

# Colección de Artículos de Investigación Tributarios y Aduaneros

---

Concurso 2021

**Autores:**

Gómez Chávez, Mercedes  
Chura Canahua, Yesika Yunneth  
Samanez Quirita, Jorge Daniel  
Mena Dávila, Jhon Hitler  
Aguilar Torres, Johnny Martín

## **COLECCIÓN DE ARTÍCULOS DE INVESTIGACIÓN TRIBUTARIOS Y ADUANEROS CONCURSO 2021**

### **Editor:**

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 es una recopilación de los tres primeros puestos del Concurso de Artículos, organizado por el Instituto Aduanero y Tributario de la SUNAT en el año 2021. 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:**

Gómez Chávez, Mercedes  
Chura Canahua, Yesika Yunneth  
Samanez Quirita, Jorge Daniel  
Mena Dávila, Jhon Hitler  
Aguilar Torres, Johnny Martín

### **Diseño y Diagramación**

CHÁVEZ ROJAS, Julia

### **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:** 2024-13082

**ISBN N°:** 978-612-4205-76-7

**Libro electrónico disponible en:**

<https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/233>

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 .....	6
Sobre los autores .....	7
<b>LA INTELIGENCIA FISCAL HACIA UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA 5.0 PARA LA DETECCIÓN DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA Y FRAUDE FISCAL.....</b>	<b>10</b>
Introducción.....	11
Inteligencia fiscal.....	12
Definición y objetivo.....	12
La Inteligencia Fiscal en la Administración Pública.....	12
Hexágono de la Innovación Pública (HIP) .....	12
Benchmarking .....	14
Marco Legal.....	16
Ordenamiento legal del Gobierno Digital.....	16
Tratamiento Tributario de la Economía Digital.....	17
Administración tributaria y aduanera 5.0, la detección de la economía sumergida y el fraude fiscal.....	17
Economía Digital y la Administración Tributaria.....	17
Economía Sumergida .....	17
Economías que facilitan la evasión y fraude fiscal .....	18
Reducción de las brechas de cumplimiento.....	19
Innovaciones tecnológicas aplicadas para la Inteligencia Fiscal.....	19
Problemática y propuestas de mejora .....	21
Planteamiento del problema .....	21
Inteligencia Fiscal desde una aproximación a una integración tributaria y aduanera.....	23
Temas a tratar para lograr la integración tributario – aduanera.....	24
Procesos que involucran a los negocios tributarios – aduaneros .....	29
Implementación de la Unidad de Inteligencia Fiscal (tributaria – aduanera) en la SUNAT .....	34
Conclusiones.....	36
Recomendaciones .....	37
Referencias.....	38
<b>LA INFORMALIDAD Y LA REPRESION DE LOS DELITOS ADUANEROS EN LAS FRONTERAS MAS SENSIBLES DEL PERU .....</b>	<b>41</b>

Introducción.....	42
Capítulo I: El contrabando.....	43
Contrabando en el Perú .....	43
Contrabando en Latinoamérica.....	44
Contrabando en el resto del mundo .....	45
Capitulo II: Aduanas más sensibles al contrabando en el Perú, Puno y Tumbes.....	45
El contrabando en Puno .....	45
El contrabando en Tumbes.....	49
Capitulo III: Medidas de represión frente el contrabando .....	53
Conclusiones.....	57
Recomendaciones .....	58
Referencias.....	59
Anexo .....	59
<b>ECONOMÍA DIGITAL Y TRIBUTACIÓN .....</b>	<b>61</b>
Introducción.....	62
Conceptualización .....	63
Definición de Economía Digital.....	63
Características de la Economía Digital.....	65
Potencial recaudatorio del IGV sobre la economía digital.....	67
Tributación Internacional comparada en los servicios digitales .....	71
Se encuentran gravados en la actualidad los servicios digitales en el Perú .....	79
Conclusiones.....	83
Recomendaciones .....	85
Referencias.....	87
<b>ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, PARA DETECTAR EMPRESAS DE FACHADA PARA EL TRAFICO ILÍCITO DE DROGAS. ....</b>	<b>88</b>
Introducción.....	89
Materiales y Métodos .....	92
Marco Teórico.....	92
Áreas involucradas en la SUNAT, para combatir y sancionar el tráfico ilícito de drogas .....	92
Comparación de la producción anual de la droga en nuestro País, con la cantidad incautada por la SUNAT .....	93
La transformación digital y los mecanismos tecnológicos que tiene la SUNAT, para el mejor control .....	96

Análisis e los Estados Financieros, para detectar empresas de fachada, que han sido creados para el tráfico ilícito de drogas .....	97
Uso del software IDEA (originalmente del inglés, Interactive Data Extraction and Analysis, Extracción de datos y análisis interactivo). .....	101
Conclusiones.....	102
Recomendaciones .....	103
Referencias.....	103

# Presentación

El Instituto Aduanero y Tributario busca promover la gestión del conocimiento a través de la investigación académica, con el objetivo de fortalecer las competencias de los funcionarios de la SUNAT, y, en consecuencia, mejorar el proceso de toma de decisiones en nuestra organización. En esta línea, desde el 2018, el Instituto Aduanero y Tributario invita a los trabajadores de la SUNAT a presentar trabajos de investigación que aborden el quehacer de la Administración Tributaria a través del análisis de los desafíos que enfrenta en materia tributaria y aduanera.

En esta edición 2021, tenemos el honor de presentar cuatro artículos ganadores, seleccionados por su excelencia, rigor académico y aportes significativos al conocimiento. Estos artículos abordan temas como la inteligencia fiscal, la informalidad en las fronteras, la economía digital, y el control aduanero.

Agradecemos a todos los participantes del concurso, cuyo esfuerzo han enriquecido el debate sobre las materias bajo análisis, y han puesto de manifiesto el gran potencial que existe en nuestra comunidad profesional.

Estamos seguros que este aporte investigativo será útil y enriquecedor para toda la comunidad profesional y académica; así como, que será útil para quienes deseen seguir profundizando e investigando en temas de la actualidad tributaria y aduanera. Por ello, a nombre del Instituto Aduanero y Tributario, me complace presentar esta publicación, que es fruto del esfuerzo de nuestros colaboradores, quienes, de manera coherente con los objetivos estratégicos institucionales, plantean importantes hipótesis y conclusiones.

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

# Sobre los autores

## **Mercedes Gómez Chávez**

Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), Magíster en Derecho de la Empresa de la Pontificia Universidad Católica del Perú y Doctoranda en Política Fiscal y Sistema Tributario de la UNMSM. Experta acreditada en Tránsito Aduanero Internacional de la Organización Mundial de Aduanas (Bélgica). Ha participado como facilitadora en talleres internacionales de la OMA, además de charlas y capacitaciones a operadores de comercio exterior y a funcionarios aduaneros sobre los procesos de salida, tránsito y de restitución de derechos arancelarios. Ha trabajado en la Aduana de Chimbote y en la Aduana Aérea y Postal del Callao.

## **Yesika Yunneth Chura Canahua**

Estudió Derecho en la Universidad Nacional del Altiplano (Puno). Abogada titulada por la Universidad Privada de Moquegua. Egresada de la Maestría en Derecho Civil de la Universidad Nacional de San Agustín (Arequipa). Otros estudios: Diplomado en Segunda Especialización en Tributación de Empresas (ESAN); especialización en Legislación Aduanera y Gestión Comercial de las Importaciones (Universidad Norbert Wiener); especialista en Aduanas (IATA); Diplomado en Derecho Laboral, Notarial y Registral; Curso Desafíos y Oportunidades en la Economía Digital (BID-INDES); Curso Desarrollo de la Capacidad de Gestión y Liderazgo para la Supervisión y Control de Aduanas - 8va Edición (BID-INDES); Curso Modernización en la Gestión de Aduanas - 1ra Edición (BID-INDES); Curso de Habilidades y Destrezas Comunicativas (ISIL); Curso ISO 31010: 2019 Técnicas de Evaluación de Riesgos (ISIL - Educación Ejecutiva); Curso Rumbo a la Transformación Digital; Metodologías Ágiles, Power BI. Desarrolla labores como Especialista de Aduanas en diversas unidades orgánicas de las Aduanas: Marítima del Callao, Puno, Paita y Mollendo, liderando equipos como el Departamento de Técnica Aduanera de Paita y la Sección de Técnica Aduanera de Mollendo. Ponente en diversos cursos, charlas y capacitaciones aduaneras.

## **Jorge Daniel Samanez Quirita**

Abogado Titulado por la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres. Oficial de Aduanas – Especialista 1. Ostenta el grado de Maestro en Derecho con Mención en Aduanas, emitido por la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional Federico Villareal. Con Maestría en Comercio Internacional por la Universidad Internacional Isabel I de Castilla – España. Con Maestría en Gestión Pública por la EUCIM Business School – España y Cursos de Posgrado en Derecho Aduanero por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires – Argentina; asimismo, ha desempeñado labores en el área legal de la Intendencia de Aduana de Tumbes y Puno, miembro del área legal de la División de Acciones Inmediatas y Masivas de la Intendencia Nacional de Control Aduanero. Miembro del Centro de Estudios Comercio Exterior y Derecho Aduanero de la USMP y docente a tiempo parcial de la Facultad de Derecho de la UPC y de la facultad de Negocios Internacionales de la Universidad César Vallejo.

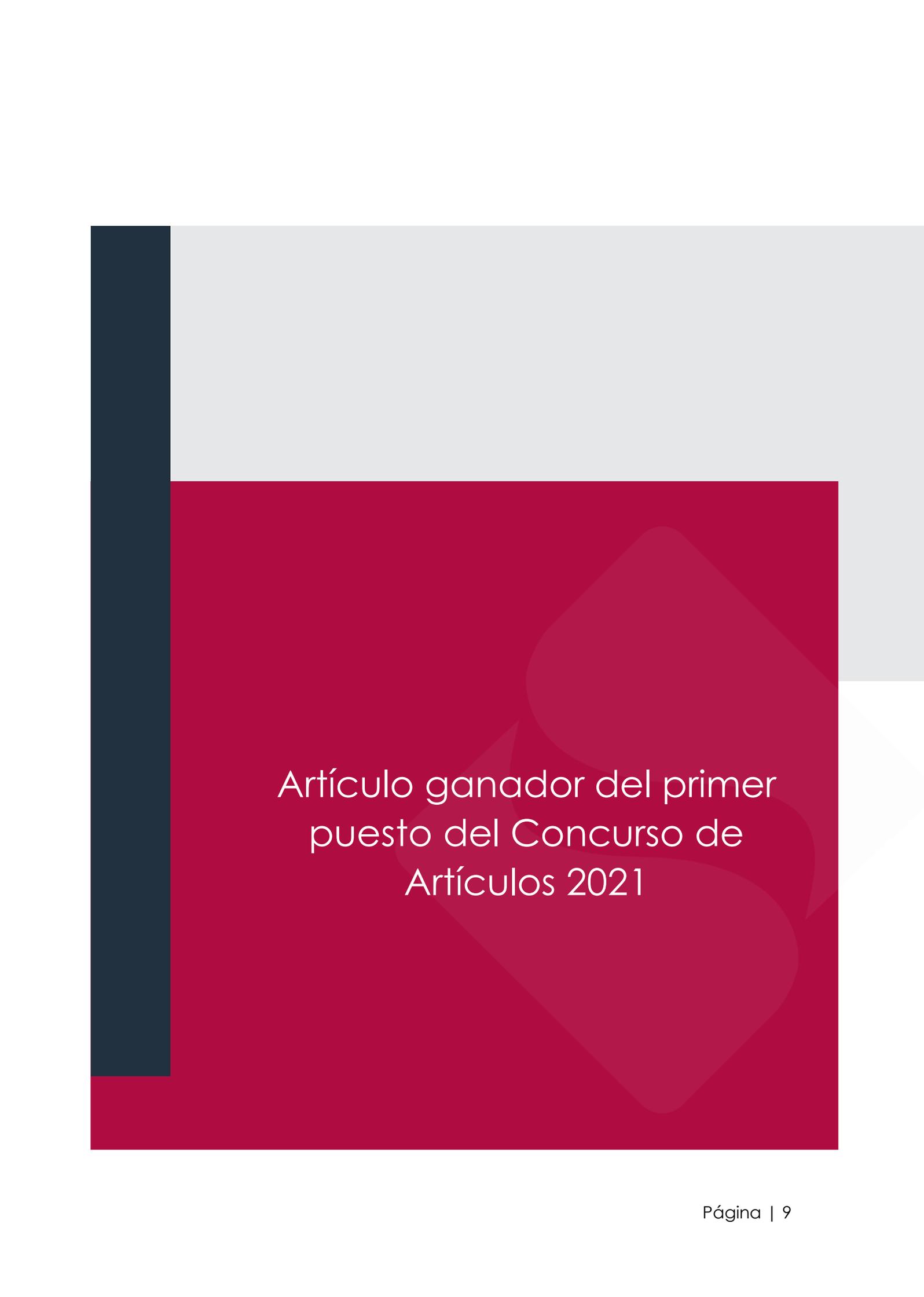
**Jhon Hitler Mena Dávila**

Doctor en Administración de empresas, magister en tributación y cursando el último ciclo de la carrera de derecho y el primer ciclo de la maestría en derecho constitucional en la Universidad San Martín de Porres.

