



# SEMINARIO INTERNACIONAL DE TRIBUTOS Y ADUANAS: ANÁLISIS Y PERSPECTIVAS

**EMLEK**, Pablo Leonardo  
**BULNES ACEVEDO**, Andrea  
**CARO ARROYO**, Jose Miguel  
**LUYO ACOSTA**, Khaled  
**LUCANA POMA**, Maria Elena  
**CRUZADO RIBEYRO**, Víctor

## **SEMINARIO INTERNACIONAL DE TRIBUTOS Y ADUANAS: ANÁLISIS Y PERSPECTIVAS**

Es una publicación producida por el Instituto Aduanero y Tributario – IAT de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. Primera edición digital: enero 2025

Esta publicación reúne las transcripciones de las ponencias presentadas durante el Seminario Internacional de Tributos y Aduanas 2023, organizado por el Instituto Aduanero y Tributario de la SUNAT. Los artículos publicados son inéditos, cedidos por los autores a la SUNAT.

### **Directivos**

LOPEZ GONZALES, Gerardo Arturo  
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario  
NAVA TOLENTINO, José Jorge  
Gerente de Investigación Académica y Aplicada

### **Autores**

EMLEK, Pablo Leonardo  
BULNES ACEVEDO, Andrea  
CARO ARROYO, Jose Miguel  
LUYO ACOSTA, Khaled  
LUCANA POMA, Maria Elena  
CRUZADO RIBEYRO, Víctor

### **Diseño y Diagramación**

ORÉ SÁNCHEZ, Juan Dalmer

### **Coordinación Editorial**

GAMBOA MENDOZA, Nathaly

### **Edición de:**

© Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -SUNAT.  
Gerencia de Investigación Aplicada y Académica  
Instituto Aduanero y Tributario - I.A.T.  
Av. Agustín Gamarra N° 680. Chucuito. Callao. Perú  
Página web: <http://iat.sunat.gob.pe>

**Depósito Legal:** 2024-13726

**ISBN N°:** 978-612-4205-75-0

**Libro electrónico disponible en:** <https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/236>

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

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

# Contenido

Presentación .....	5
<b>I. Ilícitos Fiscales. Esencia, tipos, justificación y resultados. Otros caminos. ....</b>	<b>6</b>
Resumen: .....	6
1. Conceptos preliminares .....	7
2. Principales figuras de ilícitos fiscales .....	8
3. Perú: Ley penal tributaria. D.L. 813/96 .....	10
4. Argentina: Delitos e infracciones .....	12
5. Cuestiones problemáticas .....	13
6. Eficacia de los ilícitos fiscales.....	14
7. Penas alternativas.....	14
<b>II. Transformación Digital en las operaciones aduaneras .....</b>	<b>16</b>
Resumen: .....	16
1. Tendencias en la transformación digital en las operaciones aduaneras .....	17
2. Infraestructura Digital: .....	20
3. Facilitación del comercio .....	22
4. Desarrollo del comercio electrónico .....	26
5. Acuerdos e iniciativas a nivel regional e internacional.....	27
<b>III. Industria 4.0 y su impacto tributario .....</b>	<b>30</b>
Resumen: .....	30
1. Introducción .....	31
2. Recorrido histórico .....	31
3. Desafíos.....	35
4. Conclusiones .....	38
<b>IV. Cumplimiento tributario colaborativo .....</b>	<b>40</b>
Resumen: .....	40
1. Introducción .....	41
2. Aceleradores del cambio.....	42
3. Cumplimiento colaborativo .....	43
4. ¿Cómo estamos en cuestión de confianza? .....	45
5. ¿Cómo estamos en cuestión de recaudación? .....	46
6. ¿Cómo construir confianza recíproca? .....	46
7. Marco de Control Fiscal .....	47
8. Desafíos.....	49
9. Oportunidades .....	50

<b>V. Aduanas y facilitación del comercio exterior</b> .....	52
Resumen: .....	52
1. Situación actual del comercio exterior .....	53
2. Indicadores Internacionales .....	54
3. Conectividad Logística .....	55
4. Instrumentos de gestión en materia de facilitación de Comercio exterior .....	57
5. Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC.....	58
6. Mecanismos para la facilitación de comercio exterior .....	59
<b>VI. Compliance tributario</b> .....	65
Resumen: .....	65
1. Situación actual con la Administración Tributaria.....	66
2. Cumplimiento cooperativo en materia tributaria.....	67
3. Características de la relación cooperativa.....	67
4. ¿Qué ha hecho el Estado Peruano en atención al cumplimiento cooperativo? .....	68
5. ¿Qué es el compliance tributario? .....	68
6. Ventajas del cumplimiento cooperativo .....	69
7. ¿Qué significa "Compliance Tributario"? .....	69
8. Riesgos generales .....	70
9. Riesgos Especiales.....	70
10.El compliance program .....	70

# Presentación

El Seminario Internacional de Tributos y Aduanas: Análisis y Perspectivas, organizado por el Instituto Aduanero y Tributario, y realizado en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos en el año 2023, reunió a destacados expertos nacionales e internacionales en materia tributaria y aduanera. Este evento fue un espacio de intercambio académico y profesional que abordó temas fundamentales para la gestión tributaria y aduanera en un mundo en constante cambio.

En el seminario se trataron temas fundamentales como los ilícitos fiscales, la transformación digital, la industria 4.0, el cumplimiento tributario colaborativo, la facilitación del comercio exterior y el compliance tributario. Cada uno de estos temas fue presentado y analizado por especialistas reconocidos, cuyas perspectivas y reflexiones enriquecieron el entendimiento de los participantes sobre los desafíos y oportunidades en estas áreas.

El presente e-Book es el resultado de la transcripción de las ponencias presentadas durante el seminario. Consta de seis secciones, cada una correspondiente a una de las ponencias. Este formato permite conservar la esencia de las ponencias y las reflexiones compartidas, ofreciendo a los lectores un recurso valioso para profundizar en estas temáticas y aplicar los conocimientos adquiridos en sus respectivas disciplinas.

Estamos seguros de que el presente documento académico es una herramienta útil para estudiantes y profesionales interesados en el ámbito tributario y aduanero; y que aporta elementos valiosos al debate y aprendizaje en áreas estratégicas para el desarrollo económico y social. Asimismo, confiamos en que este aporte investigativo sirva como un impulso para quienes deseen profundizar e investigar en temas de actualidad en la Administración Tributaria.

**Gerardo Arturo López Gonzales**  
**Jefe del Instituto Aduanero y Tributario**

# I. Ilícitos Fiscales. Esencia, tipos, justificación y resultados. Otros caminos.

Pablo L. Emlek<sup>1</sup>

## Resumen:

La exposición aborda la temática de los ilícitos fiscales, desde las infracciones menores hasta los delitos más graves como la evasión tributaria y la defraudación. Se destaca la importancia de diferenciar entre estas categorías, ya que las infracciones suelen ser castigadas con multas y medidas administrativas, mientras que los delitos pueden conllevar penas de prisión. Se menciona la necesidad de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a través de la percepción del riesgo fiscal, aunque se señala la controversia en torno a medidas moratorias y blanqueos fiscales.

Además, se examinan las leyes y sanciones asociadas a los ilícitos fiscales en Perú y Argentina, donde se imponen multas y penas de prisión en función de la gravedad del delito. Se aborda la problemática de demostrar el dolo en los casos de infracciones y delitos fiscales, así como la eficacia en la persecución de estos delitos, resaltando que la falta de condenas y las demoras en el sistema judicial pueden minar la aplicación efectiva de la ley.

Por último, se describe una tendencia emergente hacia sanciones fiscales que implican la privación de derechos, como la revocación del pasaporte o la licencia de conducir, como medida sancionatoria por evasión fiscal, citando ejemplos de Estados Unidos.

**Palabras clave:** ilícitos fiscales, tipos, problemática, penas alternativas.

## Sumario:

1. Conceptos preliminares. 2. Principales figuras de ilícitos fiscales en los distintos ordenamientos. 3. Perú: Ley penal tributaria. 4. Argentina: Ley 27.430 art.279 (delitos: prisión) y Ley 11.683 arts. 38 al 50 (infracciones: multa, decomiso, clausura). 5. Cuestiones problemáticas en ilícitos fiscales. 6. Eficacia de los ilícitos fiscales. 7. Penas alternativas.

---

<sup>1</sup> Contador público por la Universidad de Buenos Aires. Licenciado en Administración de empresas y abogado con orientación tributaria y penal por la Universidad de Buenos Aires. Especialista en tributación por la Escuela del cuerpo de abogados del Estado.

## 1. Conceptos preliminares

- a. **Ilícito:** Cuando se menciona el término *ilícito*, se refiere a cualquier acción o situación que contravenga una norma. A menudo, se tiende a asociar los ilícitos con conductas más graves, pero es importante reconocer que existen ilícitos de diversos tipos. No sólo se limitan a delitos de naturaleza seria, sino que también abarcan transgresiones de menor gravedad, como las contravenciones.
- b. **Ilícitos:** Comprende, tanto las contravenciones o infracciones, como los delitos; estos son considerados los más graves, siendo que ambos comparten la misma esencia y una cuestión ontológica común.

La esencia es la misma: punir una actuación o situación que contraviene la normativa establecida.

En esencia, no existe una diferencia ontológica entre las contravenciones y los delitos, ya que ambos se fundamentan en la aplicación de una normativa represiva punitiva.

Lo que vamos a encontrar es que hay una diferencia en la gravedad de las conductas que se intentan reprimir y, justamente, al haber diferencia en la gravedad de la conducta, también hay diferencia en las sanciones. Esto lo desarrollaremos al comparar la legislación peruana con la argentina. Existen, o por lo menos, se separan estas dos grandes ramas de los ilícitos: las infracciones y los delitos.

- c. **Infracciones:** Las infracciones tienen un tipo de resolución, investigación y finalización administrativa. Son resueltas por un órgano administrativo como la SUNAT o algún tribunal administrativo; en el caso argentino puede ser la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mientras que los delitos requieren la intervención de un juez.

También veremos que hay diferencias en cuanto al tipo de sanción que, en un caso, serán mayormente penas de multas, mientras que los delitos serán la prisión. No obstante, también existen otras sanciones, especialmente en las infracciones.

- d. **Ilícito fiscal:** El ilícito fiscal es la infracción a una norma tributaria. En Argentina englobamos previsional y en Perú también es así porque así lo permite la normativa, pero estas obligaciones pueden ser materiales o formales. Nos referimos a las obligaciones materiales cuando se trata de ingresar un tributo, aunque también puede haber otras obligaciones que no están relacionadas con la esencia tributaria de la obligación tributaria principal, pero que igualmente son obligatorias.

Entonces, la razón de ser del ilícito es la ratificación de la obligatoriedad de la norma. ¿Cómo hacemos que una obligación tributaria sea cumplida? Con la amenaza de que el incumplimiento conlleva un ilícito fiscal y, consecuentemente, la sanción correspondiente.

- e. **Pena:** La pena es una limitación, una restricción en los derechos de una persona que se produce legalmente como consecuencia del desvalor de su conducta. Al vulnerar la norma que era obligatoria, el sujeto se hace merecedor de una pena.
- f. **Objetivo de la pena:** Según la teoría normativista, la pena existe para que se cumpla la norma obligatoria.

Ahora bien, existen otras teorías. La teoría retributiva contempla principalmente que se devuelva aquello que se dañó, o sea, que se restablezcan las cosas a su estado normal. Para ello, hay que corregir y compensar lo que se dañó.

Finalmente, en todas estas teorías de la pena, también se plantean otros efectos de la pena. Para ello, se habla de las teorías de prevención, tanto general como particular. Por un lado, la prevención general supone que la función de la pena es lograr que, al imponer una sanción a aquellos que violan la norma, el resto de la sociedad comprenda la obligatoriedad de esta. Por otro lado, la prevención particular comprende que quien sufre esa primera pena, la recibirá en carne propia y va a tomar conciencia de esa inconducta, y que no lo debería volver a hacer porque va a volver a tener el mismo problema con la ley.

- g. **Función de la pena en el ilícito fiscal:** En cuanto al ilícito fiscal, además de las teorías mencionadas, considero que existe una función adicional a la función retributiva y de prevención. Esta función está ligada a una cuestión específica en el refuerzo normativo de la obligatoriedad de la norma tributaria, y apunta -justamente-, a mejorar la percepción del riesgo fiscal.

La percepción de riesgo fiscal es aquello que los contribuyentes, los ciudadanos y los habitantes obligados a cumplir con las normas tributarias piensan, sienten y perciben sobre cualquier incumplimiento; en el sentido de poder ser focalizados y reprimidos por el Estado. Que exista una percepción alta del riesgo fiscal ayuda a que exista un cumplimiento voluntario importante. Esto refuerza la normativa, pero también refuerza la recaudación.

- h. **Moratorias y blanqueos fiscales:** En Argentina, se les conoce con distintos nombres, ya que son bastante habituales. Lamentablemente, considero que estos encierran una gran injusticia.

Son regímenes legales, una especie de amnistía en la que el Estado, para ordenar, regularizar, y en la mayoría de las veces, por fines recaudatorios, ofrece legalmente beneficios, tales como: perdón de sanciones, reducciones de multas, facilidades de pago extendidas, etcétera, para que los contribuyentes regularicen su situación.

## 2. Principales figuras de ilícitos fiscales

Las principales figuras fueron divididas en dos tipos, a pesar de que, como se detallará más adelante, en Perú no existe una diferenciación clara entre contravenciones y delitos, o infracciones y delitos.

Las infracciones tienen como objetivo fundamental reforzar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, asegurando que aquellos sujetos obligados a cumplir con las normativas fiscales lo hagan. Por otro lado, los delitos fiscales involucran maniobras significativas, desfalcos y fraudes relevantes en el proceso de recaudación y gasto estatal, justificando así sanciones severas, como la pena de prisión.

En esencia, las figuras que se encuentran presentes en prácticamente todas las legislaciones, al menos en el mundo occidental, se sustentan en el principio de autoliquidación de los tributos.

En su mayoría, son muy pocos los tributos en los cuales el fisco participa en forma directa en su determinación, y no en forma complementaria. Tenemos en casi todos los países una base de impuestos autoliquidados, lo que quiere decir que es el contribuyente el que mejor sabe qué es lo que le toca pagar por sus rentas, por su patrimonio y por sus gastos. Así, es el responsable quien le dice al Estado cuáles son sus hechos imponible, cuál es la base imponible, determina el tributo y, finalmente realiza el pago.

## 2.1. Infracciones

### a. **Omisión de presentación de liquidaciones tributarias y otra información (sistémica o puntual).**

La primera infracción que surge como fundamento para imponer la obligación de presentar la liquidación, está relacionada con la omisión de presentar declaraciones juradas.

Independientemente de las implicaciones económicas que pueda tener la declaración jurada, ya sea que implique un pago o no, es esencial que el obligado perciba que, al no presentarla, incluso en el caso de informar que no tiene ninguna obligación de pago, pasa desapercibido para la autoridad fiscal. Igualmente, cualquier declaración que se deba realizar, ya sea sistémica o puntual.

Por ejemplo, muchas de las administraciones tributarias se nutren de una gran cantidad de información que solicitan a distintas compañías: telefónicas, eléctricas, y de otros proveedores de bienes y servicios. Entonces, cuando se incumple esta normativa, se generan este tipo de infracciones.

### b. **Omisión o evasión de cumplir con la obligación tributaria material**

Habrán otras infracciones relacionadas con la correcta liquidación y pago del tributo. En estos casos, se podrán diferenciar cuando se trata de una conducta simplemente negligente (omisión), o de otra intencional (evasión), tendiente a defraudar las arcas fiscales. Así, el acento se pondrá en la voluntad y conocimiento del infractor. En estos casos, lo que distinguirá a las infracciones de delitos, será que aunque exista intención de evadir el pago al fisco, el monto en cuestión no alcanza la relevancia suficiente para clasificarse como delito.

### **c. Otros (infracciones de peligro).**

En algunos pocos casos, los ordenamientos prevén un tipo de infracciones, que frente a incumplimientos que no son materiales, sino formales, revisten tal gravedad que el legislador entendió necesario anticipar su punición a la producción del resultado. En Argentina, es de esta característica la infracción por falta de inscripción, de registración, de documentación de operaciones o traslados, etc., que se sanciona con una pena de clausura del establecimiento.

## **2.2. Delitos**

Dentro del ámbito de los delitos, como se mencionó anteriormente, destacan las situaciones más relevantes, específicamente fraudes de gran envergadura en términos de cantidad y sofisticación de la maquinación empleada. Esto abarca casos como la apropiación indebida de retenciones, donde un agente de retención retiene los aportes previsionales de sus empleados y los desvía ilegítimamente, así como también situaciones en las que se obtienen subsidios de manera ilícita, defraudando al fisco o induciendo la insolvencia fiscal.

## **3. Perú: Ley penal tributaria. D.L. 813/96**

En diferentes ordenamientos, como en Argentina, la emisión de un decreto legislativo resulta inviable, ya que la facultad legislativa está exclusivamente reservada al Poder Legislativo. En ninguna circunstancia, incluso en situaciones de emergencia o catástrofe, el Poder Ejecutivo tiene la capacidad de legislar en áreas específicas, como la legislación penal, la regulación de partidos políticos y, en particular, la normativa tributaria, la cual está vedada para la intervención directa del Poder Ejecutivo. La función principal del Poder Ejecutivo se limita a la reglamentación de las leyes promulgadas por el Congreso, sin la facultad de emitir normas legislativas. Estos límites no se observan en el ordenamiento peruano.

### **a. Penas de prisión y multa conjunta**

En el sistema legal peruano, las sanciones por infracciones a la ley tributaria incluyen tanto penas de prisión como multas; destacando la peculiaridad de los "días multa", un concepto particularmente interesante y equitativo. La asignación de días multa a un infractor, según lo estipulado en el artículo 41 del Código Penal peruano, se establece en función del ingreso promedio diario del condenado. Por lo tanto, cada individuo recibirá una sanción única, compuesta por una pena de prisión, más una multa en proporción a sus ingresos.

### **b. Defraudación tributaria**

En Perú, se contempla la figura de defraudación tributaria, que se configura cuando se emplea algún ardid o argucia para eludir el pago de tributos, conllevando una pena significativa. En comparación con el caso argentino, esta figura existe, pero con una penalización notablemente menor.

Además, en el contexto peruano, se presentan modalidades agravadas de defraudación tributaria. Estas incluyen acciones como ocultar patrimonios, declarar pasivos falsos o no efectuar el ingreso de retenciones en el plazo establecido, como en el caso de la apropiación indebida de retenciones.

**c. Defraudación agravada**

El ordenamiento jurídico peruano, prevé penas por defraudación tributaria que varían entre 8 y 12 años, y se incrementan cuando se obtienen beneficios fiscales de manera fraudulenta. Similar al marco legal argentino, también se contempla la noción de insolvencia fiscal, aunque las sanciones en Argentina son menos severas. La ley peruana también aborda la cuestión de la interposición de personas, conocida comúnmente como testaferos, especialmente cuando la suma involucrada supera las 100 unidades impositivas tributarias en un período de 12 meses; esta medida se ha utilizado con frecuencia en la legislación argentina.

**d. Incumplimiento de libros contables**

De 2 a 5 años de prisión y multa: a) si no los lleva, b) si faltaran anotaciones, c) si las anotaciones fueran falsas, d) si los ocultara o los destruyera.

**e. La inscripción falseando datos**

Entre 2 a 5 años de prisión y multa, cuando con ese accionar se obtenga autorización para emitir documentación comercial y fiscal.

**f. Acopio de material o de mercaderías en forma marginal**

De 2 a 5 años de prisión y multa por almacenar productos para su distribución o venta en lugares donde no esté declarado y superen las 50 unidades impositivas tributarias.

**g. Cuando exista una venta o confección de instrumentos o documentos fiscales**

De 2 a 5 años de prisión y multa. Incluso el que facilite su obtención.

**h. Penas complementarias**

Inhabilitación entre 6 meses y 7 años para ejercer comercio, profesión, industria o contratar con el Estado.

**i. Caución**

La determinación de la caución queda totalmente a discreción del juez o fiscal. Según la legislación peruana, al momento de presentar la denuncia y cuando el juez decide citar al imputado a declaración indagatoria, exige establecer una caución que oscila entre el 30% y el 50% de la deuda actualizada. Este enfoque se presenta como una estrategia interesante para garantizar el avance efectivo del proceso legal.

## 4. Argentina: Delitos e infracciones

### 4.1. Régimen penal tributario: Delitos, Ley 27.430

#### a. Evasión tributaria

En Argentina, se tipifica tanto la evasión tributaria como la evasión previsional. La evasión simple conlleva una pena de dos a seis años, mientras que la evasión agravada tiene una pena que va de tres años y medio a nueve años.

En el contexto de la evasión tributaria en Argentina, existe una condición objetiva de punibilidad que establece un piso mínimo para que el hecho sea considerado delito, fijado en 1.500.000 pesos, equivalente a aproximadamente 2,000 dólares en la actualidad.

