la LPAG, el cual

11 Citado por Alva Alva, Karla, “Procedimiento de fiscalización y presunciones en Derecho Tributario”, en Yacolca Estares, Daniel (director), *Tratado de derecho procesal tributario*, T. I, Instituto Pacífico, Lima, 2012, pp. 263-263.

refiere que “las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido”.

En el ámbito del procedimiento de fiscalización, este principio se patentiza cuando los requerimientos de información cuyo cumplimiento la Administración Tributaria exige a los contribuyentes, deben mantener la debida proporción con el fin que se pretende alcanzar con el acto emitido. En tal sentido, como lo señala Karla Alva Alva, “al efectuar un pedido de información la Administración Tributaria debe evaluar necesariamente: i) si tal pedido es estrictamente necesario para alcanzar la finalidad que busca; ii) buscar la forma menos gravosa para que el contribuyente pueda alcanzar el objetivo y iii) verificar que la información obtenida cumpla con la finalidad que se pretenda alcanzar”¹².

2.2.5. Principio de imparcialidad

El artículo IV, numeral 1.5, de la Ley del Procedimiento Administrativo General ha contemplado este principio conforme al cual las “autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general”.

Bajo este principio, la Administración Tributaria no puede conceder un tratamiento discriminatorio a los deudores tributarios que se encuentren en idéntica situación. En efecto, el objetivo de la fiscalización debe ceñirse al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, mediante la aplicación de las normas vigentes en igualdad de condiciones.

2.2.6. Principio de presunción de veracidad

En el artículo IV, numeral 1.7, de la Ley del Procedimiento Administrativo General se

dispone que “en la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario”.

En el procedimiento de fiscalización las declaraciones presentadas por los contribuyentes se presumen veraces mientras no hayan sido objeto de cuestionamiento por parte de la Administración. Así, aquellos documentos que no han sido materia de observación por parte de la Administración se presumen ciertos en cuanto a los hechos que estos sustentan.

2.2.7. Principio de verdad material

El principio de verdad material constituye uno de los principales principios que dirigen la actuación de la Administración. Así, el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General enumera el citado principio al señalar que “en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas”.

De lo anterior, se explica que la Administración tiene bajo su cargo el deber de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, lo cual tiene relevancia durante el procedimiento de fiscalización.

En este sentido, es pertinente citar lo expresado por Christian Guzmán Napurí en relación con la naturaleza y finalidad del principio de verdad material: “[L]a Administración no debe contentarse con lo aportado por el administrado, sino que debe actuar, aun de oficio, para obtener otras pruebas y para averiguar los hechos que hagan a la búsqueda de la verdad material u objetiva, ya que en materia de procedimiento administrativo la verdad material prima sobre la verdad formal. Ello conlleva un principio de especial importancia en el ámbito de la actividad probatoria que es la oficialidad de la prueba, por la cual la Administración posee la carga de la prueba de los hechos alegados o materia de controversia, a menos que con-

¹² ALVA ALVA, “Procedimiento de fiscalización y presunciones en Derecho Tributario”, cit., p. 268.

sidere que basta con las pruebas aportadas u ofrecidas por el administrado”.

“El principio de verdad material parte de la concepción publicista del procedimiento administrativo, considerando que la entidad administrativa no solo debe cautelar el interés de los administrados, sino también el interés común. Por ello, se distingue claramente de la concepción de verdad formal, propia más bien del proceso judicial, en donde la búsqueda del interés general es indirecta, a través de la solución de conflicto o la corrección de la incertidumbre jurídica”¹³.

Así, constituye una obligación para la Administración Tributaria efectuar una revisión cuidadosa de la información entregada, además de realizar un análisis completo del contenido de esta, sin que se pueda amparar ninguna clase alguna de pretensión en una revisión parcial e incompleta, especialmente si el motivo fundamental del reparo consiste en la falta de sustento documentario.

De este modo, se tiene que la verdad material a la que debe tender el procedimiento proviene de todas las actuaciones que suscite la fiscalización; asimismo, la decisión a la que arribe la Administración deberá estar fundada en tales actuaciones o evidencias y no en presunciones sin correlato probatorio.

2.2.8. Principio de conducta procedimental

Conforme al numeral 1.7 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General se enuncia este principio del siguiente modo: “La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal”.

La conducta de las partes en el procedimiento debe basarse en la buena fe, esto es, que por un lado los contribuyentes en sus actuaciones proceden bajo la creencia que se ha actuado conforme a derecho, sin ninguna intención fraudulenta y, por otro lado, que

el ejercicio de la facultad de fiscalización por parte de la Administración se hace con un criterio de justicia.

2.3. El debido proceso y el debido procedimiento

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico el derecho al debido proceso se encuentra reconocido en el numeral 3 del artículo 139º de la Constitución Política de 1993, del que a partir de una simple lectura se podría argumentar que el derecho al debido proceso se aplica únicamente en el ámbito de los procesos judiciales. Sin embargo, como lo señala Eloy Espinosa-Saldaña, un “acercamiento un poco más cuidadoso a este precepto constitucional nos demuestra como dicha norma únicamente se limita a exigir la observancia del debido proceso en sede jurisdiccional, lo cual no obsta para invocar este derecho fundamental en otros procesos”¹⁴.

Así, el hecho de reconocer la fuerza constitucional del derecho a un debido proceso es de la mayor relevancia, en tanto permite establecer su aplicación, con carácter plenamente válido a cualquier proceso que se pretenda llevar a cabo sin importar la clase de autoridad de la que se trate, incluyéndose en este supuesto a la Administración Tributaria. Ello resulta así por cuanto el derecho al debido proceso, por su carácter de derecho constitucional fundamental, precisa de una interpretación amplia y extensiva, de tal forma que le permita estar presente en toda clase de procesos con el propósito de proveer el mayor grado de justicia.

Sin embargo, la doctrina del derecho constitucional y administrativo peruano reconoce que el traslado de los principios, definiciones y contenido en general del principio del debido proceso hacia el procedimiento administrativo, para constituir de este modo el concepto de debido procedimiento, debe hacerse de manera cuidadosa respetando las diferencias sustanciales que existen entre el proceso llevado a cabo en sede jurisdiccional y aquel que se da en sede administrativa.

Eloy Espinoza Saldaña incide en el hecho de que las administraciones gozan de una se-

13 GUZMÁN NAPURI, Christian, *La Administración Pública y el procedimiento administrativo general*, Página Blanca, Lima, 2004, pp. 107-108.

14 ESPINOZA-SALDAÑA BARRERA, Eloy, “Debido proceso en procedimientos administrativos: su viabilidad y las experiencias peruanas y mundial sobre el particular”, en *Jurisdicción constitucional, impartición de justicia y debido proceso*, ARA, Lima, 2003, pp. 433-454.

rie de atribuciones particulares, las cuales deberán ejercerse fundamentalmente respetando los parámetros legales establecidos y los derechos de los administrados como los de acceder a una autoridad imparcial para ver si esta acoge o no sus requerimientos en un plazo razonable. Asimismo, el citado jurista afirma que "podrá entonces en algunos casos no ser exigible en sede administrativa algún aspecto del debido proceso [...], pero ello no nos proporciona elementos suficientes que nos lleven a descartar un irrestricto respeto en sede administrativa a aspectos de un debido proceso tan importantes como el del ofrecimiento y la actuación de pruebas o el de la resolución de la controversia existente dentro de un plazo razonable, salvo mejor parecer"¹⁵.

A su vez, Christian Guzmán Napurí señala que "este derecho al debido proceso en sede administrativa tiene un contenido que no está enfocado a todos los componentes de los que se le reconocen al que se da en sede judicial [...]. Existen, evidentemente, elementos comunes a ambos ámbitos de aplicación del derecho al debido proceso, sea el jurisdiccional o el administrativo. La doctrina y la jurisprudencia incluyen el derecho de defensa, el derecho a la presentación de pruebas, el derecho a que la entidad ante la cual se sustancia el proceso emplee necesariamente el procedimiento pre establecido por la ley, la motivación de resolución emitida, el derecho a un plazo razonable para la emisión de la resolución respectiva, entre otros (...). Ahora bien, el debido proceso en sede administrativa tiene ciertos elementos diferenciales. En primer lugar, la posibilidad de impugnar judicialmente la resolución emitida por la autoridad administrativa (...). Asimismo, la naturaleza reglada del accionar administrativo genera un marco de acción más limitado respecto de la entidad estatal que el que poseen en general los órganos jurisdiccionales"¹⁶.

De otro lado, Claudia del Pozo, al referirse al debido proceso y su aplicación como principio en las actuaciones administrativas, opina lo siguiente:

"En el ámbito del procedimiento administrativo, este derecho deberá ser entendido sobre la base de parámetros de razonabilidad y

proporcionalidad, a fin de hacer que se componibilice con los métodos y fines propios de la Administración. Por el principio de razonabilidad, se entiende que las actuaciones del poder deben observar parámetros exentos de abuso o de arbitrariedad. Lo que conlleva, a que todos los actos del poder sean susceptibles de ser revisados y controlados por el Tribunal Constitucional; lo que no supondría en modo alguno que dicho control constituya una afectación al normal desarrollo de los poderes constitucionalmente otorgados a los diversos órganos estatales. Este principio debe ser concordado con el principio de proporcionalidad, en virtud del cual se "exige que los medios empleados para alcanzar el fin perseguido sean adecuados"¹⁷.

Jorge Danós Ordóñez sostiene que la consagración del principio del debido procedimiento al ámbito administrativo requiere una adaptación con ciertas matizaciones propias del procedimiento administrativo, ya que en todo caso su campo natural de actuación es en el proceso contencioso administrativo que el interesado promueve para el control del respectivo acto administrativo¹⁸.

De las opiniones antes señaladas, se puede advertir que el debido procedimiento, como principio de las actuaciones administrativas consagrado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, debe ser concebido e interpretado en su contexto y con las precisiones que se han señalado anteriormente.

Cabe destacar que la fuerza normativa y la aplicabilidad a toda clase de proceso de este principio ha sido reconocida expresamente por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 067-93-AAATC.

Así, el derecho al debido proceso no solo debe ser protegido y respetado en el ámbito de un proceso judicial, sino que también debe ser reconocido y aplicado en todo tipo de procedimiento seguido ante una entidad de la Administración Pública, tal como es el caso de la autoridad tributaria en el procedimiento de fiscalización. En este orden de ideas, es importante destacar que el derecho al debido proceso es, por naturaleza, un derecho fundamental complejo, en el sentido

15 ESPINOZA-SALDAÑA BARRERA, "Debido proceso en procedimientos administrativos: su viabilidad y las experiencias peruana y mundial sobre el particular", cit., p. 439.

16 GUZMÁN NAPURÍ, *La Administración Pública y el procedimiento administrativo general*, cit., pp. 88 a 90.

17 DEL POZO GOYCOCHEA, Claudia, *Control difuso y procedimiento administrativo*, Palestra, Lima, 2005, pp. 112-113.

18 DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge, "Comentarios a la Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General", en *Comentarios a la nueva Ley del Procedimiento Administrativo General*, ARA, Lima, 2001, p. 144.

que está integrado por otros derechos que informan su contenido. Así, toda persona que participe en un proceso administrativo requiere contar con un conjunto de derechos esenciales durante su inicio, desarrollo y conclusión.

En efecto, en todo procedimiento administrativo y, por consiguiente, dentro del procedimiento de fiscalización, tanto la autoridad administrativa como las partes involucradas deberán respetar, en todo momento, el derecho de contradicción o defensa, a la motivación de los resultados de los requerimientos y resoluciones, entre otros derechos integrantes del derecho al debido proceso. Caso contrario, se estaría incurriendo en una directa contravención a la Constitución y a las leyes, lo que puede generar una abierta nulidad de los actos administrativos generados por la autoridad tributaria.

Por tanto, el debido proceso refiere la existencia de un conjunto de garantías indispensables por parte del legislador y también por la Administración, que forman parte de la estructura misma del fin procedural, sin las cuales el procedimiento no podrá alcanzar su objetivo final (emisión válida de un acto administrativo) y que en palabras del Tribunal Constitucional, se está ante "supuestos mínimos que rodean a todo proceso y que no son otros que los que nacen de la misma Constitución y del reconocimiento que esta realiza de los diversos derechos fundamentales (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 295-97-AA/TC)".

2.4. El derecho fundamental del contribuyente al debido procedimiento en la fiscalización

El derecho al debido procedimiento, que en sede administrativa es el derecho a un procedimiento justo, supone el respeto al procedimiento legal establecido, en tanto que desde el derecho constitucional y fundamental, está dirigido a tutelar el valor justicia, el cual inspira la razón de ser del ordenamiento jurídico.

2.4.1. Alcances del principio del debido procedimiento

De conformidad con lo dispuesto por el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el principio

del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Como se comentó en el punto 3 de este apartado, la institución del debido procedimiento se entiende como una adaptación natural del *debido proceso* y se concibe entonces como un conjunto de derechos del administrado frente a la Administración, que le garantiza que las actuaciones de esta se encuentran debidamente fundamentadas y se encuadran dentro de procedimientos debidamente regulados.

Ahora bien, en el ámbito del derecho tributario administrativo, ya el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, como es el caso de las Resoluciones N° 05375-2-2003, de fecha 19 de septiembre de 2003, y N° 05694-2-2006, de fecha 20 de octubre de 2006, ha centrado el análisis referido al debido procedimiento. Así, examina si durante la etapa de fiscalización se respetaron los siguientes derechos del administrado-recurrente: 1) derecho a ser oído o a exponer sus argumentos, 2) derecho a ofrecer y producir pruebas y 3) derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho¹⁹, ello en concordancia con lo establecido en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG.

Cabe considerar que la violación del principio del debido procedimiento, acarrea la nulidad del acto administrativo así emitido. En efecto, el artículo 109º del Código Tributario²⁰ establece en su primer párrafo que los "actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código.
2. Los dictados que prescinden totalmente del procedimiento legal establecido,

19 Del mismo modo, Juan Carlos MORÓN URBINA (*Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, 7^a ed., Gaceta Jurídica, Lima, 2008, pp. 66 y 67), señala a los citados tres aspectos como aquellos que conforman el contenido esencial del derecho al debido procedimiento, apoyándose para ello en la jurisprudencia emitida por el Tribunal constitucional.

20 Párrafo sustituido por el artículo 25º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007.

- o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley.
 4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición".

2.4.2. Derecho a ser oído

El derecho a exponer sus argumentos o derecho a ser oído, denominado también *derecho de audiencia*²¹, consiste en posibilitar al administrado a exponer los fundamentos de su pretensión y defensa antes de la emisión de los actos que afectan sus intereses y derechos, a interponer recursos y a ser patrocinado.

Como lo menciona César Gamba Valega, este derecho está referido a que la Administración debe conceder a los administrados el derecho a que expongan su posición respecto a las posibles consecuencias del procedimiento que se sigue. Para ello, necesariamente, el administrado debe contar con un plazo previo para que presente sus alegatos o las pruebas de descargo que correspondan²².

El derecho que tiene el contribuyente de exponer sus alegatos y descargos se puede ejercer en cualquier etapa del procedimiento, mientras este no concluya, incluyendo la posibilidad de aportar cualquier medio probatorio que sustente su posición. Por tanto, no estamos ante situaciones que involucren la preclusión de etapas que limiten el derecho de los contribuyentes a exponer sus argumentos.

2.4.3. Derecho a ser notificado válidamente

Una garantía fundamental y básica del debido procedimiento lo constituye la obligación de la Administración de poner en conocimiento de los contribuyentes los actos y las diligencias que se producen en el procedimiento administrativo. En este sentido, el acto de la notificación tiene como propósito otorgar la posibilidad de que los contribuyentes tengan conocimiento de la existencia de un procedimiento, así como de las posibles consecuencias que se podrían derivar de una determinada resolución de dicho procedimiento.

La notificación defectuosa del inicio de la fiscalización, del requerimiento, del resultado del requerimiento y de cualquier otra actuación que se realice en el procedimiento de fiscalización afecta el derecho de defensa del contribuyente. Por tanto, es una obligación de la Administración realizar todas las acciones necesarias para que el acto de notificación se realice de conformidad con el ordenamiento legal vigente, ello será una garantía del debido procedimiento.

2.4.4. Derecho de defensa

El derecho de defensa está reconocido en el inciso 23 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú. Sobre este punto, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 807-2-99, de fecha 13 de octubre de 1999, sostiene que uno "de los derechos establecidos en la Constitución Política del Perú [...] es el de legítima defensa, el cual no puede estar constreñido al inicio del procedimiento tributario, pues no puede sujetarse a que el deudor tributario luego de finalizada la labor de fiscalización de la Administración, recién tenga la posibilidad de contradecir los reparos que esta efectúa, debido a que ello es contrario al ejercicio del derecho de defensa".

Opinión diferente es la vertida por la vocal Marina Zelaya Vidal, quien en su voto discrepante de la resolución antes señalada sostiene que el hecho de que en la fiscalización no se haya puesto en conocimiento de la recurrente los reparos formulados por la Administración Tributaria, ello no implica que se haya violado el procedimiento legal establecido, pues en esta etapa la Administración no ha determinado los reparos, pues recién cuando concluya el proceso de fiscalización,

²¹ SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando, *El derecho de defensa en las actuaciones administrativas, situación jurisprudencial*. Colección Temas de Derecho Público N° 54, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1998, pp. 39 a 43.

²² GAMBA VALEGA, César, "Régimen jurídico de los procedimientos tributarios", en YACOLCA ESTARES, Daniel (director), *Tratado de derecho procesal tributario*, T. I, Instituto Pacífico, Lima, 2012, p. 124.

tal como lo dispone el artículo 75º del Código Tributario, emitirá la correspondiente resolución de determinación, en donde se hará de conocimiento del contribuyente los reparos que se formulen.

No compartimos la posición vertida por la vocal Zelaya Vidal, por cuanto consideramos que para ejercer cabalmente el derecho de defensa, es imprescindible que el contribuyente tenga pleno conocimiento no solo de las conclusiones de la autoridad administrativa, sino también de los presupuestos argumentativos que sirvieron de base a las acotaciones respectivas.

Así, cuando el auditor remite la totalidad de la argumentación que sustenta los reparos incluidos en las resoluciones de determinación a lo ya expuesto en dicho resultado al requerimiento, estaría dejando al contribuyente en indefensión, debido a que para poder efectuar los descargos tendría que inferir el verdadero sentido de los reparos. En este sentido, no bastaría conocer únicamente el artículo que regula el reparo o directamente la conclusión a la que arriba el auditor derivado de algún presupuesto normativo, sino que se precisa de la argumentación del presupuesto fáctico y operacional que resulta determinante para la acotación respectiva.

Si bien la Administración Tributaria, en cumplimiento de su labor de fiscalización tiene una serie de posibilidades para el mejor cumplimiento de su labor, del mismo modo se puede señalar que el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera que se le permita ejercer su derecho de defensa, por lo que la exposición de la Administración debe ser lo más clara y precisa posible de tal forma que el contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados teniendo en cuenta que tal hecho debe reflejarse en los resultados del requerimiento, el que es suscrito por ambas partes.

Cabe mencionar que un adecuado ejercicio del derecho de defensa precisa que el contribuyente tenga todos los elementos de juicio, de hecho y de derecho que le permitan contradecir las alegaciones imputadas por la Administración Tributaria en la fiscalización.

2.4.5. Derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable

Consiste en el derecho que tienen los administrados a que las decisiones de las autoridades

respecto a sus intereses y derechos hagan expresa consideración de los principales argumentos jurídicos y de hecho, así como de las cuestiones propuestas por ellos en tanto hubieren sido pertinentes a la solución del caso, ello se desprende de los incisos 1 y 2 del artículo 6º de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Si el contribuyente no conoce en la resolución que pone fin al procedimiento de fiscalización los motivos determinantes del reparo, los cuales contienen los presupuestos y las conclusiones acerca del tratamiento tributario otorgado a determinada materia, no podrá ejercer adecuadamente su derecho de defensa en los recursos que le franquea la Ley, puesto que no puede conocer los fundamentos que llevaron a la Administración Tributaria a considerar insuficientes las pruebas y explicaciones brindadas a lo largo del procedimiento de fiscalización.

Así, si el auditor únicamente presenta los resultados de sus análisis y no expone los supuestos que le llevaron a tales conclusiones, este hecho configuraría una situación de precariedad en la motivación. Lo que se requiere es que la motivación sea explicada de forma certera.

Sobre el particular, García de Enterría y Fernández señalan que "motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en este se contiene a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello, motivar un acto obliga a fijar, en un primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto. La motivación es un requisito típico no de todos los actos administrativos, pero sí de la mayoría: de los actos de juicio [...], porque la motivación es justamente la expresión racional del juicio en qué consisten [...]"²³.

Por su parte, Roberto Dromi señala que "la motivación es la declaración de las circunstancias de hecho y de derecho que han inducido a la emisión del acto. Está contenida dentro de lo que usualmente se denominan *considerandos*. La constituyen, por tanto,

²³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ TOMÁS, Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, Civitas, Madrid, 2000, p. 560.

los 'presupuestos' o 'razones' del acto. Es la fundamentación fáctica y jurídica de él, con que la Administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión [...]. La motivación expresará suavemente lo que resulte del expediente, las 'razones' que inducen a emitir el acto, y si impusieren o declararen obligaciones para el administrado, el fundamento de derecho"²⁴.

Del mismo modo, Christian Guzmán Napurí, en relación con el numeral 6.3 del artículo 6º de la Ley del Procedimiento Administrativo General indica que este contempla la denominada motivación aparente, que es aquella que "no presenta todos los elementos fácticos y jurídicos que justificarían de manera razonable la decisión o que permitirían verificar la razonabilidad de la misma"²⁵.

Es menester señalar que el Tribunal Constitucional, en el fundamento 9 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0091-2005-PA/TC, ha señalado que "la Constitución no establece una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa o se presenta el supuesto de motivación por remisión".

De las normas, doctrina y jurisprudencia anteriores citadas, se tiene que la motivación alude, a las razones determinantes de la observación o reparo formulado por la Administración Tributaria, es decir, a los fundamentos de hecho, así como a las normas legales que amparan la observación.

Cabe citar lo expresado por Reynaldo Bustamante Alarcón, quien en su desarrollo de la motivación como garantía contra la arbitrariedad y el absurdo en las decisiones judiciales y cita a Néstor Sagüés para enumerar los siguientes ejemplos que no constituyen supuestos de arbitrariedad:

1º Las decisiones que cuentan con una motivación suficiente y adecuada (es decir, conforme a los principios lógicos y a las reglas de la experiencia).

- 2º Los fallos que se emiten adoptando una entre varias posibilidades interpretativas (las llamadas *cuestiones opinables*), siempre que se haya optado por una opinión razonable.
- 3º Las decisiones que no exceden lo que es propio de los jueces de la causa.
- 4º Las decisiones que no contienen errores u omisiones sustanciales para la adecuada solución del litigio.
- 5º Los fallos que no se hallan determinados por la mera voluntad del juzgador²⁶.

Es importante señalar que en virtud del principio de verdad material, dentro del procedimiento administrativo no existe lugar para que la Administración tome una decisión a su real saber y entender, sin fundamentos de hecho y de derecho sin caer en la nulidad, como sí podría suceder en el ámbito jurisdiccional en donde el juez puede (en algunos casos) tomar una decisión de conciencia.

Cabe también precisar que el procedimiento lógico-jurídico por el cual se llega a una conclusión no requiere de la existencia de una motivación copiosa, sino implica obligatoriamente una referencia precisa a los respectivos fundamentos de este.