Actualmente laboro en la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos en la División de Gestión de Procesos de Fiscalización y cuento con 12 años de trabajo en la SUNAT.

**Johnny Martín Aguilar Torres**

Contador Público Colegiado por la Universidad Nacional Federico Villarreal, con estudios culminados en Maestría en Auditoría en la Gestión Empresarial por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, estudios de especialización en Normas Internacionales de Contabilidad, Curso de Operaciones de Inteligencia en la III División del Ejército del Perú. Oficial de Aduanas del CAT 50, prestando servicios en la unidad orgánica de la División de Fiscalización Posterior de la Intendencia de Control Aduanero.



Artículo ganador del primer  
puesto del Concurso de  
Artículos 2021

# LA INTELIGENCIA FISCAL HACIA UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA 5.0 PARA LA DETECCIÓN DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA Y FRAUDE FISCAL

**Mercedes Gómez Chávez**  
**Yesika Yunneth Chura Canahua**

**RESUMEN:** La falta de integración de los procesos tributarios y aduaneros, así como la ausencia de equipos de trabajo especializados en los que converjan el conocimiento de ambas materias y el expertise en el uso de tecnologías innovadoras, nos hace proclives a realizar acciones de control y fiscalización aisladas, duplicando esfuerzos y empleando recursos innecesariamente, por lo que, se hace indispensable la implementación de una Unidad de Inteligencia Fiscal (tributaria – aduanera) en la SUNAT que permita detectar de manera temprana riesgos de incumplimiento de aquellas actividades económicas que se encuentran fuera del ámbito formal y legal del Fisco, y de esta manera combatir la elusión, la evasión y el fraude fiscal que nos permitan transitar a una Administración Tributaria y Aduanera 5.0.

**ABSTRACT:** The lack of integration of tax and customs processes, as well as the absence of specialized work teams in which knowledge of both matters and expertise in the use of innovative technologies converge, makes us prone to carry out isolated control and inspection actions, duplicating efforts and using resources unnecessarily, therefore, it is essential to implement a Fiscal Intelligence Unit (Tax - Customs) in SUNAT that allows early detection of risks of non-compliance of those economic activities that are outside the formal scope and legal taxation of the Treasury, and in this way combat avoidance, evasion and customs illicit that allow us to move to a Tax Administration 5.0.

**PALABRAS CLAVES:** Inteligencia fiscal, economía digital, economía sumergida, big data, inteligencia artificial, cadena de bloques, internet de las cosas, integración, innovación, evasión, elusión, fraude fiscal.

**KEY WORDS:** tax intelligence, underground economy, big data, artificial intelligence, blockchain, internet of things, integration, innovation, evasion, fiscal fraud.

## Introducción

En el presente artículo de investigación, se explica la forma en la que las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) cumplen un rol imprescindible en las Administraciones Tributarias para controlar el incumplimiento tributario, tanto de las Personas Naturales como de las Personas Jurídicas y las ventajas que implicarían su incorporación a los procesos tributarios y aduaneros, lo cual visto desde una perspectiva holística contribuiría de manera importante en la recaudación tributaria y en consecuencia en la competitividad país.

En el Capítulo I, se abordan aspectos fundamentales de la Inteligencia Fiscal, en el Capítulo II se señala el marco legal del Gobierno Digital y el tratamiento tributario de la Economía Digital; posteriormente en el Capítulo III se analiza a la economía digital que evoluciona de forma permanente y rápida, caracterizada por los nuevos modelos de negocios con servicios digitales que precinden de la presencia física y sin establecimientos permanentes en los países donde actúan, así como la figura de la economía sumergida y los desafíos de la Administración Tributaria frente a este nuevo escenario de transformación digital rompiendo esquemas de la economía tradicional y finalmente en el Capítulo IV se desarrolla la problemática detectada y se plantean las propuestas de mejora.

Ante lo expuesto, la falta de optimización de los procesos vinculados a la tributación y al comercio exterior disminuye competitividad al país, dejándose de recaudar millones de soles, por lo tanto, propiciar su impulso mediante la implementación de herramientas informáticas de las Tecnologías 4.0, consolidaría una estructura ágil y confiable que facilitaría el control y reduciría los actos ilícitos, haciendo más eficiente la función tributaria y aduanera, reduciendo la evasión y el fraude fiscal.

# Inteligencia fiscal

## Definición y objetivo

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) define a la actividad de Inteligencia Fiscal (IF) como “el uso sistemático de técnicas especializadas que buscan la producción y salvaguardia de conocimientos, con el propósito de asesorar a la administración tributaria en la planificación y ejecución de sus atribuciones legales, particularmente en el combate de la elusión fiscal, la evasión y los ilícitos aduaneros”<sup>1</sup>; no obstante desde la concepción de Diego Andrés Colazo, la IF debería concebirse como “el uso sistémico de técnicas especializadas en la obtención de información, con el fin de asesorar a las administraciones tributarias en la planificación, ejecución y control de sus atribuciones legales, con vistas a reducir o eliminar el incumplimiento tributario del tipo que fuere y a asistir o facilitar el cumplimiento voluntario”<sup>2</sup>. A ello se debe agregar, que la IF permite efectuar el cruce de información proveniente de fuentes internas y externas.

## La Inteligencia Fiscal en la Administración Pública

En un escenario caracterizado por nuevos modelos de negocios de la economía digital que impone grandes retos para romper paradigmas en la Administración Tributaria, resulta imprescindible la aplicación de la Inteligencia Fiscal, en donde las herramientas informáticas de las Tecnologías 4.0 tienen el potencial de ayudar en alcanzar los desafíos<sup>3</sup>, por eso se acuña el término de Inteligencia Digital Fiscal.

Resulta importante señalar que la Inteligencia Fiscal abarca la interacción entre diversas entidades del Sector Público, caracterizados por almacenar valiosa información en sus bases de datos que por lo general están atascados en “silos organizacionales”, resultando necesario que se realice un cruce inteligente de la data que permita detectar anomalías y patrones a través de técnicas como por ejemplo de visualización y análisis<sup>4</sup>.

Asimismo, es necesario precisar que el uso de la Inteligencia Fiscal en la Administración Pública puede resultar de mucha utilidad en la identificación adecuada de los favorecidos con los programas socio - económicos, dado los pésimos resultados en la identificación de los beneficiarios del pago de bonos por la crisis de la COVID - 19.

## Hexágono de la Innovación Pública (HIP)

El Hexágono de la Innovación Pública es la propuesta final incluida en el informe Instituciones que Aprenden redactado por encargo de la SEGIB - Secretaría General

---

<sup>1</sup> Manual CIAT sobre Inteligencia Fiscal. Extraído con fecha 07.01.2022 de [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006\\_Manual\\_CIAT\\_sobre\\_Inteligencia\\_Fiscal.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_sobre_Inteligencia_Fiscal.pdf)

<sup>2</sup> Colazo, D. La inteligencia fiscal en las administraciones tributarias modernas. Extraído con fecha 08.01.2022 de <https://cpcejujuy.org.ar/la-inteligencia-fiscal-en-las-administraciones-tributarias-modernas/>

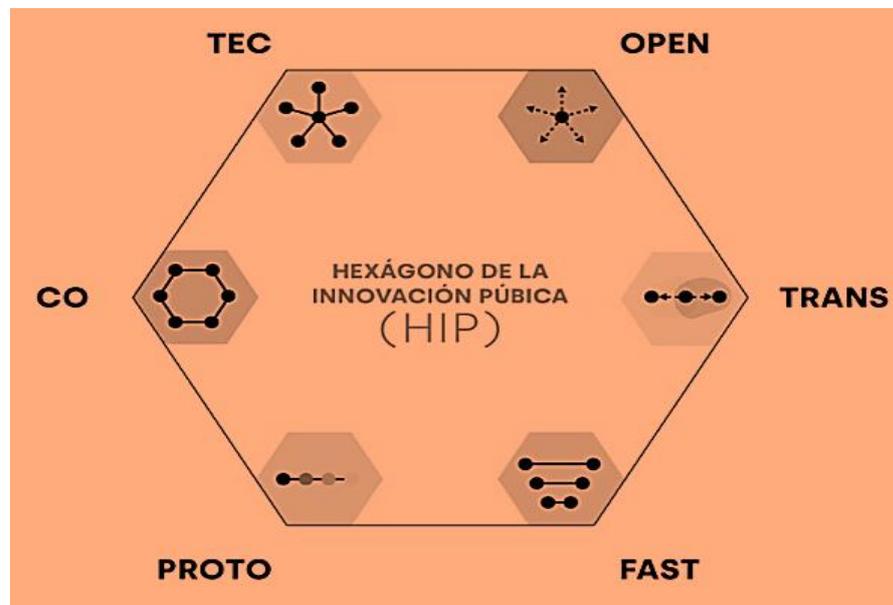
<sup>3</sup> Panorama del uso de las tecnologías y soluciones digitales innovadoras en la política y la gestión fiscal. BID. Extraído el 07.01.2022 de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Panorama-del-uso-de-las-tecnologias-y-soluciones-digitales-innovadoras-en-la-politica-y-la-gestion-fiscal.pdf>

<sup>4</sup> González, M. Inteligencia Fiscal. ¿Cómo pueden los gobiernos aprovechar sus presupuestos? Extraído con fecha 04.01.2022 de <https://u-gob.com/inteligencia-fiscal-como-pueden-los-gobiernos-aprovechar-sus-presupuestos/>

Iberoamericana - para la XXVII Cumbre de Jefes de Estado y de Gobierno, con el objetivo de acelerar la transición de las instituciones hacia organizaciones en red, abiertas, flexibles y democráticas creando agendas comunes para lograr la transformación institucional y el cambio sistémico sobre la base de gobierno abierto e innovación pública; esta forma de innovar está dirigido a instituciones públicas y todo tipo de organizaciones sociales, pues los propios cambios que se vienen produciendo a nivel tecnológico necesitan repensar sus procesos pues los retos contemporáneos así lo exigen.

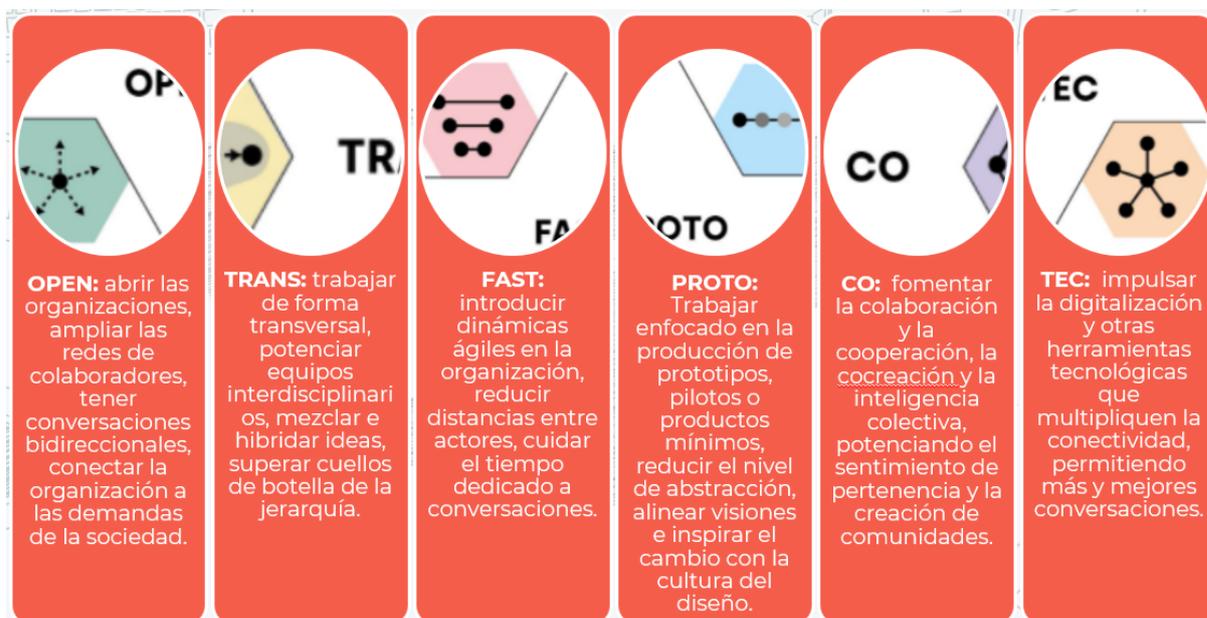
Con el fin de lograr la transformación de organizaciones en ecosistemas de innovación y creatividad se habrían analizado metodologías de las agencias más innovadoras del mundo, habiendo luego de este estudio diseñado seis vectores (Open, Trans, Fast, Co, Proto y Tec) que se constituyen en las guías para lograr el tránsito de instituciones tradicionales hacia organizaciones innovadoras promoviendo la transición de las jerarquías cerradas y compartimentadas entre organizaciones en red, abiertas y flexibles.