En la más reciente reforma, los legisladores argentinos establecieron unidades tributarias siguiendo una estructura similar a la que se utiliza en otros países. Sin embargo, hasta el momento, esta unidad tributaria no ha sido reglamentada, lo que impide su utilización en la práctica.

#### b. Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales

El aprovechamiento indebido de beneficios fiscales conlleva una pena que oscila entre tres años y medio a nueve años, equiparable a la pena establecida para la evasión agravada en Argentina.

#### c. Obtención fraudulenta de beneficio

Obtener un beneficio fiscal sin haberlo utilizado, constituye una figura relativamente novedosa en la cual el legislador anticipa la sanción (delito de peligro). En este escenario, el individuo ha logrado el reconocimiento para gozar del beneficio, pero el fisco, al percatarse de la situación, procede con la denuncia. Aunque el sujeto no haya obtenido efectivamente el aprovechamiento del beneficio, el legislador penaliza la obtención fraudulenta de ese reconocimiento, considerándola como una conducta lo suficientemente grave para merecer castigo.

#### d. Apropiación de retenciones

En lo que respecta a las apropiaciones de retenciones, la pena establecida es de dos a seis años. Este estamento penal se activa incluso con retenciones o apropiaciones de montos relativamente menores, como unos 130 dólares mensuales, cifra inferior a la exigida para casos de evasión.

#### e. Insolvencia fiscal, simulación de pago, adulteración de registros

La pena establecida es de dos a seis años.

#### f. Participación de escribanos y contadores

La asociación ilícita fiscal conlleva una pena significativa, que va desde tres años y medio hasta diez años, estableciendo un mínimo de cinco años para el líder de la asociación. En situaciones en las cuales escribanos o contadores participen en alguno de estos delitos,

proporcionando dictámenes o actuando para dar fe en actos que puedan resultar fraudulentos, se impone un mínimo de cuatro años.

#### 4.2. Régimen de Infracciones: Ley 11.683

En el ámbito de las infracciones, la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) dispone de un capítulo especial que detalla las sanciones correspondientes. Estas no incluyen penas de prisión; en cambio, se centran en medidas como la imposición de multas, el decomiso de mercadería, la clausura del establecimiento y la inhabilitación de matrícula.

- a. **Omisión de presentación de liquidaciones tributarias:** La multa es por un monto fijo.
- b. **Omisión por la presentación de regímenes de información:** La multa es por un monto fijo.
- c. **Omisión de cumplimiento de deberes formales**

Cuando se incumplen deberes formales que afectan la facultad de control del fisco, la sanción de clausura del establecimiento se considera de gran relevancia. Aunque ha sido objeto de intensos debates sobre su constitucionalidad, hace casi cuatro décadas, la Corte Suprema de Argentina determinó que esta medida es perfectamente constitucional. La Corte argumentó que la clausura no solo protegía la facultad de control fiscal, sino que también, en una construcción pretoriana, buscaba mantener la paridad de competencia, asegurando que los comerciantes que cumplen con todas las normativas no estuvieran en desventaja frente a aquellos que no lo hacen.

- d. **Omisión de impuestos (culpa)**

En contraste, la omisión de impuestos es una figura en la cual basta con demostrar la culpa del infractor. No es necesario establecer más que la negligencia del contribuyente. Por lo tanto, en casos donde se presenta una declaración impositiva errónea, sin poder probar la existencia de dolo, la omisión de impuestos resultará en una sanción de multa equivalente al 100% de la suma omitida. Esta penalización se aplica de manera similar a los agentes de retención que incumplen su obligación de retener en las operaciones correspondientes.

- e. **Defraudación tributaria (dolo)**

Finalmente, con un mayor nivel de gravedad, tenemos la defraudación tributaria, cuyo componente principal es el dolo. En este caso la pena es mucho más grave.

## 5. Cuestiones problemáticas

### a. Infracciones

En el ámbito de las infracciones, el principal desafío reside en demostrar la existencia del dolo, debido a que dicha tarea recae en un funcionario administrativo.

En Argentina, este problema se resolvió mediante una normativa que establece presunciones *iuris tantum*, las cuales son presunciones de dolo que pueden ser refutadas con prueba en contra.

### **b. Delitos**

En el ámbito de los delitos fiscales, la tarea fundamental consiste en descartar cuestiones técnicas, excluyendo errores o simples divergencias de opinión. La demostración de la intención en estos casos también presenta un desafío considerable. Se enfrenta, además, a la delicada distinción entre evasión y elusión.

La elusión fiscal surge a partir de la desnaturalización de figuras jurídicas, donde se emplean formas un tanto ingeniosas o atípicas para manipular el destino de los tributos, evitando así que determinadas operaciones queden sujetas a la carga tributaria.

### **c. Certeza del impuesto evadido**

La certeza del tributo es un elemento crucial, ya que sin ella no sería posible determinar la existencia de evasión fiscal. En el contexto argentino, la certeza del tributo es esencial para distinguir entre una infracción y un delito.

## **6. Eficacia de los ilícitos fiscales**

La evaluación de la eficacia en la persecución de ilícitos fiscales requiere un genuino interés tanto por parte de la administración tributaria (el fisco), como de la justicia. A menudo, los plazos de prescripción, las demoras en el sistema judicial, las complejidades tanto fiscales como penales, y la frecuencia de amnistías a lo largo del tiempo, crean un escenario en el cual los contribuyentes, en lugar de cumplir con sus obligaciones tributarias, optan por esperar a una nueva oportunidad de perdón fiscal.

En este contexto, los ilícitos fiscales adquieren características de un derecho penal simbólico, donde se observa una abundante discusión, la existencia de casos, pero un número escaso de condenas. En el caso argentino esta situación se refleja en un índice de condenas que oscila entre el 2% y el 3%.

## **7. Penas alternativas**

Las penas pecuniarias forman parte de una tradición jurídica predominantemente anglosajona, donde, por más grave que sea el ilícito, se impone una sanción económica como medio para resolver el conflicto penal. En contraste, la tradición europea continental tiende a establecer penas de prisión para castigar este tipo de conductas ilícitas.

En muchos casos, la falta de condenas o la imposición de penas de prisión no persigue realmente la resocialización del infractor, según lo establecido en nuestra Constitución. Esto se torna particularmente evidente en situaciones donde los infractores, especialmente aquellos que son grandes empresarios, ya están perfectamente integrados socialmente y no necesitan ser enviados a prisión para lograr una resocialización efectiva. Como se mencionó anteriormente, esto contribuye a la escasa aplicación de estas penas en ciertos casos.

Una tendencia bastante novedosa, con menos de diez años de antigüedad, es la búsqueda de sanciones fiscales que impliquen la privación de otros derechos. Este

concepto, conocido tanto por J. Blank como por Y. Yaramonova como “*collateral tax sanctions*” o sanciones fiscales colaterales, tiene como objetivo **retirar derechos de naturaleza diferente** a la tradicional imposición de multas o penas de prisión. Ejemplos de estas sanciones incluyen la no renovación o la revocación del pasaporte, lo que impide al afectado viajar.

Un caso notable es el de la familia Kawashima en Estados Unidos, dedicada al sector gastronómico, que enfrentó problemas por evasión fiscal. Dado que los miembros de la familia no habían nacido en Estados Unidos, sino que estaban nacionalizados, fueron deportados por el Departamento de Estado después de 30 años, debido a ser infractores reincidentes.

Adicionalmente, en algunos estados de los Estados Unidos, se está adoptando la estrategia de negar la habilitación de la licencia de conducir y la matrícula para llevar a cabo ciertas actividades, como medida sancionatoria por casos de evasión fiscal.

## II. Transformación Digital en las operaciones aduaneras

Andrea Bulnes Acevedo<sup>2</sup>

### Resumen:

La transformación digital está revolucionando las operaciones aduaneras a nivel global. Este cambio es impulsado por avances tecnológicos como *blockchain*, inteligencia artificial y 5G, que están siendo adoptados por países líderes en este campo, incluyendo la Unión Europea, Japón y China. Estas tecnologías están siendo aplicadas para mejorar la eficiencia, seguridad y transparencia en los procesos aduaneros, desde la gestión de documentos hasta la inspección de embarcaciones.

Además, la colaboración transfronteriza se está fortaleciendo, no solo entre agencias aduaneras y organismos gubernamentales, sino también entre sectores privados y organismos internacionales. Este enfoque colaborativo está permitiendo establecer nuevas reglas y estándares en la transformación digital de las aduanas, promoviendo una mayor coherencia y eficiencia en el comercio internacional.

A nivel internacional, acuerdos como el de Facilitación del Comercio de la Organización Mundial del Comercio (OMC) están simplificando y armonizando los procedimientos aduaneros, facilitando así el flujo de mercancías a través de las fronteras. Estos acuerdos también están promoviendo la adopción de tecnologías digitales y la interoperabilidad entre sistemas aduaneros.

En paralelo, el comercio electrónico está experimentando un crecimiento significativo, lo que plantea nuevos desafíos y oportunidades para las aduanas. Iniciativas regionales como el Mercado Digital Regional (MDR) de la Alianza del Pacífico están buscando promover la integración económica y facilitar el intercambio de bienes y servicios digitales entre los países miembros. En resumen, la transformación digital está impulsando cambios profundos en las operaciones aduaneras, mejorando la eficiencia y la seguridad del comercio internacional.

**Palabras clave:** Transformación Digital, Aduanas, Comercio electrónico

### Sumario:

1. Tendencias en la transformación digital en las operaciones aduaneras.
2. Infraestructura digital.
3. Facilitación del comercio.
4. Desarrollo del comercio electrónico.
5. Acuerdos e iniciativas a nivel regional e internacional.

---

<sup>2</sup> Magister en Desarrollo Internacional por el Geneva Graduate Institute de Suiza y licenciada en Administración de Negocios Internacionales por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Consultora en el Centro de Comercio Internacional de las Naciones Unidas. Anteriormente, investigadora en el Banco Interamericano de Desarrollo

# 1. Tendencias en la transformación digital en las operaciones aduaneras

## 1.1. Cuarta Revolución Industrial

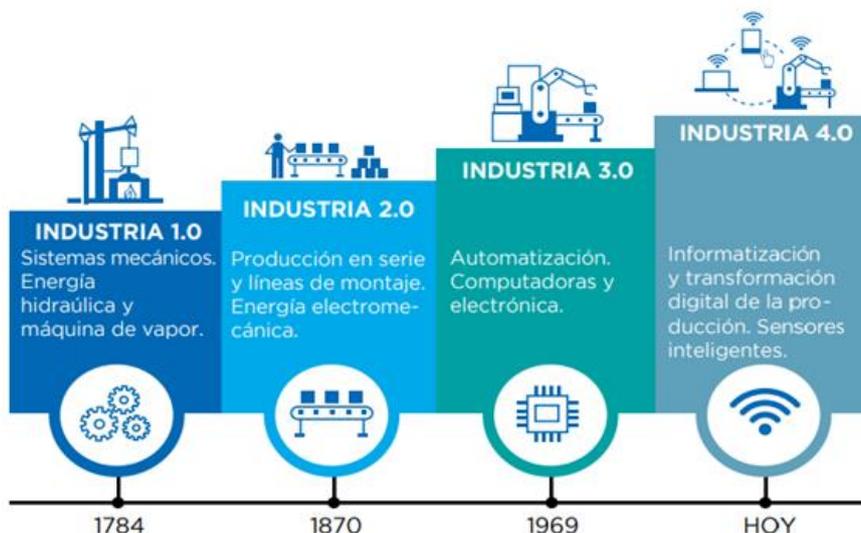
Estamos experimentando una nueva revolución industrial, notablemente diferente de las anteriores. La primera revolución industrial, reconocida por el auge de las máquinas de vapor, la migración de la población rural a las ciudades y el aumento de los sistemas mecánicos en las industrias marcó el inicio de este período de transformación.

Posteriormente, la segunda revolución industrial se caracterizó por la producción en masa y las líneas de montaje, impulsadas por la disponibilidad de energía eléctrica. En la era de la tercera revolución industrial, que comenzó aproximadamente en los años 50, presenciamos el surgimiento de las bases para la conectividad a través de internet, así como el desarrollo de computadoras y dispositivos electrónicos.

En la actualidad, estamos inmersos en una cuarta revolución marcada por la automatización básica de procesos y una abundancia de datos, conectividad y banda ancha, que ofrecen capacidades mucho más potentes para transformar diversos aspectos de nuestras operaciones cotidianas. En este contexto, las operaciones aduaneras tendrán un impacto significativo en la manera en que se llevan a cabo.

**Figura 1**

*Evolución de las Revoluciones Industriales.*



*Nota: Extraído de Industria 4.0. Fabricando el Futuro, por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 2018.*

## 1.2. ¿Qué entender por transformación digital en las operaciones aduaneras?

La transformación digital se puede entender desde diversas perspectivas, tales como:

- La seguridad y la gestión de riesgos, que son prioritarias en este nuevo entorno digital.
- La facilitación del comercio experimenta avances gracias a estas transformaciones digitales.
- Una creciente cooperación transfronteriza, no solo entre aduanas y organismos gubernamentales, sino también entre sectores privados, agencias y organismos internacionales que colaboran para establecer y negociar reglas en diversos temas.
- El crecimiento del comercio electrónico, un tema relevante actualmente en la Organización Mundial del Comercio, donde se debaten aspectos como las moratorias y la posible imposición de impuestos a las transacciones electrónicas.
- La infraestructura digital, esencial para hablar de una verdadera transformación digital.

Estos aspectos no solo afectarán a los organismos y agentes aduaneros, sino que también influirán en todo un ecosistema que rodea estas áreas.

En particular, este ecosistema de las operaciones aduaneras está compuesto por diversos actores. Iniciando desde el regulador principal, el departamento de tributos como SUNAT, las aduanas también involucran a las oficinas de migración, los proveedores logísticos, las agencias de carga en los puertos, los exportadores, y los importadores. Cabe destacar que los organismos internacionales también desempeñan un papel importante en el establecimiento de nuevas reglas y tendencias en la transformación digital, aunque no siempre son vinculantes.

## 1.3. Tendencias de transformación digital en las operaciones aduaneras alrededor del mundo

Alrededor del mundo, se pueden destacar los siguientes casos exitosos de transformación digital en el ámbito aduanero:

- En la Unión Europea, se está implementando tecnología blockchain para optimizar la documentación de los agentes de transporte aduanero, así como procesos automáticos relacionados con seguridad y reconocimiento, incluso definiendo patrones de casos cotidianos en seguridad para prevenir posibles problemas futuros.
- Japón, conocido por su liderazgo en tecnología, está utilizando inteligencia artificial para mejorar el reconocimiento de imágenes y tecnologías como los rayos-X para inspeccionar contenedores sin necesidad de abrirlos.
- China, siendo uno de los líderes en transformación digital, está construyendo puertos inteligentes y empleando la estrategia de las tres S: aduanas inteligentes (*Smart Customs*), fronteras inteligentes (*Smart Borders*) y conectividad inteligente (*Smart Connectivity*). Singapur, siempre a la vanguardia, ha sido pionero con su sistema *TradeNet*, uno de los primeros en implementar ventanillas únicas. Ahora, está llevando a cabo una transformación hacia el sistema Trade X, que sigue siendo una ventanilla única, pero incorpora modelos de inteligencia artificial e Internet de las Cosas (IdC).

- En el Reino Unido, se ha definido un plan de país que aspira a liderar la transformación digital a nivel nacional, enfocándose en el gobierno digital e incluyendo también operaciones aduaneras.
- Mientras tanto, en Estados Unidos, se está llevando a cabo una renovación de los sistemas aduaneros actuales.

Para guiar a los países hacia el logro de niveles avanzados de aduanas digitales, la Organización Mundial de Aduanas (OMA) ha desarrollado una estructura de niveles de maduración que proporciona una hoja de ruta para alcanzar la transformación digital en los procesos aduaneros. Esta se detalla en la siguiente sección.

### 1.4. Modelo de maduración de las aduanas digitales

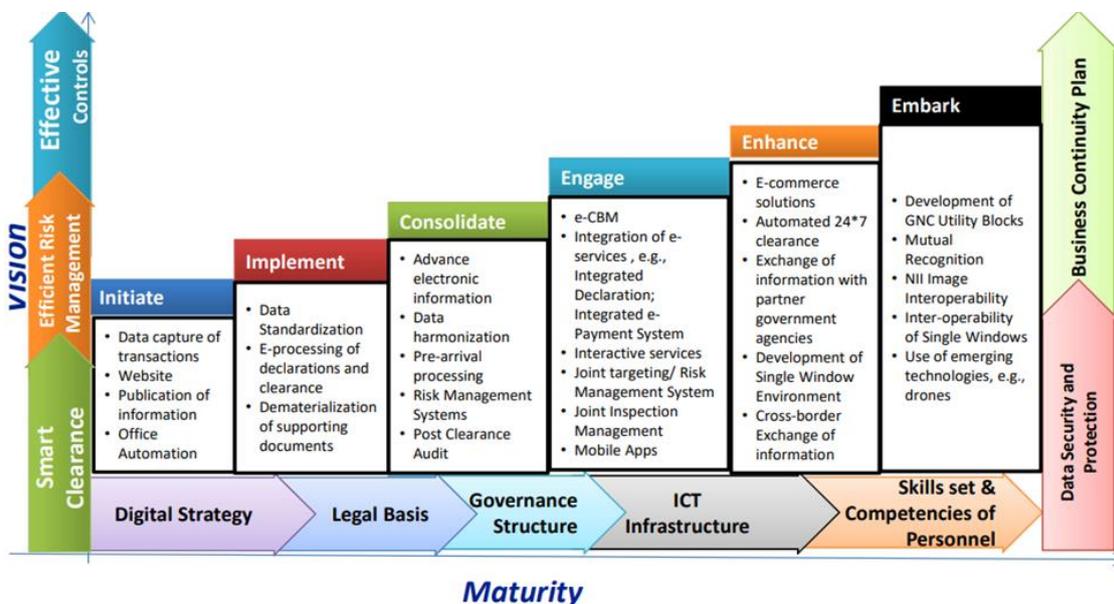
Como podemos ver en la figura 2, la adopción de una estrategia digital comienza con la creación de una base de datos y la recopilación de información. Luego, se avanza hacia una estructura legal sólida en materia de aduanas, ya que la transformación de procesos no solo requiere reformas, sino también medidas que garanticen un funcionamiento efectivo.

A continuación, se debe implementar una estructura de gobierno integral que involucre diversas entidades y un plan macro. La consideración de la infraestructura de las Tecnologías de la Información y Comunicaciones (TIC) se vuelve esencial. Además, es importante considerar la capacitación del personal para desarrollar habilidades necesarias para trabajar en estos procesos digitales.

El objetivo final es alcanzar una madurez digital en los procesos aduaneros, abordando dos bloques fundamentales: la protección de datos y aspectos relacionados con la seguridad.

**Figura 2**

Modelo de Maduración de las Aduanas Digitales



Nota. Extraído de *Digital Customs Work Plan follow-up*, por la Organización Mundial de Aduanas, 2016.

## 2. Infraestructura Digital:

### 2.1. Nuevas Tecnologías en las operaciones aduaneras

#### 2.1.1. Internet de las cosas (IOT)

En primer lugar, nos encontramos con el Internet de las cosas (IoT), donde prácticamente cada dispositivo u objeto está conectado a través de la red. Esta interconexión facilita el acceso, seguimiento y uso de equipos conectados para la transmisión de información.

En el contexto aduanero, el IoT puede emplearse para la monitorización y el rastreo de cargas, obteniendo datos de sensores ubicados en vehículos, contenedores y puntos estratégicos. La implementación del IoT en sellos electrónicos podría permitir y verificar si un contenedor ha sido inspeccionado.

#### 2.1.2. Automatización robótica de procesos (RPA)

La automatización robótica de procesos reduce la necesidad de tener a una persona revisando documentos y datos en el puerto de manera presencial. La automatización permite verificar datos y declaraciones de manera eficiente para identificar discrepancias, facilitando una corrección automática de errores de forma rápida y efectiva.

#### 2.1.3. Análisis de rayos x

Esta tecnología se refiere a inspecciones no intrusivas realizadas con rayos X para examinar el contenido de las mercancías sin necesidad de abrir los contenedores o paquetes.

#### 2.1.4. Machine Learning y big data

Los procesos que comúnmente se realizan de manera manual serán automatizados gracias a algoritmos que aprenden de errores y actividades usuales en las aduanas. Por ejemplo, el procesamiento de imágenes de contenedores y el reconocimiento de objetos pueden ser llevados a cabo de manera automática a medida que la máquina aprende y se adapta a estos patrones.

#### 2.1.5. Geolocalización

Esta tecnología aplicada a través de teléfonos inteligentes permite la localización de precintos electrónicos para las puertas de contenedores y remolques, para monitorear en tiempo real la ubicación y estado de las mercancías.

#### 2.1.6. 5G

La implementación de la tecnología móvil 5G permite una comunicación y transmisión de datos de alta velocidad. Por esta razón, para aprovechar sus beneficios, es crucial el desarrollo y despliegue de infraestructura que permita la cobertura y funcionamientos de estas redes avanzadas.