En cuanto al plazo razonable, el artículo 62º-A del Código Tributario ha establecido expresamente el plazo de duración del procedimiento de fiscalización, considerando situaciones de excepción que podrían alargar el plazo de un (1) año fijado como regla.

2.4.6. Derecho a ofrecer y producir pruebas

El derecho de ofrecer y producir pruebas consiste en que el contribuyente puede presentar material probatorio a la Administración, exigiendo que esta produzca y actúe tales elementos probatorios.

Se cumple con este derecho cuando la Administración Tributaria otorga la oportunidad al contribuyente de presentar los descargos con las pruebas respectivas, esto es, los medios probatorios que estime convenientes

24 DROMI, Roberto, *Derecho administrativo*, T. I, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, pp. 345-346.

25 GUZMÁN NAPURÍ, *La Administración Pública y el procedimiento administrativo general*, cit., pp. 176 y 177.

26 BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo, *Derechos fundamentales y proceso justo*, Lima, ARA, 2001, p. 311.

para desvirtuar las observaciones formuladas por la Administración.

La finalidad de la prueba es convencer sobre la certeza de determinados hechos que integran el presupuesto del acto administrativo que contendrá la resolución del órgano administrativo. A su vez, el objeto de la prueba tampoco es demostrar la existencia de unos hechos discutidos por las partes sino la comprobación -verificación- del conjunto de datos que integran el presupuesto de hecho de la resolución²⁷.

En el procedimiento de fiscalización las observaciones que el auditor va formulando y que constan en los resultados de los requerimientos deben ser debidamente puestas en conocimiento del contribuyente a fin de que este realice los descargos con la documentación que para él resulte pertinente.

El derecho de ofrecer pruebas se hace efectivo cuando los elementos probatorios son ofrecidos por el administrado en tiempo hábil, pudiendo contradecir aquellos cargos que provengan del cruce de terceros o aquellos generados o producidos por la propia Administración al procesar la información de sus propias fuentes. El contribuyente ejerce su derecho controlando el ofrecimiento y producción de la prueba y contestando lo solicitado oportunamente, cuando ello convenga a sus intereses.

La Administración Tributaria, al poner en pleno conocimiento del contribuyente las observaciones formuladas, señalando, entre otros aspectos, el tributo y periodo tributario al que pertenecen, el monto o cuantía de estos, así como los motivos de hecho y la base legal que ampara la pretensión de la Administración, garantiza el derecho de defensa del contribuyente, por cuanto este, con conocimiento de las observaciones realizadas, puede desvirtuar la acotación del órgano fiscalizador.

Por otro lado, se encuentra el deber de la autoridad administrativa de valorar la prueba de manera razonable y conforme a Ley. Ello implica que en ningún caso la Administración pueda atribuir a un medio probatorio un alcance que le prive de su real finalidad u omitir dar mérito o eficacia probatoria a un

medio de prueba trascendente o entre otros supuestos, exigir un grado de prueba mayor del que establece las normas de nuestro ordenamiento jurídico.

Este derecho supone no solo la necesidad de la protección de la participación activa del contribuyente para presentar pruebas que desvirtúen las acotaciones de la autoridad administrativa, sino que también exige que la Administración Tributaria las produzca y emita una respuesta oficial sobre las conclusiones arribadas respecto de cualquier acto acotado.

2.4.6.1. Carga de la prueba

Dentro de un proceso de fiscalización, la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria, razón por la cual las acotaciones presentadas por el auditor deben ser debidamente sustentadas, con la finalidad de permitir que el contribuyente pueda revertir las alegaciones en su contra.

Si la Administración Tributaria afirma que el contribuyente no sustentó o incurrió en los gastos u operaciones que son objeto de acotación, debería adjuntar o exhibir las pruebas que acrediten que tales gastos u operaciones son inexistentes, a fin de no invertir arbitrariamente la carga de la prueba en perjuicio del contribuyente.

Así, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 784-3-99 del 15 de octubre de 1999, hace referencia que la Administración Tributaria no posee la facultad de invertir la carga de la prueba al contribuyente, sino que, se encuentra obligada a efectuar las verificaciones respectivas analizando la totalidad de la documentación entregada en la etapa de fiscalización, con la finalidad de no efectuar reparos inconsistentes con la realidad de las operaciones y con lo dispuesto en las normas tributarias respectivas.

El contribuyente no podría defender la causalidad o corrección del tratamiento otorgado a un determinado supuesto, si desconoce qué presupuestos guiaron al auditor a considerar que existía una observación específica respecto del citado tratamiento.

En este sentido, un pobre sustento probatorio en la fiscalización podría llevar a la indefensión al contribuyente. Así, una escasa actividad probatoria de parte de la Adminis-

27 DURÁN ROJO, Luis, "La probanza de los hechos materiales de imposición", en <<http://blog.pucp.edu.pe/item/113817/el-en-cuadro-para-la-fiscalizacion-tributaria>>.

tracción, aunado a un desarrollo de los fundamentos vago o impreciso, haría que el contribuyente no pueda defender cabalmente la procedencia del tratamiento otorgado a sus operaciones.

La situación sería más grave y se estaría vulnerando el derecho de defensa cuando se comprobase que la Administración Tributaria ha sustentado sus conclusiones sobre la base de pruebas inexistentes o desconocidas, pues ello determinaría la imposibilidad de contradecirlas y, obviamente, defenderse contra estas; más aun si tales pruebas, por sí mismas, resultaron ser sustanciales y determinantes para la resolución de la fiscalización.

Consideramos que el actual Decreto Supremo N° 85-2007-EF, Reglamento de Fiscalización, resulta ser una norma muy general e incompleta que no ha desarrollado un aspecto sustancial del procedimiento de fiscalización que es el tratamiento de la prueba y su valoración. En efecto, el reglamento tiene la virtud de regular en forma organizada -pero no detallada- el inicio de las actuaciones de fiscalización, la suspensión o duración de estas, entre otros aspectos, pero al ser muy general no ha recogido la mayor parte de supuestos en los que la prueba debe efectuarse, ni tampoco reglas de cómo debe aplicarse.

Compartimos la opinión de Luis Durán Rojo cuando señala que si la actuación fiscalizadora fuera encuadrada en la perspectiva jurídica de la prueba, podríamos tener un procedimiento más completo y eficiente en términos de fines recaudatorios, pero sobre todo más garantista para el deudor tributario²⁸.

2.4.7. Derecho a tomar conocimiento de los actuados en el expediente de fiscalización

Una manifestación del debido procedimiento administrativo lo constituye el derecho de los contribuyentes a conocer el expediente administrativo que se le sigue, como un mecanismo que le permitirá apreciar las pruebas aportadas por la Administración y proponer los medios probatorios necesarios para desvirtuarlos.

Sobre este punto, César Gamba Valega refiere que el artículo 131º del Código Tributario

establece que tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados. Agrega que esta norma restringiría de modo injustificado el derecho a tener acceso al expediente, que es una manifestación del debido procedimiento administrativo²⁹.

Otro aspecto a señalar es que tratándose de cruces de información realizados por la Administración Tributaria para sustentar la procedencia de un reparo, se afectaría este derecho si se restringe la posibilidad que el contribuyente tome conocimiento de la información proporcionada u obtenida de terceros. Si bien existe la obligación de preservar el derecho a la reserva tributaria contemplada en el artículo 85º del Código Tributario, la Administración debe tomar todas las medidas necesarias para informar al contribuyente del alcance de la información proporcionada en los cruces.

III. CONCLUSIONES

1. Resulta preciso establecer los límites que debe respetar la Administración Tributaria en su actuación en la esfera jurídica de los particulares cuando tiene que ejercitar sus facultades de verificación y fiscalización contempladas en el Código Tributario.
2. El inicio de la fiscalización no implica una vulneración a los derechos fundamentales del contribuyente, pues este procedimiento debe efectuarse dentro del respeto de las normas de rango constitucional y legal que regulan el desarrollo de dicho procedimiento y por cuanto la vulneración de dichas normas constituyen una afectación al principio del debido procedimiento.
3. Toda actuación de la autoridad administrativa debe estar guiada por el estricto cumplimiento y respeto de los principios del procedimiento administrativo, que constituye una garantía fundamental de los derechos de los particulares, asegura la pronta y eficaz satisfacción del interés general y sirve

- de protección frente a la arbitrariedad en el uso de sus facultades por parte de la Administración.
4. El debido procedimiento, como principio de las actuaciones administrativas consagrado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, es parte de un conjunto de garantías indisponibles por parte del legislador y también, por la Administración, que forman parte de la estructura misma del fin procedural, sin las cuales, el procedimiento no podrá alcanzar su objetivo final que es la emisión válida de un acto administrativo.
 5. El derecho al debido procedimiento, que en sede administrativa es el derecho a un procedimiento justo, supone el respeto al procedimiento legal establecido, en tanto desde el derecho constitucional y fundamental, está dirigido a tutelar el valor justicia, el cual inspira la razón de ser del ordenamiento jurídico.
 6. El derecho al debido procedimiento comprende, entre otros aspectos, el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.
 7. Para el ejercicio cabal del derecho de defensa, es imprescindible que el contribuyente tenga pleno conocimiento no solo de las conclusiones de la autoridad administrativa, sino también de los presupuestos argumentativos que sirvieron de base a las acotaciones respectivas.
 8. Un adecuado ejercicio del derecho de defensa precisa que el contribuyente tenga todos los elementos de juicio, de hecho y de derecho que le permitan contradecir las alegaciones imputadas por la Administración Tributaria en la fiscalización.
 9. El derecho a ofrecer y producir pruebas supone no solo la necesidad de la protección de la participación activa del contribuyente para presentar pruebas que desvirtúen las acotaciones de la autoridad administrativa, sino que también exige que la Administración Tributaria las produzca y emita una respuesta oficial sobre las conclusiones arribadas respecto de cualquier acto acotado.
 10. El actual Decreto Supremo N° 85-2007- EF, Reglamento de Fiscalización, resulta ser una norma muy general e incompleta que no ha desarrollado un aspecto sustancial del procedimiento de fiscalización que es el tratamiento de la prueba y su valoración.

BIBLIOGRAFÍA

- ALVA ALVA, Karla, "Procedimiento de fiscalización y presunciones en Derecho Tributario", en YACOLCA ESTARES, Daniel (director), *Tratado de derecho procesal tributario*, T. I, Instituto Pacífico, Lima, 2012.
- BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo, *Derechos fundamentales y proceso justo*, Lima, ARA, 2001.
- DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge, "Comentarios a la Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General", en *Comentarios a la Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General*, ARA, Lima, 2001.
- DEL Pozo GOYCOCHEA, Claudia, *Control difuso y procedimiento administrativo*, Palestra, Lima, 2005.
- DROMI, Roberto, *Derecho administrativo*, T. I, Gaceta Jurídica, Lima, 2005.
- DURÁN Rojo, Luis, "La probanza de los hechos materiales de imposición", en <<http://blog.pucp.edu.pe/item/113817/el-encuadre-para-la-fiscalizacion-tributaria>>.
- ESPINOZA-SALDAÑA BARRERA, Eloy, "Debido proceso en procedimientos administrativos: su viabilidad y las experiencias peruana y mundial sobre el particular", en *Jurisdicción constitucional, impartición de justicia y debido proceso*, ARA, Lima, 2003.
- ETCHEBERRY CELHAY, Javier, *Métodos para la medición de la evasión tributaria y para la medición del comportamiento de los contribuyentes*, Venecia, CIAT, noviembre de 1993. Conferencia Técnica del CIAT: Combate al abuso y defraudación fiscales. Venecia, 1-5 noviembre 1993.
- GAMBA VALEGA, César, "Régimen jurídico de los procedimientos tributarios", en YACOLCA ESTARES, Daniel (director), *Tratado de derecho procesal tributario*, T. I, Instituto Pacífico, Lima, 2012.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ TOMÁS, Ramón, *Curso de derecho administrativo*, T. I, Civitas, Madrid, 2000.

GUZMÁN NAPURÍ, Christian, *La administración pública y el procedimiento administrativo general*, Página Blanca, Lima, 2004.

LACOMBE, Barry, "Seguimiento y uso de los procesos de control fiscal mediante la utilización de aplicaciones informáticas", en *El control fiscal*, CIAT, Madrid, IEF, 1996. Conferencia Técnica del CIAT, "El control fiscal". París, 6-10, noviembre 1995.

PITA, Claudino, "Problemática actual de la función de inspección", en *Revista de Ad-*

ministración Tributaria, N° 2, diciembre de 1985, CIAT.

LA FACULTAD DE
FISCALIZACIÓN
DE LA SUNAT

SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando, *El derecho de defensa en las actuaciones administrativas, situación jurisprudencial*. Colección Temas de Derecho Público N° 54. Bogotá, 1998. Universidad Externado de Colombia.

SILVANI, Carlos, "Mejorando el cumplimiento tributario", en BIRD, Richard M. y CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka (eds.), *La Administración Tributaria en los países del CIAT*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1992.

VASQUEZ, Susana Beatriz, *Conference Technique*, Direction Générale des impôts, France, 1995.

LA POTESTAD TRIBUTARIA CONTENIDA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN FRENTE A LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Rosa María Castillo Alva*

Sumario: Introducción: Los derechos de los contribuyentes. I. La potestad tributaria que instituye al proceso de fiscalización frente a los derechos del administrado. II. Temas problemáticos. 2.1. Vulneración del derecho de defensa y del debido proceso ante la ausencia de la debida motivación en los actos administrativos. 2.2. Vulneración del derecho a la no incriminación en las tomas de manifestaciones, cuando se actúan contra el propio manifestante y la vulneración del derecho a la intimidad al solicitarse información privada durante el proceso de fiscalización. 2.2.1 Vulneración del derecho a la no incriminación. 2.2.2. Derecho a la intimidad. 2.3. Vulneración del principio de igualdad de trato y respeto al derecho de propiedad, cuando el nuevo régimen de gradualidad que otorga un mayor beneficio en la rebaja de las sanciones tipificadas en el artículo 178 numeral 1) del Código Tributario, siempre que se determina impuesto a pagar. 2.3.1. Normatividad. 2.3.2. Análisis constitucional. 2.4. Vulneración del derecho de defensa, al crear un estado de indefensión del contribuyente cuando no se dejan las notificaciones en el domicilio fiscal, en casos de certificación a la negativa de recepción. Conclusiones. Bibliografía.

INTRODUCCIÓN: LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

La fiscalización es la facultad de la Administración Tributaria que permite la verificación de los hechos declarados por los administrados en virtud de lo normado por el artículo 62º del D.S. N° 135-99-EF del Código Tributario. Dicha facultad no puede ser ejercida arbitrariamente de manera irracional desconociendo principios y valores constitucionales, ni al margen de los derechos fundamentales de los contribuyentes; muy por el contrario, como cualquier norma, deben enmarcarse dentro de lo establecido constitucionalmente, ya que, de lo contrario, nuestros procedimientos acarrearían nulidades al ser evaluadas desde un punto de vista cons-

titucional, tal es así, que el artículo 74º de nuestra Constitución Política establece que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los **principios de reserva de la ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona**.

Esta facultad que es otorgada por el Estado a la Administración Tributaria, a fin de combatir la evasión, y que se encuentra regulada por el Código Tributario, requiere para su ejercicio de la **debida motivación**, es decir, la explicación clara y precisa de los fundamentos de hecho y de derecho en los que se sustenta el acto administrativo. Esto con el fin de que el contribuyente pueda distinguir entre un acto arbitrario y un acto discrecional legalmente normado y pueda ejercer su

* Funcionario de la Intendencia Regional La Libertad. Contadora por la Universidad Nacional de Trujillo (1995). Maestría en Derecho Tributario por la Universidad Nacional de Trujillo (2007). Capacitación interna: Programa de Especialización imposición al consumo (2007). Capacitación en el curso básico de Capacitación Aduanera a Distancia (2005).

derecho de defensa. Por lo que, el Estado ha instituido diferentes mecanismos legales a fin de que el contribuyente haga uso de ellos y demande la vulneración de sus derechos.

Asimismo, es a través de esta facultad de fiscalización que la Administración Tributaria está autorizada a **requerir información** y a efectuar **tomas de manifestaciones** que permitan esclarecer los hechos tributarios. Sin embargo, debemos tener en cuenta que existen derechos consagrados constitucionalmente, los cuales constituyen los límites del ejercicio de la potestad tributaria, como es el derecho a la intimidad, derecho a la no incriminación, a través del cual no se puede obligar a la persona a autoinculparse o autoincriminarse; por lo que las pruebas obtenidas en violación de dichos derechos fundamentales, son pruebas prohibidas, las que al actuarlas dentro de un proceso determinan su nulidad.

Respecto al Régimen de Gradualidad vigente, aplicable a la reducción de las sanciones tipificadas en el artículo 178, numeral 1), del Código Tributario, el cual fuera incorporado a la Resolución de Superintendencia 063-2007/SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, se observa que los mayores beneficios en la reducción de las sanciones normados en los incisos b.1) y b.2) del artículo 13º-A (Incremento adicional en la reducción del 25% y 15%, respectivamente.) se otorgan por exclusividad a aquellos contribuyentes que luego de la fiscalización efectuada se les determina impuesto a pagar. **Con lo que la norma establece un tratamiento diferenciado a los contribuyentes, y dicho tratamiento se encuentra desprovisto de toda justificación objetiva y razonable ya que perjudica patrimonialmente a aquel contribuyente que, lejos de deber al fisco, pagó anticipadamente sus impuestos**, por lo que vulnera derechos constitucionales, infringiendo lo normado en el artículo 74º de nuestra Constitución Política que establece que el Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar **el principio de igualdad de trato y respeto de los derechos fundamentales de la persona, entre ellos el derecho de propiedad**.

Por otro lado, se observa un estado de indefensión del contribuyente, cuando las notificaciones de los requerimientos se efectúan mediante certificación de la negativa de re-

cepción **y el notificador no deja los documentos en el domicilio fiscal del contribuyente**, ante la negativa de recepción por persona capaz. Debido a que el contribuyente muchas veces desconoce que cuando la persona que se encontraba circunstancialmente en su domicilio fiscal fue visitada por el notificador y esta rechaza la recepción de los documentos, razón por la cual no da respuesta a lo requerido por la Administración Tributaria. Personalmente, estimo más conveniente que en estos casos **se notifiquen, adicionalmente, por publicación**, con lo cual se deja plena constancia de que el acto se hizo público y que el contribuyente tuvo toda la posibilidad de tomar conocimiento de lo requerido por la Administración Tributaria.

Ante estas situaciones planteadas, debemos buscar soluciones más adecuadas que no perjudiquen los intereses de los administrados, a fin de que nuestros actos se mantengan en las diferentes instancias.

I. LA POTESTAD TRIBUTARIA QUE INSITUYE AL PROCESO DE FISCALIZACIÓN FRENTE A LOS DERECHOS DEL ADMINISTRADO

Los Estados tienen la facultad de crear, modificar, suprimir o eximir de tributos a los sujetos que se encuentran bajo su jurisdicción, con el fin de satisfacer las necesidades de la población y cubrir el gasto público. A esta facultad se le denomina *potestad tributaria, poder de imposición, poder fiscal o poder tributario*. Sin embargo, dicha facultad no es ilimitada, pues se encuentra sometida a reglas Constitucionales.

Héctor Villegas define a la potestad tributaria o poder tributario: "Es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto en otras palabras importa el poder coactivo estatal de compelir a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas¹.

El Tribunal Constitucional en la sentencia de fecha 25/03/03, recaída sobre expediente N°

¹ VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Buenos Aires, Astrea, 2002.

0918-2002-AA/TC, señala lo siguiente: "El Estado, para el desarrollo de sus distintas actividades, requiere de un sustento económico, el cual, como resulta natural, debe provenir fundamentalmente de las contribuciones que los ciudadanos realicen, porque, de otra forma, sería prácticamente imposible financiar los gastos públicos o la satisfacción de las necesidades colectivas a su cargo. Para que estas contribuciones no estén sujetas a la libre voluntad de los ciudadanos, el pueblo, a través de la Constitución, ha dotado al Estado del poder suficiente para establecer unilateralmente prestaciones económicas de carácter coactivo, que deben ser satisfechas por los sujetos que él determine. Es lo que se denomina la *potestad tributaria*, en virtud de la cual el Estado se encuentra habilitado para crear, modificar o suprimir tributos, o exonerar de ellos y, en general, para regular cada uno de los elementos sustanciales que los configuran".

Nuestra Constitución Política, en su artículo 74º, establece los límites de la potestad tributaria en los siguientes términos: "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos regionales y los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. **El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio**".

Es el pueblo a través de la Constitución el que otorga la facultad al Estado para imponer cargas económicas (tributos), pero el ejercicio de esta potestad no es ilimitado, pues se encuentra sometido a determinadas reglas establecidas en la misma Constitución, tales como el respeto a los principios de reserva de la ley, los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Por lo que la potestad tributaria **no puede ser ilimitada**, está sometida a reglas que disciplinan su ejercicio con la finalidad de evitar el abuso, pues existen límites a la potestad del Estado en materia tributaria que constituyen una garantía al respeto de los derechos fundamentales de la persona tal es así

que el artículo 74º de nuestra Constitución Política establece que el Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los **principios de reserva de la Ley, de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona**.

La potestad tributaria, respecto al aspecto fiscalizador, se encuentra normada por el D.S. N°135-99-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario, al respecto el artículo 62º establece: "El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios...".

Por lo que el ejercicio de la facultad de fiscalización, al encontrarse comprendida dentro de la Potestad Tributaria debe ejercerse dentro de los límites normados en el artículo 74º de la Constitución tales como: "Respetar los principios de reserva de la ley, de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona".

Sobre la importancia de los principios en materia tributaria, el autor brasílero Celso Antonio Bandeira de Mello señala: "Violar un principio es mucho más grave que transgredir una norma cualquiera. Infringir un principio implica una ofensa no solamente a un mandato obligatorio sino a todo el sistema normativo. Es la forma más grave de ilegalidad e inconstitucionalidad, conforme a la ubicación del principio infringido, porque representa la insurgencia contra todo el sistema, una subversión de sus valores fundamentales".

Por lo que la facultad de fiscalización debe ejercerse observando el debido respeto a los derechos de los administrados, caso contrario los actos administrativos caerían en nulos.

II. TEMAS PROBLEMÁTICOS

2.1. Vulneración del derecho de defensa y del debido proceso ante la ausencia de la debida motivación en los actos administrativos

A fin de poder analizar el tema planteado, es necesario citar algunos conceptos previos que nos permitan comprender la problemática ocasionada por la ausencia de la moti-

vación lo cual trae como consecuencia una vulneración del derecho de defensa y del debido proceso:

El acto administrativo, según lo normado por la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General: "Artículo 1º.- *Concepto de acto administrativo*: Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta".

Según el jurista argentino Agustín Gordillo, acto administrativo es "toda declaración unilateral de voluntad realizada en el ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma inmediata", también se puede entender como "Acto jurídico de voluntad, de juicio, de conocimiento o deseo dictado por la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria", definición esta defendida por el profesor español Eduardo García de Enterría.

Asimismo, tenemos que los actos administrativos a fin de que sean válidos deben reunir los requisitos de validez normados en el artículo 3 de la Ley de Procedimientos Administrativos:

"Artículo 3º.- *Requisitos de validez de los actos administrativos*

Son requisitos de validez de los actos administrativos:

[...]

4. Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico".

Por su parte, el artículo 6º de la Ley de Procedimientos Administrativos, respecto a la motivación establece:

"Artículo 6º.- *Motivación del acto administrativo*

6.1. La motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del

caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

- 6.2. Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes soportantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.
- 6.3. No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto."