**Figura N° 1:** Vectores del Hexágono de la Innovación Pública



Fuente: <https://modelohip.net>

Figura N° 2: Características de los Vectores del Hexágono de la Innovación Pública



Fuente: Elaboración propia.

En ese contexto a efecto de continuar creciendo e innovando como Estado en la SUNAT podemos ir explorando ideas respecto de cómo podemos seguir mejorando, sin que los Actores Estratégicos – Stakeholders que van más despacio influyan de manera negativa y hagan más lento nuestros procesos, se puede explorar aplicar los modelos HIP de cuya revisión surgen ideas como la de propender a reducir o eliminar las barreras públicas entre las instituciones del estado pues no todas han innovado en la medida que lo ha hecho la SUNAT, y esto repercute en nuestros procesos, dado que la administración tributaria no es una isla en el Estado toda vez que interactuamos con quienes podemos tener inclusive fines comunes, no obstante, estas no avanzan a nuestro ritmo, por ello, la propuesta sería pensar de manera holística fomentando la colaboración, cooperación e incluso co-creación entre entidades, formando equipos multidisciplinarios; de primera intención podríamos ensayar el trabajo de un piloto entre el SUNAT y el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) para compartir información respecto del GPS de los vehículos de carga que le daría valor agregado a nuestros procesos, partiendo además sobre la obligatoriedad que tienen estos vehículos de remitir esta información a SUTRAN y que como SUNAT tenemos la experiencia de nuestros desarrolladores de software (in house) para que colaboren con entidades estratégicas cuya información a nosotros nos resulte relevante en alguno de nuestros procesos de control u otros.

## Benchmarking

### La experiencia de Argentina en el uso del Big Data. Sistema Digital Inteligente para Gobiernos.

El Sistema de Identificación Nacional Tributario y Social (SINTYS) es el organismo público de Argentina que coordina el intercambio de información patrimonial y social de las personas entre entidades gubernamentales asegurando su

privacidad y confidencialidad<sup>5</sup>. El SINTYS obliga al uso del número identificatorio único en toda base de datos pública o privada. Este sistema digital inteligente analiza la información mediante el uso del Big Data, obteniendo valiosa data para disminuir la evasión, entre otros.

**Figura N° 3:** El Sistema de Identificación Nacional Tributario y Social (SINTYS)



Fuente: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/inteligencia-fiscal-para-los-gobiernos/>

Si comparamos el SINTYS con las instituciones públicas en el Perú, equivaldría a fusionar en una sola entidad a la SUNAT, al Registro Nacional de Identificación y Estado Civil - RENIEC<sup>6</sup> y la Superintendencia Nacional de Registros Públicos – SUNARP<sup>7</sup>, manejando de manera unificada una gran base de datos para ampliar la base tributaria, identificando a los que deben pagar impuestos.

<sup>5</sup> Extraído con fecha 07.11.2021 de <https://www.argentina.gob.ar/politicassociales/sintys>.

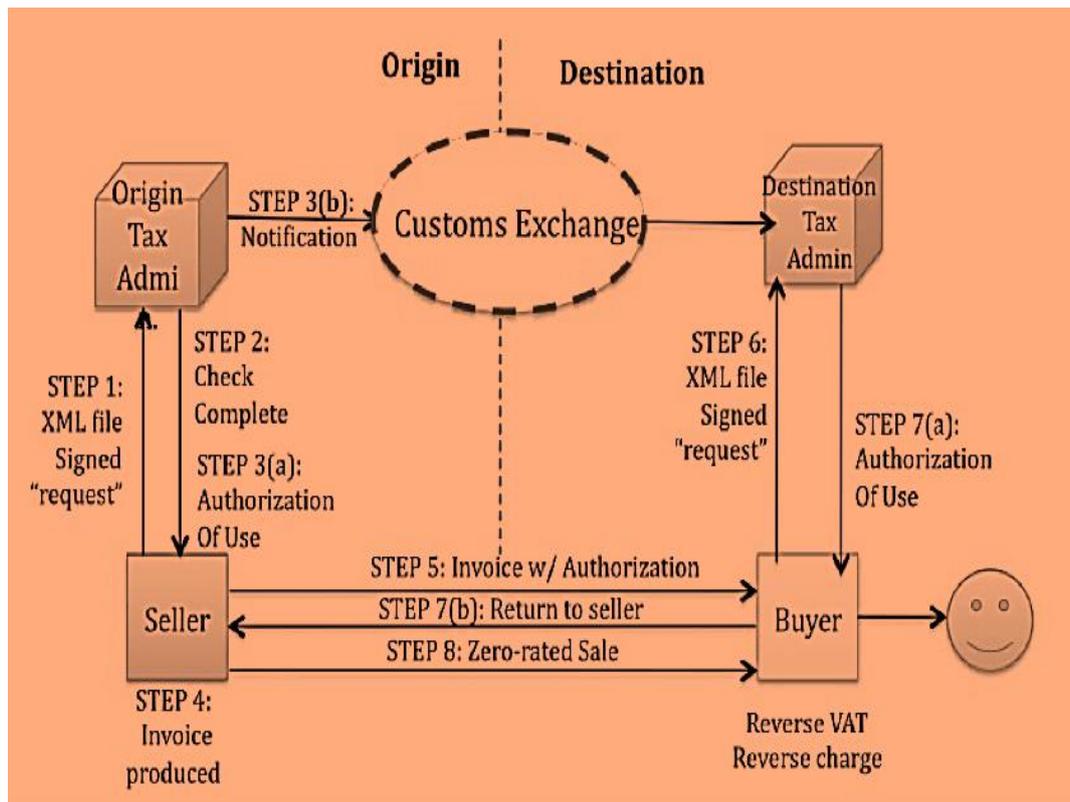
<sup>6</sup> Es el responsable de organizar y de mantener el Registro Único de Identificación de las Personas Naturales, adoptar mecanismos que garantizan la seguridad de la confección de los documentos de identidad e inscribir los hechos y actos relativos a su capacidad y estado civil, así como asegurar la confiabilidad de la información que resulta de la inscripción. Extraído con fecha 07.01.2022 de <https://www.reniec.gob.pe/portal/institucional.htm#>

<sup>7</sup> Es un organismo descentralizado autónomo del Sector Justicia y ente rector del Sistema Nacional de los Registros Públicos, y tiene entre sus principales funciones y atribuciones el de dictar las políticas y normas técnico - registrales de los registros públicos que integran el Sistema Nacional, planificar y organizar, normar, dirigir, coordinar y supervisar la inscripción y publicidad de actos y contratos en los Registros que conforman el Sistema. Extraído con fecha 07.01.2022 de <https://www.gob.pe/4139-superintendencia-nacional-de-los-registros-publicos-que-hacemos>

## La iniciativa de la Unión Europea con el uso del blockchain. Digital Invoice Customs Exchange (DICE)

La Unión Europea tiene la iniciativa denominada Digital Invoice Customs Exchange (DICE), traducido al español como Factura Digital de Intercambio Aduanero, que permite el intercambio de modo automatizado de facturas firmadas digitalmente, mediante el uso del blockchain, en las que los actores intervinientes como lo son las Administraciones Tributario – Aduaneras de origen y destino, el comprador y vendedor intervienen para confirmar la legitimidad de la transacción y de esta manera mejorar la gestión del IVA en los países de la Unión Europea.

Figura N° 4: Esquema de la DICE



Fuente: <https://www.ciat.org/blockchain-conceptos-y-aplicaciones-potenciales-en-el-area-tributaria-23/>

## Marco Legal

### Ordenamiento legal del Gobierno Digital

Las principales normas que regulan el uso de tecnologías informáticas en las entidades del Sector Público son las siguientes:

- Decreto Legislativo N° 1492.** Se dictan disposiciones para la reactivación, continuidad y eficiencia de las operaciones vinculadas a la cadena logística del comercio exterior.
- Decreto Legislativo N° 1412.** Ley del Gobierno Digital
- Decreto de Urgencia N° 006-2020.** Sistema Nacional de Transformación Digital.
- Decreto de Urgencia N° 007-2020.** Marco de Confianza Digital.

- e. **Decreto Supremo N° 118-2018-PCM.** Declaran de interés nacional el desarrollo del Gobierno Digital, la innovación y la economía digital con enfoque territorial.
- f. **Decreto Supremo N° 050-2018-PCM.** Establece la definición de Seguridad Digital de ámbito nacional.

### Tratamiento Tributario de la Economía Digital

- a. **Decreto Supremo N° 133-2013-EF.** Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- b. **Decreto Supremo N° 179-2004-EF.** Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
- c. **Decreto Supremo N° 055-99-EF.** Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

## Administración tributaria y aduanera 5.0, la detección de la economía sumergida y el fraude fiscal

### Economía Digital y la Administración Tributaria

Tomando como base el Informe sobre la Economía Digital<sup>8</sup> realizado por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo – UNCTAD, la denominación de economía digital está referida al impacto que tienen la digitalización y la transformación digital en la economía.

Las Administraciones Tributarias cumplen un rol fundamental en la adopción de acciones y en la implementación de medidas con el objetivo de gravar el valor proveniente de la economía digital principalmente de las plataformas digitales, que se encuentran en permanente y rápida evolución.

### Economía Sumergida

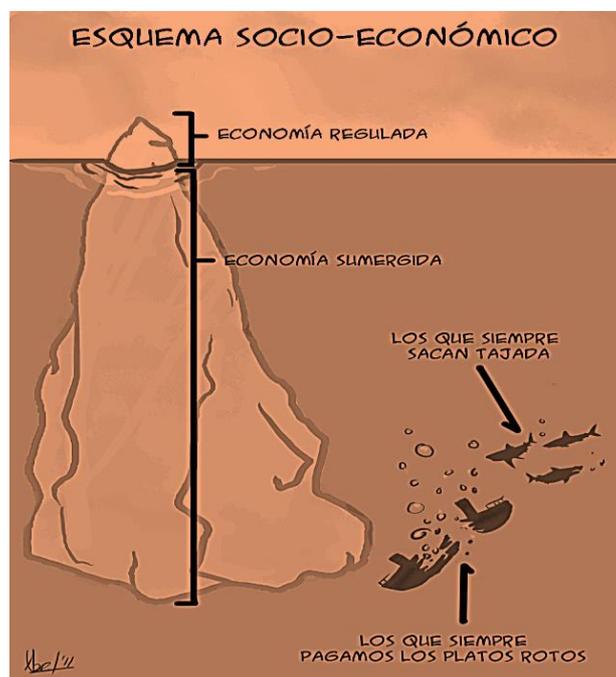
La economía sumergida, que guarda estrecha vinculación con la economía informal, se define como el conjunto de todas aquellas actividades de tipo económico que no se declaran y escapan del control de la Administración Tributaria<sup>9</sup>, es decir, las acciones lícitas que no tributan, por lo tanto, ocasionan un gran perjuicio en la captación de recursos para el Estado. Es importante señalar que la economía sumergida no incluye a aquellas actividades ilícitas, por lo tanto, no abarca el campo de los delitos.

---

<sup>8</sup> UNCTAD. Informe sobre Economía Digital 2019. Creación y Captura del Valor: Repercusión para los países en desarrollo. Extraído con fecha 09.01.2022 de [https://unctad.org/system/files/official-document/der2019\\_es.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_es.pdf)

<sup>9</sup> Jesús S. ¿Qué es la economía sumergida y qué problemas puede provocar a un país? Extraído con fecha 09.01.2022 de <https://economia3.com/que-es-economia-sumergida/>

Figura N° 5: Representación de la economía sumergida



Fuente: <http://petreraldia.com/imagenes/esquema-socio-economico-de-la-zona.html>

### **Economías que facilitan la evasión y fraude fiscal**

A continuación, se detallan aquellas economías en las que debido a sus características específicas se facilita el escenario para la evasión y el fraude fiscal, escapando del control de la Administración Tributaria.

#### **Economía de Efectivo (Cash Economy)**

La definición de economía de efectivo es un sistema económico, o parte de uno, en el que las transacciones financieras se realizan en efectivo en vez del débito directo, orden permanente, transferencia bancaria o tarjeta de crédito<sup>10</sup>.