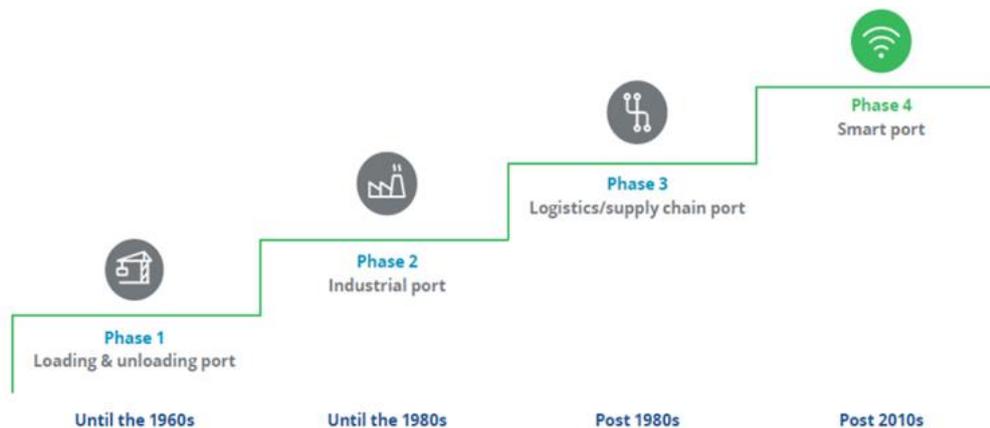
### 2.2. Smart ports

En el contexto de las nuevas tecnologías en el ámbito aduanero, surge también el concepto de *smart ports* o puertos inteligentes.

Como podemos ver en la figura 3, en la década de 1960, los puertos se centraban en la carga y descarga de contenedores. Posteriormente, en la década de 1980, surgieron puertos más industriales, introduciendo conceptos como cadena de suministro, logística y servicios portuarios más amplios. Desde el año 2010, se ha avanzado hacia los puertos inteligentes, los cuales incorporan las nuevas tecnologías mencionadas anteriormente.

### Figura 3

Evolución de los Puertos



*Nota.* Extraído del Informe sobre Puertos Inteligentes, por Deloitte, 2017.

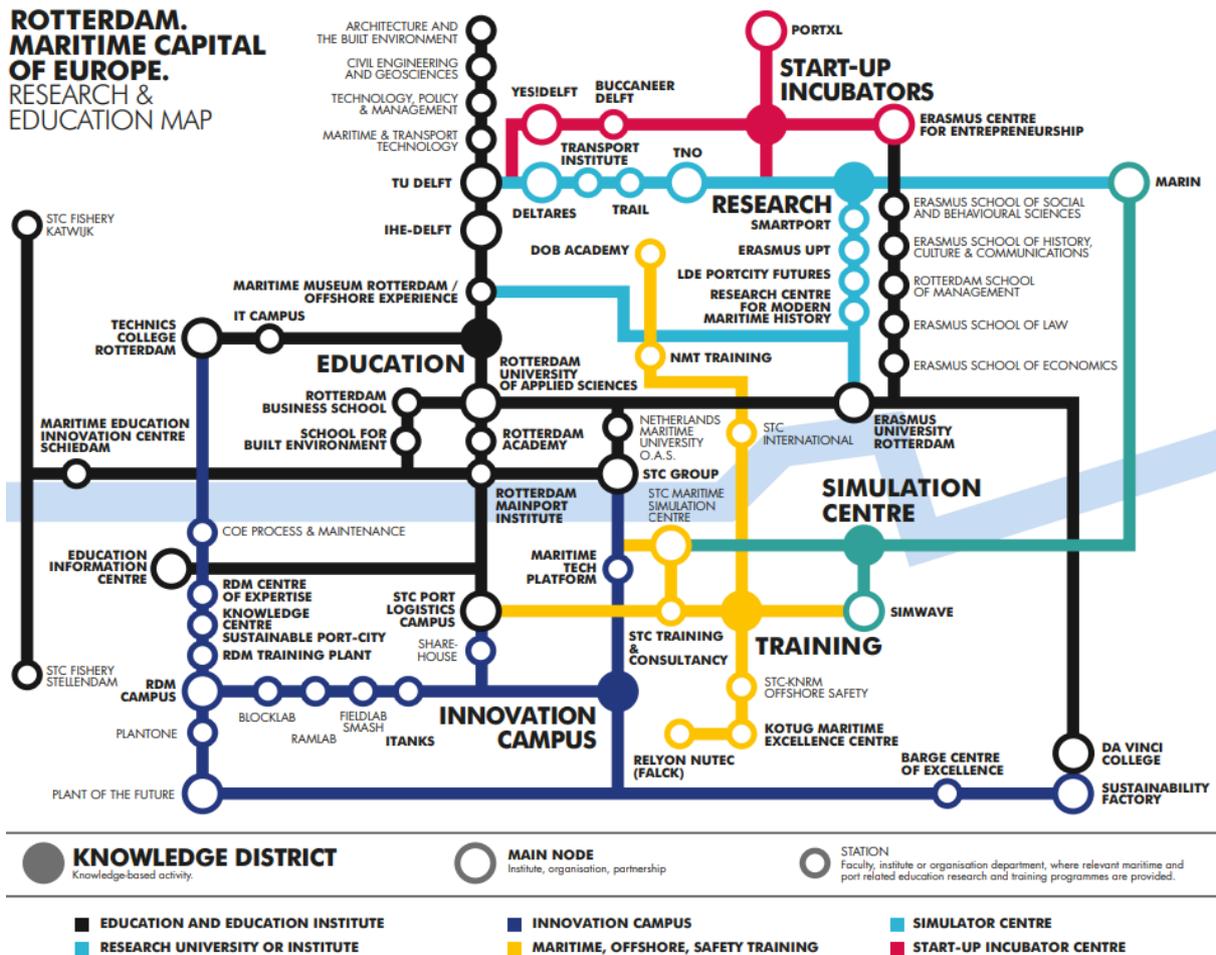
Cuando se hace referencia a puertos inteligentes, el Banco Interamericano de Desarrollo destaca que se trata de un concepto mucho más amplio que implica no solo una estrategia digital, máquinas y sistemas operativos, sino también diversos aspectos que intervienen en la operación de estos puertos.

Por ejemplo, se destacan aspectos clave como la capacitación de personas, la productividad en los procesos, la seguridad y protección de datos, la sostenibilidad, el impacto ambiental a largo plazo y las tecnologías digitales al considerar la transformación hacia un puerto inteligente. Estos conceptos abarcan una gama amplia de elementos que deben ser tenidos en cuenta para lograr un puerto inteligente efectivo.

La transición hacia un puerto inteligente no solo implica la implementación de tecnologías avanzadas, sino que también requiere la consideración y abordaje de una variedad de aspectos interrelacionados. Un ejemplo destacado de un Smart Port que ilustra la complejidad de esta estructura, como podemos ver en la figura 4, es el puerto de Rotterdam y su ecosistema de innovación.

Figura 4

Estructura del ecosistema de innovación en Rotterdam



Nota. Extraído de Puerto de Rotterdam, 2019

Como se puede observar, en este ecosistema, existe la participación de diversas instituciones y personas, cada una contribuyendo desde diferentes perspectivas. Universidades y escuelas de negocios desempeñan un papel crucial al albergar incubadoras de *start-ups*, espacios académicos dedicados a la búsqueda de soluciones e innovación, y centros de simulación y entrenamiento para el personal.

Este complejo ecosistema aborda una variedad de aspectos relacionados con la transformación digital. La nueva Escuela Profesional de Administración Marítima y Portuaria, de la Facultad de Administración de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos desempeña un papel importante en la transformación digital de las aduanas, contribuyendo significativamente a la transformación digital de los puertos y brindando un aporte valioso a este proceso.

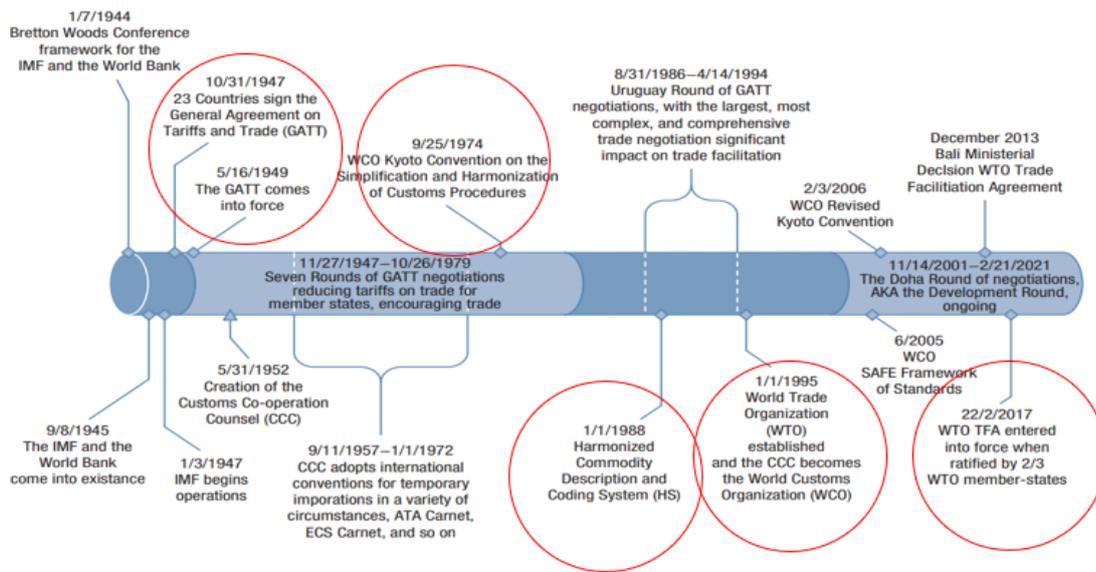
### 3. Facilitación del comercio

Como podemos ver en la figura 5, en 1947, tras la Segunda Guerra Mundial, se estableció el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, marcando las primeras reglas

en el comercio de bienes. Posteriormente, en 1974, se firmó la Convención de Kioto en la Organización Mundial de Aduanas, abordando la simplificación y armonización de los procedimientos aduaneros. En 1988, se establecieron los códigos arancelarios, dando forma a las tablas correspondientes. En 1995, la creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC) se convirtió en el organismo principal para negociar y establecer reglas comerciales. En 2017, un hito significativo ocurrió con la entrada en vigor del Acuerdo de Facilitación del Comercio, siendo el primer acuerdo multilateral de la OMC.

**Figura 5**

*Eventos clave en la facilitación del comercio desde la Segunda Guerra Mundial*



*Nota. Extraído de Customs in a World of Enhanced Trade Facilitation, de James Clark y Danielle Bernard, 2021.*

### 3.1. Acuerdo sobre Facilitación del Comercio

El Acuerdo sobre Facilitación del Comercio (AFC) es interesante y único, no solo por ser el primero en el que todos los miembros de la OMC participan, sino también por su peculiaridad: los compromisos no se llevan a cabo al mismo ritmo ni con la misma ambición por todos los miembros. Se establece un cronograma de implementación que se adapta a las necesidades y características individuales de cada miembro.

Existen tres categorías:

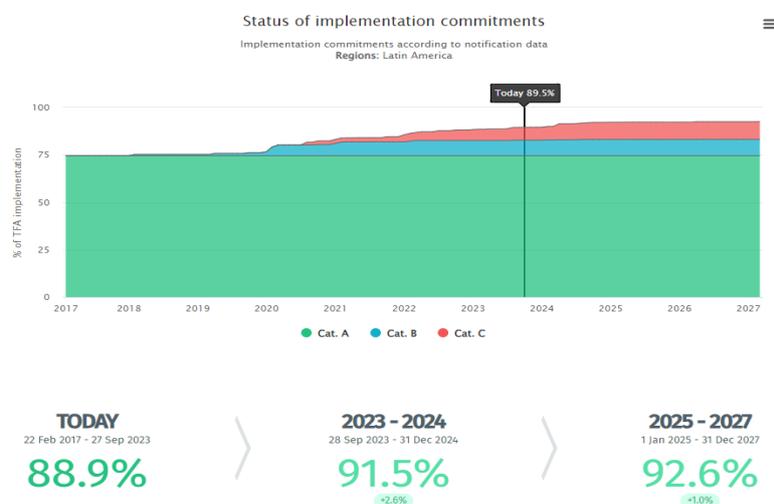
- **Categoría A:** Incluye compromisos que deben llevarse a cabo inmediatamente después de la entrada en vigor del acuerdo.
- **Categoría B:** Comprende compromisos que se implementan después de transcurrir algunos años.
- **Categoría C:** Estos compromisos requieren asistencia y apoyo técnico antes de su implementación, y se establecen posteriormente.

Las negociaciones del AFC en la OMC comenzaron hace varios años y se concluyeron en 2013, entrando en vigor en 2017. El acuerdo establece una nueva línea base para la facilitación del comercio y está influyendo en la formulación de nuevos compromisos en los acuerdos bilaterales, así como en bloques económicos como los Tratados de Libre Comercio (TLC). El AFC marca un hito significativo en la facilitación del comercio y, está estrechamente relacionado con conceptos como aduanas inteligentes, fronteras y conectividad inteligente.

En nuestro caso, Perú ha logrado una implementación del acuerdo en un rango de entre del 90% y el 95%, lo cual es muy positivo. En general, como podemos ver en la figura 6, la región latinoamericana se sitúa en torno al 90%. Estos datos reflejan un trabajo exitoso en la facilitación del comercio en la región.

#### Figura 6

Estado de implementación en Latinoamérica



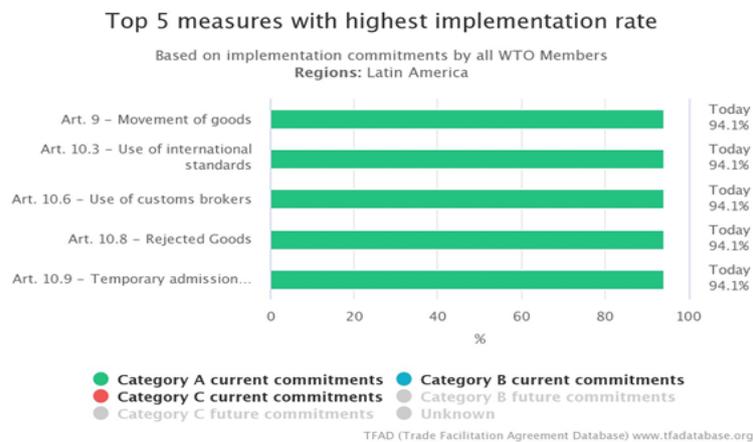
Nota. Extraído de Trade Facilitation Agreement Database de la Organización Mundial de Comercio, 2023.

En cuanto a las medidas de implementación, observamos en la figura 8, que la cooperación entre las agencias de aduanas o *border agencies* aún está en proceso, con un avance del 80%. La mayoría de los países ha cumplido con las categorías A, es decir, han implementado las medidas inmediatamente después de la entrada en vigor del acuerdo. Sin embargo, algunos países han optado por las categorías B y C, con implementaciones programadas para después de algunos años, especialmente en el caso de la categoría C, que requiere cierto nivel de ayuda técnica para su aplicación.

Actualmente, nos encontramos en distintas etapas de implementación de varias medidas relacionadas con la facilitación del comercio. Algunos aspectos en los que seguimos avanzando incluyen consultas, acercamiento de copias electrónicas, *test procedures* (procedimientos para inspecciones), y ventanilla única, con un nivel de implementación del 61%, tal como se puede observar en la figura 8. Estos compromisos reflejan la vinculación entre las medidas de facilitación del comercio y la transformación digital en las aduanas. De esta manera, podemos evaluar nuestro progreso hasta el momento en estos aspectos específicos.

**Figura 7**

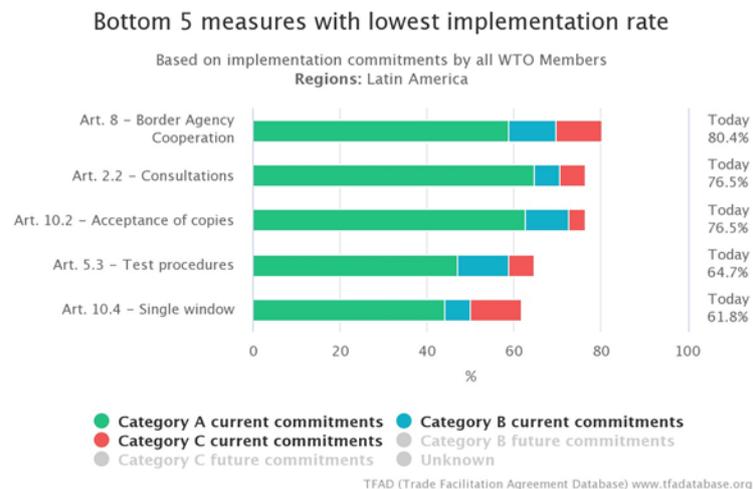
Medidas con mayor tasa de implementación en la región.



Nota. Extraído de Trade Facilitation Agreement Database de la Organización Mundial de Comercio, 2023.

**Figura 8**

Medidas con menor tasa de implementación en la región



Nota. Extraído de Trade Facilitation Agreement Database de la Organización Mundial de Comercio, 2023.

## 4. Desarrollo del comercio electrónico

### 4.1. Moratoria relativa al comercio electrónico

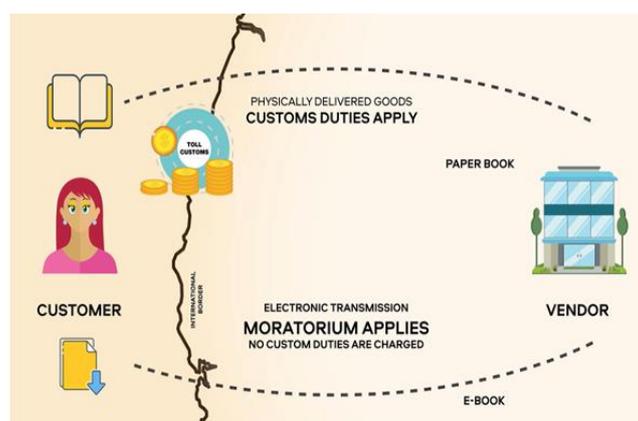
Este tema ha sido objeto de controversia en el Foro Público de la Organización Mundial del Comercio (OMC), llevado a cabo hace tres semanas. Durante este evento, diversos académicos y representantes gubernamentales expresaron opiniones sobre los aspectos más relevantes en el ámbito del comercio, destacando la persistente controversia en torno a la moratoria.

Como podemos ver en la figura 9, la moratoria relativa al comercio electrónico, establecida desde 1998, implica que los miembros acuerdan no aplicar aranceles a las transmisiones electrónicas. Actualmente, los aranceles se aplican a bienes físicos enviados entre el comprador y el vendedor como libros impresos. Sin embargo, las transmisiones electrónicas, como los libros electrónicos, no están sujetas a aranceles en el ámbito internacional, aunque pueden estar sujetas a impuestos internos. La discusión en la Organización Mundial del Comercio (OMC) gira en torno a si se deben imponer impuestos a estas transmisiones electrónicas, por ejemplo, a servicios como Netflix o Spotify. En esta conversación, surgen cuestiones importantes, como si los impuestos deberían aplicarse solo a las transmisiones o también al contenido transmitido, lo que abre debates sobre la naturaleza del contenido.

Respecto a este tema, se plantean diversas cuestiones, como la definición de productos digitales y la naturaleza del contenido transmitido. La falta de una definición clara de productos digitales añade complejidad a la discusión. Además, se debate qué tipo de contenido debería estar sujeto a impuestos, ya sea música, documentos escritos u otros. Otro aspecto crucial es el impacto en los ingresos fiscales del gobierno, considerando la posible pérdida de aranceles e impuestos. Este tema sigue siendo complejo y seguirá siendo objeto de discusión hasta la próxima reunión de ministros de Comercio en febrero del próximo año.

**Figura 9**

*Moratoria relativa al Comercio Electrónico*



Nota. Extraído de la página web de la Organización Mundial del Comercio, 2021.

## 4.2. Iniciativa conjunta sobre comercio electrónico

La iniciativa conjunta sobre comercio electrónico en la OMC es un esfuerzo significativo para establecer reglas concretas. Iniciada en 2017 como un trabajo exploratorio, las negociaciones formales comenzaron en el 2019, con el liderazgo de países como Australia, Japón y Singapur, pioneros en transformación digital. La participación de 89 países, incluido Perú, resalta la relevancia de este acuerdo.

Esta iniciativa es crucial y se vincula con los procesos aduaneros porque implica compromisos relacionados con la facilitación de transacciones electrónicas, comercio digital y logística, y confianza y comercio electrónico. Estos compromisos se dan en áreas clave como comercio digital, comercio sin papel para implementar la documentación electrónica y reducir el consumo de papel, procedimientos aduaneros, intercambio de información de datos entre ventanillas únicas, interoperabilidad de sistemas y servicios de logística. Además, aborda temas cruciales como la protección del consumidor, privacidad, firma electrónica, contratos, facturación y servicios de pago electrónico.