De acuerdo con lo anteriormente citado, motivación, se entiende como la exteriorización de las razones que sirven de sustento a las resoluciones administrativas, este aspecto actualmente se encuentra incluido dentro de la parte sustancial del acto, es decir su ausencia determina la nulidad del mismo.

A través de las motivaciones, la Administración Tributaria explica al interesado las razones que sustentan sus decisiones, detallando los fundamentos de hecho y de derecho y es a través de este mecanismo que el contribuyente toma conocimiento de dichos actos lo cual le permite evaluar si efectivamente dichos actos cuentan con un sustento legal o caso contrario corresponden a actos arbitrarios que vulneran sus derechos al incumplir con los principios constitucionales o atentar contra los derechos fundamentales de las personas.

Nuestra normatividad establece que la motivación es requisito primordial para su validez, caso contrario los actos son nulos.

Las motivaciones constituyen una obligación para el emisor del acto y en contra parte un derecho del administrado, lo cual permite al administrado ejercer su derecho de defensa cuando no está de acuerdo con los argumentos planteados por la Administración Tributaria.

Por lo que las motivaciones deben contener los fundamentos de hecho y de derecho que

las sustentan. Es decir, se debe citar expresamente la normativa pertinente, una interpretación legal y la aplicación al caso específico. Los fundamentos de hecho citados deben ser reales y probados ya que la Administración Tributaria se base en ellos para dictar un acto administrativo eligiendo la norma que calce en el hecho citado.

El contenido de la exigencia estimamos que comprende tanto la fundamentación de los aspectos jurídicos —mediante la cita de las fuentes jurídicas pertinentes, la síntesis de las argumentaciones jurídicas alegadas y de las seguidas para estimarlas o desestimarlas— como a la fundamentación de los hechos —relación de supuestos reales apreciados y verificados por el funcionario—².

En la misma línea, El Código Tributario, D.S. N° 135-99-EF, en su artículo 103º, establece que los actos de la Administración serán motivados y constatarán en los respectivos instrumentos o documentos. Asimismo, el artículo 129º de la referida norma establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

En consecuencia, el incumplimiento de este requisito se encuentra sancionado con nulidad de acuerdo con lo establecido por el numeral 2) del artículo 109º del Código Tributario, D.S. N° 135-99-EF que establece que los actos de la Administración Tributaria son nulos en los siguientes casos. “Los dictados que prescinden totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la Ley o normas con rango inferior”.

Asimismo, según lo normado por el Código Tributario, en la Norma IX, *Aplicación supletoria de los principios del derecho*: “En lo no previsto en el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les oponga ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios de derecho tributario o, en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho”.

Por su parte, el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales, Ley 27444, establece que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento administrativo, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundamentada en derecho.

Por lo que todo acto administrativo emitido debe estar debidamente motivado, de manera tal que pueda conocer perfectamente la razón por la que se deniega su petición y que es lo que se le cuestiona a fin de poder ejercer su derecho de defensa. Ya que el fin de las motivaciones es asegurarle al administrado que la decisiones administrativas se sustenten en razones de hecho y de derecho que invoca, de tal forma que la motivación se hace imprescindible para dictar los actos administrativos.

La expedición de los actos sin la debida motivación constituye un abuso en el ejercicio de la autoridad y necesariamente responsabilidad de quien ha omitido tal deber. Como consecuencia de la motivación del acto permite, el administrado va a poder rebatir cada una de las razones que tuvo en cuenta la autoridad fiscal para tomar una decisión respecto a lo peticionado por el administrado.

La correcta motivación de un acto administrativo es absolutamente necesaria para garantizar el ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente, puesto que si la Administración Tributaria no explica adecuadamente los motivos de su decisión, el contribuyente no podrá ejercer su derecho de defensa, en la medida en que no conoce a ciencia cierta lo que la Administración Tributaria plasma en sus actos administrativos, al carecer de la debida motivación.

Al ser la motivación un requisito esencial del acto, debe basarse en hechos ciertos y demostrados, caso contrario caería en nulidad, por ausencia de uno de sus elementos esenciales.

La facultad de fiscalización se materializa a través de la notificación de los actos administrativos que constan en los requerimientos, por lo que los requerimientos emitidos deben contar con la debida motivación.

El Tribunal Fiscal, según sentencia recaída en el expediente 489-2-1999, establece lo

2 MORÓN URBINA, Juan Carlos, Comentarios a la Ley de Procedimientos Administrativo General, Lima, Gaceta Jurídica, 2009.

siguiente: "La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se materializa con la notificación de los actos administrativos que constan en instrumentos o documentos (requerimientos), que efectúa la citada entidad a los deudores tributarios mediante los cuales se le solicita la exhibición de sus libros".

Respecto a la culminación del proceso de fiscalización el artículo 75º del TUO del Código Tributario establece lo siguiente:

"Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique".

Por su parte, el artículo 76º del TUO del Código Tributario establece lo siguiente: "La resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria".

En consecuencia, el acto administrativo que pone fin al procedimiento de fiscalización, es la emisión y notificación de las resoluciones de determinación u órdenes de pago, según corresponda, por lo que dichos actos deben contar con la debida motivación, en el que se detallen los fundamentos de hecho y de derecho a fin de que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa contra el pronunciamiento de la Administración Tributaria.

En concordancia con lo indicado, existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como la recaída en el expediente 5184-2-2012, en la que se determina la nulidad de las resoluciones de determinación, resoluciones de multa y resolución de intendencia, debido a que de la revisión efectuada a las resoluciones de de-

terminación se puede apreciar que omiten señalar los requerimientos y resultado de requerimientos en los que se sustentan los reparos, es decir no se encuentran debidamente motivados, por lo que procede a declarar su nulidad. Asimismo, teniendo en cuenta que las resoluciones de multa giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, siendo que las sanciones fueron determinadas en función de lo establecido en las resoluciones de determinación declaradas nulas, corresponde igualmente declarar la nulidad de las referidas resoluciones de multas, así como de la resolución de intendencia apelada, en aplicación del artículo 13º de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales, Ley 27444, según el cual la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Asimismo, según jurisprudencia, como la recaída en el expediente 48015-2006, el Tribunal Fiscal se pronuncia declarando la nulidad de la resolución de intendencia que impone el cierre de local debido a la falta de motivación, considerando que la referida resolución se limitó a señalar que dado que la infracción se había cometido por segunda vez, le correspondía la sanción de cierre, sin fundamentar por qué consideraba que antes se había cometido la falta. Considerando que el acto emitido no contenía las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, en aplicación del numeral 2) del artículo 109º del Código Tributario se declara la nulidad de dicho acto.

2.2. Vulneración del derecho a la no incriminación en las tomas de manifestaciones, cuando se actúan contra el propio manifestante y la vulneración del derecho a la intimidad al solicitarse información privada durante el proceso de fiscalización

2.2.1. Vulneración del derecho a la no incriminación

El derecho a la no incriminación se encuentra fundamentado en la dignidad de la personas. El derecho a declarar y la no incriminación incluye el derecho a guardar silencio y no se reduce únicamente a la prohibición de la coerción física y/o moral en la declaración de las personas³.

Es un derecho específico que se desprende del derecho de defensa y la presunción de inocencia, comprende el derecho a ser oído, es decir de incorporar libremente al proceso la información que se estime conveniente y el derecho a guardar silencio, esto es que su negativa a declarar no será tomada como un indicio de culpabilidad.

El derecho de no incriminación implica que la declaración del inculpado no debe ser considerada como un medio de prueba, sino como un acto de autodefensa. La presencia de un abogado defensor al momento de declarar es el complemento necesario para cautelar este derecho.

La expresión mínima del derecho a la no incriminación es la prohibición de violencia o tortura ya sea física o psicológica contra las personas, a fin de obtener una declaración, se ha demostrado que las autoridades policiales y de las entidades del Estado recurren a estos mecanismos, a fin de obtener una confesión, ello debido a la desinformación sobre este derecho, para lo cual se considera necesario la presencia de un abogado defensor. Asimismo, se estima conveniente que se informe al interrogado de que se goza de este derecho dejándose constancia de estos hechos en la transcripción de las tomas de manifestaciones.

Al respecto, el artículo 62º Código Tributario, norma las facultades de fiscalización, el ejercicio de estas facultades incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación o beneficios tributarios.

Por su parte el numeral 4 del artículo 62º del Código Tributario establece como una de las facultades de fiscalización solicitar la comparecencia deudores tributarios o de terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco días hábiles, más el término de distancia de ser el caso. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios.

Respecto de su valor probatorio dentro del procedimiento tributario se puede decir que el Código Tributario, si bien, no le ha conferido la calidad de medio probatorio y solamente señala que serán valoradas en

conjunto con los únicos medios probatorios admitidos en vía administrativa como son los documentos, la pericia y la inspección ("artículo 125º del Código Tributario: *Medios probatorios*.- Los únicos medios probatorios que pueden actuar en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria"), por lo que al incluirlas como medios a ser valorados afectan también derechos fundamentales, como el derecho a la no incriminación.

El hecho de incorporar al procedimiento administrativo las tomas de manifestaciones e utilizarlas a estas en contra el manifestante atenta contra el derecho a la no incriminación y en consecuencia acarrearía la nulidad del proceso al vulnerar derechos fundamentales.

Es preciso mencionar que el derecho a la no incriminación también fue recogido como parte del nuevo Código Procesal Penal en su inciso 2) del artículo IX establece: "Nadie puede ser obligado o inducido a declarar o a reconocer culpabilidad contra sí mismo, contra su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad".

2.2.2. Derecho a la intimidad

La Administración Tributaria está facultada a solicitar diversos tipos de información a los contribuyentes y terceros. Sin embargo, la entrega por parte del contribuyente y la utilización de esta, se encuentran limitadas frente a los derechos de los contribuyentes que se encuentran constitucionalmente normados, entre los que tenemos el derecho a la intimidad recogido en el inciso 7 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, y el derecho al secreto e inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados recogido en el inciso 10 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú.

Es decir, uno de los límites de la facultad de fiscalización constituye el derecho a la intimidad, por lo que la Administración Tributaria no está facultada a exigir al contribuyente, información que invada su esfera personal.

El Tribunal Constitucional, según sentencia recaída en el expediente 4168-2006 PA/TC, establece que respecto a los solicitado por

la Administración Tributaria “manifieste, con carácter de declaración jurada, si en los ejercicios 2000, 2001 y 2002 efectuó viajes al exterior, indicando el país o países de destino, si ha viajado sólo o acompañado (de ser el último el caso, deberá identificar la identidad y relación que guarda con la persona que lo acompañó), informando las fechas de salida y de retorno, tiempo de estadía en el exterior y el monto de dinero gastado en cada viaje”. Respecto a este punto, el Tribunal califica que el pedido de la Administración Tributaria es “desproporcionado, en la medida en que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor, salvo que dicha persona sea dependiente económicamente de este. En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aun cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Se pone de manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria, afectándose con ello, si el derecho a la intimidad...”. Por lo que resuelve: “1. Declarar fundada en parte la demanda [...] relativ[a] al requerimiento hecho por la SUNAT al actor para que identifique a la persona con que efectuó el viaje referido.”

Adicionalmente, también debemos evaluar la forma utilizada para la obtención de la prueba, tal es así que estamos ante una prueba ilícita o prueba prohibida cuando esta ha sido obtenida con lesión de derechos fundamentales, tales como derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio, al secreto de las comunicaciones, por lo que al actuarlas dentro de un proceso acarrean nulidades de los actos procesales.

Al respecto, San Martín Castro, en el segundo párrafo del artículo XI del Título Preliminar del Proyecto de Código Procesal Penal de 1995 establecía lo siguiente: “Carenecen de objeto legal los elementos de prueba obtenidos mediante violencia moral, psíquica o física o cualquier otro medio que menoscabe la voluntad, la indebida intromisión en la intimidad de domicilio, la correspondencia, las comunicaciones, los documentos y los archivos privados, así como las demás que se obtengan con violación de los derechos fundamentales de la persona”.

Asimismo, según jurisprudencia como la recaída en el Exp. N° 6712- 2005-HC del caso Magaly Medina, el Tribunal Constitucional se pronuncia respecto a la licitud del derecho de la prueba: “Se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios, a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle mérito probatorio que tenga en la sentencia.

No pueden admitirse medios probatorios obtenidos en contravención del ordenamiento jurídico, lo que permite excluir supuestos de prueba prohibida”.

Asimismo, según jurisprudencia como la recaída en el expediente 2053-2003- HC/TC, el Tribunal Constitucional define a la prueba ilícita como “aquella en cuya obtención o actuación se lesionan derechos fundamentales o se viola la legalidad procesal, de modo que esta deviene procesalmente inefectiva e inutilizable”.

Por otro lado, según jurisprudencia como la recaída en el expediente 1014-2007-HC, en el que precisa en que consiste la constitucionalidad de la actividad probatoria: “Implica la proscripción de actos que violen el contenido esencial de los derechos fundamentales o transgresiones al orden jurídico en la obtención, recepción y valoración de la prueba”.

Según jurisprudencia, como la recaída en el expediente 1058-2004-AA/TC, caso Rafael Francisco García contra Serpost S. A., el Tribunal Constitucional cuestiona la validez de la prueba obtenida con vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados, por ser un derecho protegido por el artículo 2.10 de la Constitución Política peruana.

De acuerdo con el análisis efectuado por el Tribunal Constitucional en las sentencias anteriormente citadas, se observa que el derecho a la prueba también está sujeto a límites para su validez y que dichos límites se encuentran protegidos por los derechos constitucionales, por lo que la inobservancia de estos determinan la calificación de prueba prohibida la que al ser actuada dentro de un proceso determina la nulidad de este.

2.3. Vulneración del principio de igualdad de trato y respeto al derecho de propiedad, cuando el nuevo régimen de gradualidad que otorga un mayor beneficio en la rebaja de las sanciones tipificadas en el artículo 178 numeral 1) del Código Tributario, siempre que se determina impuesto a pagar

2.3.1. Normativa

Los incentivos para la reducción de la sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178º se encontraban regulados dentro del artículo 179º del D. S. N° 135-99-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario, el mencionado Régimen de Incentivos en sus incisos a) y b) -Aplicable durante el proceso de fiscalización- supeditaba la rebaja a la sanciones al reconocimiento de la deuda omitida a través de una declaración jurada rectificatoria y al pago de la sanción rebajada.

Posteriormente, mediante Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT del 3 de agosto del 2012 y con vigencia a partir del 6 de agosto del 2012, se incorpora al Régimen de gradualidad normado por la Resolución de Superintendencia 063-2007/SUNAT las rebajas de las sanciones de multa aplicables a las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del Código Tributario. Al respecto, el inciso 4.2 del artículo 4º de la mencionada Resolución de Superintendencia, incorpora el inciso 13.8: “La cancelación del tributo: Es el pago del íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado *importe a pagar*, el cual, para la aplicación de los porcentajes de rebaja del artículo 13-A, debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificados y los intereses respectivos calculados hasta la fecha de la cancelación”.

Por su parte, el artículo 5º de la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, establece la incorporación del artículo 13º A, régimen de gradualidad aplicable a la sanción de multa por las infracciones tipificadas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178º del Código Tributario.

1. A la sanción de multa aplicable por la infracción tipificada en el numeral 1 del

artículo 178º el Código Tributario, se le aplicará el siguiente Régimen de Gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa:

- b) Será rebajada en un 70 por ciento, si se cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un proceso de fiscalización, hasta que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75º del Código Tributario o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa salvo:
- 1) Se cumpla con la cancelación del Tributo en cuyo caso la rebaja será de 95 por ciento.
 - 2) Se cuente con un fraccionamiento aprobado, en cuyo caso la rebaja será de 85 por ciento.

2.3.2. Análisis constitucional

Según se observa, el inciso b) del artículo 13º A establece una rebaja del 70% supeditando únicamente a la subsanación de la infracción, es decir que se cumpla con la presentación de la declaración jurada rectificatoria correspondiente. Asimismo, establece excepciones, incrementando el porcentaje de rebaja inicialmente indicado —70%—, según lo normado en los incisos:

- 1) Se cumpla con la cancelación del Tributo en cuyo caso la rebaja será de noventa y cinco (95%).
- 2) se cuente con un fraccionamiento aprobado, en cuyo caso la rebaja será de ochenta y cinco por ciento (85%)”.

Del análisis efectuado a los incisos b.1 y b.2, se determina que estos mayores beneficios en la reducción de los importes de las sanciones (incremento adicional en la reducción del 25% y 15% respectivamente), solo se aplicarían a aquellos contribuyentes en los que la determinación de sus impuestos resulte impuesto a pagar, ya que textualmente indican: “b.1) se cumpla con la cancelación del Tributo. “b.2) Se cuente con un fraccio-

namiento aprobado". Es decir, para su aplicación, requiere de la preexistencia de una deuda del contribuyente.

Al respecto, se observa que dichas condiciones afectan patrimonialmente a aquellos contribuyentes que durante el proceso de fiscalización presentan sus declaraciones juradas rectificadorias aceptando sus reparos, pero debido a que cuentan con saldo a favor o créditos por retenciones o percepciones y como consecuencia de ello no se le determina **impuesto a pagar**, debido a dichos impuestos ya fueron pagados anticipadamente y lejos de adeudar al fisco, cuentan con saldo a favor; en el presente caso solo se aplicaría la reducción del 70%.

Si bien es cierto el fin de la presente norma es incentivar el pago del impuesto, en el caso planteado se observa que se está otorgando un mayor beneficio a aquel contribuyente evasor que luego de la fiscalización efectuada se le determina deuda, pero perjudica patrimonialmente al contribuyente que pago anticipadamente sus impuesto, como es el caso del **impuesto general a las ventas** en el que fue objeto de retenciones y percepciones del IGV y producto de lo cual **no se determina impuesto a pagar** a los que solo les establece una rebaja del 70%.

Por lo que la norma otorga un trato desigual a los contribuyentes y dicho tratamiento se encuentra desprovisto de toda justificación objetiva y razonable, ya que producto de esta desigualdad se afecta patrimonialmente al contribuyente que tiene un mejor comportamiento respecto al pago de sus impuestos; esto infringe principios constitucionales.

2.4. Vulneración del derecho de defensa, al crear un estado de indefensión del contribuyente cuando no se dejan las notificaciones en el domicilio fiscal, en casos de certificación a la negativa de recepción

El contribuyente, a fin de poder ejercer su derecho de defensa frente a las imputaciones de la Administración Tributaria, necesita conocer que es lo que se le requiere, lo cual se materializa a través de las notificaciones de los requerimientos en los que se detalla lo solicitado.

Sin embargo, existen casos en los que el notificador se apersona al domicilio fiscal y es

atendido por una persona capaz, la cual se resiste a la recepción del documento. Muchas veces la persona que efectúa este acto no es el contribuyente, sino que circunstancialmente se encontraba en el domicilio pero para no comprometerse no recibe ningún documento.

En estos casos, la Administración Tributaria se encuentra facultada a notificar al contribuyente con certificación a la negativa de recepción, una de las cuales es aquella en la que no se deja la documentación.

En este caso específico, se observa la existencia la vulneración del derecho de defensa, ya que si bien es cierto, el acto se efectúa en el domicilio declarado; sin embargo, al no dejarse ningún documento el contribuyente que es el interesado nunca llega a tomar conocimiento del hecho.

Ante esta situación, se estima necesario que a fin de tener la certeza de que el contribuyente tuvo la posibilidad de conocer el hecho, sería más conveniente que la notificación de los requerimientos, en caso de certificación a la negativa de recepción adicionalmente se notifiquen por publicación.

CONCLUSIONES

1. Los actos administrativos realizados durante el proceso de fiscalización, deben contar con la debida motivación en la que se detallen los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la posición de la Administración Tributaria, caso actos administrativos serían nulos.
2. Durante el proceso de fiscalización, los actos administrativos deben efectuarse con respeto a los derechos fundamentales tales como el derecho a la intimidad, derecho a la no incriminación, derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones.
3. La forma de obtención de la prueba debe realizarse con observancia a los principios constitucionales que protegen los derechos de los administrados, caso contrario calificarían como pruebas prohibidas que al actuarlas dentro de un proceso determinan su nulidad.
4. Se observa que la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, al

otorgar mayores beneficios en la reducción de las sanciones por exclusividad a aquellos contribuyentes que luego de la fiscalización efectuada se les determina IMPUESTO A PAGAR infringe en Principio de igualdad de trato, debido a que establece un tratamiento diferenciado, desprovisto de toda justificación objetiva y razonable ya que perjudica patrimonialmente a aquel contribuyente que lejos de deber al fisco, pago anticipadamente sus impuestos, por lo que vulnera derechos fundamentales, infringiendo lo normado en el artículo 74º de nuestra Constitución Política, que establece que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar el principio de igualdad de trato y respeto de los derechos fundamentales de la persona, entre ellos el derecho de propiedad.

5. Se estima necesario que, en casos de notificación, con certificación a la negativa de recepción en las que no se dejen los documentos en el domicilio fiscal, adicionalmente se notifique vía

publicación, con el fin de tener certeza de que el contribuyente tuvo la posibilidad de conocer el hecho, ya que dicha situación crea un estado de indefensión del contribuyente que afecta su derecho de defensa.

BIBLIOGRAFÍA

GONCALVES, José Lima, *Imposto sobre a renda*, São Paulo, 1997.

MORÓN URBINA, JUAN CARLOS, *Comentarios a la Ley de Procedimientos Administrativo General*, Lima, Gaceta Jurídica, 2009.

QUISPE FARFÁN, Fany Soledad, *El derecho a la no incriminación y su aplicación en el Perú*, Lima, Palestra, 2001.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002.

Voz en relieve. Blog de la revista Advocatus: <<http://www.revistaadvocatus.com/blog/categoría/derecho-administrativo>>.

La potestad tributaria contenida en el procedimiento de fiscalización frente a los derechos del contribuyente

PROPUESTAS PARA MODERNIZAR LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT

Roberto Bouroncle Maldonado*

Sumario: I. Auditor virtual. 1.1. Justificación del proyecto. 1.2. Definición. 1.3. Modelo de negocio. 1.4. Procesos. 1.5. Implicancias. 1.6. Funcionalidad del auditor virtual. 1.7. Ventajas y desventajas SUNAT. 1.8. Proyecto complementario. Tercerización de las auditorías. 1.9. Consideraciones finales. II. Control sobre transacciones con medios electrónicos. 2.1. Antecedentes. 2.2. Alternativa. 2.3. Beneficios. 2.4. Disposiciones complementarias. III. RUC vinculante. 3.1. Definición y características. 3.2. Criterios utilizados para la vinculación. 3.3. Ventajas y riesgos. 3.4. Otras consideraciones. 3.5. Producto vinculado: auditorías vinculantes. 3.6. Características del programa. 3.7. Elementos adicionales. 3.8. Consideraciones finales. IV. Tax Back. 4.1. Marco justificatorio. 4.2. Definición. 4.3. Variantes. 4.4. Productos financieros derivados. 4.5. Ventajas y desventajas. 4.6. Roles financiero y gubernamental. 4.7. Conclusiones generales de las propuestas.

I. AUDITOR VIRTUAL

Los resultados al mes de agosto 2009 son:

1.1. Justificación del proyecto

La labor de auditoría es crucial en el negocio tributario y aduanero. En el fondo, es la verificación de la información declarada y también de la no declarada (brecha de veracidad) a través de los cruces efectuados.

Dependiendo del tipo de contribuyente se programan diversas acciones de control. Así, por ejemplo, tenemos:

Tipo	Segmento
Verificación de entrega de comprobantes de pago	Principalmente pequeños y medianos (no excluye a grandes)
Sustentación de mercadería	Comerciantes de galerías, centros comerciales.
Fiscalización sectorial	Mineras, hidrocarburos, etc.