En Suecia, por el contrario, las personas prácticamente no utilizan dinero en efectivo, sino tarjetas de prepago a cuenta de los teléfonos celulares de los contribuyentes<sup>11</sup>, siendo uno de los países a convertirse en una economía sin efectivo<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Extraído con fecha 09.01.2022 de <https://educalingo.com/en/dic-en/cash-economy>

<sup>11</sup> Aumenta la evasión fiscal con el uso del efectivo. Extraído con fecha 09.01.2022 de <https://www.ruizconsultores.com.mx/aumenta-la-evasion-fiscal-con-el-uso-de-efectivo/>

<sup>12</sup> ¿Cómo Suecia está en camino de convertirse en una economía sin efectivo? Extraído con fecha 09.01.2022 de <https://www.bbc.com/mundo/noticias-41248683>

## **Economía Compartida (Sharing Economy)**

Según Tim Bradshaw<sup>13</sup>, la Economía Compartida es “aquella que facilita el intercambio directo de bienes y servicios entre los particulares”, siendo que este tipo de economía funciona desde una plataforma digital en la que convergen la oferta con la demanda, como por ejemplo aquellas que utilizan aplicativos móviles como UBER, Airbnb, entre otras.

## **Reducción de las brechas de cumplimiento**

La reducción de las brechas fiscales constituye una de las principales preocupaciones de las Administraciones Tributarias con el objetivo de disminuir la diferencia entre la recaudación efectiva y la que debería obtenerse realmente.

Los costos del cumplimiento tributario son el resultado de los costos de la Administración Tributaria más los costos de cumplimiento del contribuyente.

## **Innovaciones tecnológicas aplicadas para la Inteligencia Fiscal**

Según estudios realizados por el BID<sup>14</sup>, la utilización de las tecnologías informáticas y el uso de “big data” permiten el cruzamiento inteligente de datos para que los gobiernos identifiquen a los que deben pagar, los potenciales beneficiarios del gasto, y desnudar la informalidad. Al mismo tiempo, a través de la inteligencia digital fiscal, con cruces de datos de terceros, los gobiernos tendrán más información de quien debe pagar impuestos, o recibir los beneficios, evitando las fugas de recursos” (resaltado y subrayado agregado)

Como se puede apreciar, la nueva terminología de Inteligencia Digital Fiscal entendida como aquella que emplea herramientas informáticas de las Tecnologías 4.0 para analizar grandes bases de datos y con ello obtener valiosa información para detectar a la economía sumergida.

### **Big Data**

El Big Data es un término que describe el gran volumen de datos, tanto estructurados como no estructurados<sup>15</sup> que se almacenan en los sistemas informáticos de las empresas y entidades públicas como las Administraciones Tributarias.

A continuación, se señalan las principales características del Big Data:

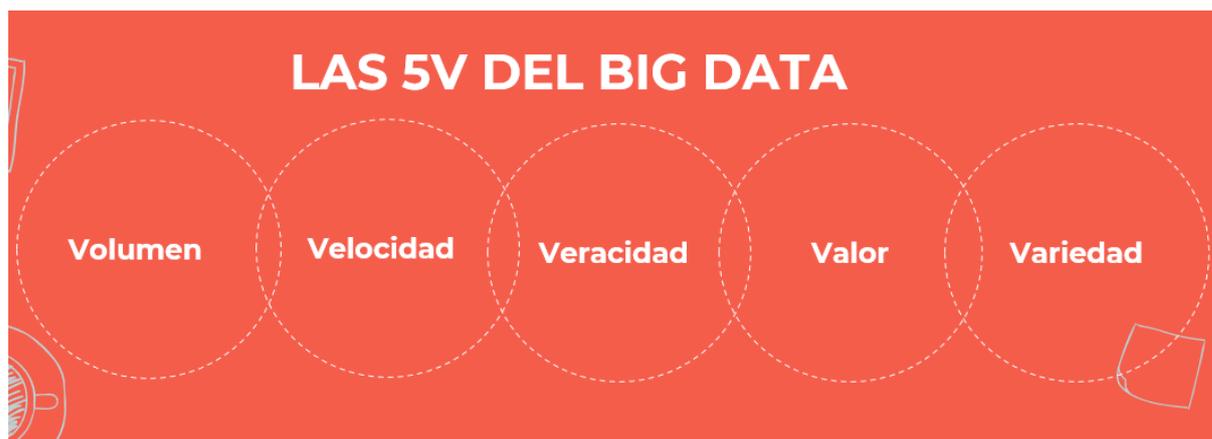
---

<sup>13</sup> Bradshaw, T. Financial Times. Extraído con fecha 09.01.2022 de <https://blog.gosocket.net/sabes-que-es-la-economia-compartida/#:~:text=Tim%20Bradshaw%20del%20Financial%20Times,de%20las%20industrias%20consideradas%20tradicionales>.

<sup>14</sup> Banco Interamericano de Desarrollo. “Utilizando Big Data para construir un sistema de inteligencia fiscal para los gobiernos”. Recuperado con fecha 06.11.2021 de <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/inteligencia-fiscal-para-los-gobiernos/>

<sup>15</sup> Véase Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones Tributarias. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Recuperado con fecha 06.11.2021 de: [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020\\_TIC-CIAT-FBMG.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf)

Figura N° 6: Las 5V del Big Data



Fuente: Elaboración propia

### Inteligencia Artificial

La Inteligencia Artificial<sup>16</sup> (Artificial Intelligence) es la combinación de algoritmos planteados con el propósito de crear máquinas que presenten las mismas capacidades que el ser humano.

El desarrollo de la Inteligencia Artificial ha sido impulsado en gran parte por una de sus herramientas, llamada machine learning o aprendizaje automático.

Según el CIAT17, el uso de la Inteligencia Artificial en las Administraciones Tributarias no solo contribuye a la lucha directa contra el fraude fiscal, sino también con la finalidad de ofrecer un mejor servicio a los contribuyentes, facilitándoles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En diversos países se usa la Inteligencia Artificial en la lucha contra el fraude fiscal como por ejemplo España, Estados Unidos, Canadá, entre otros con el objetivo de valorar riesgos fiscales, lo que permite segmentar a los contribuyentes en función de la probabilidad de incumplimiento, iniciándose los controles en los supuestos de mayor probabilidad de fraude.

### Blockchain

Según la definición de IBM18, el blockchain es un libro mayor compartido e inmutable que facilita el proceso de registro de transacciones y de seguimiento de activos en una red de negocios. Constituye una de las herramientas informáticas innovadoras de las Tecnologías 4.0, mediante la cual se puede compartir data de manera confiable y segura entre diversos actores.

Las posibles ventajas del uso del blockchain en la recaudación tributaria<sup>19</sup> serían las siguientes:

---

<sup>16</sup> García Herrera-Blanco, Cristina. El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios. Recuperado con fecha 06.11.2021 de <https://www.ciaf.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>

<sup>17</sup> Idem 18

<sup>18</sup> International Business Machines. Extraído con fecha 09.01.2022 de <https://www.ibm.com/es-es/topics/what-is-blockchain>

<sup>19</sup> How blockchain technology could improve the tax system. Extraído con fecha 09.01.2022 de [www.pwc.co.uk](http://www.pwc.co.uk)

- a. Trazabilidad de dónde y cuándo el IGV ha sido pagado a fin de reducir el fraude fiscal.
- b. Ayudar a las compañías multinacionales a proveer de un conjunto de datos consistente para múltiples autoridades tributarias.
- d. Brindar a las autoridades tributarias y otros reguladores más confianza en la data suministrada por los contribuyentes.
- e. Dar mayor visibilidad a las micro transacciones como aquellas realizadas por individuos como parte de la economía colaborativa.
- f. Verificar suposiciones involucradas en el establecimiento de las ganancias que obtienen los negocios globales en diferentes jurisdicciones.
- g. Verificación de precios de transferencia.

#### III.V.1. Internet de las Cosas (IoT)

De acuerdo con lo señalado por ORACLE, el Internet de las cosas (IoT) describe la red de objetos físicos ("cosas") que llevan incorporados sensores, software y otras tecnologías con el fin de conectarse e intercambiar datos con otros dispositivos y sistemas a través de Internet<sup>20</sup>.

## Problemática y propuestas de mejora

### Planteamiento del problema

De acuerdo a lo señalado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID)<sup>21</sup>, uno de los grandes desafíos de la política fiscal en América Latina y el Caribe es disminuir los altos niveles de evasión de impuestos y fraude fiscal.

En ese sentido, constituye un reto para las Administraciones Tributarias reducir las brechas de la evasión, así como ampliar la base tributaria y de esta manera incrementar los ingresos del Estado que, en nuestro país, al igual que los países de la región, la recaudación está caracterizada por una mayor recaudación del IGV, seguida a la generada por el Impuesto a la Renta y otros tributos.

En nuestro país, el 70% de la PEA<sup>22</sup> está constituido por el subempleo y la informalidad, situación que se ha visto empeorada por la crisis de la COVID -19, que comparado con el vecino país de Chile el panorama es distinto, dado que por el contrario el 30% aproximadamente lo compone la economía informal<sup>23</sup>, panorama opuesto a la alarmante situación nacional.

**Figura N° 7:** Evasión fiscal

---

<sup>20</sup> ¿Qué es el IoT? Extraído con fecha 08.01.2022 de <https://www.oracle.com/mx/internet-of-things/what-is-iot/>

<sup>21</sup> Idem 10

<sup>22</sup> Población Económicamente Activa

<sup>23</sup> Boletín Estadístico: Informalidad Laboral. Instituto Nacional de Estadística - INE de Chile <https://www.ine.cl/docs/default-source/informalidad-y-condiciones-laborales/boletines/2021/boletin-informalidad-laboral-trimestre-julio-septiembre-2021.pdf>. Recuperado con fecha 09.01.2022.



Fuente: <https://accounter.co/actualidad/requisitos-para-que-se-configure-el-delito-de-evasion-fiscal.html>

A ello se suma, la fragilidad de las formas empresariales en el Perú, caracterizado en su mayoría por estar compuesto por microempresas, que tomando como base la estadística proporcionada con fecha 13.12.2021 por la Oficina de Estudios Económicos del Ministerio de la Producción – PRODUCE (ver Anexo 1), respecto a la cantidad de micro y pequeñas empresas en el rubro textil creadas a nivel nacional en el período 2018-2020, se tiene la siguiente información:

**Figura N° 8:** Cantidad de micro y pequeñas empresas del rubro textil a nivel nacional creadas en el período 2018-2020.



Fuente: Elaboración propia

De lo expuesto en la Figura N° 8, se puede apreciar la gran diferencia que existe en la creación de microempresas<sup>24</sup> comparadas con las pequeñas empresas<sup>25</sup>, siendo que las primeras de estas son caracterizadas por el alto nivel de extinción a los pocos años de su creación debido a factores<sup>26</sup> como la situación económica, la falta de plan de negocio, entre otros, situación que tiene como consecuencia problemas en la ampliación de la base tributaria.

<sup>24</sup> De acuerdo a lo señalado en la Ley N° 28015 - Ley de Promoción y Formalización de la Micro y Pequeña Empresa, modificado por el Decreto Legislativo N° 1086, la microempresa debe contar con las siguientes características: de uno (1) hasta diez (10) trabajadores inclusive y ventas anuales hasta el monto máximo de 150 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

<sup>25</sup> Según lo establecido en la Ley N° 28015 (ver 12), la pequeña empresa tiene las siguientes características: de uno (1) hasta cien (100) trabajadores inclusive y ventas anuales hasta el monto máximo de 1700 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

<sup>26</sup> Alva, E. La desaparición de las microempresas en el Perú. Una aproximación a los factores que predisponen a su mortalidad. Caso del Cercado de Lima. 2017. Extraído con fecha 08.01.2022 de [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0252-85842017000200005](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0252-85842017000200005)

Por otro lado, las Administraciones Tributarias almacenan un gran volumen de información provenientes de diferentes fuentes de información tanto internas (como las provenientes de las declaraciones juradas de los contribuyentes, datos provenientes de facturas electrónicas) como externas (por ejemplo, la data que es transmitida por las instituciones financieras).

En ese sentido, las Administraciones Tributarias necesitan emplear técnicas de análisis adecuadas con el uso de herramientas informáticas de las Tecnologías 4.0 que permitan controlar el incumplimiento tributario.