Debido a la importancia creciente del comercio electrónico, especialmente tras el impulso generado por la pandemia de COVID-19, este acuerdo se vuelve aún más relevante, destacando la necesidad de realizar un seguimiento continuo de estos asuntos en el ámbito del comercio internacional.

## 5. Acuerdos e iniciativas a nivel regional e internacional

### 5.1. Mercado digital regional – Alianza del Pacífico

En Perú, participamos en la Alianza del Pacífico, un bloque económico que incluye a México, Chile y Colombia. Esta alianza ha implementado una hoja de ruta para el desarrollo del comercio digital denominada "Mercado Digital Regional".

Como observamos en la figura 10, este programa cuenta con tres pilares, y el segundo pilar está estrechamente vinculado a las aduanas, ya que tiene como objetivo establecer un entorno facilitador para impulsar el intercambio de bienes y servicios digitales. Dentro de este pilar, se abordan temas como la interoperabilidad de la firma electrónica, la ciberseguridad, la protección y defensa del consumidor en línea, la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE), la gestión de datos personales, la propiedad intelectual y la neutralidad de la red.

Los otros pilares también están relacionados con el mercado digital regional. La Alianza del Pacífico, es muy activa en la promoción de temas relacionados con la economía digital y el comercio electrónico. Además, con Perú asumiendo la presidencia *pro tempore* hace algunas semanas, se espera que se impulsen estos temas, lo cual será de gran importancia.

**Figura 10**

Mercado Digital Regional – Alianza del Pacífico



Nota: Extraído del MINCETUR, 2022.

Un logro destacado de la Alianza del Pacífico es la interoperabilidad entre las Ventanillas Únicas de Comercio Exterior (VUCE) en lo que respecta a certificados sanitarios. Las VUCE, de estos cuatro países están interconectadas, lo cual es crucial para facilitar el comercio y aumentar los flujos comerciales, contribuyendo así a la integración económica. Por ejemplo, China, Corea del Sur y Japón también tienen VUCE conectadas. Esto se establece en función de la importancia de nuestros socios comerciales y la Alianza del Pacífico. Si observamos, la integración económica y los flujos de comercio con Chile y Colombia son significativos.

### 5.2. CPTPP: Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico

El Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico (CPTPP) involucra a 11 miembros, incluyendo a Chile, México y Perú en Latinoamérica, así como a países de Asia y Oceanía como Australia, Brunéi, Canadá, Japón, Malasia, Nueva Zelanda, Singapur y Vietnam. Este bloque es significativo, representando el 15% del comercio internacional y el 13% del PBI mundial.

Este año, el Reino Unido ingresó al CPTPP después de dos o tres años de negociación, y también aspiran a unirse Corea, China y Ecuador. El interés de estas economías resalta la importancia de este bloque económico. Para el Perú, el acuerdo entró en vigor en 2021.

El CPTPP se caracteriza por ser uno de los acuerdos más ambiciosos y modernos en temas de comercio electrónico y facilitación de procedimientos aduaneros. Un ejemplo de estos compromisos es el artículo 5.6, relacionado con la automatización, que promueve el intercambio de datos de importación y exportación según el modelo de datos de la Organización Mundial de Aduanas. También hay un compromiso que permite a importadores y exportadores completar electrónicamente los requisitos estandarizados. Además, el acuerdo aborda temas relacionados con el envío y la entrega rápida, promoviendo la transmisión electrónica siempre que sea posible.

### **5.3. DEPA: Acuerdo de Asociación de Economía Digital**

Hasta el momento, el Perú no forma parte del Acuerdo de Asociación de Economía Digital, el cual incluye a Chile, Nueva Zelanda y Singapur, entre otros.

Este acuerdo aborda aspectos más amplios de la economía digital, no limitándose solo al comercio electrónico, sino también considerando temas como el gobierno digital, inteligencia artificial, identidad digital, cooperación en Fintech, entre otros. Entre los artículos presentes, se destacan aquellos vinculados a procedimientos aduaneros digitales, pagos electrónicos, envíos expresos y el uso de documentos electrónicos.

Además, el acuerdo aborda el compromiso de no imponer derechos aduaneros a las transmisiones electrónicas, incluyendo el contenido transmitido electrónicamente.

# III. Industria 4.0 y su impacto tributario

José Miguel Caro<sup>3</sup>

## Resumen:

La Industria 4.0, que integra Internet con el mundo físico mediante la sincronización de equipos, procesos y personas, está transformando los modelos de manufactura y servicios. Este cambio tecnológico plantea importantes desafíos tributarios, ya que requiere que los sistemas fiscales se adapten a nuevas formas de creación de riqueza y transacciones económicas. La digitalización y globalización facilitan la movilidad de capitales y empresas, complicando la regulación y aumentando las oportunidades de evasión y elusión fiscal.

Para enfrentar estos desafíos, es crucial implementar estrategias fiscales innovadoras y utilizar tecnologías avanzadas como el *blockchain* para mejorar la transparencia y la eficiencia en la recaudación de impuestos. Además, la economía digital introduce activos intangibles y criptoactivos, cuya valoración y tributación son complejas. Es esencial invertir en infraestructura tecnológica y formación, así como fomentar la colaboración internacional entre entidades fiscales.

Esta revolución presenta tanto riesgos como oportunidades para mejorar los sistemas fiscales y avanzar hacia un Estado de bienestar más equitativo.

## Palabras clave:

Industria 4.0, revolución industrial, activos intangibles, criptoactivos, blockchain

## Sumario:

1. Introducción. 2. Recorrido histórico. 3. Desafíos. 4. Conclusiones.

---

<sup>3</sup> Contador público por la Universidad del Atlántico. Magister en Tributación por la Universidad Central. Coordinador del Núcleo Atención Fiscal DIAN de la Universidad del Atlántico.

## 1. Introducción

Raymond Kurzweil afirmó "La inteligencia artificial no tiene por qué competir con la humanidad, puede ser una extensión de nosotros". La tecnología siempre ha sido una extensión de nuestras capacidades.

Realizaré un recorrido histórico para explorar cómo se han adaptado los sistemas tributarios a lo largo de las revoluciones industriales. Es fundamental reconocer que cada revolución industrial conlleva sus propias ventajas y desafíos. Lo crucial radica en nuestra capacidad, como individuos, para formarnos adecuadamente y adaptarnos, colaborando de manera eficiente para abordar las demandas presentes y futuras de esta cuarta Revolución Industrial en la que ya estamos inmersos.

Luego, problematizaré un poco sobre algunas cuestiones y elementos que, aunque no son nuevos, pueden empeorar si no se toman decisiones adecuadas. Es esencial reconocer que estas revoluciones industriales tienden a unirnos aún más, y las entidades reguladoras de impuestos deben adoptar una lógica similar. Si no se toman medidas adecuadas, podría ser complicado mantener el control y realizar una fiscalización efectiva de los impuestos, especialmente considerando los nuevos hechos generadores que surgirán con el cambio de modelos económicos y la obsolescencia de algunos modos de trabajo.

A su vez, identificaré y describiré los desafíos que enfrentaremos a nivel de individuos, instituciones y gobiernos en el contexto de la revolución industrial. Cada cambio industrial tiene un carácter disruptivo, y la sociedad en su conjunto debe considerar esta revolución como un agente de cambio. La adaptación a estos cambios es esencial, ya que la falta de adaptación puede acarrear consecuencias negativas.

Posteriormente, abordaré los posibles impactos, buscando un enfoque no alarmista. No disponemos de datos sólidos en este momento; contamos únicamente con estadísticas recientes y datos históricos. Sin embargo, desde la academia, podemos ofrecer una comprensión más profunda de las problemáticas actuales, con el objetivo de identificar posibles soluciones o medidas de mitigación que nos ayuden a afrontar estos problemas en el futuro.

## 2. Recorrido histórico

En la primera Revolución Industrial, la Industria 1.0, se tecnificó la agricultura, generando cambios significativos en la estructura económica. La transición de una economía agraria a una industrial, impulsada por invenciones como la máquina de vapor y la energía hidráulica, transformó las estructuras de negocios y creó nuevas necesidades, como la expansión de infraestructuras, vías férreas y carreteras. Este cambio propició la aparición de negocios para satisfacer esas demandas, contribuyendo al crecimiento económico y dando origen a nuevos impuestos.

Algunos de los impuestos que conocemos hoy en día tienen su origen en esos cambios. Cada revolución industrial provoca modificaciones en los sistemas tributarios para adaptarse a las nuevas realidades.

Es esencial comprender, antes de profundizar, que el impuesto es una relación social fundamental. Más allá de ser simplemente una contribución al gasto social, el impuesto representa una forma institucional que genera dinámicas y mantiene procesos dentro de la sociedad.

Si trascendemos el concepto de impuesto desde la teoría de la regulación francesa hacia algo más dinámico en la sociedad, comprendemos que los derechos tienen un costo. Cada derecho que disfrutamos implica un gasto por parte del Estado para garantizarlo, y esta necesidad se traduce en la recaudación de impuestos. Por esta razón, las tasas de presión fiscal en los países desarrollados, en términos de impuestos directos, son considerablemente más altas que en los países en desarrollo. En estos últimos, las estructuras tributarias indican una similitud en la carga de impuestos directos e indirectos, mientras que, en los países de la OCDE, la diferencia es del 30% al 70% y acá estamos con 50% y 40%.

En la era de la Industria 1.0, el surgimiento de nuevos modelos de negocios conllevó a la creación de nuevos impuestos. El aumento en las posibilidades de consumo, siendo el consumo un disparador de impuestos indirectos, llevó a un incremento en los impuestos indirectos. Además, se introdujeron impuestos a propiedades, transacciones especiales y se sistematizó el sistema arancelario a nivel mundial para proteger las industrias nacionales.

Por ejemplo, en el caso de Colombia, el primer impuesto que se estableció fue el impuesto de aduana, cuyo propósito no era financiar el gasto social, sino proteger la industria colombiana. Con el tiempo, se desarrollaron y establecieron más impuestos que persisten en la actualidad.

Con la llegada del Fordismo en 1870, se desencadenó la Revolución 2.0 en la industria. Este modelo industrial revolucionó las líneas de ensamblaje y generó ciertos temores en la sociedad de la época, anticipando que la automatización y la velocidad podrían resultar en la pérdida de empleos, lo cual resultó ser falso. En cambio, el Fordismo mejoró aspectos como la seguridad industrial, reduciendo riesgos y disminuyendo las condiciones desfavorables en comparación con la primera Revolución Industrial.

En la segunda Revolución Industrial a principios del siglo XX, se observó una mayor diversificación económica, abarcando sectores como la manufactura, el desarrollo minero y la aparición de grandes industrias con economías de escala. Este cambio significativo en la estructura económica requirió una adaptación de los sistemas fiscales. A medida que la complejidad y magnitud de las operaciones económicas aumentaron, se evidenció que basar los impuestos en el consumo no era suficiente. En cambio, los impuestos directos, que gravaban la creación de riqueza o ingresos individuales, ganaron protagonismo como fuente de recaudación fiscal.

Durante este período, los sistemas tributarios evolucionaron para gravar diversos tipos de ingresos, junto con el sistema de impuestos indirectos y aduanas. Muchos países implementaron impuestos sobre la renta de manera más sólida para financiar los gastos del Estado. Este nuevo paradigma resultó esencial para garantizar derechos sociales fundamentales.

La tercera Revolución Industrial trajo consigo la digitalización y la globalización, además de una expansión del comercio internacional que trascendió las fronteras.

La globalización y el comercio internacional durante la tercera Revolución Industrial debilitaron los conceptos tradicionales de residencia fiscal y dieron lugar al surgimiento de nuevos enfoques en este ámbito. Ante la dificultad de rastrear el origen de las mercancías y la necesidad de fiscalización en un entorno globalizado, se gestaron los primeros tratados tributarios internacionales. Estos acuerdos no solo buscaban prevenir la evasión fiscal, sino también abordar el problema de la doble imposición de impuestos.

De este modo, los conceptos de producción, consumo y renta quedan algo desfasados, por lo que surgen otros conceptos muy importantes: el capital y el régimen de acumulación financiarizado.

El surgimiento del régimen de acumulación financiarizado, caracterizado por la importancia del capital a nivel global, plantea desafíos significativos para la fiscalización. La magnitud y la naturaleza global de estos capitales generan preguntas sobre a quién pertenecen y dónde deberían tributar.

La transición hacia la Industria 4.0 ha llevado a un cambio significativo en la orientación de la industria, centrándose más en el desarrollo y la venta de servicios y tecnología en lugar de bienes y servicios materiales. Este cambio destaca la importancia del sector de servicios, donde las transacciones económicas pueden involucrar soluciones intelectuales en lugar de bienes tangibles. La globalización y la digitalización permiten que estos servicios se presten desde cualquier parte del mundo, lo que presenta nuevos desafíos para la fiscalización.

La cuarta Revolución Industrial ha acelerado el desarrollo tecnológico a un ritmo vertiginoso, superando la capacidad de los Estados e instituciones para regular y mantener un Estado social de derecho a través de impuestos. Esta rápida evolución tecnológica plantea desafíos significativos para la fiscalización y la capacidad de adaptación de las entidades reguladoras.

Las instituciones encargadas de regular y administrar la tributación deben contar con herramientas adecuadas para mantenerse al día con el desarrollo económico. La regulación es un elemento de ajuste a la sociedad.

La intención de esta conferencia es revisar elementos importantes de estudio para los contribuyentes, los profesionales que enfrentan nuevos retos tributarios, y las instituciones

que regulan, administran y gestionan los impuestos, sobre todo en Latinoamérica y en economías de tercer mundo.

La industria 4.0 según Schwab (2016) se define como "la habilidad del Internet para controlar el mundo físico mediante la sincronización de equipos, procesos y personas en la industria, modificando el modelo tradicional de manufactura en el contexto de la cuarta Revolución Industrial". En este contexto, Internet se convierte en el principal protagonista como un mecanismo de comunicación.

En la actualidad, se han desarrollado diversos tipos de tecnologías, principalmente cuatro, como podemos observar en la figura 1, las cuales están generando un impacto significativo y son fundamentales para el estudio y la comprensión. Estas tecnologías son esenciales para avanzar en el desarrollo de nuestro Estado de bienestar desde un Estado social de derecho.

Estas herramientas, como el *big data*, tienen el potencial de generar disrupciones para mejorar y continuar el crecimiento de la sociedad. El big data representa un nuevo paradigma en el análisis de datos, superando las limitaciones de enfoques anteriores como la estadística, que solo abordaba datos cuantitativos. Con el big data, se aprovechan diversas tecnologías para analizar datos cualitativos, convirtiéndose en una herramienta clave en ámbitos como el marketing, la política y la gestión, al proporcionar datos más precisos sobre patrones e intenciones de las personas.

En este contexto, surgen modelos de negocios que se destacan por su capacidad para trascender las intermediaciones tradicionales. Ejemplos notables incluyen a Uber, la empresa líder en transporte, que prácticamente no posee activos, ya que los vehículos son proporcionados por quienes forman parte de la plataforma. De manera similar, Airbnb, la empresa hotelera más grande del mundo, no posee los hoteles; estos son propiedad de las personas que utilizan la aplicación. Además, la mayor generadora de contenido de entretenimiento en el mundo no es un canal de televisión, sino una productora en YouTube, donde el contenido es creado por los usuarios. La adaptación a estos cambios representa un desafío crucial que exploraremos más adelante.

En el mismo sentido, la inteligencia artificial no debería generar temor; más bien, es una herramienta que puede mejorar la eficiencia y eficacia de nuestros procesos. Facilita las tareas y nos brinda más tiempo para abordar otras problemáticas. Esto ha ocurrido a lo largo de las diferentes revoluciones industriales. Por ejemplo, en el pasado se necesitaban tres días y cincuenta personas para construir un automóvil, pero con el Fordismo, tres personas podían construir diez autos en un día. Este progreso impulsa el desarrollo social al generar bienes y servicios que dinamizan la economía, requiriendo que adaptemos nuestras habilidades y especialidades para mantenernos actualizados. Estas mejoras a nuestro sistema cognitivo y profesional son esenciales para afrontar estos cambios.

Asimismo, contamos con el Internet de las Cosas, que en el pasado estaba en el margen de la robótica y era muy costoso, pero ahora ha mejorado los procesos en las industrias.

Además, disponemos de la computación en la nube, que nos proporciona una mayor accesibilidad a los datos.

## 3. Desafíos

### 3.1 Desafío de fiscalidad internacional

Desde la tercera Revolución Industrial, hemos enfrentado problemas con la deslocalización de las empresas. Este problema surge con la globalización y se intensifica con la Industria 4.0, ya que las empresas, en lugar de tener ubicaciones físicas, ahora existen en la computadora, en la nube, en el comercio electrónico y en la economía digital. Esto complica aún más las capacidades regulativas de los Estados, que ya se ven limitadas. La Industria 4.0, al aprovechar la globalización y la digitalización, aumenta la movilidad y, en consecuencia, contribuye a minimizar las responsabilidades fiscales.

Cuando se minimizan las responsabilidades fiscales, nos enfrentamos a conceptos de evasión y elusión fiscal, prefiriendo usar elusión como un término más suave para entenderlo.

Surge así un desafío significativo: ¿Cómo logramos que estas regulaciones sean efectivas en este nuevo entorno? Ha habido intentos, como los BEPS en su acción 1, pero en mi opinión, fracasaron completamente con conceptos como las sedes efectivas de administración que se aplicaron en muchos países, considerándolas como establecimientos permanentes y residencias fiscales.

En mi último artículo, abordé los mecanismos de tributación de las empresas extranjeras en Colombia y me di cuenta de que ambos sistemas quedan muy cortos para establecer la residencia fiscal en el país. Observé que la Industria 4.0 acentuaría la deslocalización.

### 3.2 Determinación de valor en la economía digital:

La economía digital, podría considerarse como una especie de post-fordismo. Mientras el Fordismo se basaba en la producción dentro de cuatro paredes con una fuerte estructura, la economía digital elimina esas paredes, especialmente en los servicios de intermediación. Esto ha permitido que todas las personas participen en el comercio, no solo los propietarios de los medios de producción. Este cambio es crucial para comprender desde varias perspectivas, incluyendo las teorías marxistas sobre capital y trabajo, ya que el circuito económico se transforma con la llegada de la Industria 4.0 y el internet.

La economía digital da lugar al surgimiento de nuevos activos digitales o activos intangibles. Estos activos intangibles están vinculados a procesos de propiedad intelectual que resultan difíciles de valorar, complicando así la tarea de gravar adecuadamente los territorios donde estos activos digitales generan riqueza o ingresos. Nos enfrentamos a un desafío significativo: ¿cómo gravamos o ejercemos control sobre estos activos?

La clasificación de criptoactivos es otro punto de discordia. Algunos países los consideran activos, mientras que otros los ven como derivados financieros. La falta de consenso complica aún más la regulación en este ámbito.

### **3.3 Desafíos en la recaudación de impuestos:**

La recaudación de impuestos, más que un desafío, es una meta. Los impuestos son muy importantes para el mantenimiento, la consecución y el paso hacia un Estado de bienestar.

Entonces hay metas en la recaudación de impuestos que la Industria 4.0 puede en cierto modo dificultar, pero hay elementos de la misma Industria 4.0 que nos pueden ayudar con la recaudación, fiscalización y el control.

La expositora anterior lo tiene claro en el ámbito de aduanas, el *blockchain* es un elemento muy importante, prácticamente es un sistema contable en el que se registran hechos codificados con *hash* inmutables. Nosotros tenemos conocimiento de eso, así que no debe darnos miedo porque se nos va a hacer el trabajo mucho más rápido, más eficiente y esa integridad de la información va a mejorar mucho.

### **3.4 Desempleo y redistribución de ingresos:**

Hemos mencionado los impuestos directos y también los impuestos indirectos, pero hay otro tipo de impuesto que surge con el empleo, que es la manera de intercambiar horas de trabajo por dinero, por salario, y ese salario se destina al consumo, generando así impuestos. Por lo tanto, si hay problemas de desempleo, se traducirán en problemas de consumo y, por ende, afectarán la recaudación.

En Latinoamérica nos enfrentamos a Estados que siempre presentan déficit. Es muy complicado que los ingresos del Estado superen los gastos. La intención del Estado no es generar riqueza para sí mismo, sino distribuirla entre nosotros, y por eso el gasto social es más elevado. La diferencia entre ingresos y gastos siempre resulta en déficit. Resolver ese déficit es el objetivo de una futura reforma tributaria para aumentar la recaudación. Sin embargo, si no hay empleo, no hay personas que puedan consumir, por tanto, la capacidad de recaudación también disminuye. En este sentido, la redistribución de los ingresos debe centrarse en mantener el empleo.

En este punto, nos referimos a incentivar fiscalmente no solo el aumento de la tecnología, sino de asegurar que esta tecnología se integre con el desarrollo de las capacidades y habilidades de los empleados. Sin una regulación fiscal adecuada en este sentido, podríamos enfrentar consecuencias negativas.