Acción	Resultado	Meta
Casos terminados devoluciones	71%	100% (considerando plazos)
Éxito de auditorías tiempo insumido por el auditor (terminadas en plazo/terminadas)	60%	80%
Éxito de verificaciones tiempo insumido por el auditor (terminadas en plazo/terminadas)	75,2%	80%
Éxito de casos tiempo insumido por el auditor (terminadas en plazo/terminadas)	74,8%	80%
Éxito de auditorías programadas (con reparos encontrados)	99%	90%

1.2. Definición

El auditor virtual es un programa informático que realiza cruces y verificaciones en forma automática a los contribuyentes a través de

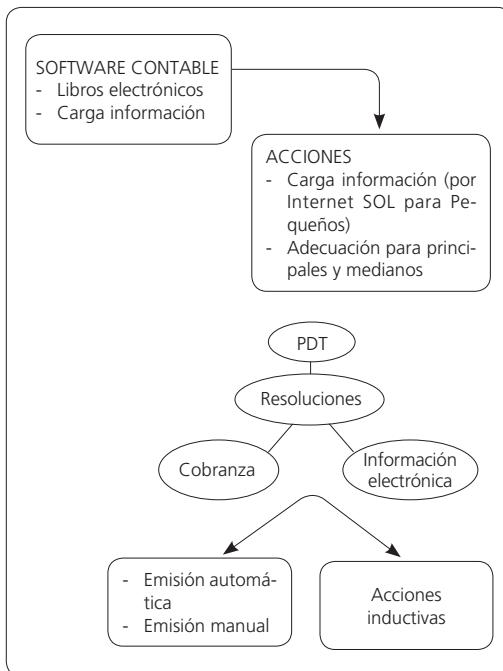
* Instituto de Administración Tributaria y Aduanera. Magíster en Administración por ESAN, con estudios de post grado en didáctica y gestión de entornos virtuales y especialización en Finanzas por la UPC.

la carga de información contable básica en un software diseñado.

El software realizaría cruces y verificaciones con información real (comprobantes electrónicos, transacciones bancarias, información de comercio exterior, PDT, resoluciones emitidas, resoluciones impugnadas, reparos realizados, solicitudes de devolución, de compensación, bienes embargados, etc.) y se tendría un estado de emisión automática y manual de valores o acciones inductivas de pago.

Lo anterior supondría una cobertura mucho mayor de casos así como un aumento de la efectividad o el ratio de tiempo insumido por el auditor. Adicionalmente, el auditor virtual serviría como elemento inductivo¹ y ordenador² para los contribuyentes.

1.3. Modelo de negocio



1.4. Procesos

Los procesos que ejecutaría el auditor virtual son:

Masivos: Varios contribuyentes a la vez (de preferencia pequeños comerciantes del RUS, RER, Independientes).

1 Para la presentación de información correcta ante la Administración Tributaria (como factor de riesgo).

2 Para estandarizar la presentación de información en pequeños contribuyentes.

Sectoriales: Toda la cadena productiva y comercial del sector.

Grupos económicos: Si están formalmente identificados.

Individuales: Principalmente para grandes contribuyentes.

Empresas vinculadas: Las que se detecten por criterios diversos.

1.5. Implicancias

- El esquema supone contar con libros contables virtuales (compras, ventas, diario, etc.) que reemplacen a los sistematizados y cuya información paralela pueda ser generada por la Administración Tributaria.
- Se crearía un sistema contable sencillo para los sujetos del RUS, de tal forma que se tienda a la eliminación de este régimen.
- Los contribuyentes de ese régimen también deberán cargar información al sistema (libro de compras y ventas).
- El sistema deberá permitir la consolidación de información por afinidad (grupos familiares, económicos, corporaciones, integración vertical), que permita la obtención de reportes y ratios.
- El sistema calculará ratios y emitirá reportes de resultados de las auditorías virtuales que efectúe.
- El sistema puede ampliar su cobertura para incluir también a empresas internacionales (exportadoras e importadoras) que intervienen en operaciones de comercio exterior.
- Lo anterior le serviría a las Administraciones Tributarias de los países de origen.

1.6. Funcionalidad del auditor virtual

Se adjunta un ejemplo de un prototipo inicial del **auditor virtual**. En este caso se trata de un proceso individual y se sugieren acciones inductivas. El sistema mostraría el origen y detalle de las inconsistencias encontradas.

RUC 33333

Periodo	Ventas Declaradas	IGV	Ventas Cruzadas	IGV 2	Dif	Renta	Acción
2009-06	34,567.00	6,567.73	42,199.00	8,017.81	1,450.08	43.5024	INDUCTIVA

LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA SUNAT

RUC 22222

Periodo	Declaradas					Cruzadas				
	Ventas declaradas	Costo ventas	Gastos	Utilidad	Impuesto bruto	Ventas declaradas	Costo ventas	Gastos	Utilidad	Impuesto Bruto
2008	2,345,699.00	2,008,432.00	187,655.00	149,612.00	44,883.60	2,556,444.00	1,876,987.00	170,003.00	509,454.00	152,836.20

Se reparan 17,652 de intereses de adquisición de vehículo del propietario

Es importante señalar también que la estrategia debe ser principalmente inductiva, es decir que el contribuyente subsane la omisión y la pague sin necesidad de emitir valores.

En el caso de los procesos masivos, se debe trabajar por concentración (galerías, centros comerciales), por afinidad de negocio y también por afinidad del titular. En estos casos hay que identificar proveedores, cantidad de mercadería ingresada, pagada y aquella que está rotando. De esta manera se puede detectar si se está cumpliendo con entregar comprobante de pago o si se está registrando por menores montos. La información de las transacciones bancarias es también muy importante.

Otra funcionalidad es la de detectar empresas "cascarón" como Panamericana Televisión S. A., que pese a tener alta deuda tributaria casi no tiene movimiento debido a que en su interior funcionan un sinnúmero de empresas que se han convertido en sus proveedores o se especializan en realizar alguna parte del proceso. No solamente sucede eso con "grandes" corporaciones, en el RUS pueden existir empresas "cascarón" que familiarmente se han diversificado (a los hermanos, cuñados, sobrinos, compadres, etc.). El auditor virtual deberá detectarlos mediante cruces de información.

1.7. Ventajas y desventajas de la SUNAT

- Se aprovecha la tecnología.
- Se incide en detectar comportamientos evasivos y elusivos, generando riesgo y modificando el comportamiento.

- Incremento de la recaudación solo por la generación de riesgo y acciones inductivas.
- Reducir la informalidad, no solo en la inscripción en los Registros Tributarios sino en los procesos.
- Mediante convenios se facilita el intercambio de información para auditar operaciones de comercio exterior.
- Que se tome como una sustitución del auditor SUNAT.
- Que no se cuente con toda la información para realizar los cruces por aspectos legales.

1.8. Proyecto complementario. Tercerización de las auditorías

Se debe evaluar también otorgar a las sociedades auditadoras formales y que cumplan una serie de requisitos técnicos y profesionales, la facultad de realizar auditorías a sus clientes con carácter preventivo y formal y que tengan validez para la Administración Tributaria.

De esta manera se ampliaría la cobertura de auditorías y se mejorarían los indicadores de cumplimiento, calidad y veracidad de la información.

Las empresas auditadoras entregarían a SUNAT los resultados y a partir de ellos se pueden tomar medidas complementarias de inducción, cobranza o reexamen.

Propuestas para modernizar la facultad de fiscalización de la Sunat

1.9. Consideraciones finales

- El auditor virtual no es un reemplazo del auditor SUNAT (ser humano), es un complemento y soporte a su labor.
- Se debe aprovechar la información sobre las transacciones bancarias y financieras con montos individuales o grupales mayores.
- La factibilidad del proyecto supone evaluar aspectos informáticos, legales, procedimentales, etc.
- La tercerización de las auditorías supone contar con un canal importante y profesional para ampliar la cobertura auditora de la SUNAT.
- El principal punto del **auditor virtual** es incentivar un cambio en el conocimiento y comportamiento de los contribuyentes. Complementariamente, se debe contar con un programa de capacitación integral en aspectos contables y tributarios (tercerizado).
- Se debe evaluar la eliminación del RUS como régimen tributario.
- El *software* contable para realizar los cruces debe ser cargado a partir de la información contable y formal que tienen las empresas sin implicar ningún costo para ellas.
- La participación del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera se circunscribe al ámbito de apoyo en temas de capacitación interna que se deriven del proyecto, principalmente con especializaciones en auditoría.

II. CONTROL SOBRE TRANSACCIONES CON MEDIOS ELECTRÓNICOS

2.1. Antecedentes

Ante el alto porcentaje de evasión registrado por comprobantes de pago no emitidos cuando se realizan transacciones o pagos con tarjetas de crédito o débito, se realizó la propuesta de gravar dichas operaciones con una especie de “detracción” a través de los bancos o las entidades administradoras de las franquicias. Dicha propuesta generó una corriente contraria en el sentido que lo que

se lograría es desincentivar el uso de la tarjeta de crédito debido a que muchas empresas trasladarían al usuario dicho costo.

2.2. Alternativa

En relación con el punto anterior, y dado que el Ministerio de Economía y Finanzas –según informaciones aparecidas en un diario local– habría desestimado dicha propuesta por un análisis costo-beneficio, se propone lo siguiente:

Aplicar un sistema de captura de información en los sistemas POS (*Point of sale*) donde se registran y se aprueban las transacciones, de tal manera que se pueda “registrar” el comprobante de pago (número, serie, monto) por parte del vendedor. Dicha captura se realizaría de manera obligatoria en principio, o en todo caso el sistema lanzaría una alerta si no se ha realizado o se registraría un motivo o código de no registro. Las excepciones se darían si existe ya un sistema electrónico que emita el comprobante de pago a partir de la transacción con tarjeta de crédito - tal como tienen varios supermercados, *retails*, restaurantes, etc.

A través de un sistema centralizado donde se almacene la información, SUNAT tendría acceso periódicamente a las transacciones realizadas y podrá realizar los cruces respectivos y realizar las verificaciones a las que hubiera lugar.

2.3. Beneficios

- No genera costos adicionales para el contribuyente, debido a que ya se cuenta con la plataforma que soporta las transacciones POS y solamente implicaría la adición de unos campos adicionales en la captura.
- Complementando el punto anterior, no se daría la figura de la detacción o un impuesto a las transacciones, solamente se contaría con información.
- Adicionalmente, a contar con información sobre las operaciones realizadas con tarjeta de crédito o débito, se tendría información sobre algunas transacciones con factura que puedan estar generando gasto o crédito fiscal sin tener relación vinculante con el giro

de negocio. Ejemplo, una pollería (restaurante que vende pollos a la brasa) que tenga registradas compra de prendas de vestir, zapatos, etc., de manera habitual, en un *retail*.

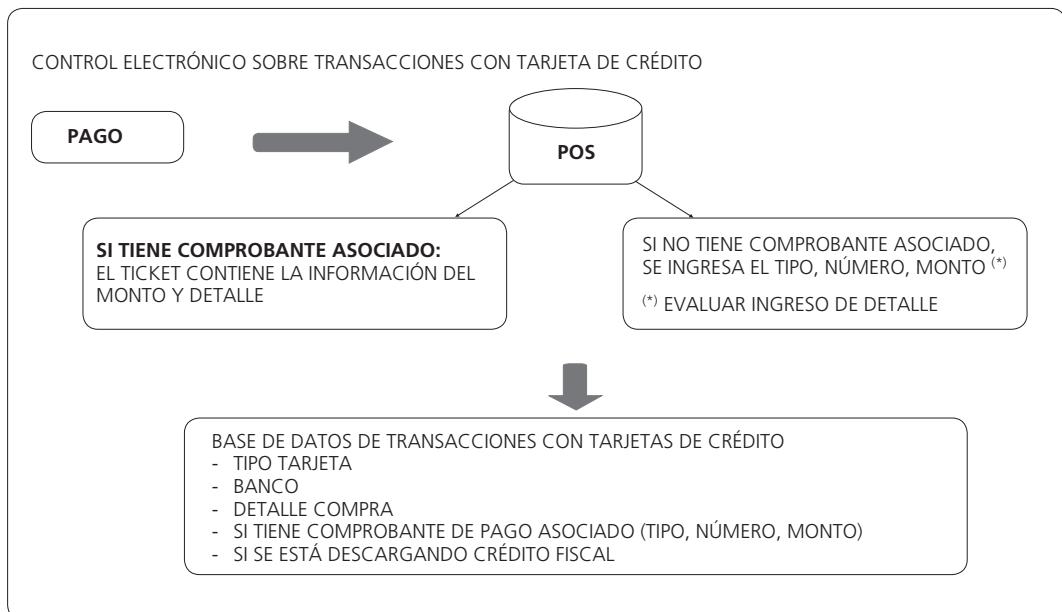
- Prever períodos de difícil recuperación de deuda o pagos corrientes debido a un exceso de pagos con tarjeta de crédito, el cual genera intereses.

2.4. Disposiciones complementarias

- La presente propuesta se sugiere que sea evaluada por la Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario.
- Respecto al punto anterior, la participación del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera se circunscribiría únicamente al ámbito de capacitación

en los temas necesarios para su posible implementación.

- Se puede evaluar incorporar un programa donde, para la emisión de comprobantes manuales, se capture el detalle de la transacción.
- El programa se puede ampliar también para transacciones o compras realizadas por Internet (a través de sistemas como Verified by Visa).
- Para el caso de labores de fedatarios, se puede evaluar también otorgarles tarjetas de débito para realizar sus compras en galerías donde hay gran porcentaje de evasión y se realiza un número importante de operaciones con este medio (campos feriales Polvos Azules, Polvos Rosados, Las Malvinas, Gamarra, etc.).



III. RUC VINCULANTE

3.1. Definición y características

El RUC vinculante es un registro especial que agrupa a contribuyentes vinculados entre sí (grupo económico). Tiene las siguientes características:

- No tiene personería jurídica.

- Solamente se utiliza para fines de fiscalización o para trámites.
- El nombre es dado internamente solo para fines de identificación.
- Los RUC-V se colocan en un padrón con la siguiente información:
 - Número de RUC-V (generado por el sistema)

- Nombre genérico.
- Actividades predominantes.
- RUC Integrantes (hacer un *link* para ingresar a las fichas)
- RUC.
- Nombre.
- Domicilio.
- CIIU.
- Representantes.
- Vinculación.
- Función dentro del grupo.
- El padrón anterior se complementa con la información que pueda obtener auditoría y que le sea de utilidad para sus fines.
- Se mejora el control a los "no habidos", descubriendo transferencias o retiros no declarados.
- Sinceramiento del padrón (fusiones, bajas, etc.)
- Simplificación y mejora de los servicios de trámite de comprobantes de pago, modificaciones al RUC, etc. Se pueden diseñar que los trámites sean a través del RUC vinculante, reduciendo tiempos y costos.
- Mejora de los sistemas de cobranza (adeudos y fraccionamientos) permitiendo la identificación de responsables solidarios o la creación de garantías o fraccionamientos sindicados.
- Establecimiento difuso de los criterios de vinculación.
- Aumento de la cantidad de testaferros para eludir vinculación.
- Dificultades legales.

3.2. Criterios utilizados para la vinculación

- Los contenidos en el art. 54º del TUO IGV e ISC (D. S. 055-99-EF).
- **Por integración vertical:** si *A* es un productor o importador y le vende a *B* que es mayorista un porcentaje importante de sus colocaciones y *B* no tiene ningún socio vinculado a *A*, por el volumen de ventas se puede presumir que *A* y *B* están vinculadas. Además si *B* le vende a *C*, *D* y *E* que son minoristas vinculados entre sí y con *B*, también se puede inferir que *C*, *D* y *E* están vinculados a *A*.
- Otros que se determinen.

3.3. Ventajas y riesgos

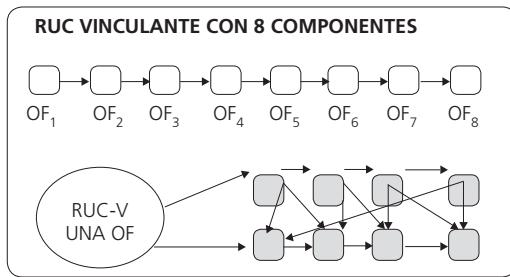
- Conlleva al diseño de programas de fiscalización orientados a empresas vinculadas o grupos económicos, incrementando el riesgo a las empresas y reduciendo costos.
- Mayor control sobre las operaciones entre los "vinculantes".
- Se identifica mejor la verdadera función y dimensión de cada empresa vinculada dentro del grupo.

3.4. Otras consideraciones

- La información del RUC vinculante solamente debe ser para uso interno.
- Un "RUC vinculante" puede absorber a otro.
- La creación del RUC vinculante supone un mejor control por parte de la Administración Tributaria a los denominados *Grupos Económicos*. Bajo esta premisa, una de las formas de aprovechar la información obtenida es mediante la creación de un programa de auditoría dirigido especialmente a los RUC vinculantes.
- En este sentido, es necesario que la información del Ruc Vinculante así como su mantenimiento sean efectuados de la mejor manera.

3.5. Producto vinculado: auditorías vinculantes

Una de las principales ventajas de realizar auditorías a RUC vinculantes es que se tiene un mayor campo de acción (cobertura) maximizando el aprovechamiento de la información.



Con una auditoría tradicional, se necesitarían 8 órdenes de fiscalización, 8 auditores para efectuar las auditorías. Adicionalmente, se agrega que, en este caso, se necesitarían 28 requerimientos adicionales para cruce de información con terceros (es la cantidad de combinaciones en un solo sentido de todos los RUC vinculantes).

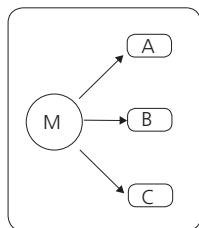
Otra ventaja es que se puede administrar mejor el tema de las medidas cautelares.

3.6. Características del programa

- Revisa principalmente transacciones entre empresas vinculantes o con terceros.
- Incorpora los datos desde la empresa extranjera a la cual se le adquieren los productos o insumos, determinando también si existe vinculación y si la valorización es correcta.
- Se debe partir de la siguiente ecuación (para productos importados):

$$\text{Inventario final} + Q \text{ productos importados} = \text{Facturación} + \text{Consignaciones} + \text{Inventario de verificación}$$

- Se debe verificar si entre las empresas vinculantes existe transferencia de crédito fiscal mediante la venta "al crédito" de mercadería.



M es un importador de perfumes y ha estado colocando mensualmente el producto a sus vinculantes A, B y C, quienes

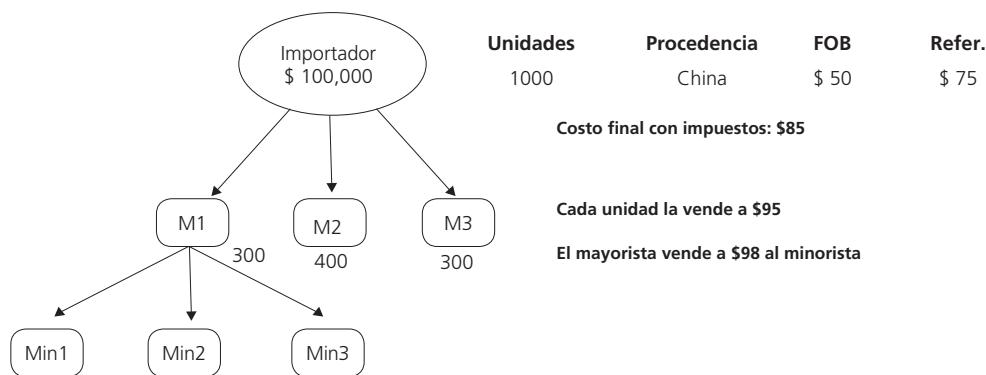
tienen crédito fiscal permanente (compras > ventas), por tanto deben estar efectuando venta al crédito (por los intereses devengados tienen también un escudo de gasto contra el impuesto a la renta).

- Verificar también si los mayoristas están efectuando ventas con boleta (a consumidores finales).
- Por la misma definición del RUC vinculante, no solamente se incluyen vinculaciones por representantes legales o participaciones, también por importancia de adquisiciones o ventas.

3.7. Elementos adicionales

- Creación de un "registro de transacciones" mediante el cual, el contribuyente informará sus transacciones mensuales mayores a 3 UIT a través de Internet SOL a más tardar una semana después de la fecha de vencimiento para la presentación de su PDT IGV.
- La información a cargar sería la siguiente (solo transacciones en el país).
 - Fecha (de la transacción).
 - RUC (cliente o proveedor)
 - Nombre (cliente o Proveedor)
 - Documento (factura N°).
 - Monto.
- Se podría contar también con un Registro de Transacciones Bancarias donde las entidades financieras informen a SUNAT mensualmente las transacciones realizadas mayores a un monto (se incluyen cheques, operaciones con tarjeta de crédito, tarjeta de débito, descuento de letras, etc.). Esta información permitiría detectar que algunas operaciones no estarían siendo formalizadas.
- Así como se tiene información de precios de referencia internacionales (para controlar importaciones) también se debería contar con información de precios internos.
- El programa debería estar en condiciones de detectar distorsiones en la cadena de comercialización de un producto:

IMPORTACIÓN DE 1000 bicicletas montañeras a FOB \$ 50



- La distorsión comenzó con la subvaluación de la importación (\$25 por unidad).
- El importador factura las 1000 unidades a 3 mayoristas a un precio de \$95, por transacciones.
- Los mayoristas venden cada unidad al minorista en \$98 pero solamente facturan 500 bicicletas y el minorista vende el 10% con boleta.
- Por registro de transacciones bancarias, el minorista tiene registrados depósitos a sus cuentas equivalentes a la venta de 200 unidades (sin respaldo documentario).
- El precio de referencia de una bicicleta de las mismas características en tiendas por departamentos es \$160.

3.8. Consideraciones finales

- La propuesta es un complemento al programa "precios de transferencia" que se viene ejecutando.
- El RUC vinculante podría ser utilizado también para brindar algunos servicios específicos (PDT, pagos, etc.).
- Por la naturaleza del proyecto, este debe ser evaluado por la Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario y también por la Intendencia de Servicios al Contribuyente.
- La participación del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera se circunscribe al ámbito de apoyo en temas de capacitación interna que se deriven del proyecto.

IV. TAX BACK

4.1. Marco justificatorio

El pago oportuno de impuestos ha generado la calificación de "buen contribuyente", los mismos que acceden a una serie de beneficios, relacionados principalmente con ma-

iores facilidades para el pago de impuestos, trámites más rápidos para devoluciones, etc.

La coyuntura global actual exige un mayor dinamismo en el tema de la inversión, tanto al estado como al sector privado a efectos que los indicadores de crecimiento, exportaciones, demanda, etc. no se deterioren.

En ese contexto, aprovechando las características de los buenos contribuyentes, se ha pensado en crear un mecanismo mediante el cual se creen condiciones para la ejecución de proyectos de inversión y se mejore, por inducción, el comportamiento tributario del contribuyente.

4.2. Definición

Es un mecanismo mediante el cual se emiten unos certificados de pago correspondientes a un porcentaje de la diferencia entre los impuestos pagados y adeudados por impuesto a la renta. Dichos certificados pueden ser:

- Utilizados como respaldo de emisión de bonos.
- Obtener tasas de interés preferenciales en líneas de crédito de inversión (privadas o de banca de fomento).

- Como formación de patrimonios fideicomitentes asociados para proyectos de inversión.
- Pago de impuesto a la renta generado por proyectos de la empresa o en asociación.
- Negociados a terceros.