### **Inteligencia Fiscal desde una aproximación a una integración tributaria y aduanera**

En una institución como la nuestra que en teoría desde el 2002 fusionó los negocios tributarios y aduaneros, aún existe una brecha para lograr la integración, toda vez que la globalización y la irrupción tecnológica ha sido aprovechada para crear nuevas formas de evasión y elusión, pues la apertura económica permite que empresas e individuos puedan en cualquier momento realizar acciones como la compra de bienes, transferencia de dinero electrónico, entre otros. Al respecto un estudio sobre integración de procesos tributarios y aduaneros acertadamente revela, la recurrencia de participación de empresas multinacionales vinculadas en transacciones internacionales las cuales son utilizadas con fines evasivos, no respetando el principio de plena competencia o "arm's length" que permite altas erogaciones de capital en países de alta tributación por ventas de su filial que está ubicada en paraísos fiscales (García y Marusic, 2001).

El escenario descrito nos presenta un gran reto al trascender las fronteras de cualquier país, por lo que, las innovaciones tecnológicas 4.0, el marco legal adecuado y personal altamente capacitado, significarían la fortaleza necesaria para contrarrestar las nuevas formas de evasión y elusión tributaria, en ese escenario la oportunidad de oro hoy es la información que manejan los procesos tributarios y aduaneros que termina vinculándolos. Es importante aquí distinguir entre: intercambiar y compartir información; desarrollar labores coordinadas con labores integradas; desarrollo de software tributario y aduaneros disociado con desarrollo de software integrado y especialización de trabajadores en procesos tributarios y aduaneros de manera independiente a especialización de manera integral.

**Figura N° 9:** Diferencias entre fusión e integración aduanero – tributario

	<b>FUSIÓN</b>	<b>INTEGRACIÓN</b>
<b>Información</b>	<b>Intercambio</b>	<b>Compartir</b>
<b>Labores</b>	<b>Coordinación</b>	<b>Integradas</b>
<b>Desarrollo de software</b>	<b>Disociado por procesos</b>	<b>Integrado en procesos con información común</b>
<b>Especialización de trabajadores</b>	<b>Independiente por procesos</b>	<b>En procesos tributarios y aduaneros de manera integral</b>

**Fuente:** Elaboración propia

En ese orden de ideas, muchas veces atribuimos la falta de una real integración únicamente a las Políticas de Estado, a quienes se encargan de liderar los equipos, al documento de organización y funciones, entre otros, desterrando involucrarnos comprometidamente al cambio para lograr una administración tributaria integrada en sus procesos tributario – aduaneros que logre instaurar inteligencia fiscal que nos lleve a transformarnos en la administración tributaria y aduanera 5.0 para la detección de la economía sumergida cerrando la brecha de inscripción, presentación, pago, veracidad y registro, entre otras. Esto será posible no solo con ayuda de la Tecnología 4.0 presente ya en muchas administraciones tributario-aduaneras y el íntegro del equipo de colaboradores de la SUNAT, con el aporte de ideas, soluciones y la toma de decisiones muy importante para concretar nuestra integración, en ese entender plantearemos algunas posibles integraciones en los procesos de fiscalización, recaudación, que serían el resultado de integrar funcionalidades de software tributario aduaneros hasta plantear modificaciones en la estructura organizativa y el documento de organización y funciones, en ese contexto, cobra vida la frase de Albert Einstein en la que afirma: “Si buscas resultados distintos, no hagas siempre lo mismo”, paso importante para concretar ello será no resistirse al cambio y la transformación, pues la innovación constante es la única forma de mantenerse competitivos en el combate de las nuevas formas de evasión y elusión tributaria que se van identificando.

## **Temas a tratar para lograr la integración tributario – aduanera**

### **Compartir información**

Las administraciones tributarias, tienen el gran reto de analizar eficientemente la información que captan con la que se pueden lograr procesos exitosos de fiscalización, ampliar la base tributaria entre otras, la cual se viene ejecutando ciertamente con el intercambio de información, sin embargo, un gran paso significaría su tratamiento integral y sistemático, esto implicaría por ejemplo contar con una base de datos de infractores tributarios – aduaneros, dado que en la actualidad parecen ser unas islas, si bien pueden ser intercambiadas, pero ello produce una brecha de tiempo además de imposibilitar utilizarla con fines de automatizar los procesos, por ello este se constituye en un gran desafío.

El desafío señalado no es lejano con la implementación de Tecnología 4.0 que se caracteriza por el manejo de volúmenes importantes de información dada la masiva digitalización de los procesos tributarios – aduaneros que permiten cruzar y validar información, lo cual genera ventajas como la eficiencia, transparencia, mejora de controles, cooperación e interoperabilidad, claramente entonces decantamos en que compartir información de los procesos de negocios tributarios y aduaneros se distingue con el intercambio de información, pues el primero de los señalados no presenta brechas de acceso y tiempo a diferencia del intercambio (Collosa, 2019).

**Figura N° 10:** Integración Tributario - Aduanera



Fuente: Elaboración propia

### Creación de Equipos Tributarios – Aduaneros

La conformación de equipos integrados compuestos por colaboradores pertenecientes a procesos tributarios y aduaneros que ideen, planifiquen, propongan, construyan, fiscalicen, gestionen riesgo, entre otros, con la finalidad de aplicar políticas integrales para facilitar el cumplimiento, así como la lucha contra la evasión y elusión tributaria, debiendo implantarse una visión compartida y como no vincularlos con el cumplimiento de indicadores, en este escenario se podría plantear pilotos de:

- a. Equipo de Planificación tributario – aduanera.
- b. Equipo de Riesgo tributario – aduanero.
- c. Equipo de Innovación tributario – aduanero.
- d. Equipo de Fiscalización tributario -aduanero.
- e. Equipo de Recaudación tributario – aduanero.
- f. Equipo informáticos tributario – aduaneros.
- g. Equipos de intervención tributario – aduaneros.

Los posibles resultados pudieran permitir pasar de acciones de control y fiscalización aisladas, en las cuales hay duplicidad de esfuerzos hacia una fiscalización y control integral siendo más eficiente en el uso de recursos, disminuyendo de este modo los esfuerzos; en la inventiva se pudieran proponer mejoras integrando los procesos en los que se reduciría la burocracia administrativa, lo propio en recaudación, planificación, entre otros.

La integración significaría la modificación del organigrama con interacción horizontal entre los procesos tributario-aduaneros, lo que puede significar lo más retador en este proceso, pues implica no solo una modificación material u objetiva (DOFP27, CAP28), sino además la modificación ideal o subjetiva aquella que implica el cambio de paradigma en los colaboradores de ambos negocios para poder integrarse plenamente para lograr la sinergia necesaria para crear si se quiere una nueva cultura organizacional que vaya cimentándose con el tiempo de modo que el sentido de pertenencia sea a ambos procesos de negocio tributario y aduanero, esto además

<sup>27</sup> Documento de Organización y Funciones Provisional

<sup>28</sup> Cuadro de Asignación de Personal

facilitaría la movilidad del personal entre UOOO de ambos procesos enriqueciéndose con la experiencia y expertise que puedan llegar a compartir en ese tránsito.

La integración debe partir desde la planificación estratégica y operativa para el establecimiento de indicadores y definir las metas en los proyectos que sirvan en la medición y evaluación de la gestión de los mismos; respecto de la gestión de riesgos, este debe hacerse no solo sobre la base de equipos integrales, sino además con información integrada de bases de datos que cuente con información compartida; ya en el área de fiscalización el objetivo primigenio deberá partir por la formulación de planes y programas de fiscalización integral de las empresas que impliquen la participación de equipos con la expertise en ambos procesos de negocio, esto permitirá evaluar los resultados obtenidos toda vez que existen empresas que desarrollan diferentes actividades económicas tanto a la interna como hacia el exterior que muchas veces hacen necesarios los cruces de información; con relación a la recaudación se definirían los procedimientos para de manera integral diseñar la percepción y devolución de los tributos internos y aduaneros, así como de los beneficios; para ello seguramente existirá la necesidad de implementar un sistema de control de la recaudación integral que puede interconectarse con la fuente de información financiera proporcionada precisamente por las entidades financieras; para concretar estos diseños integrales estarían los equipos de innovación e informático tributario y aduanero que compartirían el objetivo de repensar, diseñar y materializar las innovaciones necesarias para integrar procesos tributario – aduaneros que nos mantenga transitando en la mejora continua en los procesos integrados; finalmente las intervenciones en operativos conjuntos deben constituirse hoy en equipos integrales como regla de modo que los equipos tengan indicadores también integrales lo que se traduciría en acciones eficientes.

Para terminar con este extremo, se debe resaltar que la experiencia de la integración no es novedosa en vista de que a la interna de la SUNAT ya se han tenido experiencias que nos han permitido fusionar y crear unidades organizacionales de modo que la parte objetiva o formal requeriría también de compromiso a todo nivel.

**Figura N° 11:** Equipo Tributario Aduanero

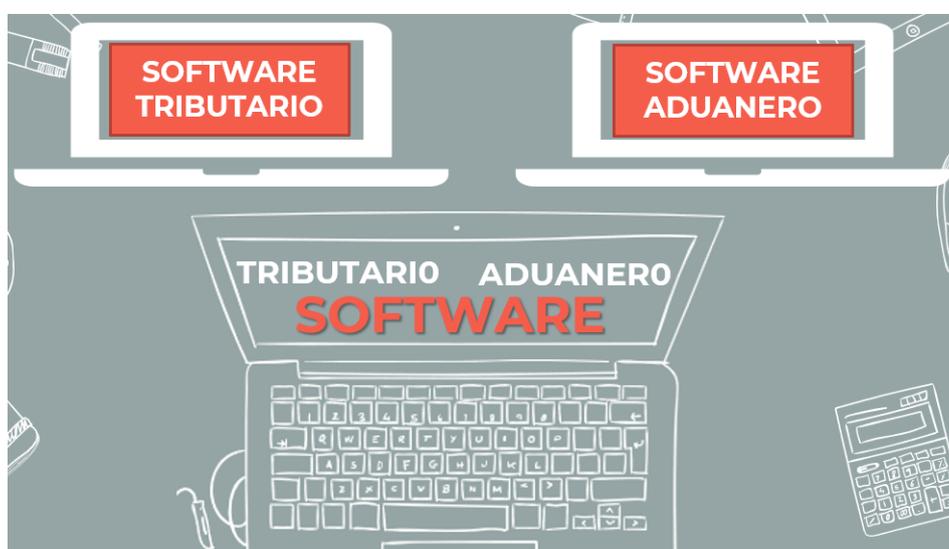


### **Creación de Software Integrado o Integrarlos**

La presencia del software en los procesos de los negocios tributarios y aduaneros se constituye en una herramienta que facilita el desarrollo de nuestras labores, su presencia en el quehacer diario es un hecho económico innegable; ahora bien, el constante cambio tecnológico que se viene produciendo requiere la integración de software existente para operar varios procesos que comparten datos con varias funciones que repercutirían en temas económicos, para ello resulta relevante la conformación de un equipo integrado que conozca los softwares de ambos procesos para que en virtud de ello pueda diseñar su integración, pues la mayoría de softwares con los que contamos se caracterizan por el diseño de procesos de manera aislada; en ese orden de ideas muchas veces la preocupación radica en lo ya construido llamados sistemas nativos, sin embargo, estos no deben ser abandonados pues pueden utilizarse APIs, iPaaS que pueden vincular softwares dispares utilizando tecnología en la nube.

Para lograr una integración se debe tener una visión holística del negocio tributario y aduanero para diseñar, idear y llevar a la práctica la conexión o unificación de diferentes softwares, pues en una administración de tránsito a convertirse a una administración tributaria y aduanera 5.0 que utiliza diversas bases de datos o aplicaciones, se debe propender a integrarlas para obtener resultados eficientes en el análisis de la información que nos permitan hilar fino en la detección de riesgos para ejecutar las medidas de control certeras que pueden incluso ir incrementando paulatinamente la funcionalidad de los mismos en atención a la mejora continua que práctica la administración tributario aduanera, permitiendo la automatización de los procesos al contar con información común compartida; los procesos de integración pueden ser horizontales, verticales u otras que seguramente también incidirán en la simplificación de los procesos, eliminando pasos que antes empleaban por ejemplo en la comprobación manual de información.

**Figura N° 12:** Software Tributario Aduanero



### **Especialización de colaboradores en materia tributaria y aduanera**

Actualmente se presenta ante los colaboradores de la administración tributaria el desafío de conocer los procesos de negocio tributario y aduanero de manera integral para que esto les permita detectar las brechas existentes entre estas a través de las cuales los contribuyentes puedan venir evadiendo o eludiendo al fisco, por eso se sugiere partir por dar especial énfasis en el desarrollo de capacidades integrales por la estrecha vinculación existente en ambos negocios para que se cuenten con herramientas apropiadas para combatir los ilícitos e infracciones tributarias y aduaneras.

Los equipos calificados y capacitados de manera integral estarán en condiciones de formular propuestas de soluciones, identificar riesgos frente a problemáticas relacionadas a ambos procesos de negocios, partiendo por supuesto por convocar a colaboradores que conocen profundamente los procedimientos, y un factor a considerar además del talento sería la facilidad de adaptación al cambio y paradigma, ser como una pizarra en blanco para reescribir las nuevas e innovadoras ideas.