### **3.5 Desafíos éticos y de privacidad:**

La recopilación masiva de datos y la inteligencia artificial (IA) plantean preocupaciones éticas y de privacidad. Los impuestos y regulaciones pueden necesitar abordar estos problemas para proteger los derechos y la privacidad de los individuos.

### **3.6 Desafío de Inversión en infraestructura y formación**

La inversión en infraestructura será crucial, ya que los gobiernos deben fortalecerse y las instituciones de administración de impuestos deben ser más completas para tener un control adecuado de las empresas en esta nueva revolución, que no tiene paredes físicas.

### **3.7 Desafío por cambio en la competencia y concentración de mercado**

En la economía digital, estas empresas realizan inversiones y ofrecen incentivos a sus trabajadores, generando condiciones competitivas. La competencia es normal y ayuda a impulsar el mercado. Sin embargo, cambiar las reglas de la competencia, como en el caso de los taxistas que pagan impuestos significativos en comparación con los conductores de plataformas digitales como Uber, crea desigualdades. La regulación es esencial para mantener una distribución justa en términos de competencia y evitar el deterioro de las industrias locales, incluso en la era de la Industria 4.0.

Por ejemplo, en Japón, desde hace más de 15 años, existen fuertes desincentivos fiscales para las empresas de tecnología. En el caso de Corea del Sur, la economía depende en gran medida de empresas como Samsung, y el gobierno colabora activamente para su crecimiento. Es esencial implementar modelos fiscales de manera adecuada, tomando como referencia el exitoso modelo de Corea del Sur.

### **3.8 Desafíos en la ciberseguridad**

La digitalización en la Industria 4.0 puede hacer que las empresas sean más vulnerables a amenazas cibernéticas. Los gobiernos pueden tener que considerar incentivos fiscales para fomentar la inversión en ciberseguridad.

### **3.9 Desafíos en la fabricación local vs. global**

Es fundamental tener en cuenta que los procesos de fabricación de bienes y suministros estarán cada vez más deslocalizados. Esto hace que resulte más difícil llevar a cabo un control o una fiscalización efectiva de los procesos de producción de empresas que, aunque tienen presencia local, externalizan la creación o fabricación de sus productos en lugares más económicos y accesibles, lo que facilita su llegada al mercado.

En términos de bienes y servicios, pero sobre todo de bienes, eso está regulado. Sin embargo, en términos de los desarrollos tecnológicos de patentes, por ejemplo: el software, donde se crea un nuevo concepto: *Software as a service*, en el que el software es la unión de varios softwares que alquilas, es complicado determinar de quién es la propiedad intelectual y a quién se debe gravar.

En el último libro que publiqué me di cuenta de que existen dos tipos de sistemas para revisar la residencia fiscal y el pago de los impuestos. Tenemos un sistema basado en residencia y un sistema basado en territorio.

El enfoque de Colombia se basa en la residencia fiscal. La residencia fiscal se determina por la cantidad de tiempo que una persona pasa en el país, así como por ciertos criterios relacionados con el patrimonio y los ingresos. Esto permite que los países graven los ingresos globales de los residentes fiscales, independientemente de su nacionalidad. Así, aunque una persona no sea colombiana, puede considerarse residente fiscal y tributar por sus ingresos mundiales.

Hay otros sistemas basados en el territorio, en que las personas no tributan por lo que ganan mundialmente, sino por lo que obtuvieron en ese territorio. Esto es lo que más se usa actualmente en los sistemas de regulación tributaria en Latinoamérica.

Nos encontramos frente a un aspecto complejo de la economía digital y la Industria 4.0, ya que la ubicación física de una persona o empresa se vuelve menos relevante en comparación con la conexión a internet y otras tecnologías que permiten la realización de actividades empresariales en movimiento. Entonces, ¿dónde tributo? Si lo hago en un avión o en un bus en movimiento ¿qué hacemos? En el caso de los impuestos indirectos es mucho más sencillo porque es donde se recibe el bien o servicio, pero en otro tipo de impuestos se complica aún más.

La OCDE hizo un estudio en el que muestran las intenciones de invertir en Industria 4.0, en tecnologías a corto plazo, y los resultados son obvios, cada empresa va a intentar avanzar a este tipo de Industria 4.0, y esto genera una alarma en torno al desempleo. Las alarmas son ciertas. No es mentira la posibilidad de que produzca desempleo, pero este puede existir si las personas no logramos migrar hacia otras especialidades. Esto ya ha sucedido en diferentes revoluciones industriales, pero nosotros como sociedad nos hemos adaptado.

## 4. Conclusiones

Es importante generar confianza en este proceso; la tecnología es nuestra amiga, no nuestra enemiga. Por ejemplo, se presenta el caso de la última convocatoria para trabajar en la Dirección de Impuestos y Aduanas en Colombia. Algunos de los perfiles exigían capacidad de análisis de datos y programación, y normalmente es muy complicado que abogados y otro tipo de profesiones tengan eso dentro de su estructura educativa.

Por ahora, corresponde realizar estudios adicionales, pero la intención es que se consolide en el sistema educativo. Entonces, retomando el caso de la dirección de impuestos, ya los perfiles están pidiendo elementos y capacidades hacia la Industria 4.0 en términos de análisis de datos y programación porque eso ayudará a mejorar la calidad digital.

Tenemos también presión sobre la recaudación de impuestos y la posibilidad de mejorarla en esta Industria 4.0. Esto se va a deber única y exclusivamente a la mejora de los procesos de fiscalización.

Ha habido elementos muy importantes que se han integrado a Latinoamérica, como la facturación electrónica, la documentación electrónica y la información electrónica, lo

cual ha ayudado mucho en el proceso de transparencia y en la lucha contra la evasión y la elusión. No obstante, aún queda mucha brecha fiscal por cerrar.

Debemos tener en cuenta también la problemática de un escenario negativo, que puede llevar a la disminución de la mano de obra, lo cual disminuiría el consumo, especialmente si el Estado se basa en los impuestos indirectos. Esto generará inconvenientes. Por eso, la regulación debe enfocarse no solamente en el recaudo, sino también en los incentivos laborales y tecnológicos. El potencial para la evasión fiscal aumentará. Si ahora es un problema, en el futuro será mucho mayor.

Es relevante mencionar la importancia de la colaboración internacional, porque será muy complicado para una sola institución controlar la velocidad con la que se desarrollan los negocios en esta economía digital.

Entonces, es importante que desarrollemos un marco colaborativo entre las distintas instituciones de impuestos de los países, sobre todo en este bloque que es Latinoamérica.

Por último, las estructuras económicas están cambiando, y seguirán mutando; por ende, nuevos impuestos se van a ir creando. Lo importante es que esta Industria 4.0 nos ha dado margen para que existan otras necesidades. Por ejemplo, la necesidad de sostenibilidad y sustentabilidad.

La exploración de diferentes perspectivas sobre los impuestos es esencial para comprender cómo afectan a la estructura económica y cómo se pueden utilizar para mantener y desarrollar un Estado social de derecho hacia un Estado de bienestar.

# IV. Cumplimiento tributario colaborativo

Khaled Luyo<sup>4</sup>

## Resumen:

El cumplimiento colaborativo surge como un nuevo paradigma en la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, rompiendo con el modelo clásico caracterizado por la tensión y la persecución. Este enfoque se basa en la confianza mutua y la voluntariedad, promoviendo un pago de tributos correcto y oportuno mediante la cooperación y la transparencia. Inspirado inicialmente por la Administración Tributaria holandesa y refinado por la OCDE, el modelo colaborativo ha sido adoptado por diversas administraciones tributarias con resultados variados. Este cambio está impulsado por la necesidad de desincentivar prácticas de planificación tributaria agresiva, mejorar la transparencia financiera y adaptarse a la creciente digitalización y complejidad de las normas tributarias.

La implementación de este modelo requiere un entorno de confianza y un marco de control fiscal robusto, donde tanto la administración como los contribuyentes actúan con transparencia y apertura. Aunque este enfoque no reemplaza el modelo clásico, busca complementar y facilitar el cumplimiento tributario, reduciendo la litigiosidad y asegurando una recaudación predecible. Sin embargo, enfrenta desafíos como la necesidad de un cambio cultural, la percepción pública y la adaptación a mejores prácticas globales. La visión a largo plazo es esencial para consolidar este enfoque, que promete mejorar el ambiente de negocios, reducir la incertidumbre y fomentar una relación más colaborativa y efectiva entre las partes.

## Palabras clave:

Cumplimiento colaborativo, recaudación, confianza recíproca, planificación tributaria, Digitalización, control fiscal,

## Sumario:

1. Introducción. 2. Aceleradores del cambio. 3. Cumplimiento colaborativo. 4. Cumplimiento colaborativo. 5. ¿Cómo estamos en cuestión de recaudación? 6. ¿Cómo construir confianza recíproca? 7. Marco de Control Fiscal. 8. Desafíos. 9. Oportunidades.

---

<sup>4</sup> Abogado y Contador por la Universidad de Lima, Máster en Estudios Avanzados en Derecho Fiscal Internacional por la Universidad de Leiden, Países Bajos; Magíster en Administración y Gestión de Empresas Mineras en la Escuela de Postgrado Gérens

## 1. Introducción

En un primer acercamiento, se pretende realizar una revisión histórica de la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. La dinámica clásica para llevar a cabo las responsabilidades tributarias ha sido, en esencia, una relación marcada por la tensión, con un modelo universal que prevalece en las distintas administraciones tributarias alrededor del mundo.

La relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes se puede comparar con un juego de "Atrápame si puedes". En ese espacio, la tensión se consolida entre la teoría económica clásica con el derecho a la propiedad privada y la obligación tributaria que suponía una exención o un cobro, y en ese sentido una restricción a esa propiedad privada sobre los recursos del administrado para cumplir con la obligación tributaria.

Históricamente, esta relación se ha caracterizado por una falta de transparencia y un notable desequilibrio en el acceso a la información, rasgos que han predominado durante gran parte de la historia de la interacción entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

En el Perú, esta dinámica se ha caracterizado por un enfoque en el que el contribuyente cumple con sus obligaciones tributarias principalmente por el temor a ser sancionado o detectado, ya que el incumplimiento conlleva enfrentar penalidades, intereses y otros costos asociados.

El enfoque del cumplimiento tributario colaborativo emerge como un paradigma innovador, introduciendo un modelo distintivo para el siglo XXI. Este término busca diferenciarse de sus predecesores, destacando su característica fundamental de generar un cambio cultural tanto en la perspectiva de la Administración Tributaria como del contribuyente. Es crucial subrayar que esta afirmación se refiere a las administraciones tributarias en general, aunque este modelo específico tiene sus raíces en la Administración Tributaria holandesa, pionera en este enfoque, y que fue posteriormente evaluado y perfeccionado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Como consecuencia de esta evolución, diversas administraciones tributarias han asumido la iniciativa, obteniendo resultados diversos. En la relación entre la administración tributaria y el administrado en el siglo XXI, la colaboración se presenta como la característica principal. Sin embargo, esta colaboración no es desprovista de requisitos o condiciones, sino que se establece dentro de un marco de acción definido.

En contraste con el modelo clásico caracterizado por la tensión o la persecución, esta nueva relación se define por la ausencia de hostilidades y un espíritu de negociación centrado en acordar de manera conjunta, el pago correcto de los tributos en el momento oportuno. En este contexto, el cumplimiento tributario se manifiesta como el resultado

tangible de una colaboración basada en la confianza mutua justificada, siendo estas palabras clave para comprender la dinámica de la nueva era en la relación entre las partes involucradas.

## 2. Aceleradores del cambio

La transición de un modelo a otro no ocurre de forma aleatoria, está impulsada por una serie de fenómenos modernos que han influido en la percepción de que la colaboración es la forma más efectiva de relacionarse entre la administración tributaria y los contribuyentes.

En el ámbito de la Administración Tributaria, las medidas anti-erosión de bases imponibles, conocidas como BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), han sido impulsadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) desde el año 2013, con la publicación de los documentos finales en el año 2015. Estas iniciativas han tenido un impacto significativo para abordar y reducir las prácticas de planificación tributaria agresiva, especialmente en el contexto de grandes multinacionales y han desencadenado un cambio de mentalidad sobre cómo afrontar los riesgos tributarios.

Otro factor significativo es la disminución de la opacidad en las entidades *offshore* situadas en paraísos fiscales. Actualmente, se observa una prohibición de paraísos fiscales y un significativo avance en la capacidad de intercambiar información, lo que permite acceder a detalles sobre cuentas bancarias y obtener información sobre la existencia de sustancia en entidades extranjeras.

La digitalización juega un papel fundamental proporcionando la capacidad de seguir las operaciones, incluidas las financieras y generando un amplio conjunto de documentos. Esto facilita conversaciones más equitativas en términos de información entre la Administración Tributaria y el contribuyente. El acceso a datos digitalizados permite un análisis más detallado y transparente de las transacciones, estableciendo así un terreno más equitativo en la comunicación entre ambas partes.

En este contexto, aunque no es estrictamente tributario, la tributación está estrechamente relacionada con las finanzas públicas y los déficits de recursos que pueden generarse durante los periodos de recaudación. Esto añade razones para evaluar nuevos mecanismos de relación con el administrado, que maximicen la recaudación y reduzcan los costos de cumplimiento o litigio.

En el ámbito empresarial, ciertas circunstancias han impulsado con mayor fuerza la iniciativa de colaboración. En primer lugar, destaca la creciente complejidad de las normas tributarias. Esta complejidad no se limita únicamente a las normas tributarias locales, sino también a la interacción entre estas normas locales y las normativas internacionales. La existencia de convenios de doble imposición, y los continuos estándares internacionales para el intercambio de información, entre otros complican aún más el panorama. Iniciativas en desarrollo, como los Pilares Uno y Dos, aumenta la complejidad del debate en torno a la adopción de estas normativas.

Otro factor para considerar son los altos niveles de litigiosidad. Es ampliamente reconocido que los casos contenciosos tributarios no solo son prolongados sino también inciertos. Hace 15 años, estas disputas se resolvían a nivel del Tribunal Fiscal, pero en la actualidad, muchos de estos casos llegan hasta la Corte Suprema e incluso a niveles supranacionales, generando debates de índole tributaria.

En consecuencia, se observa un aumento significativo en la incertidumbre asociada al proceso contencioso tributario, lo cual lleva a la reflexión, desde la perspectiva empresarial, acerca de la conveniencia de adoptar un enfoque colaborativo. Adicionalmente, existe una corriente significativa dentro del empresariado que aboga por la incorporación de la sostenibilidad en sus modelos de negocio.

Hoy en día, fenómenos como el cambio climático o la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible de las Naciones Unidas, trascienden las fronteras. Tanto las empresas como los Estados han asumido compromisos para colaborar en la consecución de estos objetivos, y uno de los aspectos fundamentales de este compromiso es la integración de elementos de sostenibilidad en el desarrollo de sus actividades comerciales.

Un componente fundamental de la sostenibilidad es la contribución que las empresas realizan a los entornos en los que operan, así como a las comunidades donde despliegan sus actividades y a sus empleados. Además, los interesados que se benefician de los bienes o servicios de estas empresas demuestran un creciente interés en asegurarse de que se cumpla con una tributación justa y razonable dentro de su cadena de valor.

El tema abordado se vincula con la moral tributaria. Estudios respaldados por la OCDE han evaluado la moral tributaria, destacando un aumento en la intención de cumplimiento voluntario. Este aumento se relaciona con incentivos como la transparencia. Además, cambios legislativos, como las modificaciones al código tributario para activar la norma XVI, han generado un impulso adicional. Estas modificaciones incorporan elementos complementarios destinados a fortalecer o desincentivar prácticas de planificación tributaria agresiva, como la atribución de responsabilidades solidarias.

Estos estímulos llevan a las empresas a adoptar un modelo de relación con la administración tributaria que es, en general, más colaborativo.

### 3. Cumplimiento colaborativo

El cumplimiento colaborativo consiste en establecer una relación cooperativa basada en la confianza mutua entre el contribuyente y la administración tributaria, con el objetivo de fomentar el cumplimiento tributario voluntario y asegurar el pago correcto y oportuno de los tributos.

Es importante destacar que este modelo no es universal y no se aplica a todas las empresas. Requiere el cumplimiento de ciertos elementos para establecer la confianza justificada, que es la base fundamental de esta relación colaborativa. Normalmente, este requisito solo es alcanzado por empresas de cierto tamaño, especialmente en aquellas

regiones donde este modelo ha sido implementado con éxito. Estas empresas son típicamente invitadas por las administraciones tributarias a participar en este programa, tras una revisión exhaustiva que asegura el cumplimiento de ciertos requisitos. En su mayoría, estas empresas se encuentran en los grupos de mayor interés fiscal, contribuyendo en proporciones significativas y tienen la capacidad de implementar los controles y condiciones establecidos por este tipo de programas.

Dos términos clave en este modelo son "confianza mutua" y "voluntario". La relación colaborativa que se busca establecer entre la administración tributaria y las empresas se fundamenta en la confianza mutua, lo que implica una reciprocidad en las acciones y compromisos tanto por parte del contribuyente como de la administración tributaria. Además, la participación en el programa se enfoca en la voluntariedad, alentando a las empresas a cumplir de manera voluntaria con los requisitos y compromisos establecidos.

La OCDE destaca que, en ocasiones, el lanzamiento de este programa puede malinterpretarse como un esfuerzo para favorecer que las empresas paguen menos impuestos o lo hagan en condiciones más beneficiosas. Sin embargo, es importante subrayar que ese no es el objetivo del programa. La finalidad de este programa es asegurar que las empresas tributen la cantidad correcta en el momento oportuno, pero con niveles de predictibilidad y aseguramiento. Se busca establecer un marco donde el cumplimiento tributario sea coordinado y previsible, evitando revisiones posteriores.

Al retomar la comparación entre el modelo clásico y el moderno, en el caso de los tributos autodeterminados, el contribuyente presenta su declaración de impuestos, y luego, durante un período de cuatro o cinco años, la Administración Tributaria revisa esa declaración dentro del plazo de prescripción. Durante este lapso, pueden surgir diferencias entre la declaración inicial presentada hace cuatro o cinco años y la revisión realizada por la Administración Tributaria.

Ahora bien, el modelo parte de la construcción de una confianza sólida, la voluntariedad de las empresas participantes y el pago oportuno y correcto de los impuestos. ¿Cuál es nuestro punto de partida?

Es importante destacar que estos modelos colaborativos no reemplazan al modelo anterior; más bien, son complementarios. No implican que el modelo colaborativo excluya la posibilidad de aplicar penalizaciones, intereses o recurrir a procesos contenciosos cuando sea necesario. Ambos modelos coexisten, pero el enfoque colaborativo tiene como objetivo principal facilitar el pago de impuestos a través de la cooperación.

En cuanto al punto de partida para lanzar este cambio de modelo, especialmente en el contexto nacional, la pregunta crucial es si existen las condiciones y el entorno adecuados para que un modelo colaborativo funcione.

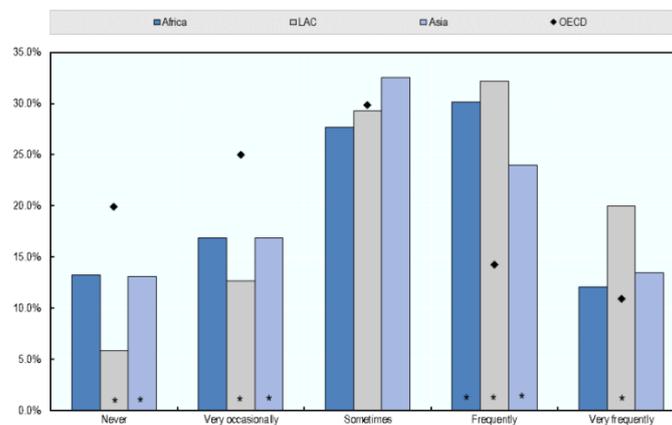
## 4. ¿Cómo estamos en cuestión de confianza?

Uno de los aspectos destacados fue el contexto en el cual esta iniciativa es recibida, y debo mencionar que este contexto es motivo de preocupación. Según estadísticas derivadas de una encuesta sobre moral tributaria auspiciada por la OCDE, un 70% de los encuestados manifestó tener justificaciones personales para evadir el pago de impuestos en determinadas circunstancias. Es decir, expresaron la existencia de razones que podrían justificar, en ciertos casos, la evasión fiscal.

Es ampliamente conocido que los niveles de evasión en el país son significativamente altos, incluso a nivel regional, y la encuesta mencionada releja de alguna manera esta realidad. En la figura 1, extraída de un estudio de la OCDE, las empresas encuestadas manifestaron que una de las mayores preocupaciones a nivel regional, en el caso de Latinoamérica se centraba en la incertidumbre relacionada con la aplicación de las normas tributarias, los criterios y los cambios legislativos percibidos como elementos disruptivos para el desarrollo del negocio.