Los certificados sirven como respaldo para el financiamiento de proyectos de expansión, exportación o sociales (para la comunidad).

¿Cómo se emiten los certificados?

Como son por diferencia entre lo pagado y lo adeudado por impuesto a la renta (Régimen General o RER) los ratios de ambos conceptos deberán ser menores a 1.

Los ratios se obtienen de la división entre:

- Impuesto adeudado por Impuesto a la renta³ / Impuesto pagado por Impuesto a la Renta⁴. El periodo a considerar es anual (12 meses de pagos a cuenta mas regularización, para pagos y el total para deudas)

En el cuadro siguiente se observa la relación entre ratios y porcentaje de emisión de los certificados. Nótese que a mayor ratio (mayor deuda), menor porcentaje.

Ratio		
Máximo	Mínimo	Porcentaje
0,99	0,90	0,50%
0,89	0,80	0,60%
0,79	0,70	0,70%
0,69	0,60	0,80%
0,59	0,50	0,90%
0,49	0,40	1,00%
0,39	0,30	1,10%
0,29	0,20	1,20%
0,19	0,10	1,30%
0,09	0,01	1,40%
	0,00	1,80%

4.3. Variantes

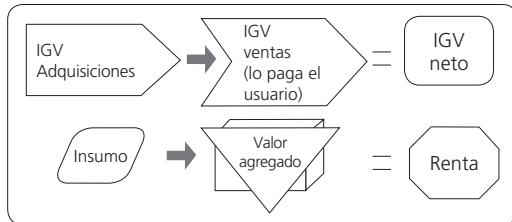
- Es importante resaltar que los certificados pueden servir también para la

formación de patrimonios mixtos o que varias empresas se unan para hacer un proyecto conjunto.

- En esos casos, las entidades financieras pueden emitir préstamos sindicados, dependiendo del volumen de la operación a financiar o pueden hacer fideicomisos mixtos para financiar proyectos.
- Los fideicomisos con formación unitaria o conjunta también pueden incluir acciones de los proyectos o beneficios futuros.

¿Por qué solamente Impuesto a la renta?

Son tributos que afectan la generación de riqueza por parte de las empresas, el IGV y el ISC en buena cuenta son trasladados al usuario y el pago debería ser automático.



4.5. Productos financieros derivados

- **Bonos:** A partir de la formación de los fideicomisos, se pueden emitir bonos de titulación con el respaldo de las utilidades futuras del proyecto de inversión, de cuentas por cobrar de los fideicomitentes, etc.
- **Acciones:** Emisión de acciones de capital de los proyectos de inversión.
- **Certificados de depósito:** A ser ofertados por entidades financieras con el respaldo del patrimonio formado por los "Tax Back", los "spread" (diferencia o margen entre tasas activas y pasivas) serían menores ya que el riesgo bajaría y posibilitaría que las empresas obtengan financiamiento a tasas ventajosas.
- **Exchange trade funds:** A través de la formación selectiva o mixta de una cartera de acciones de varios proyectos de inversión a partir de los "Tax Back".
- **Futuros:** Compra-Venta de la emisión futura de Tax Back a través de una efectiva estandarización de su valoración y las proyecciones.

³ Pagos a cuenta, Regularización y RER (incluye intereses). No incluye deuda impugnada pendiente de resolver ni gastos de cobranza (costas procesales).

⁴ Pagos a cuenta, Regularización y RER.

4.5. Ventajas y desventajas

- Promueve la reducción de la brecha de cobranza.
- Es un producto dinamizador de inversiones.
- Promueve las sinergias empresariales y constituye una opción para grandes y pequeños inversionistas.
- Posibilidad de creación de instrumentos financieros afines.
- Puede ser visto como un mecanismo de incentivos para grandes empresas pagadoras de impuestos.
- Falta de interés y negociación de los *tax back* a empresas deudoras sin pasar por la generación de inversiones,

4.6. Roles financiero y gubernamental

Siendo que los *tax back* son en buena cuenta un mecanismo de devolución o restitución parcial de impuestos, el Estado a través del Ministerio de Economía y Finanzas debe aprobar su creación.

En ese sentido, se deben recalcar las bondades del instrumento como dinamizador de inversiones para la generación de proyectos de expansión, exportación o responsabilidad social, siendo que dichos instrumentos solo constituyen un parte de los patrimonios que se formen. El costo para el Tesoro Público no es alto, considerando que el porcentaje máximo (1,8%) se aplica sobre una diferencia.

Es importante recalcar también que el sector financiero es el que le dará impulso al proyecto a través de la inclusión de diversos productos derivados y el otorgamiento de líneas de crédito a tasas preferenciales.

En el cuadro siguiente se observa el comportamiento de cada uno de los actores y a partir de ello, inferir las estrategias a utilizar.

Mef	Sector Financiero	Bolsa
Aprobar la emisión de los <i>tax back</i> con cargo a ingresos del Tesoro Público.	Soporte financiero de los productos derivados.	Inclusión de acciones de proyectos en rueda o asesoría para la formación de un mercado de transacciones. Soporte legal para mercado de futuros.

4.7. Conclusiones generales de las propuestas

- Las dos primeras propuestas están dirigidas a potenciar las verificaciones con usos web y virtuales.
- Las dos últimas son más conceptuales.
- El auditor virtual puede complementarse con un prerrevisor virtual para disminuir los reclamos que devenguen en improcedentes.
- La propuesta del auditor virtual no supone coordinar autorizaciones con otras entidades sino más bien desarrollar productos adecuados para el cometido.
- En el caso de control financiero sobre medios electrónicos, se debe coordinar con las entidades bancarias para enlazar sus sistemas con los nuestros para permitir el control.
- En el caso del RUC vinculante supondría algunas modificaciones normativas.
- El *Tax Back* supone también un tema de política económica que le compete al Ministerio de Economía y Finanzas.

BIBLIOGRAFÍA

SUNAT CODIGO TRIBUTARIO en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/index.html>

SUNAT LEY DE IMPUESTO A LA RENTA en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html>

LA DISCRECIONALIDAD Y LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN: SECRETO BANCARIO, ITF Y PRINCIPIOS CONTABLES

Bruno Rosales Díaz*

Sumario: I. Introducción. II. Los derechos de los contribuyentes. III. Derecho al secreto bancario. IV. El ITF. V. Principios contables. 5.1. Principio del devengado. 5.2. Principio del percibido. VI. Los principios de la tributación. VII. La discrecionalidad en el derecho administrativo. 7.1. La potestad reglada. 7.2. La potestad discrecional. VIII. La discrecionalidad en el Código Tributario peruano. IX. La discrecionalidad y la facultad de fiscalización. X. Escenario actual. 10.1. Malas prácticas. 10.2. La Administración Tributaria. 10.3. Aspectos normativos contables y tributarios vigentes. XI. Propuesta normativa. 11.1. Esquema propuesto. 11.2. Adicionalmente. 11.3. Otros aspectos que podrían tomarse en consideración. XII. Conclusiones. XIII. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

En el ejercicio de la facultad de fiscalización tributaria suelen colisionar los intereses y derechos de los contribuyentes con los del Estado, representado por la SUNAT.

Esa colisión, sin embargo, se da porque existe falta de conciencia tributaria de los contribuyentes que no están contribuyendo con lo que les corresponde, y porque tanto la programación como la ejecución de las verificaciones o auditorías, así como el marco legal existente, pueden impedir que los reparos que se determinen deban estar en la magnitud que correspondan.

En el presente ensayo se intenta abordar el tema integralmente para intentar encontrar una solución a un problema que no es aislado, utilizando discrecionalmente la información del Impuesto a las Transacciones Financieras para la programación y ejecución de acciones de fiscalización en el marco de un

cambio de paradigma a través de una nueva propuesta normativa alternativa para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría del régimen general.

II. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El segundo párrafo del artículo 62º del Código Tributario¹ prescribe que “el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias”. De aquello se desprenden dos características concurrentes y complementarias entre sí, las que encontramos en la norma IV del Código Tributario, como son:

- i) El ejercicio discrecional de la facultad de fiscalización en salvaguarda del interés público.

¹ Texto Único Ordenado del Código Tributario (Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias).

* Jefe de la Sección Auditoría de la Oficina Zonal Huánuco. Contador Público por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Magíster en Contabilidad con mención en Auditoría, egresado de la Escuela de Postgrado de la UNHEVAL. Abogado por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega.

- ii) El ejercicio de una relación de medidas o mecanismos preestablecidos en la ley.

El Estado para ejercer la función discrecional debe tomar en consideración el respeto de los derechos de los administrados, contemplados en forma enunciativa en el artículo 92º del Código Tributario.

III. DERECHO AL SECRETO BANCARIO

Nuestra Constitución ampara el secreto bancario en forma explícita, se encuentra prescrito taxativamente en el artículo 2º, inciso 5º y respaldado por el inciso 10º del mismo artículo.

IV. EL ITF

El impuesto a las transacciones financieras (ITF) fue creado por el Decreto Legislativo N° 939. El ITF grava el movimiento bancario de fondos realizados por personas o empresas. Las entidades bancarias deben informar a la Administración Tributaria la base sobre la que aplican el impuesto (información protegida por el secreto bancario).

Una de las críticas al ITF era que le iba a permitir a la Administración Tributaria levantar el secreto bancario y dio lugar a que se interpusieran demandas y acciones de inconstitucionalidad, hasta que finalmente, en Septiembre del 2004, el Tribunal Constitucional las declaró infundadas en este extremo, al considerar que la información sobre el ITF no develaba el secreto bancario, ya que los bancos estaban obligados a entregar información general y no específica de las operaciones pasivas².

V. PRINCIPIOS CONTABLES

Aunque existen más principios contables, para los efectos del presente ensayo se enunciarán dos de los más importantes principios contables aplicables a la tributación.

5.1. Principio del devengado³

Bajo este supuesto, el efecto económico de una transacción se reconoce cuando esta

ocurre o se realiza sin entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por la transacción. *Lo que implica que no hay ninguna correlación entre los flujos de entrada o salida de dinero que pudiera tener una operación y el efecto en los resultados que esta produce.* Cabe señalar que las rentas de primera y tercera categoría se rigen por el criterio del devengado.

5.2. Principio del percibido⁴

Según este, el efecto económico (pérdida o ganancia) de las operaciones de una entidad, se reconocen cuando estas se pagan o se cobran.

Cabe señalar que las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se rigen por el criterio de lo percibido y en ese sentido, se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie⁵.

VI. LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN

Los principios de la tributación emergen de enfoques del fenómeno de la imposición desde diferentes ángulos: el económico, el jurídico, el social, el administrativo, etc. Ellos pretenden servir de pautas u orientaciones para el diseño de los sistemas tributarios, de manera que se preserven los valores o criterios técnicos que los conforman. Entre la enunciación de principios o cánones a los que debería ceñirse la Tributación, tal vez los de más amplia difusión fueron los enunciados por Adam Smith en su obra *La riqueza de las naciones*, de 1776, y que fueron repetidos y analizados a través de los años al tratar esta materia. Estos principios o cánones son cuatro: justicia, certidumbre, comodidad y economicidad.

La justicia tributaria se alcanzaría mediante la generalidad (todos deben contribuir) y la uniformidad (este último concepto se ha interpretado como proporcionalidad).

- La certidumbre se refiere a las normas del sistema tributario que tendrían que

4 NAVARRO PALACIOS/TORRES MORALES, "El 'devengado' en la imputación de ingresos y gastos", cit.

5 Texto Único Ordenado del de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias). Artículo 59º.- Las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

2 "¿Segreto bancario?", en <<http://tributitis.blogspot.com/2011/01/segreto-bancario.html>>.

3 NAVARRO PALACIOS, Indira y Miguel Ángel TORRES MORALES, "El 'devengado' en la imputación de ingresos y gastos", <http://www.teleley.com/articulos/art_100111.pdf>.

ser precisas y claras, sin que se deje margen a la arbitrariedad.

- La comodidad en el sentido de que los tributos se implementaran de la forma y en la oportunidad más convenientes para los contribuyentes.
- La economicidad, que significa que los tributos deberían representar el costo mínimo necesario para el Tesoro Público.

VII. LA DISCRECIONALIDAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Las actividades que cumple la Administración Pública son múltiples y crecientes, la ley no siempre logra determinar los límites precisos dentro de los cuales actuará la Administración en su quehacer cotidiano, por tal razón el ordenamiento jurídico atribuye al Estado dos tipos de potestades: *regladas* y *discretionales*.

7.1. La potestad reglada

Es aquella que se halla debidamente normada por el ordenamiento jurídico; en consecuencia, es la misma ley la que determina cuál es la autoridad que debe actuar, en qué momento y la forma como ha de proceder; por lo tanto, no cabe que la autoridad pueda hacer uso de una valoración subjetiva.

7.2. La potestad discrecional

Otorga un margen de libertad de apreciación de la autoridad, quien realiza una valoración un tanto subjetiva y ejerce sus potestades en casos concretos. Ahora bien, el margen de libertad de la que goza la administración en el ejercicio de sus potestades discretionales no es extra legal, sino por el contrario, remitido a la ley, como bien lo anota el tratadista García de Enterría⁶:

No hay discrecionalidad al margen de la ley, sino justamente solo en virtud de la ley y en la medida en que la ley lo permita.

Las potestades discretionales, concernientes a las fiscalizaciones, en cuanto a la elección de los sujetos a controlar; la elaboración de

los programas de fiscalización; la determinación del alcance de las actuaciones, de los medios utilizados para la fiscalización y de la duración del procedimiento, serán entendidos como instrumentos para el fin que se persigue, cual es el pago de la obligación tributaria determinada, sin que la Administración pueda introducir en ellos juicios de oportunidad o conveniencia.

VIII. LA DISCRECIONALIDAD EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

Desde 1996 nuestro Código Tributario ha calificado con carácter expreso que el ejercicio de determinadas potestades por la Administración Tributaria tiene carácter «discrecional». Como sabemos, esta mención se efectúa en los artículos 62°, 82°, 116° (numeral 2), 166° y 192°, referidos a la facultad de fiscalización, a la facultad para aplicar las sanciones tributarias, del ejecutor coactivo para ordenar las medidas cautelares, la potestad para determinar y sancionar las infracciones, y para denunciar delitos tributarios, respectivamente.

El ejercicio discrecional de la Administración Tributaria debe enmarcarse dentro de la ley y el derecho.

En nuestro Código Tributario se presentan potestades discretionales con carácter expreso y tácito⁷. A todas ellas, pues, les resulta de aplicación el último párrafo de la norma IV del título preliminar del Código Tributario.

El dispositivo citado establece que en los casos que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discretionalmente:

- Debe optar por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público.
- Debe adecuar su actuación al marco que establece la ley.

De la norma glosada, pueden extraerse las siguientes consecuencias:

⁷ Aparentemente, las únicas potestades tributarias con carácter discrecional son las contenidas en los artículos 62°, 166° y 192° del Código Tributario, conforme se desprende del Informe Tributario: «La facultad discrecional de la Administración Tributaria», preparado por la División de Estudios Legales de Gaceta Jurídica (*Actualidad Jurídica*, Tomo 82-B, septiembre, Lima, 2000, pp. 65 y ss.).

⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de derecho administrativo*, I. Civitas, Madrid, 1994.

- a. Dada su ubicación sistemática –Título Preliminar del Código Tributario–, se aplica a todos los casos en los que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar en tal sentido.
- b. Su aplicación se extiende a todos los supuestos de potestades discrecionales, independientemente de si la norma califica o no “expresamente” la potestad como tal.
- c. En ningún caso la Administración podrá exceder el marco trazado por la ley, debiendo entenderse esta última referencia en sentido lato, es decir, incluyendo a la Constitución, a las leyes y a las normas reglamentarias.
- d. La Administración debe optar necesariamente por la opción más conveniente para el interés público –pues la decisión que deba adoptarse no ha sido configurada con carácter reglado en la norma habilitante–, y no para satisfacer un interés privado o distinto de aquel.
- e. La decisión administrativa debe adoptarse sobre la base de razones, criterios o parámetros de carácter técnico o de oportunidad, aplicables a todos los sujetos que se encuentren en la misma condición, a fin de evitar cualquier ejercicio arbitrario de las potestades señaladas.
- f. Poder discrecional es la ponderación comparativa de diversos intereses secundarios en orden a un interés primario, según juicio de oportunidades⁸.

Es conveniente citar algunos ejemplos que expliquen de manera gráfica el ejercicio de las potestades discrecionales por parte de la Administración:

- a. Así, por ejemplo, el artículo 62º del Código Tributario en el que –al margen de la utilización del término discrecional– se habilita a la Administración Tributaria a adoptar o elegir determinadas actuaciones administrativas dentro de un procedimiento de fiscalización sin establecer de modo exacto cuál es el sentido puntual que estas han de tener en cada

supuesto que se presenta en la compleja realidad que se regula. Efectivamente, piénsese en la amplia libertad de la que goza la Administración Tributaria para elegir o determinar a los sujetos que serán objeto de una fiscalización. Pero, si bien este margen de libertad parece ser bastante extenso, las decisiones administrativas que se adopten sobre el particular también se encuentran sometidas a derecho; es decir, la elección de los sujetos a fiscalizar debe obedecer a criterios o parámetros de carácter técnico⁹, para no ser arbitrarios.

Ciertamente, es claro que la potestad de fiscalización fue otorgada por el legislador a la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios, pero si esta facultad se utilizara con una finalidad distinta, la decisión sería arbitraria, en tanto que no se estaría cumpliendo la finalidad para la cual el legislador otorgó esa potestad. Esa es, precisamente, la forma en la que no deben ejecutarse las potestades administrativas.

- b. Otro ejemplo lo constituye la potestad para denunciar delitos tributarios, establecida en el artículo 192º del Código Tributario¹⁰. En dicha norma se establece que la Administración –“de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario, o estén encaminados a ese propósito”– tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público. Así –según el precepto–, realizados y verificados los hechos a los que alude la norma, ésta (la norma habilitante) omite fijar con carácter absoluto los criterios o parámetros en virtud de los cuales la Administración debe decidir si ejerce o no su potestad.

IX. LA DISCRECIONALIDAD Y LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

El ejercicio de la discrecionalidad por la Administración Tributaria implicará la elección

9 “Criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes”, tal como señala el artículo 19.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos español.

10 Sobre la cual se puede discrepar o no, pero la potestad –como tal– existe en nuestro ordenamiento, y debe postularse su ejercicio adecuado.

8 ROSEMBUJ, Tulio, “Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 25, IPDT, Lima, 1993, p. 51.

o determinación por la Administración Tributaria de la actuación o decisión que sea más conveniente para el interés público sobre la base de parámetros o criterios objetivos y generales, los cuales han sido omitidos por el legislador.

Ahora bien, los criterios utilizados en un determinado supuesto no pueden modificarse sin una justificación adecuada y razonable, pues, de lo contrario, podrían verse afectados los principios de igualdad y seguridad jurídica. Es decir, en ejercicio de las potestades discrecionales no es posible que la Administración Tributaria dispense un trato desigual ante supuestos idénticos, salvo que para ello cuente con una justificación adecuada.

La Administración Tributaria dentro del alcance de su discrecionalidad tiene libre elección en los siguientes casos:

- En el tipo de intervención que realizará.
- Determinar el alcance de la acción de fiscalización, los tributos y períodos que serán objeto de revisión.
- Seleccionar los deudores tributarios que serán objeto de alguna acción de fiscalización.
- Establecer los métodos y programas de fiscalización.
- Decidir cuándo se realizará la intervención de la SUNAT, tomando en cuenta las normas sobre prescripción.
- Para decidir el tipo de pruebas que se actuarán durante el procedimiento de fiscalización.
- Establecer qué documentación será requerida, siempre que tenga incidencia.
- Establecer el tiempo que dure la intervención, pero sometida al plazo del art. 62-A y a la prescripción.
- Determinar la cantidad de requerimientos que serán notificados durante la fiscalización.
- Centrar su actuar en ciertas operaciones o temas relevantes para el tipo de contribuyente.
- Para requerir información a terceros, efectuar cruces inmovilizar documentación, decidir las pruebas que se actuarán.
- En general, para ejecutar cualquiera de las facultades de fiscalización enumeradas en el artículo 62º del Código Tributario.

Los alcances antes descritos no los autoriza a: no observar las normas legales, actuar con arbitrariedad, trasgredir los derechos de los contribuyentes, el actuar con desproporción entre los medios y los fines públicos. El tratadista Alejandro Altamirano afirma que "la discrecionalidad implica la libertad para adoptar uno u otro camino"¹¹, siendo su rasgo característico de criterio de Tulio R. Rosembuj el de ser "un poder, conferido explícita o implícitamente por la Ley, para elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles la solución que conceptúe más oportuna en orden al interés público que debe satisfacer"¹².

La facultad de fiscalización implica la libertad conferida por la ley para decidir qué acciones ejercerá la Administración Tributaria ante determinadas circunstancias que no han sido reguladas de manera estricta o precisa por norma alguna. Tal facultad encuentra su justificación en el hecho de no limitar a la Administración Tributaria a la ejecución de solo lo previsto en una forma tributaria, pues el nivel de complejidad y los cambios que se presentan en los distintos sectores económicos en los que ella interviene harían imposible que se regulasen todas sus actuaciones. El otorgamiento de tales facultades también encuentra justificación en la finalidad pública¹³ a la que responde la actuación de la Administración Tributaria, lo que se materializa con un eficiente control del cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del deudor tributario, y por ende, con una eficiente recaudación de tributos.

11 ALTAMIRANO, Alejandro, "La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria", en ALTAMIRANO, Alejandro (coordinador), *El procedimiento tributario*, 6º ed., Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2003, p. 158.

12 ROSEMBUJ, Tulio, "Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria", en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 25, Lima, diciembre, 1993, p. 43.

13 El numeral 3 del artículo 3 de la Ley N° 27444 establece que la "finalidad pública", que constituye uno de los requisitos de validez de los actos administrativos, se entiende como la adecuación "a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades del órgano emisor, sin que pueda habilitarse a perseguir mediante el acto aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la Ley".

Los límites a la facultad de fiscalización están establecidos en:

1. Verdad material.
2. Predictibilidad.
3. Debido proceso, porque en el procedimiento se deberá:
 - a. Cumplir con los plazos y formas.
 - b. Derecho a exponer argumentos, ofrecer y actuar pruebas.
 - c. Obtener una decisión motivada.
 - d. Derecho a la intimidad.
 - e. Reserva tributaria.
 - f. Reserva bancaria.
 - g. Secreto profesional.

Los límites de la facultad de fiscalización implican que toda acción deba tener como límite los derechos fundamentales de la persona principio establecido en nuestra Constitución Política del Perú. Implica también que en toda actuación se deben observar los derechos de los contribuyentes que están en el Código Tributario. Dentro de los límites se puede enunciar:

- **Límites temporales.** Respecto a la oportunidad para el ejercicio de la facultad de fiscalización como:
 1. Plazo de prescripción:
 - a. Para determinar la deuda tributaria.
 - b. Para aplicar sanciones.
 - c. Para cobrar la deuda tributaria.
 2. Plazo de la fiscalización en campo.
- **Límites materiales.** Respecto al tipo de tributo que se puede fiscalizar, como:
 1. Al producirse una determinación, aquella debe ser única, integral y definitiva.
 - a. Que implica que no cabe volver a realizar una auditoría por el mismo tributo y periodo, salvo los casos del artículo 108º del CT.
 - b. No deben hacer procedimientos de fiscalización que acaben en re-

soluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multas parciales o provisionales.