Una fuente importante para el crecimiento de toda organización con beneficios comprobados es el escuchar a los empleados, en ese escenario los líderes de estos equipos deben ser preferentemente oidores para escuchar a los empleados de la organización, la información que puedan brindar resulta relevante y enriquecedora entre ellos, de hecho, la lluvia de ideas o brainstorming fortalecerán los conocimientos del equipo y ayudara a construir mentes colaborativas sumado al incremento de su confianza y la generación de un ambiente cuya sinergia va a permitir engagement entre colaboradores y líderes para el cumplimiento de los indicadores cuya medición también debe estar a cargo de un equipo integrado, este factor cobra relevancia, pues aquellos que no se mide no se puede mejorar.

**Figura N° 13:** Especialización Tributario Aduanero



Fuente: Elaboración propia

## Procesos que involucran a los negocios tributarios – aduaneros

### Propuesta de creación del Registro de Exportadores.

A nivel tributario - aduanero nos encontramos en la búsqueda de establecer mecanismos que permitan efectuar un control efectivo de la comercialización de los minerales y concentrado de minerales por lo cual está la propuesta involucra a ambos procesos y radica en crear el registro de exportadores de minerales y concentrado de minerales para lograr un efectivo control concurrente y la fiscalización posterior, este registro implicaría la obligación de los exportadores de entregar información referida a los aspectos principales de sus contratos y sus adendas que implican la exportación de mineral y concentrado de mineral, debiendo la aduana posteriormente emitir un código, con el cual podrá numerar la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM). Esta información influiría favorablemente en el desarrollo de análisis de información, programación de labores de fiscalización y análisis de precios de transferencia, constituyéndose en fuente de información interna, sin perjuicio de que al tenerse los contratos de todos los exportadores también pueda constituirse en fuente externa para la aplicación del Principio de Plena Competencia.

La Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia<sup>29</sup> elaborada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, el Fondo Monetario Internacional, las Naciones Unidas y el Grupo Banco Mundial, refiere en relación a la ausencia de comparables domésticos o internos que los datos con los que cuenta las administraciones podrían figurar en la información contenida en las declaraciones de impuestos la cual es

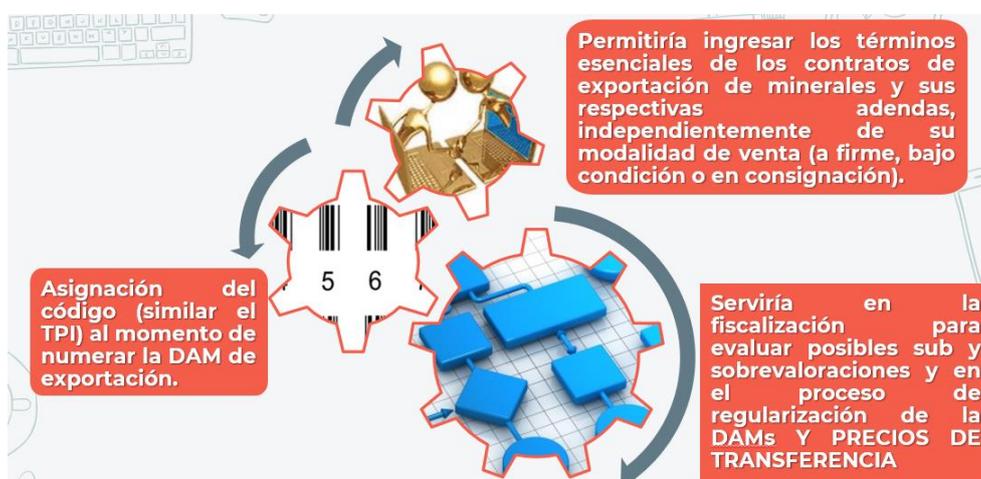
<sup>29</sup> FMI, OCDE, ONU y GBM. 2017. Extraído con fecha 07.01.2022 de <https://www.oecd.org/tax/guia-practica-comparables-precios-de-los-minerales.pdf>.

confidencial por tanto protegida por la reserva tributaria por lo cual no puede ser revelada a otros contribuyentes, no obstante, la guía también sugiere la posibilidad de realizar estudios para examinar la viabilidad de utilizar esa información, de modo que, esta posibilidad también podría ser incorporada a esta posibilidad y no seríamos el primer país en incorporarlo.

En Chile corresponde a COCHILCO (Comisión Chilena del Cobre) evaluar los valores de las exportaciones e importaciones de cobre y sus subproductos ello según su correspondencia con su valor del mercado internacional y esto lo hace sobre la base de la información que recaban a través del registro de los principales aspectos de sus contratos que sumado a las actividades de publicación de las cotizaciones de cobre, oro, plata y otros metales pactados en LME, COMEX, SHANGAI, HANDY entre otros, le permite ejercer su rol fiscalizador que le permite efectuar o verificar su correspondencia con el valor y condiciones del mercado internacional. El aludido registro del exportador implica completar un formulario con información lo que además le va a permitir registrar los aspectos relevantes de sus contratos y sus adendas, previo al inicio de sus actividades de exportación; con esta información evalúan si los valores declarados se corresponden a los vigentes en el mercado internacional, lo que les permitirá identificar eventuales sub o sobrevaloraciones (Cochilco, 2016).

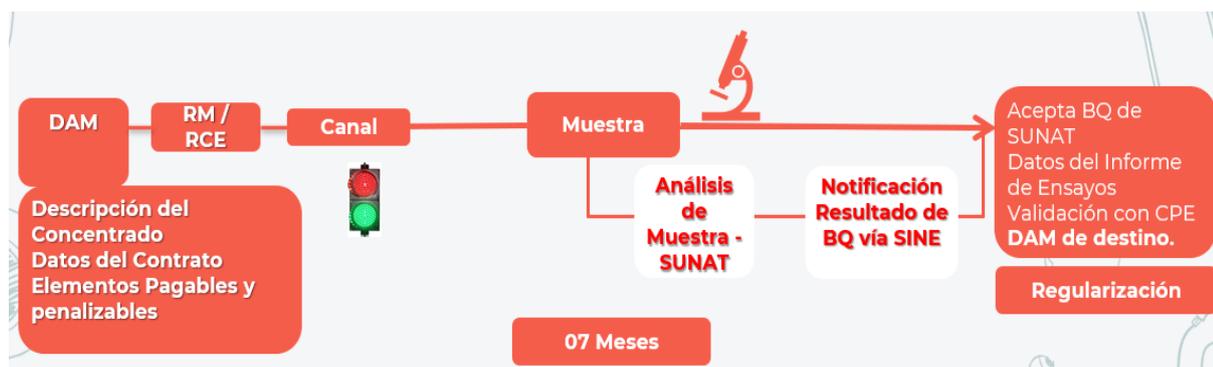
Una cuestión adicional en la exportación de minerales o concentrado de minerales sería el de solicitar o exigir la presentación en el proceso de regularización de las DAMs de exportación, la declaración aduanera de ingreso al país de destino (de ser necesaria traducida de estar en idiomas distintos al español o inglés), esto en los 30 días siguientes de producida su nacionalización, pues nuestra legislación hoy posibilita que la regularización de dichas DAMs pueden efectuarse en el lapso de 7 meses, lo que nos permitirá optimizar el proceso de revisión documentaria en el despacho aduanero proceso de regularización/fiscalización.

**Figura N° 14:** Propuesta de creación del Registro de Exportadores



Fuente: Elaboración propia

Figura N° 15: Propuesta de regularización de la DAM de Exportación



Fuente: Elaboración propia

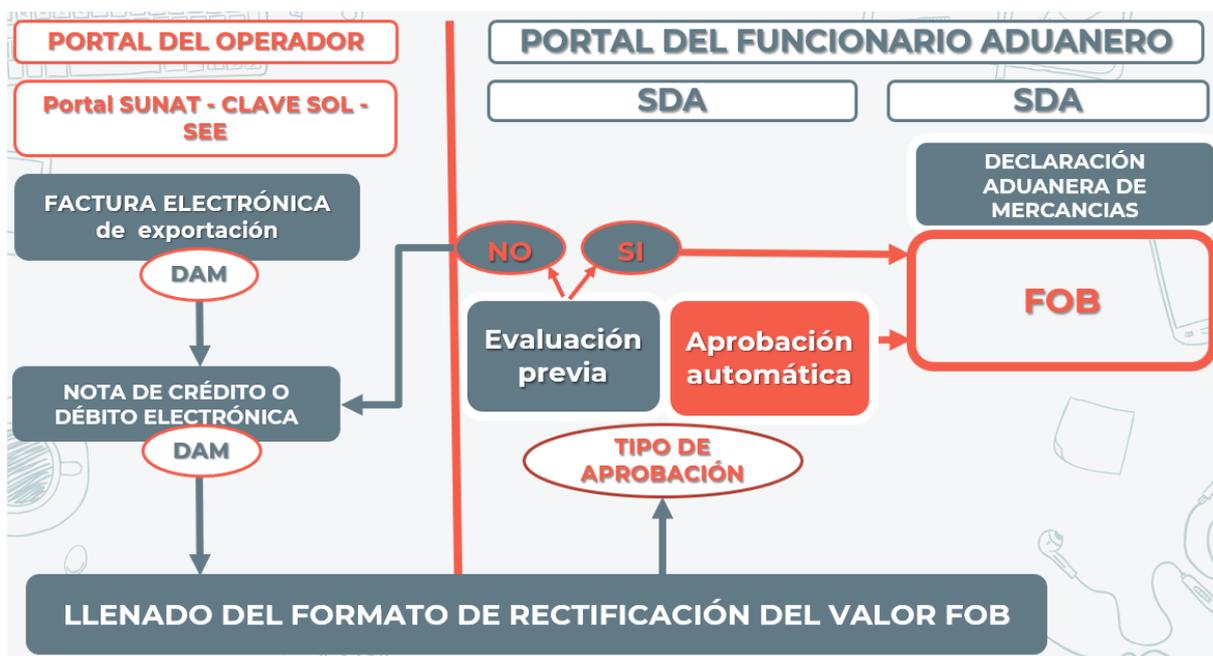
### **Rectificación del Valor FOB de las DAMs de Exportación de forma sincrónica con la emisión de la Nota de Crédito o Débito y el diseño de una Factura de Exportación Electrónica.**

Esta propuesta incide también claramente en ambos procesos tributario – aduanero, toda vez que al rectificar el valor FOB de las DAMs de Exportación de forma sincrónica a la emisión de la Nota de Crédito o Débito según corresponda cerrará la brecha de la discrecionalidad que ocasiones podría significar sacar ventaja indebida a beneficios tributarios y aduaneros. Cabe precisar que además simplificaría el proceso para los Operadores de Comercio Exterior, buscando con ello también integrar más el proceso de exportación definitiva con los sistemas que emisión de comprobantes electrónicos, que redundaría en la reducción de tiempos de atención de solicitudes de Rectificación de Valor FOB con la presentación de Notas de Crédito y Débito.

Otro aspecto no menos relevante sería el de obtener la información la línea de las exportaciones de determinado contribuyente para desarrollar en los procesos de fiscalización de Restitución de Derechos Arancelarios, y evaluación de devoluciones de saldo a favor del exportador, los mismo que además inciden caramente en las declaraciones de renta que hacen los exportadores.

El integrar los softwares de emisión de comprobantes electrónicos, particularmente el de la factura, nota de crédito y débito electrónica podría parecer en desandar lo hasta aquí avanzado, para ello podría analizarse la propuesta de diseñar las FACTURAS, NOTAS DE CRÉDITO y DÉBITO ELECTRÓNICAS adaptables a las Declaraciones Aduaneras de Mercancías (DAMs). Cabe reiterar que las exportaciones inciden en los beneficios que otorga el Estado así como en la renta a declarar, en ese entendido, habría una vinculación transversal de los comprobantes de pago con la documentación aduanera.

Figura. N° 16: Llenado del formato de rectificación del valor FOB



Fuente: Elaboración propia

### Internet de las Cosas (IOT) para el control de mercancía a ser comercializada en la Zona Comercial de Tacna (ZOFRATACNA)

El aprovechamiento de la tecnología debe ser un sello característico de las Administraciones tributarias 5.0, pues estas herramientas pueden posibilitar el control y solución de lucha contra la evasión, elusión y los ilícitos aduaneros, un ejemplo de su utilización podría darse en el control de la transferencia de bienes a ser comercializados en la Zona Comercial de Tacna, las cuales provienen de la Zona Franca de Tacna – ZOFRATACNA.