**Figura 1**

*Frecuencia con la que la incertidumbre fiscal ha afectado gravemente a las decisiones empresariales*



*Nota. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, OECD, 2018.*

Como se ha dicho, la confianza juega un papel fundamental en el cumplimiento colaborativo. Me cuestionaba sobre nuestro estado actual en términos de confianza, y tal como se observa en la figura 2, lamento constatar que nuestro país experimenta un importante deterioro de la confianza en sus instituciones.

El Congreso, el Poder Judicial, entre otras instituciones, se encuentran todas en la zona de desconfianza, al obtener un puntaje menor a 50% en el ranking de confianza elaborado por el INEI.

**Figura 2**

Institución	Confía		Diferencia (Puntos porcentuales)	No confía		Diferencia (Puntos porcentuales)
	Ene-Jun22	Ene-Jun23 P/	Ene-Jun23 P/ Ene-Jun22	Ene-Jun22	Ene-Jun23 P/	Ene-Jun23 P/ Ene-Jun22
RENIEC	50,9	50,9	0,0	45,1	44,5	-0,6
Iglesia Católica	46,7	42,8	-3,9	50,9	54,5	3,6
Ministerio de Educación	37,3	37,1	-0,2	59,0	58,7	-0,3
Fuerzas Armadas	38,2	33,3	-4,9	55,5	61,2	5,7
Policía Nacional del Perú	21,6	22,0	0,4	76,1	75,4	-0,7
Defensoría del Pueblo	20,3	21,0	0,7	67,4	66,8	-0,6
SUNAT	19,3	19,4	0,1	66,9	65,7	-1,2
ONPE	18,2	19,0	0,8	73,2	71,9	-1,3
Municipalidad Distrital	13,7	16,7	3,0	82,5	77,6	-4,9
Radio y Televisión	17,6	15,8	-1,8	79,4	81,3	1,9
Jurado Nacional de Elecciones	15,1	15,4	0,3	74,8	73,4	-1,4
Municipalidad Provincial	13,7	15,2	1,5	80,3	77,9	-2,4
Poder Judicial	12,7	13,6	0,9	80,4	79,0	-1,4
Ministerio Público - Fiscalía de la Nación	13,2	12,9	-0,3	73,6	73,7	0,1
Contraloría General de la República	12,6	11,5	-1,1	69,3	70,5	1,2
Gobierno Regional	9,6	10,9	1,3	80,4	78,8	-1,6
Prensa Escrita	12,3	10,5	-1,8	82,7	84,7	2,0
Procuraduría Anticorrupción	11,0	10,5	-0,5	72,8	73,6	0,8
Comisión de Alto Nivel Anticorrupción	10,6	10,2	-0,4	69,1	70,6	1,5
Congreso de la República	5,3	4,5	-0,8	90,2	91,3	1,1
Partidos Políticos	3,2	3,4	0,2	92,7	92,5	-0,2

P/ Preliminar

Nota. Percepción ciudadana sobre Gobernabilidad, Democracia y Confianza en las Instituciones, Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), 2023.

## 5. ¿Cómo estamos en cuestión de recaudación?

Durante el año 2022 la recaudación experimentó un incremento sustancial, alcanzando una presión tributaria de 16.8% sobre el PBI nacional. A pesar de esta mejora, a nivel regional observamos con mucha preocupación que nuestro país aún tiene una brecha considerable en términos de recaudación, situándose 3% por debajo del promedio regional<sup>5</sup>.

Respecto del número de contribuyentes, si bien se observa que el número de registros del Registro Único del Contribuyente (RUC) se ha incrementado, también es visible que el número de RUC de los principales contribuyentes se mantienen en un nivel similar en los últimos ocho a diez años. Es decir, el mayor número de contribuyentes no necesariamente se ha visto traducido en mayor recaudación.

Como dato importante, los principales contribuyentes son el objetivo de este programa de Cumplimiento Colaborativo, ya que representan aproximadamente entre el 60% y el 70% de la recaudación, están dispuestos y tienen capacidad para enfrentar mayor litigiosidad y acumulan los montos más importantes de deudas tributarias en disputa.

En conclusión, el hecho que la estructura de recaudación nacional tenga una alta concentración en pocos, pero grandes contribuyentes es un elemento de relevancia para que este nuevo modelo funcione.

## 6. ¿Cómo construir confianza recíproca?

Existe una crisis de confianza entre todos los participantes en la relación tributaria, pero también todos compartimos la responsabilidad de reconstruir esa confianza. Si deseamos

<sup>5</sup> Estadísticas tributarias en América y el Caribe – Perú, OCDE, www.oecd.org

que este modelo sea exitoso, debemos seguir los ejemplos de documentos y prácticas internacionales donde este enfoque ha demostrado funcionar.

En el caso de las administraciones tributarias, un elemento importante es comprender el entorno de negocios. Las experiencias internacionales, destacan la importancia de entender los aspectos comerciales y la toma de decisiones, lo cual facilita significativamente la evaluación de las transacciones y sus implicaciones tributarias.

En segundo lugar, es crucial adoptar una actitud imparcial, lo que implica tomar decisiones sin sesgos y tener la capacidad de responder de manera oportuna y asertiva. En el caso peruano, nuestra legislación cuenta con instrumentos eficaces, como las consultas institucionales o gremiales, así como consultas individuales realizadas por las empresas. También existen disposiciones como el artículo 170 del Código Tributario, que permite la condonación de intereses o multas en casos de ambigüedad en la interpretación de una norma, y los Acuerdos Previos de Precios de Transferencia (APAs), entre otros ejemplos.

El Código Tributario cuenta con mecanismos para reducir la incertidumbre y conocer la carga tributaria de las transacciones de manera anticipada y coordinada con la administración, pero que por razones de diseño o implementación su uso es prácticamente inexistente. La construcción de confianza mutua debería traer como correlato el uso más dinámico de estos instrumentos preventivos.

En el ámbito de la administración tributaria y el contribuyente, es crucial actuar con apertura y transparencia, evaluando las circunstancias particulares de cada caso. En el caso del contribuyente, esto implica implementar un marco de control fiscal.

## 7. Marco de Control Fiscal

De acuerdo con el modelo de cumplimiento tributario colaborativo, un marco de control fiscal robusto equivale a una reducción tanto en la cantidad como en la intensidad de las auditorías.

Un marco de control fiscal comprende un conjunto de actividades destinadas a asegurar que el proceso de adopción de posiciones tributarias dentro de la empresa, al momento de realizar una transacción, esté gobernado mediante un número suficiente de revisiones y controles. Esto garantiza que la toma de decisiones sea consciente de los riesgos involucrados. En caso de identificarse un riesgo que supere el umbral permitido por el perfil de riesgo de la empresa, se comunica a la administración tributaria para abordar anticipadamente esa contingencia, resolver sus consecuencias o acordar la mejor manera de darle tratamiento tributario.

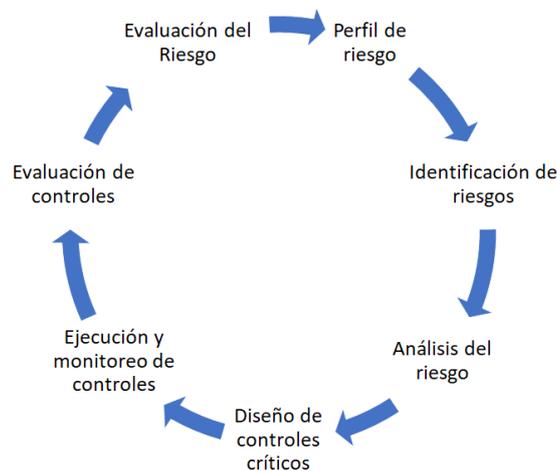
Un marco de control fiscal tiene como objetivo estandarizar el proceso de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Además, busca resolver de manera anticipada situaciones de incertidumbre, permitiendo que la administración tributaria y el contribuyente lleguen a acuerdos preventivos sobre las posibles consecuencias tributarias del impuesto correcto, que debe pagarse de manera oportuna.

El modelo de cumplimiento tributario colaborativo se fundamenta en gran medida en los controles y en la gobernanza que ocurre dentro de las empresas. En la práctica, esto no es una novedad. Las empresas modernas cuentan con modelos de gestión de riesgos y modelos de control interno que permiten la gestión de diversos tipos de riesgos. Por ejemplo, si una aerolínea realiza un análisis de sus riesgos, seguramente identificará factores como el mantenimiento de sus naves, posibles riesgos asociados a la rotación del personal y la capacitación de su personal técnico para ejecutar las tareas requeridas, entre otros. Cada negocio en función de sus particularidades elabora un mapa de sus riesgos, establece un nivel de apetito de riesgo y adopta un ciclo de gestión de esos riesgos.

Como se muestra en la figura 3, este proceso es cíclico. En cuanto a los riesgos, se identifica el perfil, se identifica el riesgo y se analiza. Asimismo, se identifica qué lo causa, cuál es su impacto y cuál es su frecuencia. Luego, se diseñan los controles, se revisa su frecuencia, responsables y evidencias de cumplimiento, se monitorea su ejecución y se examinan las acciones. Finalmente, se evalúa si los controles son efectivos para eliminar o reducir el riesgo, y se introducen las mejoras necesarias para el próximo ciclo de gestión del riesgo.

### Figura 3

*Sistema de gestión de riesgos tributarios*



*Nota:* Elaborado en base a la norma UNE-ISO 31000, 2018, sobre las directrices para gestionar riesgos.

En el modelo de cumplimiento tributario colaborativo, el marco de control fiscal debe ser efectivo, es decir, que todo este ciclo de evaluación debe dar como resultado que la empresa cumple de manera satisfactoria con un modelo de prevención que le permite asegurar de manera interna (directorío y gerencia) y externa (auditores y Administración Tributaria) que en caso de ocurrencia de una contingencia tributaria o de una transacción altamente riesgosa, el sistema será capaz de identificarlo. Se debe garantizar que los controles funcionan y, eventualmente, si se supera el umbral de riesgo permitido, este se pone en conocimiento de la administración tributaria para ser resuelto.

Así, esta columna vertebral, que es el modelo de gestión de riesgos, representa un cambio de paradigma en la práctica, ya que la mayoría de los negocios no están preparados para

implementar un modelo de gestión de riesgos tan exhaustivo para sus riesgos tributarios. Aunque algunos lo tienen, la mayoría no, y lo que ocurrirá es que deberán considerar modelos de riesgo no solo para otros riesgos estratégicos, operativos o financieros, sino también para el ámbito tributario.

Quizás lo innovador ahora es trasladar ese conocimiento al proceso de determinación y pago de las obligaciones tributarias empresariales, de modo que sirvan para edificar un marco de control fiscal robusto, sobre el que descansa el modelo de cumplimiento colaborativo. Contar con un marco de control fiscal efectivo supone que la actitud de la empresa ya no sea reactiva sino preventiva. En lugar de esperar que los riesgos tributarios y sus consecuencias, la empresa pasaría a gestionarlos activamente.

A diferencia del modelo clásico, en el caso del modelo de cumplimiento tributario colaborativo el objeto de control no es la transacción, sino el ente empresarial en su conjunto. A partir de la implementación de un marco de control fiscal surge un sistema que se integra a los procesos del negocio y es parte de su gobierno corporativo, y, por tanto, es conocido por el directorio, diseñado por la gerencia y ejecutado por toda la organización. Un sistema que, operando de manera orgánica, identifica riesgos tributarios y establece controles adecuados para mitigar sus impactos.

Un marco de control fiscal permite pasar de un sistema opaco a uno de transparencia. Dicho de otro modo, permite pasar de la incertidumbre de una determinación de impuestos que puede ser rechazada en el futuro por la administración, a la certeza de haber liquidado de forma definitiva el tributo porque su determinación obtuvo el consenso anticipado y vinculante de la autoridad tributaria. En consecuencia, la transparencia y la revelación de parte de la empresa se realizan a cambio de certeza tributaria garantizada por la administración tributaria.

## 8. Desafíos

### a. Cobertura legal de los acuerdos

Hasta el momento, la Administración Tributaria ha expresado que hay un proyecto a largo plazo para avanzar de manera sólida y segura en todos los componentes del cumplimiento tributario colaborativo. En una etapa inicial, no se requeriría regulación adicional para la implementación del programa. Así, esta primera etapa descansaría sobre el ejercicio de la facultad discrecional de la administración tributaria, en el sentido de dirigir sus acciones de fiscalización y sanción en consonancia con el riesgo asignado a los contribuyentes, para lo cual la implementación de un marco de control fiscal sería determinante.

En efecto, bajo el modelo de cumplimiento tributario colaborativo, se espera que el riesgo de incumplimiento del contribuyente sea menor, dada su disposición a ofrecer garantías de un proceso diligente y auditable en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Si bien en esta primera etapa, como ocurre en otros países, no sería necesaria regulación adicional, es necesario establecer en el futuro un marco jurídico que otorgue ese efecto

vinculante a los acuerdos alcanzados en el contexto del programa de cumplimiento colaborativo.

**b. Cambio cultural**

Esto supone un cambio cultural para las empresas, asesores, gremios y la Administración Tributaria. Este cambio cultural es profundo, ya que altera el paradigma en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes.

**c. Percepción pública**

La percepción pública no necesariamente está alineada con los objetivos de diseño de política tributaria y es importante que este tipo de iniciativas sean recibidas y entendidas por el público debido al impacto que suponen. Asimismo, es importante el respaldo de la opinión pública para la viabilidad de largo plazo de estas iniciativas.

**d. Visión de largo plazo**

Como hemos señalado, en el contexto en el que surge esta iniciativa, no estamos tratando situaciones coyunturales, sino cuestiones estructurales en las que esta, junto con otras medidas, probablemente contribuirá a cerrar dichas brechas. Es fundamental tener una visión de largo plazo para no angustiarse por los resultados inmediatos en un programa que debería ser concebido con una visión amplia.

## 9. Oportunidades

**a. Adaptación de mejores prácticas globales**

Un modelo colaborativo permite la adopción de mejores prácticas internacionales, que serían muy valiosas de adaptar. Se utiliza el término “adaptar” porque incluso cuando los modelos han sido implementados en otros países, estos han sido aplicados con matices para que sean culturalmente aceptables y funcionales para cada comunidad y jurisdicción.

**b. Mejorar sustancialmente el ambiente de negocios**

El modelo colaborativo implica un impulso significativo en términos de institucionalidad y predictibilidad, lo que crea un entorno de negocios mucho más favorable en general para el sector privado. Como hemos observado, una de las principales preocupaciones es la incertidumbre adicional que agrega el componente tributario para el entorno de negocios. Este modelo debería ser un medio para avanzar en términos de seguridad jurídica y condiciones de estabilidad para las inversiones.

**c. Predictibilidad de la satisfacción del tributo (Empresas)**

La predictibilidad es beneficiosa para el sector privado, ya que implica que la posición tributaria se mantendrá y sus efectos serán reconocidos en el futuro.

**d. Predictibilidad del flujo de ingresos tributarios (Estado)**

La predictibilidad en la recaudación de ingresos públicos es de gran valor desde la perspectiva del Estado. La volatilidad en los ingresos tributarios, característica de nuestra situación actual, puede afectar negativamente las proyecciones de inversión necesarias para cerrar las brechas en nuestro país.

**e. Reducción de litigiosidad y activación de mecanismos preventivos**

Muchas de las disputas que terminan en litigios podrían haberse resuelto perfectamente en un modelo como este. Por ejemplo, las discusiones sobre hechos son un ejemplo típico utilizado por la OCDE de situaciones que no deberían llegar a un proceso contencioso en un modelo colaborativo, ya que ambas partes deberían ponerse de acuerdo en los hechos. La interpretación o aplicación de la ley podría ser motivo de debate, pero no así los hechos mismos.

# V. Aduanas y facilitación del comercio exterior

Maria Elena Lucana<sup>6</sup>

## Resumen:

En el contexto actual, donde el comercio exterior representa un pilar fundamental para el crecimiento económico del Perú, se profundiza en la temática de las Aduanas y la Facilitación del Comercio Exterior.

El Perú ha tenido un crecimiento significativo en sus exportaciones en las últimas dos décadas, principalmente debido a la política comercial aplicada y la firma de acuerdos internacionales. Sin embargo, existen factores que afectan la competitividad del sector exportador, como los altos costos logísticos.

El Perú ha implementado diversas medidas, como la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE), para simplificar trámites y reducir costos, y está desarrollando el Observatorio Logístico de Comercio Exterior (OLCE) para facilitar la toma de decisiones de políticas públicas y de negocios, basadas en información de valor relacionada con la competitividad logística a nivel nacional. Además, se están desarrollando importantes infraestructuras logísticas y portuarias, como la implementación del Puerto de Chancay, que juega un papel clave en mejorar la conectividad y eficiencia del comercio exterior.

Finalmente, la política de facilitación del comercio exterior en el Perú se sustenta en el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio (AFC) de la OMC y el Plan Estratégico Nacional Exportador, que establece medidas para la simplificación de trámites y la eficiencia aduanera. Sin embargo, el país enfrenta desafíos en la modernización de infraestructura y la adopción de tecnologías digitales. La creación del Comité Multisectorial para la Facilitación del Comercio Exterior (COMUFAL) y la implementación de la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE) son esfuerzos claves para mejorar la eficiencia del comercio exterior, reducir costos logísticos y promover la competitividad del sector exportador peruano.

**Palabras clave:** comercio exterior, aduanas, facilitación del comercio, infraestructura logística, competitividad, exportaciones peruanas, política comercial, acuerdos internacionales, Ventanilla Única de Comercio Exterior, Observatorio Logístico de Comercio Exterior, Comité Multisectorial para la Facilitación del Comercio Exterior.

---

<sup>6</sup> Magíster en Supply Chain Management de la Universidad Esan, y Máster en Supply Chain Management and Technology de la Universidad Ramon Llull La Salle. Agente de aduana, consultora para el Proyecto BID – ADEX, especialista en aduanas y tributos por SUNAT y especialista en gestión de puertos por UNCTAD / APN.

**Sumario:**

1. Situación actual del comercio exterior. 2. Indicadores Internacionales. 3. Conectividad logística. 4. Instrumentos de gestión en materia de facilitación de comercio exterior. 5. Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC. 6. Mecanismos para la facilitación de comercio exterior.

## 1. Situación actual del comercio exterior

En el presente estudio, se analiza el notable crecimiento de las exportaciones peruanas durante las dos últimas décadas, caracterizado por una tasa anual promedio del 11%. En el 2022 las exportaciones alcanzaron un récord histórico de 63 millones, representando aproximadamente el 80% del total de exportaciones del país. Es importante resaltar el origen regional de estas exportaciones, lo que subraya la necesidad de fortalecer el sector exportador regional a través de iniciativas de capacitación y asistencia técnica, como las que actualmente implementa el Ministerio de Comercio Exterior (MINCETUR).

### 1.1. Análisis del crecimiento regional

En el año 2022, once regiones del país experimentaron un crecimiento significativo en sus exportaciones. Entre las regiones más destacadas se encuentran Cusco, Arequipa y Piura. Cabe mencionar que, durante el mismo año, diversos productos peruanos se posicionaron dentro de los diez primeros lugares del ranking mundial de principales exportadores. Entre ellos la uva, el espárrago, la quinua y el arándano ocuparon el primer lugar.

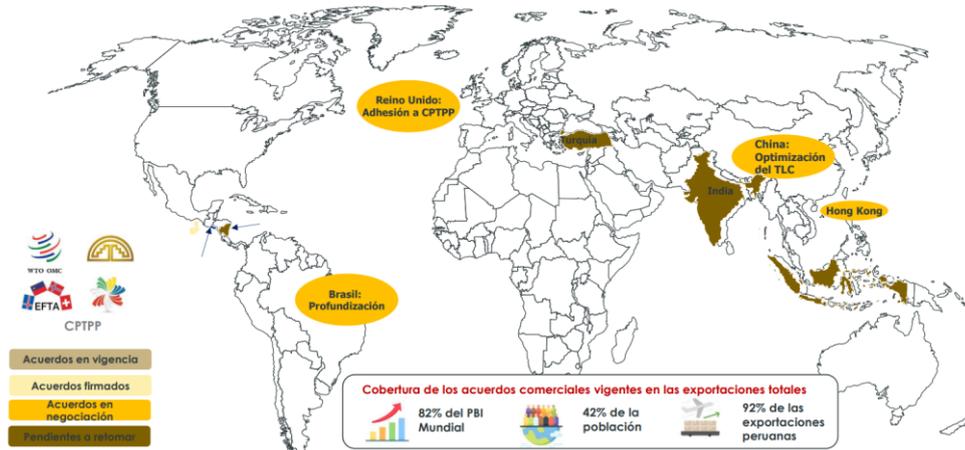
### 1.2. Estrategia comercial internacional

Este crecimiento se atribuye en gran medida a la efectiva implementación de una política comercial estratégica por parte del Perú. Esta estrategia ha permitido la firma de 22 acuerdos internacionales, facilitando el ingreso a mercados internacionales de aproximadamente el 90% de las exportaciones peruanas con preferencias arancelarias. Además, se han establecido acuerdos con 58 países, lo que representa el 82% del PBI mundial y el 42% de la población global, tal como se puede observar en la figura 1.