2. De acuerdo con lo que establece el artículo 108º del Código Tributario, referido a revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:
 - a. Numeral 1 del artículo 178º (infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias).
 - b. Connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario.
 - c. Existan circunstancias posteriores a su emisión que demuestren su improcedencia, o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

La facultad de fiscalización se sustenta en el principio de desconfianza fiscal, según el cual es deber de la Administración Tributaria, revisar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos. Tal facultad debe ser ejercida con respeto al marco jurídico existente. En el marco de la facultad de fiscalización, la principal función de ella es la actividad de comprobación, la que debe considerar no solo las situaciones desfavorables al contribuyente, sino también las favorables a él. Según Vicente Óscar Díaz, las reglas básicas que sustentan dicha actividad son:

- a. La veracidad y el propio tiempo en que se efectuó la declaración tributaria.
- b. El conjunto de documentación que la sustenta.
- c. La correcta determinación del impuesto.

Si bien el Código Tributario otorga la facultad discrecional en materia de fiscalización, ello debe ser entendido en su correcta magnitud y en línea con el "principio de interdicción a la excesividad" que opera como un límite al accionar de la Administración Tributaria. Tal principio significa que en virtud de su facultad discrecional, la Administración no puede ordenar algo excesivo o exorbitante al con-

tribuyente, ni puede implicar un pedido irracional, sino que su ejercicio debe encontrarse arreglado a los cánones de la necesidad y de la proporcionalidad. Los requerimientos de la Administración Tributaria deben ajustarse a su real necesidad de información, por lo que debe procurarse que se incurra en los menores costos posibles a los fiscalizados”¹⁴.

X. ESCENARIO ACTUAL

Es conocido que lo que más interesa a un empresario es la capacidad de su empresa de generar flujos continuos de efectivo. Huelga decir que previamente se realiza una planeamiento estratégico, proyectos de inversión, antes de iniciar una empresa o expandir sus operaciones.

Sin embargo, es paradójico que empresas que tienen niveles de utilidades mínimas o hasta pérdidas, subsistan largo tiempo en el mercado, mostrando alta rotación de movimientos de efectivo.

Pero seguramente no se trata de una paradoja, sino que nos enfrentamos a actividades de evasión tributaria, la cual radica muchas veces, en que los empresarios y sus asesores, a través del mal llamado *planeamiento tributario*, buscan eludir o transgredir las normas tributarias con malas prácticas, reflejando en su información contable, costos o gastos ficticios, consiguiendo de esta manera que los resultados de un ejercicio fiscal sean menores a los reales y les permitan determinar un impuesto a la renta anual de tercera categoría menor al que les corresponde, defraudando de esta manera al Fisco.

10.1. Malas prácticas

Algunas prácticas no divulgadas abiertamente y de difícil detección son:

- Compra de comprobantes de pago.
- Compra de mercaderías sin comprobantes de pago.
- Venta de mercaderías sin comprobantes de pago.

- Sobrecostear la producción.
- Simular destrucción de desmedros.
- Provisión de gastos impagos.
- También, existen empresas que llevan doble contabilidad, nos referimos básicamente a que el movimiento de sus cuentas corrientes no reflejan el verdadero movimiento de sus flujos de caja por ventas no facturadas.
- Incremento de cuentas por pagar diversas.
- Blanqueo de existencias provenientes de contrabando.
- Recodificación de los productos terminados o existencias a través de la manipulación de sistemas informáticos abiertos.
- Utilización de cuentas bancarias ajenas.
- Operaciones con vinculadas a valores que no son de mercado.
- Anotación de provisiones inexistentes, como, efectuar depreciaciones de activos inoperantes.
- Creación de consorcios conformantes con contribuyentes de diferentes dependencias si inscribirse en el RUC.

10.2. La Administración Tributaria

Por otro lado, la Administración Tributaria, no programa auditorias tributarias al 100% de los contribuyentes, y el trabajo de campo realizado por los auditores, debido al tiempo asignado, no les permite llegar a determinar exhaustivamente si la información proporcionada por determinado contribuyente es fidedigna. Ante esta situación, los malos contribuyentes optan por practicar evasión tributaria, con el consiguiente efecto de disminuir la recaudación tributaria.

No se efectúa el uso intensivo de la información obtenida por el ITF en la programación centralizada. La Administración Tributaria puede y debe usar dicha información de manera discrecional.

También, existen contribuyentes que simulan la pérdida de su información contable, lo que

14 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; Francisco RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN; Walker VILLANUEVA GUTIÉRREZ; Jorge Antonio BRAVO CUCCI, *Código Tributario: doctrina y comentarios*, Instituto de Investigación El Pacifico, Lima, 2009, p. 272.

obliga a los auditores a aplicar métodos de presunción tributaria para la determinación de su deuda tributaria. Ante esta situación, en la que se aplica el criterio de base presunta, los malos contribuyentes optan por presentar recursos impugnatorios que derivan en que el Tribunal Fiscal declare procedente su pedido, o en el peor de los casos el contribuyente, al saberse perdido, desaparezca (no habido) o forme otra empresa.

10.3. Aspectos normativos contables y tributarios vigentes

De acuerdo con nuestra legislación¹⁵, a efectos de delimitar el concepto de renta, se recogen la teoría de la renta-producto y la teoría del flujo de la riqueza que, como se comenta, puede permitir a los contribuyentes, efectuar evasión tributaria o encontrar mecanismos de elusión tributaria.

La NIC 1, Presentación de estados financieros, y la NIC 7, Estado de flujos de efectivo¹⁶, establecen el criterio profesional para la elaboración del estado financiero llamado *estado de flujos de efectivo*.

XI. PROPUESTA NORMATIVA

Se propone la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría en el régimen general, tomando como base imponible el flujo de caja de efectivo, orientado a reducir la evasión y elusión tributaria e incrementar la recaudación tributaria, basado en movimientos monetarios reales producidos por una empresa.

El estado de resultados, que es la base para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría en el régimen general, está basado en el principio contable de lo devengado.

Se propone la aplicación de un nuevo método de determinación del impuesto a la renta basado en el *estado de flujos de efectivo* que permita determinar ingresos gravados con el impuesto a la renta, básicamente por las actividades comerciales realizadas durante período mensual. El impuesto sería real, ya

que se basaría en saldos de efectivo reales y de fácil comprobación, se entiende que la aplicación del método estaría basado en el principio contable de lo percibido, permitiendo además, que el impuesto la renta sea satisfecho de manera equitativa. Tómese en consideración que algunos contribuyentes se quejan porque deben cumplir con sus obligaciones tributarias aunque sus operaciones de venta facturadas todavía no son cobradas por haberse efectuado al crédito.

De esta manera, no se les daría oportunidad a los contribuyentes para que puedan inflar costos o gastos irreales.

Pudiera realizarse una determinación anual, pero el periodo mensual tiene una mayor impacto psicológico con solo hacer coincidir con las conciliaciones bancarias. Si fuera anual, hasta la alícuota del impuesto a la renta pudiera ser menor. Se podría proponer como un método alternativo y verificar la reacción de los diversos actores inmensos en el tema.

Aunque la propuesta está dirigida directamente a los flujos positivos de caja, es decir al saldo positivo generado, se podría aplicar una variante, es decir, una determinación del saldo neto de caja, con lo que de todas maneras se reduciría el tema de evasión o elusión, ya que básicamente nos referimos al tema de flujos de efectivo que pasan por caja.

El avance de bancarización¹⁷, ya permite que el movimiento de sus actividades se vean reflejados en sus estados de cuenta corriente de las empresas, la idea también sería que el tema de bancarización sea más cerrado, en todo caso darle espacio, para que los montos que se realicen fuera del sistema financiero sean mínimos. Además, la información proporcionada mensualmente vía PDT del movimiento de sus cuentas corrientes de una empresa, deberán cruzarse con información proporcionada de dichos movimientos por las mismas entidades bancarias, a fin de determinar si la declaración presentada por los contribuyentes es exacta.

Con este nuevo método se permitiría maximizar el número de fiscalizaciones es en base cierta, logrando mayor efectividad y eficien-

15 Inciso a) del artículo 1º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por D.S. N° 179-2004- EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 08/12/2004.

16 Oficializadas mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01 del 18/04/1994.

17 Ley N° 28194, publicada en el diario oficial El Peruano el 26/03/2004.

cia de la capacidad operativa por parte de la Administración Tributaria.

Sería conveniente, el levantamiento del secreto bancario de las personas relacionadas con las empresas al momento realizar una fiscalización. Asimismo, el levantamiento del secreto bancario permitiría a los sistemas de la Administración Tributaria, programar verificaciones a personas naturales que tienen altos movimientos de efectivo, solicitándoles que sustenten adecuadamente dichos movimientos.

11.1. Esquema propuesto

LA BASE IMPONIBLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA ANUAL ESTARÍA CONFIGURADA DE LA SIGUIENTE MANERA:	
1.	ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO (incremento de efectivo por actividades de operación)
	Cobranzas a los clientes Otros cobros de efectivo relativos a la actividad (-) Pagos a proveedores (-) Pagos de remuneraciones y beneficios sociales (-) Pagos de tributos (-) Otros pagos de efectivo relativos a la actividad
2.	Flujos de efectivo netos positivos provenientes de actividades de inversión
3.	OPERACIONES NO REALIZADAS EN EFECTIVO
	Adquisición de activos cancelando pasivos de terceros, por la parte no efectuada en efectivo Conversión de activos en acciones (-) El monto de activos que cancelaron pasivos (existencias)
4.	BASE IMPONIBLE (1 + 2 + 3)

11.2. Adicionalmente

De manera mensual, vía PDT, a fin de determinar pagos a cuenta, se deberá informar lo siguiente:

- Los saldos positivos de las cuentas corrientes de una empresa.
- Los flujos de efectivo no realizados a través de entidades financieras.
- Más los ingresos no convertidos en efectivo.
- También, de manera informativa se deberá detallar los préstamos de efectivo realizados por los propietarios, socios o accionistas a sus empresas, y de igual manera, los pagos efectuados por di-

chos conceptos.

Mediante control extensivo, dicha información, deberá cruzarse mensualmente con la información proporcionada por las empresas del sistema financiero, con la finalidad de determinar, si las declaraciones presentadas por los contribuyentes son exactas.

Por otro lado, la DAOT deberá requerir información de transacciones *cobradas y pagadas*.

11.3. Otros aspectos que podrían tomarse en consideración

El delicado tema de la doble contabilidad, deriva en que muchas personas naturales, obtengan incrementos patrimoniales injustificados, y ese patrimonio en la mayor parte de los casos se relaciona con depósitos de efectivo efectuados en entidades financieras locales y extranjeras (muchas veces en paraísos fiscales).

En ese sentido, sería conveniente, el levantamiento del secreto bancario (cautelado por nuestra Constitución Política) a fin de poder evaluar incrementos patrimoniales injustificados de las personas relacionadas con determinada empresa, al momento realizar una fiscalización.

Asimismo, si la Administración Tributaria tuviera acceso a la información cautelada por el secreto bancario, podría procesar dicha información y programar verificaciones a personas naturales que tienen altos movimientos de efectivo, solicitándoles que sustenten adecuadamente dichos movimientos.

XII. CONCLUSIONES

1. Las acciones de fiscalización deben ser cumplidas respetando los derechos de los contribuyentes, quienes previamente deben haber cumplido con sus obligaciones tributarias de la manera veraz y equitativa.
2. La Administración Tributaria cuenta con información del ITF que puede ser usada de manera discrecional por sus programadores operativos para programar acciones de fiscalización de manera oportuna.

3. Se ha planteado un método de determinación del Impuesto a la renta de tercera categoría en el Régimen General que permitiría maximizar el número de fiscalizaciones en base cierta, para lograr así una mayor efectividad y eficiencia de la capacidad operativa por parte de los programadores y auditores de la Administración Tributaria con el apoyo de una adecuado soporte informático. Las verificaciones y auditorías (control intensivo) se practicarían luego de haber tratado de inducir al contribuyente mediante control extensivo producto de los mismos cruces informáticos (mediante cartas inductivas, por ejemplo).
4. Finalmente, el estudio de la viabilidad de este nuevo método, debe orientarse básicamente al incremento de la recaudación tributaria, sobre la base de movimientos reales producidos por una empresa.

XIII. BIBLIOGRAFÍA

ESTELA BENAVIDES, Manuel, "Propuesta de una Reforma Integral", en *X Convención Nacional de Tributación, Tributa 2004*. Tacna, 2004.

ALTAMIRANO, Alejandro, "La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria", en ALTAMIRANO, Alejandro (coordinador), *El procedimiento tributario*, 6^a ed., Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2003.

ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE, *Modificaciones a la Normativa Contable (NIC y NIIF)*, Editorial Tinco, Lima.

ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE, *Normas internacionales de contabilidad*, T. 1, Editorial Tinco, Lima.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de derecho administrativo*, I. Civitas, Madrid, 1994.

GÓMEZ MENDOZA, Gonzalo, *Delito e infracción tributaria*, Rhodas, Lima, 1996.

JENNY, Ernst G., *Los fraude en contabilidad*, Iberia, Barcelona, 1963.

LEÓN ZARATE, Ana Mercedes, "Las facultades discrecionales en el Código Tributario y su implicancia para los contribuyentes", en *XIV Convención Nacional de Tributación - Tributa 2008*, Callao, 2008.

NAVARRO PALACIOS, Indira y Miguel Ángel TORRES MORALES, "El 'devengado' en la imputación de ingresos y gastos", en <http://www.teleley.com/articulos/art_100111.pdf>.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; Francisco RUIZ DEL CASTILLA PONCE DE LEÓN; Walker VILLANUEVA GUTIÉRREZ; Jorge Antonio BRAVO CUCCI, *Código Tributario: doctrina y comentarios*, Instituto de Investigación El Pacifico, Lima, 2009.

ROSEMBUJ, Túlio, "Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria", en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 25, IPDT, Lima, 1993.

SANABRIA O, Rubén D., *Derecho tributario e ilícitos tributarios*, Gráfica Horizonte, Lima, 2001.

"¿Secreto bancario?", en <<http://tributitis.blogspot.com/2011/01/secreto-bancario.html>>.

EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN COMO INSTRUMENTO PARA PROMOVER EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Oscar Fernando Cabanillas Bazán *

Sumario: Introducción. **I.** Fiscalización. **II.** Desarrollo del procedimiento de fiscalización. 2.1. Selección de deudores tributarios. 2.2. Tipo de actuaciones de fiscalización. 2.3. Actos mediante los cuales se desarrolla la fiscalización. 2.3.1. Cartas. 2.3.2. Requerimientos. 2.3.2.1. Requerimientos de solicitud de información. 2.3.2.2. Requerimientos de fiscalización. 2.3.2.3. Características y requisitos de los requerimientos. 2.3.3 Actas. **III.** Facultades del procedimiento de fiscalización. 3.1. Facultad de discrecionalidad. 3.2. Facultad de solicitar información. **IV.** Límites del procedimiento de fiscalización. **V.** Finalidad del procedimiento de fiscalización. **VI.** Determinación de la obligación tributaria. 6.1. Características. 6.2. Fiscalizaciones parciales. 6.2.1. ¿Qué sucede con la determinación complementaria, si los reparos iniciales han sido impugnados? 6.2.2. Alícuotas proporcionales. 6.2.3. Alícuotas progresivas. **VII.** Deberes de los deudores tributarios. **VIII.** Derechos de los deudores tributarios. 8.1. Derecho a la información. 8.1.1. Consulta a la Administración Tributaria. 8.1.2. Orientación al deudor tributario. 8.2. Seguridad jurídica. **IX.** La prescripción y la facultad de fiscalización. **X.** La prescripción y la facultad de determinación. 10.1. Interrupción de la prescripción. 10.2. Suspensión de la prescripción. **XI.** Temas pendientes en las labores de fiscalización. 11.1. Promover el cumplimiento voluntario. 11.2. Ampliar la base tributaria. 11.3. Control de los resultados posfiscalización. 11.4. Facultad normativa. **XII.** Conclusiones. **XIII.** Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria tiene un conjunto de facultades regladas, la fiscalización es una de las más relevantes, pues tiene como misión verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, determinando, en su caso, una deuda, un crédito o la conformidad de la determinación realizada por el deudor; ello repercute en la obtención de recursos para la satisfacción de las necesidades públicas de nuestro Estado.

El objeto del presente trabajo es el estudio del desarrollo de la fiscalización, para ello empezaremos haciendo recorrido por todo el proceso de fiscalización, analizaremos las modificaciones introducidas al Código Tributario median-

te Decreto Legislativo 1113, tales como las fiscalizaciones parciales, sus implicancias, la prescripción y su influencia en el derecho a la seguridad jurídica de los deudores tributarios, entre otros, finalmente brindaremos algunas sugerencias para lograr incrementar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

I. FISCALIZACIÓN

La fiscalización es definida por Sainz de Bujanda¹ como: "El procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos con-

¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "La inspección tributaria", en *Revista de Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas*. Año 14. Número 42. Guadalajara. Abril-Junio de 1993, p. 13.

catenados, la Administración Tributaria da efectividad en la fase liquidatoria a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imponibles declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y obtiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo”.

Según el Tribunal Fiscal², la facultad de fiscalización es la potestad de la que goza la Administración Tributaria según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios; la que supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente.

Ahora, de acuerdo con el artículo 62º del Código Tributario³, es aquella facultad que ejerce la Administración en forma discrecional y que consiste en inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración y beneficios tributarios.

II. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

La fiscalización se desarrolla mediante la emisión de una serie de Actos Internos y Administrativos, los que pasaremos a señalar.

2.1. Selección de deudores tributarios

- Son los actos iniciales o actos preparatorios de la Administración Tributaria, que tiene como fin escoger, a los diferentes sectores económicos que serán objeto de fiscalización.
- Su objetivo es dirigir las acciones de fiscalización hacia los deudores tributarios que presenten las mayores inconsistencias y/o comportamientos irregulares.
- En este proceso se debe utilizar criterios técnicos, basados en hipótesis de

evasión y/o elusión, que sean de aplicación general a los deudores tributarios que se encuentren en similares condiciones.

- El procedimiento debe aplicarse de manera reservada y transparente.
- En la labor de fiscalización debe comprobarse la hipótesis de selección, por ello la necesidad que estas sean consistentes y se basen en elementos que permitan al agente fiscalizador realizar la correcta determinación de la deuda tributaria.

Con la finalidad de lograr una efectiva selección de los deudores tributarios a fiscalizar, la Administración debe obtener información suficiente y fiable, que le permitan atacar a los sectores económicos y deudores tributarios que representan los mayores riesgos de incumplimiento tributario. Actualmente la Administración Tributaria cuenta con distintas fuentes de suministro de información, tal como se indica:

- **Fuentes externas:** SAT, INEI, SBS, SUNARP, RENIEC, Ministerios, Migraciones SAPP, Tarjetas de Crédito.
- **Fuentes internas:** Rediseño SIRAT, ADUANAS, Red Bancaria, RUC, GEMA, Sistemas de Pago, ITF, SIGCO, etc.
- **Fuentes periódicas:** DAOT, PDB-Exportadores, COA-Estado, Notarios, Predial.
- **Otras fuentes:** pedidos puntuales.

Esta información, que forma la base de datos nacional, es gestionada de manera centralizada, obteniéndose así a los deudores tributarios a fiscalizar, según los diferentes criterios de evasión determinados.

Asimismo otras formas de seleccionar a deudores tributarios a fiscalizar, es producto de la evaluación de las denuncias presentadas ante la Administración; las solicitudes formuladas por la Comisión de Fiscalización del Congreso o por las Comisiones Investigadoras del mismo; por el fiscal de la nación, en los casos de presunción de delito; el Poder Judicial, en los procesos penales o aquellos vinculados a tributos. Las solicitudes formuladas por los procuradores públicos adhoc;

2 Ver RTF N° 07039-5-2006, N° 05214-4-2002 y N° 1010-2-2000.

3 Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias.

las solicitudes individuales de instituciones del estado (por ejemplo, la Contraloría General de la República), siempre que no vulneren lo estipulado en el artículo 85º del Código Tributario.

Por último, debemos mencionar que se realiza la programación de manera puntual, sobre la base de la solicitud realizada por los agentes de Fiscalización, debidamente sustentados en un informe adjuntando los medios probatorios pertinentes.

2.2. Tipo de actuaciones de fiscalización

- **Auditorías integrales:** cuya realización implica la revisión de todos los tributos a cargo del deudor tributario, en calidad de contribuyente o responsable.
- **Auditorías parciales:** en las que principalmente se revisa un solo tributo y su incidencia en otros tributos.
- **Verificaciones:** aquellas actuaciones de carácter específico orientadas a temas puntuales, como la comparación de lo declarado por el deudor tributario con lo registrado en su contabilidad.
- **Operativos:** son acciones rápidas, sorpresivas y de carácter masivo orientadas a la detección de situaciones de informalidad, a la generación de riesgo tributario o la creación de conciencia tributaria.
- **Acciones inductivas:** acciones masivas que buscan generar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias al menor costo, a través del envío de comunicaciones a deudores tributarios de poco interés fiscal.

2.3. Actos mediante los cuales se desarrolla la fiscalización

Esta se desarrolla a través de una serie de actos administrativos, así tenemos la carta de presentación, requerimientos y sus resultados y las actas; los cuales se consideran como "actos preparatorios" para la determinación de la deuda tributaria; y, de otro lado, tenemos a las Resoluciones de Determinación (RD) y/o de Multa (RM) que son los "actos finales" de determinación de la deuda tributaria, según se establece en el artículo 75º del Código Tributario.

Los actos administrativos permiten a toda Administración Pública expresar su voluntad; por lo tanto, deben ser emitidos con los requisitos y características establecidos por la Ley del Procedimiento Administrativo General⁴, en adelante LPAG, de otro lado en el artículo 8º se indica que existe la presunción de validez del acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico.

A continuación analizaremos, cada uno de los "actos preparatorios", emitidos por la Administración Tributaria, durante un procedimiento de fiscalización.

2.3.1. Cartas

Según el artículo 3º del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT⁵ (en adelante Reglamento de Fiscalización), sirven para informar al sujeto fiscalizado de lo siguiente:

- Que será objeto de un procedimiento de fiscalización, se presentará al agente Fiscalizador encargado de este mismo, se indicara **los períodos y tributos** o declaraciones únicas de Aduanas, **que serán materia de revisión**.

Al respecto debemos tener en consideración que, si bien la Administración Tributaria se organiza internamente para cumplir con sus diferentes funciones y facultades, tanto las Resoluciones de Determinación y de Multa, pueden ser firmadas por personas que no figuran en las cartas de presentación notificados al deudor tributario, ello no conlleva a que estos actos sean inválidos. Asimismo se debe acotar que estas Resoluciones no son suscritas por los Agentes de Fiscalización.

- La ampliación del procedimiento de fiscalización a nuevos períodos, tributos o Declaraciones Únicas de Aduanas, según sea el caso; el otorgamiento de plazos, o la suspensión de este.
- El cambio del agente fiscalizador o incorporación de nuevos miembros al equipo.

De lo expuesto, se observa que mediante este acto se establecen algunos límites al proce-

⁴ Aprobado mediante Ley N° 27444, en su artículo 3º indica que son requisitos de validez del acto administrativo: la competencia, objeto o contenido, finalidad, motivación y procedimiento regular.

⁵ Aprobado mediante el Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

dimiento de fiscalización, relativos al Tributo, periodo fiscalizado, agentes de fiscalización, etc. Realizar una determinación vulnerando estas restricciones devendría en **nula**.

2.3.2. Requerimientos

Según el artículo 4º del Reglamento de Fiscalización, sirven para solicitar al deudor tributario, distinta documentación y/o análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, o para fiscalizar el correcto acogimiento a las exoneraciones, inafectaciones y beneficios tributarios.