En la Zona Franca se pueden realizar actividades productivas y de servicios (almacenamiento de mercancía procedente del exterior, que es almacenada en los depósitos francos públicos o privados), que gozan de la exoneración de impuestos y derechos arancelarios, de modo que estos beneficios tributarios y aduaneros, hace que la comercialización de estos productos se restrinja a la Zona Comercial de Tacna que está constituida por pequeños mercadillos, lugares en los que se expenden estos productos sujetos únicamente al pago de un arancel especial, bajo una franquicia.

Las restricciones a su comercialización fuera de esta zona; no son óbice para quienes pretenden aludir el control y embarcarse en la comisión e ilícitos aduaneros trasladando la mercancía a zonas de tributación común sin cumplir con las formalidades aduaneras, los balances de la comisión de esta forma de contrabando se han incrementado y mantenido por años, desnaturalizando los objetivos para los cuales fue creada la Zona Franca de Tacna, pues con ello se favorecen actividades ilícitas como el contrabando y la informalidad, lo que repercute en las pérdidas económicas al Estado y competencia desleal frente a aquellas empresas que ingresan formalmente al país, por lo que se hace necesaria hacer una reingeniería de la única zona franca (Samaniego, 2018). Es importante señalar que las estadísticas del movimiento comercial que registran algunos de ZOFRATACNA no se condicen con sus declaraciones del Impuesto a la Renta que realizan a nivel tributario.

Surge en este escenario la propuesta de utilizar la tecnología de Internet de las Cosas (IoT) que no es otra cosa que la interconexión de cualquier objeto o dispositivo cotidiano que pueda conectarse a una red de internet, a través de la incorporación de un equipamiento, dispositivo, sensor o etiqueta electrónica que permita controlarla o monitorearla de forma remota desde cualquier lugar, permitiendo que las cosas estén interconectadas compartiendo datos sin necesidad de intervención humana.

El poder capturar los datos provenientes de los sensores de los objetos conectados, y analizarlos generan el verdadero valor de IoT. La capacidad de reunir este volumen de datos hace que el IoT pueda aportar beneficios considerables a las personas, empresas y a la sociedad (De Cremer, 2016).

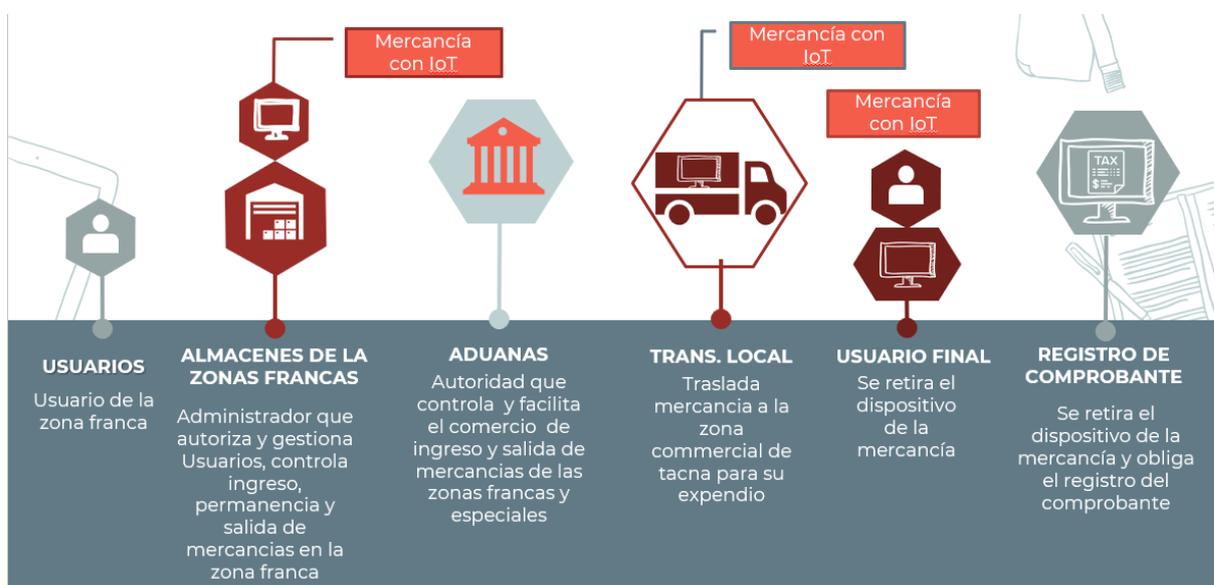
En los almacenes de ZOFRATACNA se almacenan mercancías procedentes del exterior, tales como artefactos electrónicos, licores, zapatillas, productos textiles (ropa en general) entre otros, los cuales son trasladados fuera de la zona de tributación especial sin cumplir con las formalidades legales que implican el pago de los tributos diferenciales a través de modalidades como ruleta, contrarrestan y combaten esta modalidad de contrabando los grupos operativos de las aduanas, para contrarrestar y combatir se realizan operativos que han logrado la incautación de montos significativos, sin embargo, podría explorarse la utilización de tecnología sobre aquellos bienes o productos con significancia económica o sean plenamente individualizables, esto nos permitiría gestionar su comercialización de forma eficaz y lograr un control efectivo, incorporando con este fin tecnología 4.0 como el Internet de las Cosas que viene ganando espacio además en la gestión de inventarios, toda vez que el uso de dispositivos conectados permitiría saber en todo momento la situación de las mercancías, las existencias disponibles monitoreándola y permitiendo su administración.

Lo descrito nos permite formular la mejora a la cual denominamos IoT para el control de la comercialización de bienes en la Zona Comercial de Tacna, lo que implicaría automatizar parcialmente (sobre aquellas mercancías a las cuales puede implementarse) el control del expendio de estas mercancías desde la recepción, custodia, levante y disposición final de bienes y mercancías que ingresan a ZOFRATACNA, esto va a permitir monitorear la mercancía para saber la ubicación exacta desde cualquier dispositivo móvil, que además brinda seguridad a la misma, lo que brindaría transparencia y trazabilidad a la comercialización de los productos esto permitirá conocer además el lugar y la cantidad de existencia en los almacenes y permitirá desarrollar acciones de control en caso de determinen patrones asociados a comercialización o movimientos no acordes a las formas legales de comercialización.

La recepción de las mercancías implicaría la incorporación del dispositivo o equipamiento, sensor o etiqueta electrónica con información suficiente: tipo de mercancía, declaración, usuario de ZOFRATACNA, etc., en reemplazo de la hoy existente etiqueta (manual y altamente vulnerable y removible), debiendo los encargados recoger la información del dispositivo, sensor, etiqueta electrónica adherida a la superficie de los bienes, para el establecimiento correcto de interconexión entre el dispositivo o sensor con el sistema logístico diseñado para el control inteligente de los bienes o mercancías y la réplica en los terminales móviles, con la finalidad de lograr la trazabilidad durante la conservación, traslado y su disposición al consumidor final de la mercancía; estas medidas permitirán lograr la geo ubicación de los bienes, teniendo la información actualizada sobre las existencias y monitoreada la ubicación de las mismas.

Producida la venta debe procederse con el retiro del dispositivo generándose entonces la obligación de emitir el comprobante de pago electrónico con la correcta individualización de la persona que adquirió el bien, sea con su número de RUC o DNI, lo que va a permitir hacer fiscalizaciones en línea.

**Figura N° 17:** Proceso propuesto del uso de IoT en el control de mercancías en ZOFRATACNA



**Fuente:** Elaboración propia

## Implementación de la Unidad de Inteligencia Fiscal (tributaria – aduanera) en la SUNAT

De acuerdo con lo establecido en el Documento de Organización y Funciones Provisional (DOFP) de la SUNAT, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 65-2021/SUNAT30, se cuenta con áreas que realizan funciones de inteligencia fiscal en cada uno de los negocios, aduanero y tributario, tal como se señala a continuación:

### Aduanas

De acuerdo a lo señalado en los artículos 382 y 383 del aludido DOFP, la División de Inteligencia Aduanera de la Gerencia de Gestión de Riesgos e Investigaciones Aduaneras de la Intendencia Nacional de Control Aduanero es la encargada de los procesos relacionados a la conformación, la implementación y seguimiento de la red nacional de inteligencia aduanera; así como la realización de investigaciones y acciones para prevenir y reprimir el fraude aduanero incluido lo relativo a la prevención, detección y represión de los ilícitos e incumplimientos de las disposiciones tributario-aduaneras y otras que contengan regulaciones de control aduanero, y colaborar con la neutralización de las organizaciones criminales vinculadas.

Tal como se establece el inciso f del artículo 383, la División de Inteligencia Aduanera f) una de sus funciones es coordinar como unidad central de inteligencia aduanera, con las otras unidades de la SUNAT y con otras entidades nacionales e internacionales,

<sup>30</sup> Publicado en el diario oficial El Peruano con fecha 07.05.2021.

acciones; así como actividades relacionadas con el intercambio de información sobre los asuntos de su competencia.

### **Tributos Internos**

En el negocio de Tributos Internos, el área que realiza las funciones similares a la División de Inteligencia Aduanera, según lo establecido en los artículos 269, 270, 271 y 272, respectivamente del citado DOFP, son a) La División de Información y Análisis de la Gerencia de Análisis de Información y Riesgos de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos, es la encargada de identificar nuevas fuentes de información para su sistematización y análisis que permitan la detección de modalidades de evasión y elusión en los procesos a cargo de la citada Intendencia; y b) La División de Riesgos es la encargada de la construcción de nuevas variables, criterios y reglas de selección, así como de la definición del tratamiento de los riesgos para combatir la evasión tributaria y elusión, que incluye los riesgos referidos a la fiscalidad internacional.

De acuerdo a lo expuesto, resulta necesaria la creación de un área unificada de Inteligencia Fiscal en la que converjan los negocios tributario – aduaneros, a fin de no solo coordinar sino de adoptar acciones conjuntas, y una de sus principales funciones sería el asesoramiento al nivel jerárquico más alto de la Entidad, como es recomendado por la doctrina de la actividad de Inteligencia y conforme se sugiere en el Manual CIAT sobre Inteligencia Fiscal<sup>31</sup> del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

---

<sup>31</sup> Extraído con fecha 10.01.2022 de [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006\\_Manual\\_CIAT\\_sobre\\_Inteligencia\\_Fiscal.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_sobre_Inteligencia_Fiscal.pdf)

## Conclusiones

1. De tránsito a convertirnos en una Administración Tributaria 5.0 es de considerar que un factor preponderante sería el cambio de paradigma de los colaboradores de los procesos de negocios tributario – aduaneros, para ir cimentando una nueva cultura organizacional integrada y abierta al cambio.
2. La sinergia provocada por el cambio de paradigma puede significar el vuelco para poner en valor el impacto que tiene la digitalización y la transformación digital en la economía del que habla la economía digital.
3. La integración de los negocios tributario – aduaneros, con la creación de equipos pilotos que desarrollen funciones hacia el cumplimiento de objetivos comunes medibles a través del establecimiento de indicadores podrían contribuir significativamente en la detección de la economía sumergida e ilícitos tributarios aduaneros, esto fundándose en la expertise que logren en ambos negocios.
4. Entre las economías que facilitan la evasión y fraude fiscal tenemos al efectivo y la economía compartida que en ocasiones trasciende fronteras, por lo que las administraciones tributarias deben asumir el reto de contrarrestarlas con equipos altamente calificados en ambos negocios pero de manera integral, apoyados en el análisis de información integrada a través de una base de datos unificada y softwares interconectados para lograr automatizar la verificación de datos comunes existentes entre los negocios.
5. En análisis de la problemática causada a raíz de la disociación aún existen entre ambos negocios pueden dar luces a nuevas formas de planificación, gestión de riesgo, fiscalización y desarrollo de acciones operativas eficientes con equipos integrales utilizando herramientas de la Tecnología 4.0.
6. El ensayo de algunas posibles innovaciones a implementar a través de los equipos integrales de innovación e informática debe ser un compromiso de todos los colaboradores de la SUNAT pues quien más que ellos que conocen las fortalezas, oportunidades, amenazas y debilidades de nuestra institución.