Sin embargo, se continúa con los procesos de negociación con nuevos socios comerciales y con la optimización de los acuerdos que ya están suscritos, como la mejora del Acuerdo Comercial con China y el inicio de las negociaciones con otros países como India y Hong Kong, entre otros.

**Figura 1**

Red de acuerdos comerciales internacionales



Nota: Extraído del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), 2023.

### 1.3. Desafíos del sector exportador: costos logísticos

La competitividad del sector exportador peruano se ve afectada por diversos factores, entre los que destacan los altos costos logísticos que enfrentan las empresas.

El estudio del Banco Mundial, realizado por encargo del MINCETUR en el año 2016, evaluó los costos logísticos de cinco cadenas de exportación peruanas. Los resultados revelaron que dichos costos oscilan entre el 21% y el 49% del valor total de las exportaciones. La metodología microeconómica empleada en este estudio consideró ocho áreas de la cadena logística, desde el centro de producción hasta el punto de embarque o puerto; abarcando temas como el tratamiento para los productos que requieren cadena de frío, mermas y permisos requeridos para las operaciones de comercio exterior, entre otros.

Uno de los hallazgos más importantes fue que el principal componente de los altos costos logísticos estaba relacionado con el transporte en sus tres niveles e infraestructura. Si bien se ha implementado a nivel multisectorial la mayoría de las recomendaciones de este análisis, realizado por el Banco Mundial, es necesario actualizar esta medición para reflejar los cambios en el entorno económico y tecnológico.

La colaboración con entidades académicas podría ser de gran valor para replicar la metodología en otras cadenas de exportación y obtener una visión más amplia de la situación.

## 2. Indicadores Internacionales

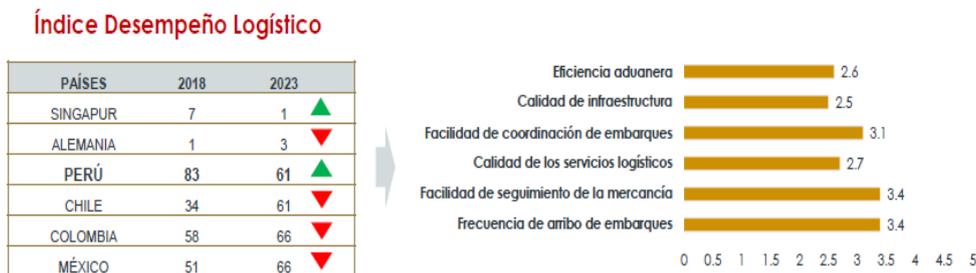
### 2.1. Índice de desempeño logístico

En el indicador de Desempeño Logístico (IDL) 2023 elaborado por el Banco Mundial, se puede observar (figura 2) que la posición del Perú ha mejorado, sin embargo, hay áreas que requieren atención. El IDL analiza seis áreas: eficiencia aduanera, infraestructura, calidad de los servicios logísticos, trazabilidad de la mercancía, frecuencia de arribo de

embarques y competencia logística interna. Sin embargo, el área que tiene el menor puntaje y que requiere atención, es la calidad de la infraestructura.

**Figura 2**

Índice de desempeño logístico



Nota: Extraído del Banco Mundial, 2023

### 2.2. Indicador de facilitación de comercio exterior

El indicador de facilitación de comercio exterior de la OCDE determinó en la última medición del año 2022, que Perú experimentó también una mejora en su posición. Este indicador analiza doce áreas clave que impactan directamente en la facilidad para comerciar, como se puede observar en la figura 3.

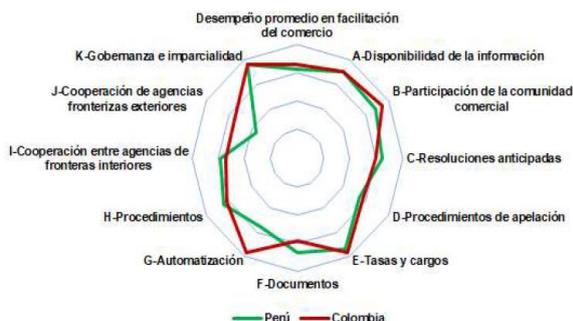
**Figura 3**

Índice de Facilitación de Comercio

#### Indicador de Facilitación de Comercio

PAÍSES	2019	2022
HONG KONG	1	1 ▲
MÉXICO	43	40 ▲
COLOMBIA	50	42 ▲
CHILE	42	48 ▼
PERÚ	57	55 ▲

Fuente: OCDE



Nota: Extraído de OCDE, 2022

## 3. Conectividad Logística

El Perú está ubicado estratégicamente y cuenta con tres conglomerados logísticos, en el norte, centro y sur del país. En estos conglomerados se integran o complementan los ocho terminales portuarios concesionados de uso público que incluyen al Terminal Portuario Matarani, Terminal Portuario de Pisco, Terminal Portuario de Salaverry, en el puerto de Callao al Muelle Sur (administrado por DPW), Muelle Norte (administrado por APMT) y Terminal de Concentrados de Minerales. Además, se encuentran los terminales de la costa norte controlados por CEBAF y CENAF, y el Terminal Portuario de Yurimaguas en la Amazonía.

La ubicación estratégica de estos terminales, junto con los corredores interoceánicos sur y norte, facilita la conexión con otras infraestructuras logísticas como las zonas económicas especiales. Sin embargo, es necesario atender las ampliaciones en curso en el Callao con el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, terminales de Muelle Sur y Muelle Norte y la próxima puesta en operación del Terminal de Chancay.

**Figura 4**

*Conectividad logística en el Perú*



*Nota: Extraído de MINCETUR, 2023*

A pesar de la infraestructura existente, la conectividad logística en el Perú presenta desafíos importantes. Un ejemplo claro es la situación en el Centro de Atención en Frontera en el paso fronterizo de Iñapari en Madre de Dios, aún en construcción, que dificulta el transporte de productos peruanos a los supermercados de los estados fronterizos de Brasil. Actualmente, estos productos llegan a estos estados vía marítima; se embarcan en el Callao y pueden seguir dos rutas, vía el Canal de Panamá o vía Chile, ambas con destino al puerto de Santos (Brasil), este trayecto puede tomar aproximadamente 30 días, incluyendo el tiempo de liberación en el puerto de Santos y el tránsito terrestre a los estados fronterizos de Brasil puede demorar entre 40 y 50 días aproximadamente.

La utilización de los corredores interoceánicos podría reducir este tiempo a 2 o 3 días, impactando positivamente en los costos logísticos, tiempos de entrega y calidad de los productos, los cuales serían mejor valorados.

En este sentido, resulta crucial mejorar la conectividad logística para ser más competitivos.

### **3.1. Conectividad logística con Asia**

La implementación del Puerto de Chancay, en conjunto con las ampliaciones que se están realizando en los principales terminales del puerto del Callao, abre nuevas oportunidades para la logística regional. El puerto de Chancay permitirá que las cargas con destino a Asia se embarquen directamente desde el Perú, sin la necesidad de realizar recaladas en puertos de Estados Unidos o México, lo cual impactará positivamente en la reducción de tiempos y costos logísticos.

Las características y capacidad del Puerto de Chancay permitirán recibir naves de gran tamaño, su automatización y conectividad con la zona logística lo convierten en una infraestructura clave para el desarrollo del comercio con Asia para el país y la región.

Su próxima puesta en operación, refuerza la necesidad de mejorar los procedimientos y el desarrollo de la infraestructura, especialmente en lo que respecta a los accesos al puerto.

## **4. Instrumentos de gestión en materia de facilitación de Comercio exterior**

### **4.1. Plan Estratégico Nacional del Exportador**

El Plan Estratégico Nacional del Exportador (2025) establece cuatro pilares estratégicos, tal como se observa en la figura 5. En el pilar tres tenemos la facilitación del comercio y la eficiencia de la cadena logística internacional. En este pilar se incluyen diversos proyectos y programas enfocados en la gestión aduanera, mejora de la gestión logística, financiamiento para el comercio exterior y desarrollo de plataformas tecnológicas, como los nuevos componentes en la ventanilla única de comercio exterior.

Cabe mencionar que, con el pilar 1, se desarrolla la red de acuerdos comerciales, en el marco del pilar 2, se desarrolla la oferta exportable en regiones y en el marco del pilar 4, se fortalecen las capacidades del sector exportador. Además, se desarrollan el curso de negociaciones comerciales internacionales dirigido a egresados o estudiantes universitarios de los últimos ciclos de carreras afines. También se llevan a cabo programas de asistencia y capacitación a nivel nacional para promover la cultura exportadora y mejorar las habilidades de las empresas peruanas en el comercio internacional.

**Figura 5**

*Pilares del Plan Estratégico Nacional del Exportador 2025*



*Nota: PENX Plan Estratégico Nacional del Exportador 2025, Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, 2020*

## 4.2. Plan Nacional de Competitividad y Productividad

El Plan Nacional de Competitividad y Productividad tiene como objetivo prioritario facilitar las condiciones para el comercio exterior de bienes y servicios. Entre las medidas que se están implementando se encuentran la Ventanilla Única de Comercio Exterior 2.0, el modelo FAST aduanero a cargo de la SUNAT y otras iniciativas que buscan simplificar los trámites y reducir los costos logísticos. Este plan se encuentra en proceso de actualización.

## 5. Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC

El Acuerdo sobre Facilitación del Comercio (AFC) de la Organización Mundial del Comercio (OMC) se inició en la Ronda de Doha en el año 2001 y culminó con la aprobación del Protocolo de Enmienda para insertar el AFC en el año 2014. El Perú ratificó el acuerdo el 27 de julio de 2016, entrando en vigor a nivel global el 22 de febrero de 2017 con la ratificación de 110 miembros.

### 5.1. Estructura del acuerdo

El AFC se compone de tres secciones:

**Primera sección:** Establece 36 medidas obligatorias para todos los países miembros, distribuidas en 12 artículos. Estas medidas abarcan aspectos como la transparencia, la regulación de los derechos y formalidades, la simplificación de trámites, la cooperación entre entidades públicas y a nivel internacional.

**Segunda sección:** Trata sobre las disposiciones especiales para países en desarrollo y menos adelantados. Se reconocen las necesidades específicas de estos países permitiendo categorizar las medidas en tres grupos (A, B y C) según su nivel de desarrollo y capacidad de implementación. Las medidas de categoría A deben implementarse al momento de la ratificación del Acuerdo, mientras que las medidas de categorías B tienen un periodo para su implementación, y en el caso de las medidas de categoría C, además de requerir de un plazo, también requieren cooperación internacional para su implementación.

El Perú ha realizado avances significativos en la implementación del AFC, alcanzando un cumplimiento de más del 90% en las medidas de categoría A. Sin embargo, aún existen

desafíos en la implementación de algunas medidas de categorías C, principalmente relacionadas con la modernización de la infraestructura aduanera y la adopción de tecnologías digitales.

**Tercera sección:** Trata sobre disposiciones institucionales que establecen la creación de un Comité Nacional de Facilitación del Comercio en cada país miembro, para coordinar la implementación total del acuerdo y monitorear su cumplimiento.

## 6. Mecanismos para la facilitación de comercio exterior

### 6.1. Comisión Multisectorial para la Facilitación del Comercio Exterior – COMUFAL

En el Perú, se implementó el Comité Multisectorial para la Facilitación del Comercio Exterior en el marco de los compromisos establecidos en la sección 3 del Acuerdo de Facilitación del Comercio (AFC).

Este comité se denomina COMUFAL y tiene como principal objetivo reforzar la coordinación entre las entidades que lo integran, para la facilitación del comercio y reducir los costos logísticos que afectan la competitividad en el sector. Además, contribuye al cumplimiento de las medidas del AFC de la OMC.

La COMUFAL está conformada por entidades del sector público y del sector privado. En el ámbito público, la integran siete ministerios y tres organismos técnicos especializados: El Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR) que lo preside, el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, el Ministerio de Relaciones Exteriores, el Ministerio de Salud, el Ministerio de Agricultura, el Ministerio de Economía y Finanzas, el Ministerio de la Producción; y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), que ejerce la Secretaría Técnica, además de la Autoridad Portuaria Nacional y Promperu.

En el sector privado, sus representantes se incorporaron en el año 2021 en el marco de la modificación del Decreto Supremo 122-2017-PCM. A fin de que esta inclusión represente a todo el sector privado involucrado en el comercio exterior, se incorporó a la COMUFAL a un representante que represente a los dueños, consignantes o consignatarios de carga, y a un representante de los operadores de comercio exterior. La designación pasa por un proceso de selección, y los postulantes deben cumplir con una serie de requisitos. La representación tiene vigencia de un año.

La COMUFAL está estructurada en cuatro equipos técnicos, como podemos ver en la figura 6. El Equipo Técnico está enfocado en el cumplimiento de las medidas del acuerdo de facilitación del comercio, asegurando que se respeten los plazos y coordinando las actividades necesarias para su cumplimiento. El Equipo Técnico es de Logística e Infraestructura, a través del cual se promueven medidas para mejorar la logística y conectividad, como el desarrollo de infraestructuras, el fomento del cabotaje, y la optimización de procedimientos logísticos, entre otros temas.

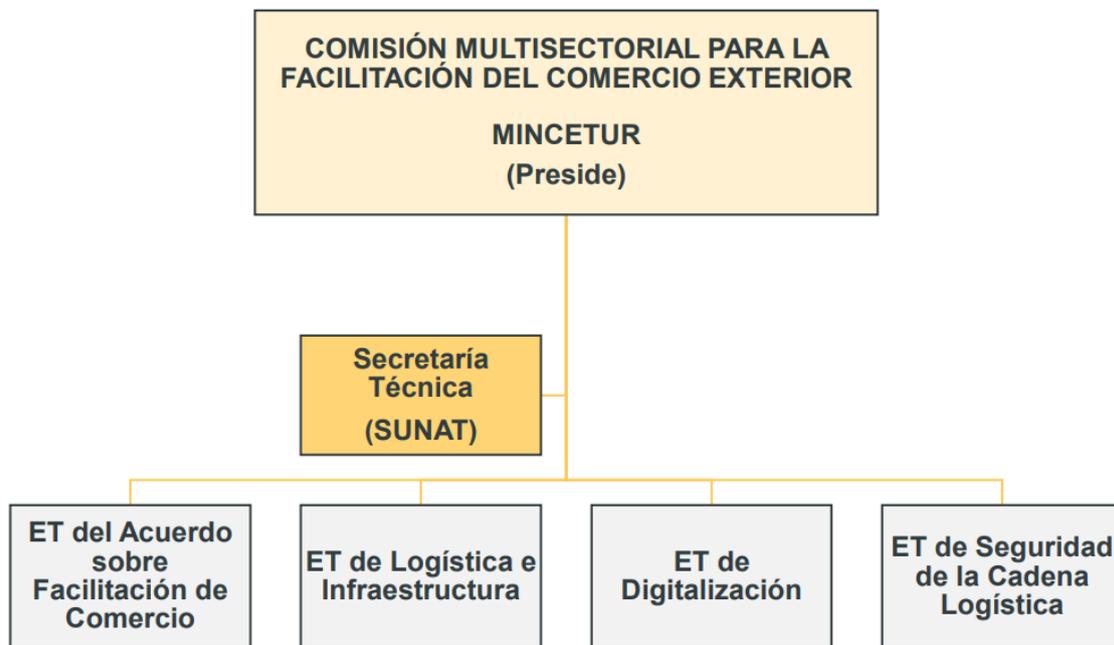
A raíz de la pandemia de COVID-19, se incorporó el Equipo Técnico de Digitalización, encargado de coordinar la identificación de procesos complejos para su digitalización,

implementar planes de contingencia para procesos digitalizados y desarrollar el sistema de la comunidad portuaria (PCS por sus siglas en ingles).

Finalmente, se estableció el equipo técnico de seguridad de la cadena logística, encargado de promover una cultura de seguridad y prevención, certificaciones de seguridad, entre otros.

## Figura 6

Equipos técnicos del COMUFAL



Nota: Decreto Supremo 122-2017-PCM, 2021 y MINCETUR 2023

### 6.2. Ventanilla Única de Comercio Exterior

La Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE) es una plataforma electrónica diseñada para facilitar el comercio. Esta herramienta permite a los usuarios del comercio exterior realizar sus trámites necesarios para sus operaciones de importación, exportación o tránsito internacional, a través de medios electrónicos, de manera eficiente y desde cualquier punto del país. El intercambio de información requerida o relevante para el ingreso, la salida o el tránsito de las mercancías desde o hacia el territorio nacional, también incluye a los medios de transporte.

Asimismo, la ley de fortalecimiento de la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE) señala que, a través de la VUCE, se permite gestionar la información y los procedimientos y los servicios que se realicen a través del sistema.

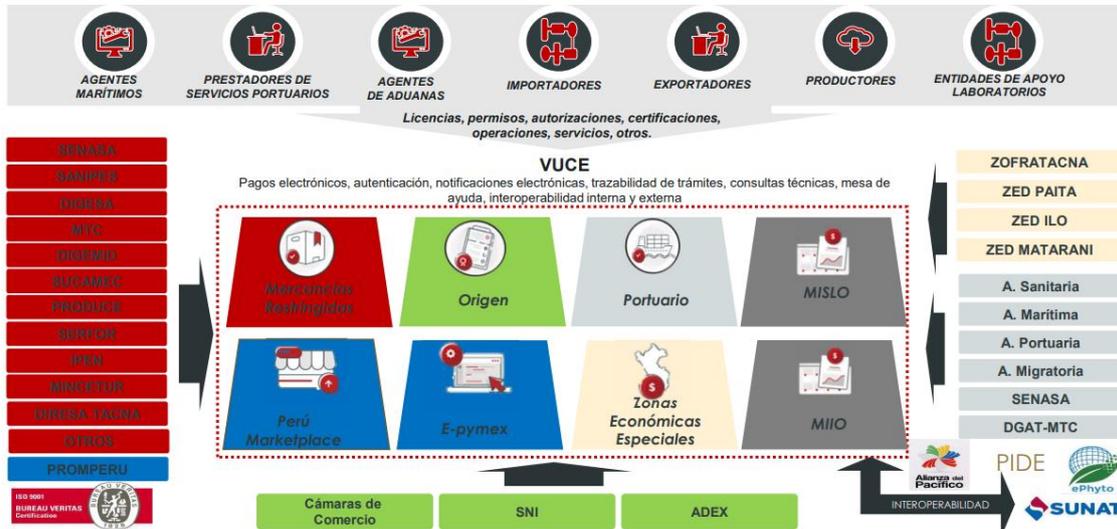
#### A. Estructura de VUCE

En la figura 7, se observa cómo está estructurado la plataforma VUCE. En la parte superior, se encuentran los usuarios de la VUCE, operadores de comercio exterior, importadores, exportadores, productores y otras entidades de apoyo, los cuales realizan sus trámites a

través del sistema para obtener permisos y/o autorizaciones necesarias para sus operaciones de comercio exterior. En el centro de la figura, se presentan los componentes actuales de la VUCE. En el lado derecho e izquierdo se encuentran las autoridades con las que los usuarios gestionan sus trámites.

**Figura 7**

Estructura de VUCE



**Nota:** Plataforma VUCE, Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), 2023

Asimismo, dentro de las funcionalidades de la VUCE, se facilita la realización de pagos electrónicos, la autenticación y validación de los trámites, notificaciones electrónicas y la trazabilidad de estos trámites.

Además, la VUCE cuenta con un equipo de mesa de ayuda, que, a través del chat o correos electrónicos, permite realizar consultas sobre algún inconveniente con los trámites.

La VUCE tiene interoperabilidad interna y externa. La interoperabilidad interna es con SUNAT y a nivel internacional es con las ventanillas únicas de los países del Alianza del Pacífico.

**B. Componentes de la VUCE**

El primer componente incorporado en la VUCE es el de Mercancías Restringidas. A través de este componente se gestionan más de 300 procedimientos administrativos de aproximadamente 15 entidades. Entre estas entidades se encuentran SENASA, DIGESA, MTC, DIGEMID, SUCAMEC, PRODUCE, SERFOR, SANIPES, IPEN, MINCETUR, entre otros.

El segundo componente de la VUCE es el de Origen, a través de este componente el exportador gestiona sus certificados de origen según los acuerdos internacionales que aplique, ante las entidades autorizadas por el MINCETUR, como las Cámaras de Comercio, ADEX y SNI.

El tercer componente incorporado en la VUCE es el Componente Portuario. Este permite la gestión de solicitudes para la recepción y despacho de naves, y otros permisos

vinculados. En este componente participan las autoridades sanitarias, la autoridad marítima, la Autoridad Portuaria Nacional y Migraciones, así como SENASA y la Dirección General de Transporte Acuático del MTC (DGAT-MTC).

### C. Proyecto VUCE 2.0

Como se observa en la figura 8, en el marco del proyecto VUCE 2.0 se están incorporando nuevos componentes en la VUCE, así como desarrollando el rediseño de procesos en los componentes existentes, para optimizar los procesos, simplificar los trámites y fortalecer a las entidades que la integran.