En estos se establece el lugar donde el deudor tributario debe cumplir con lo solicitado y la obligación que la documentación deberá estar a disposición del agente fiscalizador, durante todo el procedimiento de fiscalización.

El Reglamento de Fiscalización ha excluido como procedimiento a los actos mediante los cuales se realiza un cruce de información o se solicita información de sus operaciones, que no tengan como objetivo realizar la determinación de la deuda tributaria.

De acuerdo con la finalidad por la que son emitidos, los podemos clasificar de la siguiente manera:

2.3.2.1. Requerimientos de solicitud de información

- **Emitidos por programación operativa**, los que tienen como finalidad obtener información de los deudores tributarios relacionados con sus actividades económicas y así relevar información que pueda ser utilizada en la selección de deudores tributarios a ser fiscalizados.
- **Emitidos para efectuar cruces de información**, tienen por finalidad confirmar o desvirtuar operaciones de los deudores tributarios con terceros, cuando estos se encuentran inmersos en un procedimiento de fiscalización.

2.3.2.2. Requerimientos de fiscalización

- **Requerimiento inicial**, se emiten con la finalidad de solicitar documentación e información, con este se inicia el procedimiento de fiscalización. Cuando el

deudor tributario cumple con presentar y/o exhibir todo lo solicitado empieza el cómputo del plazo del procedimiento de fiscalización, de acuerdo con el artículo 62º-A del Código Tributario.

- **Requerimientos específicos**, se emiten durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, con la finalidad de solicitar documentación y/o análisis adicionales a los ya solicitados. Asimismo son utilizados para comunicar a los deudores tributarios los hallazgos por agente Fiscalizador (inconsistencias, reparos y/o infracciones).

Durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria puede emitir los requerimientos específicos que estime pertinentes. Los cuales deben respetar los límites legales establecidos en nuestro sistema tributario, sin vulnerar los derechos de los deudores tributarios (tales como el derecho a la intimidad, reserva tributaria, secreto bancario, secreto profesional, entre otros).

- **Requerimiento final**, el mismo que es emitido en virtud del artículo 75º del Código Tributario, con la finalidad de comunicar las conclusiones del proceso de fiscalización, y de esta manera dar la oportunidad al deudor tributario que presente sus descargos que considere pertinentes. Su emisión es facultativa y depende de la evaluación que realice la Administración Tributaria, considerando cada caso en concreto.

Debemos tener en consideración que en todo procedimiento de fiscalización, la Administración debe determinar la verdad material de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, considerando este principio es que debe obtener las pruebas necesarias y suficientes que le permitan formarse una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones del deudor tributario, es en este sentido que deben emitir los distintos requerimientos detallados anteriormente.

2.3.2.3. Características y requisitos de los requerimientos

- No son actos recurribles (reclamables); sin embargo, cuando el deudor tributario considere que con estos actos se

- están vulnerando sus derechos o se infrinja las normas legales, estos pueden ser materia de impugnación mediante la presentación de una queja presentada ante el Tribunal Fiscal.
- El requerimiento donde se solicita documentación o se comunica las inconsistencias detectadas, son actos independientes de sus resultados. En tal sentido, se puede declarar nulo el requerimiento, pero su resultado se puede de mantener si es que se han evaluado adecuadamente las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.
 - Los requerimientos o sus resultados pueden ser declarados nulos de manera parcial, conservándose los extremos que cumplen los requisitos de validez del acto administrativo, en aplicación del numeral 14.1 del artículo 14º de LPAG⁶.
 - Son actos administrativos: **discrecionales** (respetando el principio de legalidad), **expresos** (por escrito), **de trámite** (ordenan, impulsan y preparan el acto final) e **individuales** (va dirigido a una persona específica, con quien se establece relaciones jurídicas concretas; esta es la regla de todo acto administrativo).
 - No existe límite en cuanto a la cantidad de requerimientos específicos, los cuales que se deben adecuar a la naturaleza de cada acción de fiscalización.
 - De acuerdo con el artículo 62º-A del Código Tributario, se ha impuesto límites temporales a la Administración para que pueda solicitar información a los deudores tributarios, los cuales tienen un plazo de caducidad.
 - La notificación de estos actos deben realizarse de acuerdo con lo establecido en el artículo 104º del Código Tributario, bajo sanción de nulidad.
 - Por regla general las notificaciones de los requerimientos surten efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito según sea el caso⁷.
 - Por excepción, surtirá efectos al momento de su recepción, cuando se solicite la exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones o ventas⁸.
 - En el artículo 62º del Código Tributario no se establece plazos para que el deudor tributario cumpla con exhibir la documentación, libros y/o registros de contabilidad. Por excepción, cuando existan razones justificadas y el deudor tributario requiera un plazo, la Administración le otorgará un plazo que no podrá ser inferior a dos (2) días hábiles⁹.
 - Tratándose de la solicitud de análisis, la Administración otorgará un plazo que no podrá ser menor a tres días hábiles¹⁰.
 - Es relevante mencionar que de acuerdo con el artículo 141º del Código Tributario, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el requerido por la Administración durante un procedimiento de verificación o fiscalización, salvo que el deudor tributario demuestre que la omisión no se generó por su causa o cumpla con pagar el monto reclamado.
 - De acuerdo con el artículo 62º-A del Código Tributario, el inicio del cómputo del plazo para desarrollar el procedimiento de fiscalización, se computa desde que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación solicitada en el primer requerimiento.
 - De otro lado, según el inciso c) del artículo 45º del Código Tributario¹¹, el plazo de prescripción para determinar la deuda se interrumpe con la notificación de cualquier acto dirigido al ejercicio de la facultad de fiscalización, siempre que se trate de una fiscalización definitiva.

⁶ El numeral 14.1 del artículo 14º de la LPAG establece que cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento de sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, precediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora.

⁷ Primer párrafo del artículo 106º del Código Tributario, modificado por el Art. 47º del D. L. N° 953.

⁸ Último párrafo del artículo 106º del Código Tributario, modificado por el Art. 47º del D. L. N° 953.

⁹ Véase la RTF N° 351-5-98.

¹⁰ Véase la RTF N° 498-2-99.

¹¹ Modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012.

2.3.3. Actas

Según el artículo 5º del Reglamento de Fiscalización, se emiten con la finalidad de evaluar el otorgamiento de un plazo adicional solicitado por el deudor tributario, en los casos en que se requiera de manera inmediata la presentación y/o exhibición de documentación que tenga relevancia tributaria.

De otro lado de acuerdo con el Reglamento del Fedatario Fiscalizador¹², cuando se efectúe la inspección, investigación o control y/o verificación de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios, se puede emitir los siguientes tipos de actas:

- **Actas probatorias.** En su calidad de documento público, constituyen prueba plena de los hechos constatados.
- **Actas preventivas.** Se emiten cuando se realizan intervenciones preventivas y no tienen como finalidad servir de sustento en la aplicación de sanciones.
- **Actas Administrativas.** Se emiten con la finalidad de dejar constancia de algún hecho que tenga relevancia tributaria y que surja en el procedimiento de fiscalización. Así, tenemos la toma de manifestaciones, incautación de documentación contable, inmovilización de documentación contable.

III. FACULTADES DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

En diversos artículos del Código Tributario se regula la facultad, función y procedimiento de fiscalización, así se establece una serie de límites a la Administración Tributaria, a continuación analizaremos los más relevantes.

Para ejercer las facultades otorgadas a la Administración Tributaria, esta impone una serie de obligaciones formales a los deudores tributarios, las que deben ajustarse a los límites jurídicos que conforman nuestro sistema tributario. Todas las actuaciones que esta realice no pueden ser regladas, sino que se deben ejercer teniendo en consideración su autonomía administrativa. Ahora, solo procederemos a realizar el análisis de la facultad de discrecionalidad y de solicitar información.

3.1. Facultad de discrecionalidad

El Tribunal Constitucional, en la **Resolución N° 81-2008-PA/TC**¹³, indica que la facultad discrecional de la Administración en la fiscalización no puede ser ejercida de manera irrazonable desconociendo principios y valores constitucionales, ni al margen de los derechos fundamentales de las personas, pues se negaría la esencia propia del Estado Constitucional que se caracteriza por limitar y controlar el ejercicio arbitrario del poder del Estado.

Teniendo como premisa el criterio vertido por el Tribunal Constitucional, podemos decir que en aplicación de esta facultad, la Administración según su juicio de oportunidad puede decidir los sectores a fiscalizar, los tributos y períodos, el tipo de actuación a ser aplicada, los procedimientos de fiscalización, entre otros; teniendo en consideración el interés público en desmedro del interés particular; sin embargo, esta discrecionalidad no debemos confundirla con arbitrariedad. Todas las actuaciones de la Administración no regladas, se desarrollarán con un irrestricto respeto del marco jurídico.

3.2. Facultad de solicitar información

La Administración Tributaria tiene la potestad de requerir cualquier tipo de información respecto de las actividades del deudor tributario o de terceros que se encuentre en poder de los deudores tributarios, no pudiendo estos exceptuarse invocando el secreto comercial o el deber de reserva del sujeto requerido por limitarse únicamente a trabajar con información de terceros¹⁴.

De otro lado, resulta pertinente acotar el criterio del Tribunal Fiscal: "No resulta procedente el argumento según el cual el deudor tributario no pudo presentar las pruebas correspondientes para hacer uso de su derecho de defensa en la etapa de fiscalización y reclamación, por mantenerse la documentación en poder de la Administración Tributaria, cuando del expediente no se desprende que hubiera efectuado las gestiones necesarias a fin de solicitar la documentación requerida ni tampoco la negativa de esta institución de acceder a dicha solicitud¹⁵".

13 www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/0081-2008-AA.pdf.

14 Informe de SUNAT N° 156-2004-SUNAT/2B0000.

15 Resolución del Tribunal Fiscal N° 9340-4-2007.

Si la documentación ha sido presentada por el deudor tributario con anterioridad, esta ya no podrá ser requerida por la Administración Tributaria, siempre que el deudor tributario demuestre que esta se quedó en su poder con copia de esta¹⁶.

IV. LÍMITES DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Como lo indicáramos anteriormente, todas las actuaciones de la Administración deben enmarcarse dentro del marco legal respectivo, caso contrario sus actos devendrían en nulos. Así encontramos algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional:

“El Estado, en efecto, tiene, en relación con los derechos fundamentales, un deber especial de protección [...], los derechos fundamentales constituyen el orden material de valores en los cuales se sustenta todo el ordenamiento constitucional”¹⁷.

“[Se] se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad”¹⁸.

“[El] Tribunal Constitucional estima que al haberse violado el principio de legalidad tributaria, reserva de ley, también se ha violado el derecho a la propiedad de la recurrente”¹⁹.

V. FINALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Tradicionalmente, se consideraba a la función de fiscalización casi exclusivamente como un medio directo para obtener ingresos adicionales. En la actualidad, el objetivo general de la función de fiscalización, está orientado al logro de una mayor eficacia de la gestión de la Administración Tributaria, esto significa que los resultados alcanzados en la ejecución del sistema tributario deben aproximarse a los resultados óptimos, es decir, a los que corresponderían a aquella situación ideal en la que todos los deudores tributarios cumpliesen correcta y espontáneamente con sus obligaciones tributarias.

Dentro de aquel objetivo general, el cometido predominante de la función de fiscalización deberá ser el de participar en la generación de una situación de riesgo para los evasores induciendo tanto a ellos como al resto de los deudores tributarios, a un mejor comportamiento futuro; coadyuvando a promover un mayor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Cabe señalar, que a través del riesgo se trata de generar la creencia en los deudores tributarios (riesgo subjetivo) de que no solo su incumplimiento será detectado, sino también de que serán inexorablemente forzados a subsanar y que siendo esto así, ello les resultará significativamente más oneroso que si hubiesen cumplido espontáneamente.

Como se puede apreciar, la detección del incumplimiento está vinculada directamente a la función de fiscalización, no obstante, constituye el punto de partida para la configuración del riesgo y por ello merece especial consideración.

En nuestro sistema tributario, por disposición expresa de la ley, la determinación de la obligación tributaria la realiza inicialmente el propio deudor tributario, quien debe presentar una declaración jurada a la administración poniendo de su conocimiento la ocurrencia de un hecho imponible. Según el Art. 88 del Código Tributario, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o norma similar, la cual puede constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Esta labor por ser realizada por el propio deudor tributario también recibe el nombre de autoliquidación o autoacotación.

La Administración Tributaria fiscaliza la declaración presentada por el deudor tributario, es decir, el fisco realiza una actividad de verificación interna o una actividad de fiscalización externa para la cual parte de la declaración jurada presentada por el deudor tributario.

De acuerdo con el numeral 42.1 del artículo 42º de la LPAG, existe la presunción de veracidad de “*todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para*

16 Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3272-3-2009, 12274-1-2007.

17 STC 0858-2003-AA/TC.

18 STC N° 0042-2004-AI/TC

19 STC N° 1746-2003-AA/TC

la realización de procedimientos administrativos, (...)".

Así pues, en los casos que la Administración Tributaria determine omisiones o infracciones tributarias, debe relevar adecuadamente las pruebas que le sirvan de sustento, teniendo en consideración que se desconocerá la veracidad de documentación y declaraciones presentadas y/o exhibidas por los deudores tributarios. Así las pruebas relevadas deben ser suficientes en cantidad y calidad, así como haberse obtenido de manera legal, de lo contrario no tendría ningún efecto probatorio.

En la actividad de verificación o fiscalización se puede determinar omisiones y/o infracciones tributarias o, caso contrario, que no existe nada irregular en el comportamiento tributario del deudor tributario, es decir el fisco llega a la conclusión de que el deudor tributario ha cumplido escrupulosamente sus obligaciones tributarias. En cualquiera de los casos, la Administración debe emitir las resoluciones de determinación con las cuales se pone fin al procedimiento.

De otro lado se debe tener en consideración que la fiscalización realizada por la Administración Tributaria, generalmente se efectúa sobre la base de la declaración jurada presentada por el deudor tributario (salvo que el deudor tributario no hubiese cumplido con realizar la determinación de la deuda y se encuentre omiso), según se establece en los artículo 88º y 61º del Código Tributario.

Teniendo a la vista la declaración jurada presentada por el deudor tributario, la Administración Tributaria procederá a realizar su labor de fiscalización o verificación, procediendo a modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada. En esos casos la Administración procederá a efectuar una nueva labor de determinación.

Si bien la fiscalización tiene diversas finalidades, la principal estaría destinada a realizar la determinación de la deuda tributaria, para ello debe realizar diversas actividades, tomando como base la documentación, libros y declaraciones presentadas previamente por los deudores tributarios. En este sentido, trataremos de manera muy sucinta, los principales aspectos de la determinación.

VI. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

De acuerdo con nuestro ordenamiento legal, la deuda tributaria puede ser determinada en base cierta y/o en base presunta, no existe ninguna prelación de una forma sobre la otra, si el deudor tributario incurre en una causal de presunción, la Administración queda habilitada, mas no obligada, a utilizar una determinación presuntiva.

Teniendo en consideración el alcance del presente trabajo, no se analizarán los diferentes tipos de determinación, sino que nos avocaremos al análisis de sus principales requisitos y características comunes a ambas.

Hasta antes de la modificación introducida al Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo N° 1113, la fiscalización debía entenderse como definitiva, sin embargo ahora se incorpora la fiscalización parcial.

6.1. Características

La determinación de la deuda tributaria, producto de una fiscalización, sea esta parcial (respecto de la parte o elemento de la obligación tributaria revisada) o definitiva, tendrá las siguientes características:

- **Única**, debido a que una determinación inicial no podía ser modificada por la Administración Tributaria, sin que ocurrieran circunstancias especiales, establecidas en los artículos 108º o 127º del Código Tributario.
- **Definitiva**, al realizar la determinación de la deuda, se debe tener en consideración todos los elementos de la hipótesis de incidencia. En caso la Administración Tributaria no se percate de algunas omisiones o infracciones que no fueron comunicadas al deudor tributario, habiendo tenido a su disposición todos los elementos para ello, no se podrá realizar una segunda fiscalización con la finalidad de corregir tal deficiencia.
- **Integral**, la labor de fiscalización se desarrolla a través de cada uno de los actos administrativos, hasta llegar a la determinación de la deuda tributaria. En tal sentido, los recursos impugnatorios

deben ser presentados contra los actos administrativos finales y no a cada uno de los actos administrativos.

Es preciso indicar que cuando la fiscalización, ya sea definitiva o parcial, tenga como finalidad la determinación de deuda tributaria, esta debe ser única, definitiva e integral, pues solamente el procedimiento de fiscalización puede ser definitiva o parcial, mas no así la determinación de la deuda.

6.2. Fiscalizaciones parciales

Cuando se practique una fiscalización parcial, la Administración Tributaria tiene la facultad de revisar los aspectos del tributo que no hayan sido analizados en el procedimiento anterior.

No obstante, en mi opinión, no sería viable realizar una fiscalización parcial, tratándose de tributos de realización inmediata, cuyo nacimiento de la obligación tributaria se realiza en un solo acto, por ejemplo en la distribución de dividendos, alcabala, entre otros.

De acuerdo con el artículo 88º del Código Tributario, no surte efectos la declaración jurada rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en el artículo 75º o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización, por tributos o períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que esta determine una mayor obligación. Sin embargo, tratándose de fiscalizaciones parciales, esta restricción no es aplicable, siempre que se rectifique elementos del tributo que no haya sido materia de revisión.

De acuerdo con la modificación introducida al Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo N° 1113, la determinación de la deuda, producto de un proceso de fiscalización tendrían las siguientes características:

- a. Los reparos inicialmente determinados solo podrán ser modificados, de presentarse alguna circunstancia establecida en los artículos 108º o 127º del Código Tributario.
- b. Las rectificadorias presentadas por el deudor tributario, después de finalizado el procedimiento de fiscalización no

podrán modificar los reparos determinados por la Administración Tributaria, en consideración del artículo 88º del Código Tributario.

- c. El deudor tributario puede rectificar sin ninguna restricción, los aspectos del tributo que no han sido materia de fiscalización. Las cuales surtirán efecto, según las reglas establecidas en el artículo 88º del Código Tributario.
- d. La Administración Tributaria tiene la facultad de realizar acotaciones adicionales, siempre que se trate de elementos del tributo no fiscalizados inicialmente y teniendo como límite el periodo de prescripción, de acuerdo con el artículo 43º del Código Tributario.
- e. Los efectos de la interrupción de la prescripción solo tienen efecto en la determinación definitiva, no siendo aplicable en los casos de la fiscalización parcial.
- f. Que los reparos efectuados en la determinación parcial deben integrarse a la determinación suplementaria o final, a fin de poder determinar el importe de la base imponible. El tributo acotado en la fiscalización parcial debe deducirse del tributo determinado en la fiscalización complementaria o final.

6.2.1. ¿Qué sucede con la determinación complementaria, si los reparos iniciales han sido impugnados?

Al finalizar la fiscalización, independientemente si esta fue parcial o definitiva, la Administración Tributaria debe emitir la Resolución de Determinación y Resolución de Multa de corresponder. Estos actos administrativos que ponen fin a dicho procedimiento pueden ser recurribles por los deudores tributarios, según lo estipula el artículo 135º del Código Tributario.

Ante esta posibilidad, surge la interrogante de si la determinación parcial, que previamente ha sido impugnada, debe ser o no integrada a la determinación definitiva. Así nos encontramos ante dos posibles escenarios:

- **El primero**, donde los reparos acotados en la determinación parcial (inicial) de-

- ben adicionarse a los reparos de la determinación definitiva o suplementaria.
- **El segundo**, en el cual los reparos determinados en la fiscalización parcial (inicial) no se integran a los que se determinen en la fiscalización definitiva.

Considerando que en nuestro sistema tributario, algunos tributos se determinan aplicando alícuotas proporcionales, como es el caso del impuesto a la renta de tercera categoría, Impuesto General a las Ventas, entre otros, existen otros que se determinan aplicando alícuotas progresivas, como las rentas de trabajo.

Trataremos los inconvenientes que se pueden presentar en cada una de las alícuotas antes mencionadas:

6.2.2. Alícuotas proporcionales

- Si el deudor tributario inicialmente declara tributo por pagar, es irrelevante si los reparos se integran o no para determinar la deuda tributaria.
- Si el deudor tributario declara saldo a favor, tratándose del Impuesto General a las Ventas, resulta indispensable que se integren las bases imponibles. Así del tributo finalmente determinado debe deducirse el importe acotado inicialmente.
- En caso el deudor tributario declare pérdida y/o saldo a favor, tratándose del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se debe aplicar el mismo procedimiento del párrafo anterior.

6.2.3. Alícuotas progresivas

Tratándose de la fiscalización de tributos que se liquidan con alícuotas progresivas, a la base imponible determinada en la fiscalización definitiva debe integrarse los reparos que se acotaron en la fiscalización parcial (inicial). Al tributo determinado en la fiscalización final deben deducirse el tributo determinado en la fiscalización parcial.

De no aplicarse este procedimiento, se acotaría menor deuda de la ya determinada por la Administración, situación no esperada por el legislador.

VII. DEBERES DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS

Las personas que desarrollen actividades económicas alcanzadas por las normas tributarias, tienen que cumplir con las obligaciones que les resulte de aplicación, tienen el deber de contribuir con los gastos públicos, siendo este un principio constitucional implícito de nuestro Estado democrático de derecho²⁰. Las obligaciones son tanto formales como sustanciales.

VIII. DERECHOS DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS

Considerando que el derecho tributario es reglado, el sujeto pasivo o deudor tributario no debería tener problema alguno en el cumplimiento de sus obligaciones; sin embargo, la ley en muchos casos no es lo suficientemente clara o se presta a diferentes interpretaciones, ya sea que los reglamentos no se dictan oportunamente o tampoco suplen la oscuridad o deficiencia de la ley; los estudiosos del derecho tributario atribuyen que esto se debe a la complejidad de las leyes tributarias, la cambiante legislación y a los avances de la técnica tributaria.

En este sentido, y de acuerdo a la definición realizada por la doctrina nacional, el derecho tributario es el conjunto de principios y normas que se refieren a los tributos; que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado como acreedor y el deudor tributario, así como su aplicación administrativa, sancionadora y jurisprudencial.

En el Código Tributario se enumera una serie de derechos del deudor tributario, sin embargo considerando el alcance del presente trabajo, nos centraremos en analizar el derecho a la información y la seguridad jurídica; relacionados con los procedimientos de fiscalización y determinación de la deuda tributaria.

8.1. Derecho a la información

8.1.1. Consulta a la Administración Tributaria

Debido a que la tributación es básicamente reglada, los aspectos de la hipótesis de

20 Véase la STC N° 2727-2002-AA/TT

incidencia, las obligaciones formales y sustanciales de los deudores tributarios deben estar definidos en la ley. De presentarse en ésta alguna deficiencia, vacío o duda razonable sobre el sentido y alcance que impidan su interpretación, el deudor tributario pueden formular consultas a la Administración Tributaria, las cuales no pueden versar sobre casos específicos²¹. Los informes que absuelven las consultas pueden ser publicitados si el caso lo amerita²².

Para que los deudores tributarios lleguen a este fin, el acreedor tributario, representado por la Administración Tributaria, debe informar de manera óptima, acerca de su posición referente a la aplicación de la ley, habiéndose establecido en los artículos 93° y 94° del Código Tributario la obligación de absolver las consultas formuladas por los deudores tributarios, estas deben ser canalizadas por distintas instituciones, así mismo se establece la vinculación obligatoria de todos sus funcionarios a las posiciones asumidas por la Administración.