Entre los componentes destacados están el Perú Marketplace y el E-Pymex, plataformas de gestión empresarial diseñados para facilitar la inserción de productos de pymes en el mercado internacional. El componente de Zonas Económicas Especiales permite a los usuarios de estos recintos gestionar trámites ante los administradores de estas zonas a través de la plataforma.

Otros componentes incluyen portales logísticos como son el MISLO que proporcionan información transparente sobre los servicios logísticos del comercio exterior, el MIIO que promueve la digitalización de procesos; y el OLCE que contribuirá con información de valor para la mejor toma de decisiones.

**Figura 8**

Proyecto VUCE 2.0

#### Mejoramiento de los servicios de facilitación del comercio exterior a través de la VUCE



Nota: Proyecto VUCE 2.0, Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), 2023

Como parte de la mejora continua, el proyecto VUCE está realizando mejoras y nuevas soluciones sobre expedientes electrónicos, buzón electrónico, aplicaciones de análisis de riesgos, entre otros.

### D. Módulo de Información de Servicios de Logística de Comercio Exterior (MISLO)

Este portal fue implementado en el marco de la Ley 30809 que modifica la Ley de Facilitación de Comercio Exterior. La norma establece que los operadores listados en la

norma deben publicar la información de los servicios que brindan, como la descripción y precios de sus servicios. La incorporación de estos tipos de operadores se realizó de manera progresiva y mediante Resolución Ministerial. Actualmente están incorporados 12 tipos de operadores que participan en el ámbito marítimo, aéreo y terrestre.

El MISLO permite a exportadores e importadores encontrar en un solo lugar y de forma gratuita, información de los servicios de logística necesarios para la realización de sus operaciones de comercio exterior. Además, propicia la transparencia en el sector logístico.

### **E. Módulo de Intercambio de Información entre Operadores de Comercio Exterior (MIIO)**

Este portal logístico se implementó durante la pandemia del COVID-19, en el marco del Decreto Legislativo 1492 y tuvo por finalidad reducir los trámites presenciales y de esta forma evitar la propagación de contagios por COVID-19.

En el MIIO se realizan dos procesos: el endose en procuración del conocimiento de embarque; y la autorización comercial de entrega de la carga.

El MIIO forma parte de los servicios de la VUCE y su uso es voluntario. Para que el operador pueda realizar estos procesos en el MIIO, este pasa por un proceso de validación con los sistemas de Aduanas, respecto a la ficha RUC, registro de autorización de operadores y manifiesto de carga, garantizando la confidencialidad y la seguridad en el intercambio de información.

### **F. Observatorio Logístico de Comercio Exterior (OLCE)**

El objetivo principal del OLCE es facilitar la toma de decisiones tanto en políticas públicas como en negocios. Además, busca generar información de valor y promover la cooperación interinstitucional y la articulación entre el sector público y privado. Según experiencias internacionales se requiere que este tipo de plataforma cuente con información actualizada para una toma de decisiones óptima, por lo que la actualización constante es crucial para su sostenibilidad efectiva en el tiempo.

En Perú, el OLCE formará parte de la VUCE, y en su desarrollo se cuenta con la estrecha colaboración de varias entidades, incluyendo a la SUNAT, APN, MTC, MINAM, MEF, INEI, OSITRAN y SUNEDU, entidades que serán las primeras en integrarse en su etapa inicial.

El desarrollo del OLCE ha requerido un período de planificación y definición de contenidos, el cual se inició durante la pandemia del COVID-19. No obstante, se llevaron a cabo una serie de reuniones virtuales con las autoridades pertinentes para definir los contenidos del OLCE. Esta colaboración ha sido fundamental para asegurar que la plataforma satisfaga las necesidades del sector y facilite la toma de decisiones informadas y oportunas.

### **G. Sistema de comunidad portuaria - PCS**

Es una plataforma electrónica destinada a facilitar el intercambio de información entre actores públicos y privados, con el objetivo de mejorar la competitividad de las

comunidades portuarias. El diagnóstico previo al desarrollo del PCS reveló que existía una duplicación significativa en la información solicitada por diferentes autoridades y operadores. La misma información era requerida en formas distintas, lo que generaba redundancia y costos adicionales. Por esta razón, la implementación del PCS es crucial para optimizar y estandarizar la información dentro de la comunidad logística portuaria. La plataforma PCS ofrece múltiples beneficios, como la creación de valor para la comunidad logística portuaria, información en tiempo real, competitividad, seguridad de la información y la reducción de costos.

Al unificar y centralizar la información requerida por diversas entidades y operadores, el PCS no solo reduce la redundancia y los costos, sino que también potencia la eficiencia y la competitividad del comercio exterior.

# VI. Compliance tributario

Víctor Cruzado Ribeyro<sup>7</sup>

## Resumen:

El cumplimiento tributario en la actualidad enfrenta varios desafíos, principalmente relacionados con la interpretación de normas y la fiscalización a posteriori por parte de las autoridades. La falta de claridad en la legislación tributaria genera inseguridad jurídica y discrepancias que pueden derivar en litigios. La implementación de tecnologías como el Sistema de Registro de Información Electrónica (SIRE) y el uso de facturas electrónicas permite a la administración tributaria tener un control más exhaustivo sobre las operaciones de los contribuyentes, aunque también presentan desafíos en la verificación y control de la información.

En este contexto, el concepto de "compliance tributario" se presenta como una solución para fomentar una relación cooperativa entre los contribuyentes y la administración tributaria, promoviendo el cumplimiento voluntario y la reducción de riesgos fiscales. Este enfoque de cumplimiento cooperativo implica la implementación de políticas y protocolos destinados a prevenir prácticas tributarias agresivas y garantizar una adecuada gestión de riesgos. La Norma XVI y el plan BEPS son ejemplos de esfuerzos del Estado para formalizar la responsabilidad de los directores en materia tributaria. Aunque el compliance aún enfrenta retos en Perú, su aplicación puede contribuir significativamente a reducir litigios y mejorar la reputación de las compañías, que buscan cumplir con sus obligaciones tributarias de manera transparente y eficiente.

## Palabras clave:

Cumplimiento tributario, compliance tributario, relación cooperativa, fiscalización a posteriori, ventajas, riesgos.

## Sumario:

1. Situación actual con la Administración Tributaria. 2. Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. 3. Características de la relación cooperativa. 4. ¿Qué ha hecho el Estado Peruano en atención al cumplimiento cooperativo? 5. ¿Qué es el compliance tributario? 6. Ventajas del cumplimiento cooperativo. 7. ¿Qué significa "Compliance Tributario"? 8. Riesgos generales. 9. Riesgos especiales. 10. El compliance program.

---

<sup>7</sup> Contador Público colegiado por la Universidad San Martín de Porres. Magister en Tributación por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Maestría en Dirección de Empresas del Programa de Alta Dirección de la Universidad de Piura. Especialista en Derecho Tributario Internacional por la Universidad Austral de Argentina.

## 1. Situación actual con la Administración Tributaria

Cuando se aborda el tema del cumplimiento tributario, es esencial examinar en detalle la situación actual y comprender las circunstancias que enfrentamos. En este contexto, nos encontramos con varios aspectos cruciales, como la generación de autoliquidaciones y la práctica actual de la fiscalización a posteriori, donde las autoridades tributarias revisan las operaciones una vez finalizado el ejercicio gravable.

Asimismo, es fundamental considerar la imposición de sanciones administrativas y la aplicación de normativas como la Norma XVI, diseñada para prevenir la elusión fiscal. Actualmente, enfrentamos desafíos relacionados con la interpretación de las normas tributarias. Por ejemplo, los contribuyentes mantienen una preocupación por el tema de amortización de intangibles, derivada de la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 10942-3-2016, la cual establece en relación a la amortización que: "lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación onerosa por la cual exista la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago", es decir que los intangibles pueden amortizarse incluso si no han sido pagados lo importante es que exista un compromiso de pago.

Por otro lado, la RTF N° 02035-4-2017 señala que: "Existen dos condiciones para que proceda la deducción de intangibles, que exista un precio pagado y el intangible sea de duración limitada. El término "precio pagado" se encuentra tanto en la Ley del Impuesto a la Renta y en su Reglamento, de lo cual se debe entender que no sólo debe existir un precio, esto es, un valor del intangible, sino que además este precio debe encontrarse pagado previamente a efecto de que proceda la deducción del gasto."

Esta divergencia de criterios genera incertidumbre sobre el proceder correcto. En este contexto, el sector privado también presenta opiniones divergentes, argumentando que la amortización debería basarse en lo que realmente se ha pagado, sin necesidad de que esté completamente saldado.

Esta discrepancia no solo resalta problemas de interpretación de normativas, sino que también evidencia la dualidad de criterios, lo que contribuye a la inseguridad jurídica. Al abordar la seguridad jurídica, es esencial considerar tanto la perspectiva subjetiva como la obligatoria. Desde la perspectiva subjetiva, se busca la previsibilidad para que los contribuyentes sepan cómo actuar en una operación específica. Desde el punto de vista obligatorio, se espera que las normas legales sean claras y precisas, además de comprender cómo actuará la Administración tributaria.

En el contexto peruano, la falta de claridad en las normas tributarias desde una perspectiva subjetiva crea un serio problema para la seguridad jurídica.

La actuación de la administración tributaria desempeña un papel crucial, ya que sus decisiones pueden dar lugar a discrepancias o incluso litigios con los contribuyentes. La

búsqueda de seguridad jurídica se convierte así en un motivo primordial para abordar eficazmente el cumplimiento tributario.

En el contexto actual, la implementación de nuevas tecnologías ha permitido a la administración tributaria tener un conocimiento exhaustivo de nuestras operaciones, al contar con acceso a facturas electrónicas, libros electrónicos y declaraciones juradas. Esta capacidad de seguimiento detallado le permite identificar con precisión nuestras obligaciones tributarias. La próxima entrada en vigor del Sistema de Registro de Información Electrónica (SIRE) plantea un nuevo desafío para los contadores, quienes deberán verificar la información proporcionada por esta plataforma.

La automatización en los procesos tributarios, especialmente en la emisión y recepción de facturas electrónicas, ha introducido nuevos desafíos. Es fundamental que las compañías implementen protocolos de seguridad que les permitan leer y verificar los archivos XML de las facturas electrónicas, asegurándose de que cumplan con los requisitos establecidos por la normativa tributaria. La falta de sistemas para la verificación de estos archivos puede exponer a las compañías a riesgos importantes, como la falta de control sobre los documentos tributarios clave.

En este contexto, la cooperación con la administración tributaria busca reducir los litigios y fomentar la disminución de estrategias tributarias agresivas por parte de los contribuyentes.

## **2. Cumplimiento cooperativo en materia tributaria**

Entonces, ¿cuál es el propósito del cumplimiento cooperativo? Su propósito es satisfacer las necesidades tanto del contribuyente como de la administración tributaria, al mismo tiempo que previene posibles controversias en esta relación. Para lograr esto, es imperativo tener un conocimiento exhaustivo de los negocios y las decisiones empresariales. La transparencia entre ambas partes es esencial, y se debe buscar en la medida de lo posible.

El conocimiento del negocio es fundamental para que la administración tributaria comprenda el funcionamiento de las compañías, las dinámicas empresariales y los objetivos de los empresarios. En un contexto donde la evasión tributaria es un desafío persistente, el cumplimiento tributario, mediante el enfoque del compliance, se convierte en una herramienta para establecer una relación con la Administración Tributaria que permita determinar correctamente las obligaciones tributarias, reducir riesgos y potencialmente obtener beneficios derivados de la implementación de este enfoque colaborativo.

## **3. Características de la relación cooperativa**

Entendamos ahora, ¿cuál es el propósito del compliance tributario? En esencia, buscamos reemplazar el tradicional control a posteriori con un enfoque de control coordinado y cooperativo entre la administración tributaria y el contribuyente. El objetivo principal del compliance tributario es mitigar los riesgos asociados a las obligaciones fiscales de una

compañía, procurando así obtener seguridad jurídica por parte de la administración tributaria.

El enfoque inicial sobre la interpretación de normativas y las acciones que realiza la administración tributaria indica la necesidad de migrar hacia una perspectiva que priorice la seguridad jurídica, con el fin de reducir los riesgos fiscales. ¿Qué implica esto para el contribuyente? Este se compromete a anticiparse al incumplimiento tributario, identificar riesgos y renunciar a estrategias de planificación tributaria agresiva.

Es crucial señalar que adoptar un enfoque de compliance tributario no implica renunciar a mejorar la posición tributaria. Más bien, se trata de evitar prácticas fiscales agresivas o abusivas. ¿Cómo lograremos esto? A través de la implementación de políticas, protocolos y diagnósticos tributarios, con la ayuda de diversos especialistas. Además, la obtención de una certificación por parte de una entidad puede respaldar la implementación exitosa del compliance, demostrando que la empresa tiene la intención de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

## 4. ¿Qué ha hecho el Estado Peruano en atención al cumplimiento cooperativo?

Hasta el momento, contamos con la Norma XVI, cuyo propósito principal es combatir la elusión tributaria. Esta normativa busca incorporar a los miembros del directorio en la responsabilidad tributaria. Actualmente, la norma establece que, si se ha puesto a disposición del directorio alguna alternativa u operación tributaria, sus miembros pueden ser considerados responsables. En el marco del proceso de compliance tributario, se recomienda a los directores demostrar que han actuado con diligencia al solicitar la información o asesoramiento tributario correspondiente ante situaciones tributarias específicas.

Además, hemos llevado a cabo la implementación, en la medida de lo posible, de las acciones 5 y 12 del plan BEPS, cuyo objetivo es combatir las estrategias tributarias agresivas.

La SUNAT ha firmado y está en proceso de implementación de un programa de cumplimiento tributario colaborativo. La entrada en vigor del Sistema de Registro de Información Electrónica (SIRE) a partir del 1 de octubre proporcionará a la Administración Tributaria la información necesaria para determinar las obligaciones tributarias, y los contribuyentes tendrán la responsabilidad de aceptar o impugnar dicha información.

## 5. ¿Qué es el compliance tributario?

Según el maestro César García Novoa: El compliance es una política de adopción voluntaria por parte del contribuyente que consiste en incorporar protocolos certificados estandarizados que identifiquen, prevengan y mitiguen riesgos fiscales, mediante un mecanismo de reacción anticipada. Para ello, es fundamental que la empresa establezca un mapa de riesgos fiscales e incluya medidas para prevenir y mitigarlos.

En este contexto, resulta crucial identificar los riesgos específicos de la compañía, que pueden surgir incluso desde el departamento de contabilidad. Es posible que el responsable de impuestos no sea la persona más idónea para ocupar el cargo, lo cual constituye un aspecto que debería evaluarse dentro del marco del compliance. Además, se deben analizar y evaluar las políticas de la compañía, así como los procedimientos para reconocer ingresos y gastos.

## 6. Ventajas del cumplimiento cooperativo

La reducción de contingencias a través del compliance tributario implica la disminución de riesgos, y estos pueden manifestarse en diversas áreas. Por ejemplo, al abordar instrumentos financieros derivados, es esencial determinar si se utilizan con fines de cobertura o no. Para ello, resulta imperativo tener políticas de riesgo claramente definidas, establecer criterios para la elección de dichos instrumentos desde su contratación y contar con la documentación necesaria para respaldar estas decisiones en caso de una fiscalización.

En el ámbito tecnológico, la reducción de contingencias también puede lograrse mediante el uso eficiente de plataformas en la nube. Se recomienda a las compañías almacenar contratos, entregables, servicios, asientos contables y facturas de manera accesible en estos entornos, lo que facilita la respuesta a solicitudes durante procesos de fiscalización y evita la necesidad de prórrogas.

La implementación de un programa de compliance tributario tiene el potencial de reducir las fiscalizaciones, ya que podría establecerse un acuerdo con la administración tributaria para definir los controles necesarios. Aunque aún no existe una normativa específica de compliance tributario en el Perú, es plausible que la administración certifique los controles implementados, lo que podría resultar en una disminución de procesos de fiscalización.

En última instancia, este enfoque busca fomentar una mejor relación entre el contribuyente y la SUNAT.

## 7. ¿Qué significa “Compliance Tributario”?

El término "compliance" se refiere, en esencia, a cumplir con las disposiciones de la legislación tributaria. Este sistema busca la prevención de tensiones y la reducción del riesgo tributario que podría concretarse en contingencias. En términos más simples, implica identificar los diversos tipos de riesgos a los que una compañía puede estar expuesta.

El concepto de compliance tributario se ha convertido en una parte integral de la responsabilidad social de las compañías en la actualidad. Las compañías, que están cada vez más enfocadas en la responsabilidad social, reconocen la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En algunos países, las compañías que no cumplen con estas obligaciones enfrentan una mala reputación y pueden ser evitadas como socios comerciales. Evitar problemas penales o administrativos es una motivación adicional para las compañías en este contexto.

## 8. Riesgos generales

La gestión de compliance tributario debe abordar diversos riesgos, entre ellos los riesgos normativos, interpretativos y reputacionales.

Los riesgos interpretativos que se originan por:

- Vacíos legales,
- Criterios tributarios contradictorios emitidos por las entidades encargadas de administrar justicia tributaria.

Los riesgos normativos son:

- Cambios constantes la legislación tributaria
- Inseguridad jurídica

En relación con el riesgo reputacional, las compañías comenzarán a evaluar la posibilidad de relacionarse con negocios, proveedores, clientes e inversionistas que no cumplen con sus obligaciones tributarias.

## 9. Riesgos Especiales

Los principales riesgos especiales que podríamos enfrentar es la presentación de declaraciones juradas con errores, por lo cual es crucial establecer un flujo de información completo dentro de la empresa para identificar posibles problemas y áreas de riesgo.

Las declaraciones juradas deben cumplir con protocolos específicos y, lo más importante, todo programa de compliance tributario debe contar con un canal de denuncias. La existencia de un canal de denuncias es esencial para el éxito del programa, permitiendo a las personas reportar cualquier incumplimiento de protocolos o políticas. Estas denuncias deben llegar al compliance *office*, quien tomará las medidas correspondientes.

Además, es fundamental medir el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales como parte integral del programa de compliance.

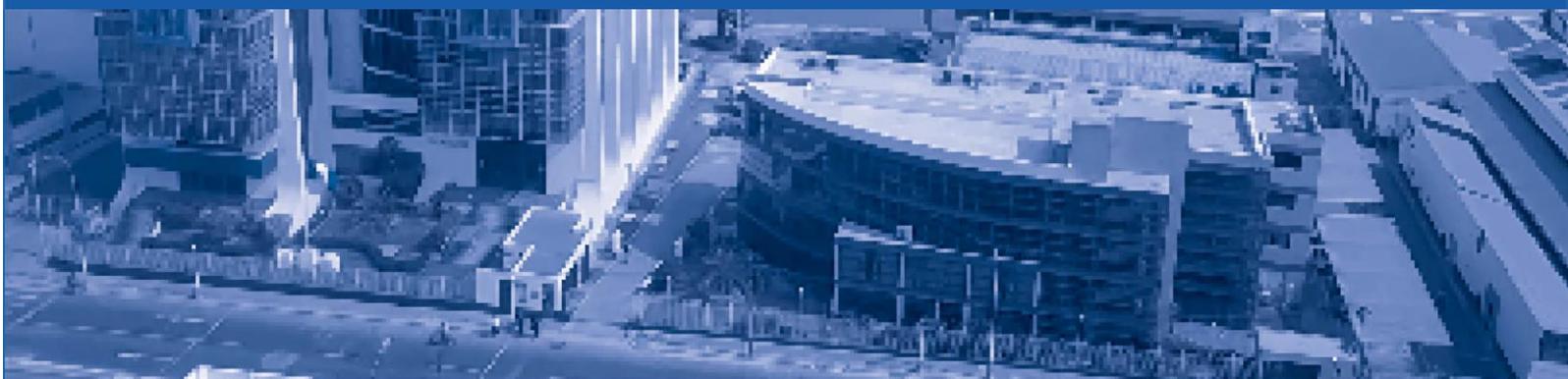
## 10. El compliance program

Para su correcto funcionamiento, el programa de compliance requiere el respaldo y la colaboración del directorio de la compañía. Es esencial que el director brinde las facilidades y el respaldo necesario para la implementación efectiva de este programa en la organización.

Aunque en el Perú aún persisten dudas sobre la confianza en la administración y la adopción plena del compliance tributario, en otros países ya se ha demostrado su éxito.

Grandes empresas en diversos lugares del mundo han adoptado programas de compliance tributario como parte integral de sus operaciones.

Por último, es imperativo establecer dentro de las compañías un programa que contenga políticas y procedimientos claros, pero, sobre todo, debe contar con la capacidad de imponer sanciones.



## DIRECCIÓN:

Sede Chucuito - Callao  
Av. Agustín Gamarra N° 680

[WWW.SUNAT.GOB.PE](http://WWW.SUNAT.GOB.PE)

ISBN: 978-612-4205-75-0



© Todos los derechos reservados SUNAT – IAT