La primordial función que cumplen las consultas es preventiva, ya que tienen la virtud de anticipar el conocimiento en tiempo oportuno sobre los alcances del tributo, antes que se produzca el hecho imponible o circunstancias de orden formal o vencimiento de plazos, que comprometan la responsabilidad tributaria del consultante²³.

En cuanto a quienes pueden formular las consultas, nos parece adecuado que estas sean canalizadas a través de instituciones representativas de los deudores tributarios, pues resultaría materialmente imposible para la Administración Tributaria atender las consultas de todos ellos, de manera individual, las cuales se centrarían en casos concretos y personales; situaciones para las que no está diseñada la Administración Tributaria.

De otro lado es pertinente mencionar que el efecto de las consultas solo resulta vinculante para la Administración Tributaria, de ninguna manera tiene este efecto para el deudor tributario, siendo esto así, el cambio de criterio de parte de la administración Tributaria, no debería generar ningún tipo

de perjuicio para los deudores tributarios que actuaron teniendo en consideración los pronunciamientos de la Administración Tributaria, siendo de aplicación el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario - en consideración del principio de la duda razonable; sin embargo, tratándose de consultas absueltas por la Administración Tributaria no se encuentran comprendidas en esta norma.

Otro aspecto que se debe considerar es que sobre las consultas absueltas no es posible la interposición de recursos impugnatorios. El Código Tributario considera expresamente como fuentes del derecho tributario a las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, las que deben ser publicadas en el diario oficial, por lo tanto las consultas no son consideradas como fuentes del derecho tributario.

Si bien se establece un plazo de días para la absolución de consultas, el incumplimiento del mismo no significa que el deudor tributario puede aplicar el silencio administrativo positivo o negativo.

8.1.2. Orientación al deudor tributario

De acuerdo con el artículo 84° del Código Tributario, la Administración proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia técnica.

La orientación e información verbal proporcionada se realiza en consideración a los casos concretos y particulares de cada deudor tributario, lo que debe deslindar de la asesoría - lo que se encuentra proscrito a los funcionarios de la Administración Tributaria.

Los criterios vertidos por parte de los funcionarios, respecto de la absolución de las consultas sobre casos concretos y particulares de los deudores tributarios, no generan vinculación a la Administración Tributaria, en tal sentido no pueden ser utilizados medios probatorios en los recursos impugnatorios presentados por los deudores tributarios.

8.2. Seguridad jurídica

Constantemente observamos que las normas tributarias van cambiando; sin embargo, estas modificaciones se producen de manera inorgánica, no reflejan un verdadero interés,

21 Directiva N° 001-95/SUNAT.

22 Resolución de Superintendencia N° 093-97/SUNAT.

23 Vidal Cárdenas, Enrique, "La certeza tributaria y el contribuyente". En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 46, Lima.

por parte de los poderes Legislativo y Ejecutivo, de implantar un sistema tributario equitativo, simple y que cumpla con el principio de suficiencia.

Esta situación la podemos observar en las últimas modificaciones, donde se han publicado una serie de decretos legislativos, emitidos de forma desordenada y que no ha significado ninguna mejora sustantiva al sistema tributario.

Respecto a la seguridad jurídica, nos centramos en la prescripción de las facultades de fiscalización y de determinación.

IX. LA PRESCRIPCIÓN Y LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

Como hemos venido mencionado, la facultad de fiscalización es ejercida por la Administración Tributaria de manera discrecional, desarrollándose a través de actos, los cuales deben respetar los derechos fundamentales de la persona consagrados en nuestra Constitución.

Hemos señalado todas las acciones que puede realizar la Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero ¿cuál es el plazo en que la Administración Tributaria puede realizar todas estas acciones?, ¿cuál es el tiempo establecido para el desarrollo de una fiscalización?

Para encontrar la respuesta a esta interrogante, analizaremos lo que señala nuestro Código Tributario y Código Civil respecto de la prescripción.

Vidal Ramírez²⁴, la prescripción “es un medio o modo por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo modifica sustancialmente una relación jurídica”.

Con esta institución se busca la existencia de la certeza en las relaciones jurídicas de las personas, pues los intereses tutelados por el ordenamiento, no deben mantenerse videntes de forma eterna, estableciéndose plazos máximos en los cuales el acreedor puede ejercer sus derechos, vencidos estos plazos,

la inactividad determina la desprotección de aquello que jurídicamente le corresponde²⁵.

Con la finalidad de otorgar seguridad jurídica en las relaciones de las personas, la prescripción tiene su fundamento en alcanzar el orden público, por lo que si el titular de un derecho durante el plazo establecido por la ley no ejerce la acción para hacer efectiva la pretensión, el tiempo transcurrido permite esta oponibilidad de excepción.

De las dos clases de prescripción que existen, la adquisitiva o usucapión y la extintiva, solo trataremos la última, por resultar aplicable al derecho tributario, materia del presente trabajo.

Sobre la prescripción extintiva podemos citar las siguientes posiciones:

- **Primera:** la prescripción produce el doble efecto de extinguir el derecho y su acción.
- **Segunda:** la prescripción extingue la acción pero no el derecho del mismo.
- **Tercera:** la prescripción es un medio de defensa y opera como excepción para enervar y neutralizar la acción luego de transcurrido el plazo prescriptorio previsto en la ley.

Así de acuerdo con el artículo 1989º del Código Civil la prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo. En principio debemos resaltar que la norma realiza una distinción entre la acción y el derecho, postulando que es aquella la que prescribe; entendida como la pretensión que se ejerce para alcanzar la tutela jurisdiccional y de forma coercitiva hacer efectiva sus derechos frente a un tercero.

Pues la acción que tienen todas las personas de acudir a los órganos jurisdiccionales no puede ser enervada con el paso del tiempo, pues teniendo o no un derecho material pueden plantear su pretensión, la misma que deberá ser evaluada y establecer si es fundada.

El artículo 1990º del Código Civil vigente indica que el derecho de prescribir es irrenun-

24 Vidal Ramírez, Fernando. *La prescripción y la caducidad en el Código Civil peruano*, Lima, Cultural Cuzco, 1985, p. 83.

25 Rubio Correa, Marcial. *Prescripción, caducidad y otros conceptos en el nuevo Código Civil*. Fundación M. J. Bustamante de la Fuente. Lima, 1987, pp. 13 y 14.

ciable. Es nulo todo pacto destinado a impedir los efectos de la prescripción, en tanto que en el artículo 1991º indica que puede renunciarse expresa o tácitamente a la prescripción ya ganada.

Según Eugenia Ariano Deho²⁶, el artículo 1990º contiene una norma de "protección", en consecuencia, cualquier renuncia preventiva (o sea anterior al vencimiento del plazo legalmente establecido) por parte del sujeto que por ley puede aventajarse con la prescripción o cualquier pacto tendiente a impedir la adquisición de tal "ventaja" resultará del todo ineficaz y, como consecuencia, funcionará la regulación legal.

De los dos artículos mencionados, parecería que existiese contradicción, pues antes del vencimiento del plazo legal de prescripción no es posible renunciar, y, en cambio, una vez vencido sí se puede; al respecto debemos indicar que la prescripción se funda en el "interés público", así durante el período de maduración de la prescripción, existe un interés público, pero luego, una vez vencido el plazo, el interés "público" muta a "interés privado", por ello quien podría beneficiarse con la prescripción puede ahora sí disponer libremente de su "efecto".

Ahora bien, después de haber esbozado las principales características de la prescripción desde la perspectiva civil, pasaremos al tratamiento de esta institución desde el punto de vista tributario.

Así de acuerdo con la Única Disposición Final de la Ley N° 27788 se establece que "la fiscalización de la Administración Tributaria se regula por lo dispuesto en el artículo 43º, referido a la prescripción y en el artículo 62º, referido a las facultades de la administración tributaria, (...)".

De otro lado, citando al Tribunal Fiscal²⁷, reconoce a la seguridad jurídica como fundamento de la prescripción, señalando que "(...) su fundamento está en la necesidad de dar un plazo determinado a las situaciones de incertidumbre, de manera que quien presente una conducta de inacción por el tiempo indicado en la norma perderá la oportunidad de hacer valer algún derecho (...)".

Asimismo el artículo 43º del Código Tributario, establece los plazos de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, para exigir su pago, para aplicar sanciones, para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución.

Según el artículo 47º del Código Tributario, la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, y en su artículo 48º indica que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial, finalmente el artículo 49º establece que el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

Así tenemos además que no se habría extinguido la acción de la Administración Tributaria, para iniciar el proceso coercitivo con la finalidad de recuperar los adeudos de parte de los deudores tributarios; sin embargo, éstos podrán utilizar la prescripción como medio de defensa, dirigido a extinguir tales pretensiones. En tal sentido, el deudor tributario no habría ganado ningún derecho, que pueda oponer ante la Administración Tributaria, al haber transcurrido el período de prescripción establecido en la ley.

En tal sentido, de las normas hasta aquí analizadas, podemos concluir que, mediante el instituto de la prescripción el deudor tributario no adquiere ningún derecho, debido a que de ser así estaría habilitado a repetir el pago de una obligación prescrita. Asimismo, la cancelación de una obligación prescrita significa la renuncia del deudor tributario de acogerse al beneficio de la prescripción, lo que no implica la renuncia de algún derecho adquirido, pues no se puede renunciar a algo a lo que previamente no se tiene derecho.

Finalmente, de extinguirse el derecho que tiene la Administración sobre los créditos impagos del deudor tributario, cuando este cumpla con pagarlos en forma voluntaria, significaría que se convierte en indebido, por lo tanto existiría la obligación de efectuar la devolución respectiva.

Finalmente, en consideración a lo señalado anteriormente, podemos concluir que la prescripción no extingue ni la acción ni el derecho de la Administración Tributaria, tampoco implica que el deudor tributario haya adquirido algún derecho.

26 Cfr. AA.VV., *Código Civil Comentado*, Tomo X, Lima, Gaceta Jurídica, 2005, p. 236.

27 Ver RTF 161-1-2008, 6629-1-2005, 3272-3-2009, 4269-3-2009.

X. LA PRESCRIPCIÓN Y LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN

A continuación abordaremos de manera muy sucinta, la interrupción de la prescripción regulada en el inciso c) del numeral 1) del artículo 45º del Código Tributario, en la parte pertinente al procedimiento de fiscalización y la suspensión de la prescripción regulado en el inciso f) del literal 1) del artículo 46º y en el artículo 62º-A del Código Tributario.

10.1. Interrupción de la prescripción

El inciso c) del numeral 1) del artículo 45º del Código Tributario establece que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe: “Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad realice un procedimiento de fiscalización parcial²⁸”.

Como se indicó con anterioridad, el procedimiento de fiscalización es desarrollado mediante una serie de actos administrativos, los cuales para ser ejecutivos, deben estar debidamente notificados, caso contrario no pueden surtir efecto.

El artículo 106º del Código Tributario, establece los efectos de las notificaciones, señala como regla que éstas surten efecto a partir del día hábil siguiente al de su recepción, entrega o publicación, según sea el caso. Sin embargo en su último párrafo establece que, “por excepción, la notificación surtirá efecto al momento de su recepción cuando se notifiquen (...) requerimientos de exhibición de libros, registros o documentos sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes (...)”.

De otro lado, el último párrafo del artículo 45º del Código Tributario establece que “el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio”.

De las normas citadas, podemos inferir que resulta irrelevante, para efectos de la interrupción de la prescripción, la notificación de actos administrativos relativos al ejercicio de la facultad de fiscalización, que surta efecto de manera inmediata o al día hábil siguiente de su notificación, pues el nuevo plazo prescriptorio se iniciaría desde el día siguiente de notificado el acto interruptorio.

A nuestro parecer resulta excesivo y por tanto se vulneraría los derechos de los deudores tributarios, al establecer que la notificación de cualquier acto dirigido al ejercicio de la facultad de fiscalización interrumpe la prescripción de la facultad de determinación, pues, con la notificación de comunicaciones, cartas inducidas, requerimientos, esquemas, entre otros, se interrumpiría la prescripción ya ganada.

Por lo expuesto, se sugiere modificar este artículo en el sentido que solo deben producir efectos de interrupción la notificación de los actos mediante los cuales se inicie un procedimiento de fiscalización, dotándose así de mayor seguridad jurídica a las facultades de fiscalización y determinación con que cuenta la Administración Tributaria.

10.2. Suspensión de la prescripción

El artículo 46º del Código Tributario establece una serie de supuestos en que opera la suspensión de la prescripción; de acuerdo con el alcance del trabajo, no se analizarán todas las causales, solo nos avocaremos al desarrollo de la causal establecida en el literal f) del numeral 1), el mismo que ha sido incluido por el Decreto Legislativo N° 1113, estableciendo que se suspende el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones durante el plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61º del Código (seis meses para la fiscalización parcial) y según el artículo 62º-A (un año para la fiscalización definitiva).

Tratándose de una fiscalización parcial, se suspende el plazo de prescripción solo respecto del tributo y periodo que son materia de dicho procedimiento, en tal sentido, los aspectos del tributo que no han sido materia de revisión continuarán con el curso de la prescripción.

Como se observa, será mucho más complicado que los deudores tributarios puedan reali-

zar el control del periodo de prescripción por cada uno de los aspectos de cada tributo, cuando hayan sido materia de una fiscalización parcial.

Además consideramos que la Administración Tributaria, al momento de emitir sus actos administrativos relativos al procedimiento de fiscalización, deberá comunicar al deudor tributario de manera muy puntual el alcance de la fiscalización parcial a fin de no vulnerar los derechos de los deudores tributarios, o en su defecto estos tendrían que invocar que ya han sido sujeto de fiscalización.

Respecto de las causales de suspensión del plazo de fiscalización establecidas en el artículo 62º-A, no se ha realizado ninguna modificación, salvo los incisos d) y e) del numeral 6) del citado artículo, que son imputadas al comportamiento del deudor tributario y por lo tanto justificantes de esta suspensión; los demás supuestos corresponden al incumplimiento del deber de colaboración de terceros frente a la Administración Tributaria.

Por lo expuesto el párrafo anterior, se estaría perjudicando a los deudores tributarios, al someterlos a un periodo de indefinición del plazo de suspensión, relativo a la conclusión del procedimiento de fiscalización, debido a que no existe certeza de la fecha en que los terceros requeridos por la Administración Tributaria cumplan con presentar y/o exhibir la documentación y/o información solicitada.

Consideramos que para dotar de seguridad jurídica al procedimiento de fiscalización, la Administración puede realizar la determinación de la deuda tributaria tomando como base toda la documentación exhibida por el deudor tributario y la información obtenida por la Administración Tributaria; una vez que los terceros cumplan con presentar la información requerida, en aplicación del artículo 108º del Código Tributario se podría realizar la determinación suplementaria.

Como se puede observar, las causales tanto de la interrupción como de suspensión, provocan inseguridad jurídica en cuanto al desarrollo de los procedimientos de fiscalización y determinación de la obligación tributaria; situación que no ayuda a incrementar el cumplimiento voluntario de los deudores tributarios, que debería ser el fin último perseguido por toda Administración Tributaria, debido a que con ello inexorablemente se incrementará la recaudación.

XI. TEMAS PENDIENTES EN LAS LABORES DE FISCALIZACIÓN

LA FACULTAD DE
FISCALIZACIÓN
DE LA SUNAT

11.1. Promover el cumplimiento voluntario

Si consideramos que la finalidad última del procedimiento de fiscalización es incrementar los niveles de cumplimiento voluntario de los deudores tributarios, resulta necesario lograr que los deudores tributarios acepten el sistema tributario, esto solo se conseguirá si se percibe que el sistema es justo, equitativo y sobre todo que rechace las conductas defraudadoras.

La necesidad de incrementar el cumplimiento voluntario tiene sustento en muchas razones, creemos que las principales son:

- a. La Administración Tributaria no cuenta con los recursos para aplicar un procedimiento de fiscalización al universo de deudores tributarios; en tal sentido, para gestionar de manera óptima el sistema tributario, resulta indispensable contar con la colaboración de todos los ciudadanos.
- b. La Administración Tributaria debe dedicar el menor esfuerzo en los deudores tributarios que no sean de interés fiscal, concentrándose en los sectores más importantes y donde existan mayores riesgos de incumplimiento.
- c. Los ingresos por gestión directa de la Administración Tributaria solo representa en 7-10%, en relación con la recaudación total, esta solo se concentra en un número muy reducido de deudores tributarios, quienes cumplen regularmente con sus obligaciones y han sido designados como agentes de retención o percepción.
- d. Si se incrementara el cumplimiento voluntario, se reducirían los costos y esfuerzos de gestión de la Administración Tributaria, pudiéndose destinar estos recursos a brindar mejores servicios a los deudores tributarios, tales como la simplificación de las obligaciones formales a través de herramientas informáticas más sencillas (formularios, PDT), información oportuna sobre las modificaciones normativas, etc.

- e. Si facilitáramos a los deudores tributarios con el cumplimiento de sus obligaciones, se incrementarían las obligaciones tributarias cumplidas, para conseguirlo nuestro sistema tributario tiene que cumplir con los principios de equidad, simplicidad, eficiencia y suficiencia, en mi opinión nuestro sistema tributario es muy complicado, las normas tributarias se modifican constantemente y de forma desorganizada, imperando la necesidad de realizar una reforma tributaria con características netamente técnicas.
- f. Es indispensable fortalecer la lucha contra la evasión y elusión fiscal, los logros obtenidos deben ser conocidas por la generalidad de ciudadanos, pues resulta sumamente desmotivador para los que cumplen regularmente con sus obligaciones, saber que existen quienes no lo hacen y estos no tienen ninguna sanción efectiva por parte de la Administración Tributaria.
- g. La Administración Tributaria debe contar con una gran capacidad para detectar y corregir los incumplimientos. En los últimos años, a nivel nacional, se ha incrementado la comercialización de comprobantes de pago (emitidos de favor y que pretender sustentar operaciones inexistentes); sin embargo, la Administración Tributaria hasta la fecha no tiene la voluntad luchar de manera efectiva contra estos actos ilícitos.

11.2. Ampliar la base tributaria

Resulta común escuchar que una de las tareas en la que viene trabajando es ampliar la base tributaria; sin embargo, esta no debe ser confundida con el incremento de deudores tributarios que se inscriben en los registros de la Administración Tributaria para la obtención de RUC.

Para ampliar la base tributaria, considero se debe empezar por lograr la reducción de las brechas de veracidad y pago de las obligaciones de los deudores tributarios que se encuentran inscritos; una vez logrado este objetivo se debe buscar la reducción de la brecha de inscripción.

Para lograr estos objetivos, resulta vital que las distintas actuaciones fiscalizadoras sean

efectivas y sobre todo que tengan claras sus metas a mediano y largo plazo. Se observa que la Administración Tributaria, trata de manera desorganizada y con poco sustento técnico, lograr cierta cobertura en los deudores tributarios, sin considerar si las actuaciones realizadas producen algún riesgo efectivo.

11.3. Control de los resultados posfiscalización

Una vez culminado un procedimiento de fiscalización, generalmente se detectan incumplimientos, los mismos que pueden o no ser regularizados por los deudores tributarios. En cualquiera de los casos, la Administración Tributaria debe realizar verificaciones puntuales a fin de poder determinar si los deudores tributarios han cambiado su comportamiento, tampoco se tiene algún estudio acerca del impacto que generan las labores de fiscalización en el incremento de la recaudación.

Actualmente solo se establecen metas de cierto tipo de actuaciones de cobertura del cumplimiento de obligaciones tributarias, sin considerar los posibles resultados que se espera obtener en el mediano y largo plazo.

11.4. Facultad normativa

En el Código Tributario se establece como una obligación de la Administración Tributaria la elaboración de proyectos de reglamentos de normas tributarias, esta obligación no está siendo cumplida a cabalidad por el ente administrador, pues existe deficiencia de técnica legislativa en distintas normas tributarias pero no se da el impulso necesario para promover las modificaciones respectivas.

XII. CONCLUSIONES

- El ejercicio de la facultad de fiscalización, que es ejercida en forma discrecional, es desarrollada en estricto cumplimiento del marco jurídico de nuestro sistema tributario; en tal sentido, se respeta los derechos de los deudores tributarios.
- Con la finalidad que en el procedimiento de fiscalización se determine la verdadera naturaleza de las operaciones de los deudores tributarios, es nece-

rio que se agoten todas las actuaciones que le son permitidas a la Administración Tributaria.

- Al haberse incorporado a la fiscalización parcial, se generan mayor inseguridad jurídica a nuestro sistema tributario. Pues se deberá de llevar un control independiente de los aspectos de tributo fiscalizados con este tipo de actuación, así tendríamos distintas fechas de prescripción del mismo tributo y periodo.
- Se genera la duda, si al practicar una fiscalización definitiva debe o no integrarse los reparos determinados en una fiscalización parcial (inicial), sobre todo considerando que la determinación parcial ha sido impugnada por el deudor tributario.
- La Administración Tributaria no está alcanzando el objetivo primordial de la fiscalización, que es el cumplimiento voluntario de parte de los deudores tributarios, incidiendo en el incremento de la recaudación.
- No existe una política institucional de lucha contra el fraude, en las últimas décadas se viene verificando la existencia de deudores tributarios que se inscriben en los registros de la Administración Tributaria solo con la finalidad de otorgar crédito fiscal así como costo o gasto, emitiendo comprobantes de pago por operaciones inexistentes.
- Las normas que regulan la interrupción y suspensión de la facultad de fiscalización, no definen con certeza mediana los plazos de cada institución, pues el desarrollo de este proceso puede superar largamente los plazos que se establecen en el Código Tributario.
- La Administración tributaria no viene prestando un servicio óptimo relacionado con la orientación brindada a los deudores tributarios, ello puede llevar a que estos puedan incurrir en infracciones tributarias involuntarias.
- En los últimos años los procedimientos de fiscalización se están basando en el cumplimiento de obligaciones formales

como son las detacciones y la bancarización; sin embargo, el cumplimiento de estas normas no implica que se validen las operaciones consignadas en los comprobantes de pago.

- Tratándose de fiscalizaciones practicadas a personas jurídicas, no se viene aplicando adecuadamente la responsabilidad solidaria establecida en el Código Tributario, ello hace que constantemente se constituyan sociedades que solo son utilizadas de manera temporal sin cumplir con sus obligaciones tributarias.

XIII. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., *Código Civil comentado*, Tomo X, Lima, Gaceta Jurídica, 2005.

BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de derecho tributario*. 2^a ed., Lima, Palestra, 2006.

MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, Lima, 2008.

ROBLES, Carmen del Pilar et ál., *Código Tributario: doctrina y comentarios*, Instituto Pacífico, Lima, 2009.

RUBIO CORREA, Marcial. *Prescripción, caducidad y otros conceptos en el nuevo Código Civil*. Fundación M. J. Bustamante de la Fuente. Lima, 1987.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco Javier, "Fiscalización tributaria", en *Revista de Derecho Virtual* <www.derechovirtual.com>.

SAINZ B., Fernando, *El nacimiento de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires, 1968.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. "La inspección tributaria", en *Revista de Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas*. Año 14. Número 42. Guadalajara. Abril-junio de 1993.

VIDAL RAMÍREZ, Fernando. *La prescripción y la caducidad en el Código Civil peruano*, Lima, Cultural Cuzco, 1985.

Este libro se terminó de imprimir
en setiembre de 2012 en los
Talleres Gráficos de
Pacífico Editores S.A.C.
Jr. Castrovirreyna N° 224 - Breña
Telefax: 332-6117 / Central: 330-3642
Lima - Perú