## Recomendaciones

1. Los logros alcanzados por la SUNAT son resultado de la suma de capacidades de sus colaboradores, por ello resulta importante fortalecer éstas de manera integral, de modo que nos permita la detección de la economía sumergida y el fraude fiscal.
2. Asumir el reto de lograr la sinergia de los negocios trinitarios y aduaneros involucra a todos los colaboradores que deben asumir una mentalidad de cambio en pro de la mejora continua.
3. El cambio de paradigma de los colaboradores hacia una cultura organizacional integral puede traer sendos beneficios, para ello se requiere además creer que el cambio depende de ir siempre repensando como poder hacer las cosas de distinta manera a fin de obtener resultados distintos.
4. La implementación del uso de herramientas de la Tecnología 4.0 de manera aislada debe irse desterrando, dando paso a la integración de los softwares hasta lograr su sincronización, esto no implica abandonar los ya existentes sino potenciarlos y unificarlos.
5. Asumir los retos de efectuar un control al avance de la economía digital y las economías que facilitan las formas de evasión y fraude fiscal, implican la búsqueda constante de la mejora continua por lo que desde toda posición en la SUNAT debe asumir el compromiso de coadyuvar con ello.
6. Ver al Estado de manera integral también implica el desarrollo de un trabajo colaborativo para impulsar en conjunto la transformación de la administración pública en beneficio de lograr calidad en el servicio para mejorar la vida de los ciudadanos, para ello el trabajo integrado puede extrapolar los límites de la SUNAT con la aplicación del Hexágono de la Innovación Pública.
7. Tener apertura a revisar las ideas innovadoras de los colaboradores de la SUNAT pueden ayudar en la carrera de la integración de los negocios por lo que la mirada hacia los mismos debe ser vistos como aporte para generar e incrementar su confianza que ayuda a fortalecer sus capacidades.
8. La visión de lo que se quiere alcanzar debe ser el primer paso para concretar su materialización por ello se deben crear espacios de interacción de colaboradores de distintos negocios para el intercambio de ideas respecto de la problemática existente en los procesos que administran

## Referencias

### Artículos

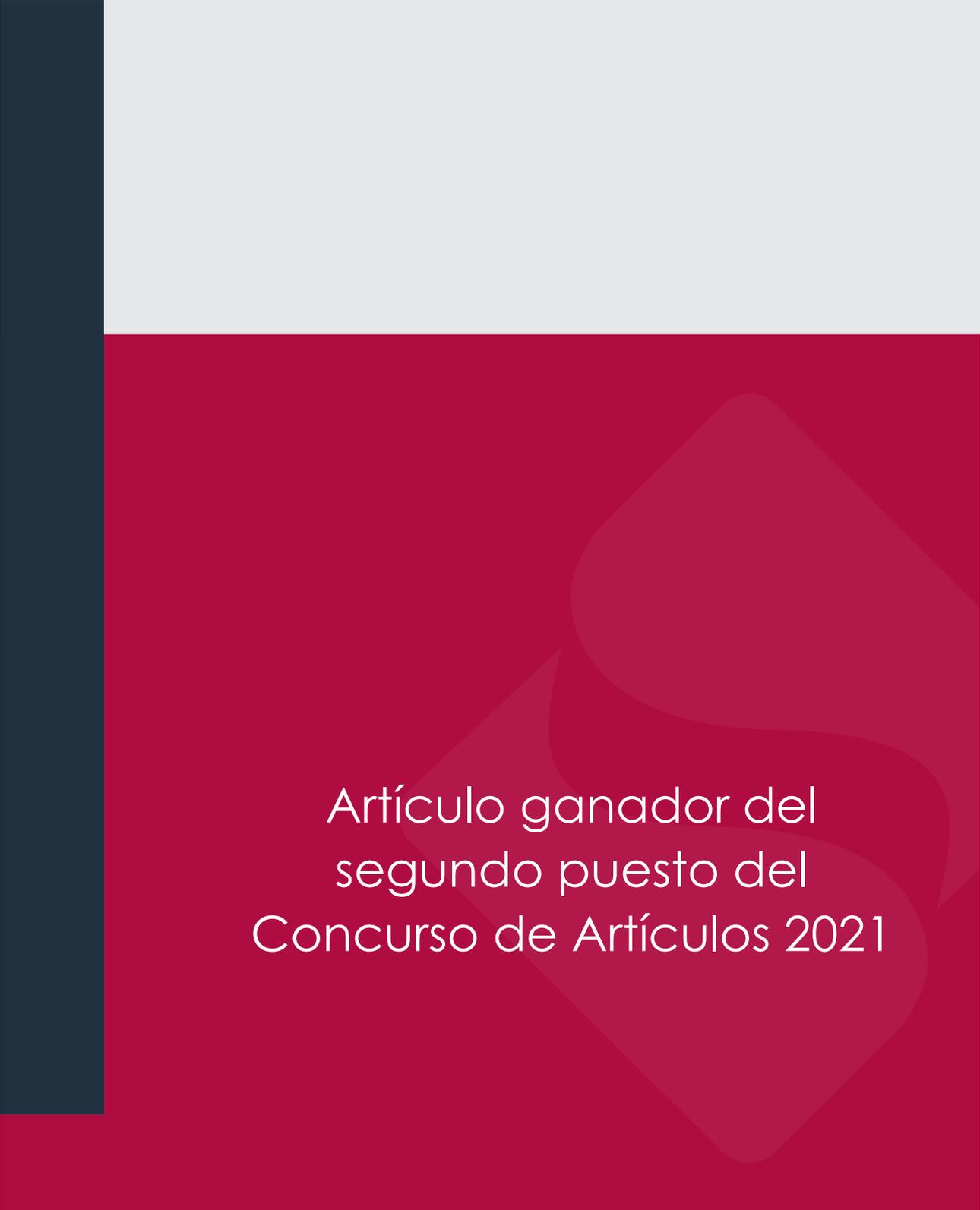
- Alva, E. La desaparición de las microempresas en el Perú. Una aproximación a los factores que predisponen a su mortalidad. Caso del Cercado de Lima. 2017. [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0252-85842017000200005](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0252-85842017000200005)
- BBC. ¿Cómo Suecia está en camino de convertirse en una economía sin efectivo? <https://www.bbc.com/mundo/noticias-41248683>
- BID. Panorama del uso de las tecnologías y soluciones digitales innovadoras en la política y la gestión fiscal. <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Panorama-del-uso-de-las-tecnologías-y-soluciones-digitales-innovadoras-en-la-política-y-la-gestión-fiscal.pdf>
- Collosa, A. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Uso de Big Data en las Administraciones Tributarias. 2021. <https://www.ciat.org/uso-de-big-data-en-las-administraciones-tributarias/>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones Tributarias. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020\\_TIC-CIAT-FBMG.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf)
- García Herrera-Blanco, Cristina. El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios. <https://www.ciat.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>
- González, M. Inteligencia Fiscal. ¿Cómo pueden los gobiernos aprovechar sus presupuestos? Extraído con fecha 04.01.2022 de <https://u-gob.com/inteligencia-fiscal-como-pueden-los-gobiernos-aprovechar-sus-presupuestos/>
- Manual CIAT sobre Inteligencia Fiscal. Extraído con fecha 07.01.2022 de [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2006\\_Manual\\_CIAT\\_sobre\\_Inteligencia\\_Fiscal.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_sobre_Inteligencia_Fiscal.pdf)
- OECD. Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud. (Herramientas tecnológicas para abordar la evasión y el fraude fiscal). 2017. <https://www.oecd.org/ctp/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>
- Ojeda, M. 2013. Aumenta la evasión fiscal con el uso de efectivo. <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/aumenta-la-evasion-fiscal-con-el-uso-de-efectivo/>
- Pessino, C. Utilizando Big Data para construir un sistema de inteligencia fiscal para los gobiernos. Banco Interamericano de Desarrollo. 2017. <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/inteligencia-fiscal-para-los-gobiernos/>
- UNCTAD. Informe sobre Economía Digital 2019. Creación y Captura del Valor: Repercusión para los países en desarrollo. Extraído con fecha 09.01.2022 de [https://unctad.org/system/files/official-document/der2019\\_es.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_es.pdf)

## **Entrevistas**

- Fernando Waldir Nuñez Jáuregui  
Intendente de la Aduana de Mollendo
- Araceli Salcedo Rivas  
División de Procesos de Salida y Tránsito  
Intendencia Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera
- David Pajares Gómez  
División de Control Operativo  
Intendencia de Aduana de Tacna

## **Estadísticas**

- Oficina de Estudios Económicos - Ministerio de la Producción (PRODUCE)
- Páginas webs consultadas
- SUNAT
- CIAT
- BID
- Banco Mundial
- Fondo Monetario Internacional



Artículo ganador del  
segundo puesto del  
Concurso de Artículos 2021

# LA INFORMALIDAD Y LA REPRESION DE LOS DELITOS ADUANEROS EN LAS FRONTERAS MAS SENSIBLES DEL PERU

**Jorge Daniel Samanez Quirita**

## **RESUMEN**

El presente estudio tiene como finalidad analizar la informalidad tributaria y la relación con el contrabando en las zonas de frontera sur y norte de nuestro país. Se utilizó la revisión de la idiosincrasia de cada lugar y la experiencia de los oficiales de aduana como represores en primera línea frente al contrabando. Se encontró una gran diferenciación de pensamientos, costumbres y accionar entre las dos fronteras más sensibles de nuestro país, Puno en el extremo sur y Tumbes en el extremo norte. Se requiere poder enfatizar y potenciar el rol de la SUNAT en las zonas de frontera, pero no solo de forma interna sino hacer notar a los particulares que la labor de la SUNAT es fundamental para el equilibrio de un libre mercado, en donde el comercio formal no se vea afectado por la informalidad y que la SUNAT no sea vista como la antagonista de la historia. Entonces, es necesario cambiar el pensamiento incorrecto, donde se clama por un comercio libre y sin impuestos.

## **ABSTRACT**

The purpose of this study is to analyze tax informality and the relationship with smuggling in the southern and northern border areas of our country. A review of the idiosyncrasies of each place and the experience of customs officers as front-line repressors against smuggling was used. A great differentiation of thoughts, customs and actions was found between the two most sensitive borders of our country, Puno in the extreme south and Tumbes in the extreme north. It is necessary to be able to emphasize and enhance the role of SUNAT in border areas, but not only internally but to make individuals aware that SUNAT's work is essential for the balance of a free market, where formal trade it is not affected by informality and that SUNAT is not seen as the antagonist of history. So, it is necessary to change the wrong thinking, where there is a cry for free and tax-free trade.

**PALABRAS CLAVE:** Idiosincrasia, informalidad, equilibrio de libre mercado, comercio formal.

# Introducción

El presente artículo tiene como finalidad relevar la situación de la informalidad y el accionar de la población frente al contrabando, en dos de las fronteras más sensibles de nuestro territorio, Puno y Tumbes. Asimismo, se detallará porque el contrabando es acogido como un ejercicio normal dentro de las labores cotidianas de las ciudades de Puno y Tumbes. Se mostrará la realidad de la idiosincrasia de los pobladores hacia las autoridades que reprimen este delito aduanero.

También podremos analizar el *modus operandi* del contrabando de frontera y como nuestras autoridades luchan el día a día a fin de poder combatir el contrabando.

Finalmente, se precisará que acciones se puede tomar para elevar la conciencia tributaria y lograr que el gran volumen de mercancías ingresadas al territorio nacional de manera ilegal sea trasladado a un comercio legítimo donde se respete la libertad de mercado y se cumplan con las obligaciones tributarias aduaneras en nuestro país.

## Capítulo I: El contrabando

### Contrabando en el Perú

A partir de la colonización española, es que nuestro país a través de las colonias en América estableció el monopolio comercial de mercancías, es así que, se prohibió introducir, vender y comprar en dichos territorios, bienes que no provenían de España, definiéndose, así como contrabando toda infracción de este mandato.

A su vez, la imposición de una pena castigada con el comiso de parte de los bienes y en cuanto a la reincidencia y el ingreso de bienes prohibidos de Brasil era castigada con la pérdida de la mitad de sus bienes y la pena de destierro durante dos años.

Mediante la Ley del 27 de mayo de 1831, se dispuso la sanción de la pena corporal aflictiva al contrabando.

Mediante la Ley del 07 de enero de 1896, el Gobierno dispuso para este delito las sanciones de comiso y multa.

El código Penal de 1924 no tipificó el delito de contrabando, pero sí el delito de fraude en perjuicio de la Administración Pública.

Posteriormente se expidió el Código de Procedimientos Aduaneros, el 04 de abril de 1926, que, entre otros preceptos, sanciona la recepción de mercancías provenientes del delito de contrabando y dispuso que los administradores de las aduanas sean jueces en primera instancia en procesos sumarios por contrabando y que el juicio criminal sea conocido por jueces de Aduanas.

El 28 de junio de 1966, se expidió la Ley de Represión del Contrabando con la Ley N°16185. Esta norma quedó derogada por la Ley N°24939 del 17 de noviembre de 1988, que reguló el contrabando de mercancías prohibidas como una modalidad de contrabando.

Posteriormente, el código Penal de 1991, tipificó los delitos aduaneros dentro del Título XI "Delitos Tributarios".

El 02 de junio de 1995, se promulgó la Ley N°26461 – Ley de los Delitos Aduaneros, con la que se retornó al sistema del régimen penal especial. Reglamentada por el Decreto Supremo N°121-95-EF, regulando las facultades de la administración aduanera para este tipo de delitos.

Finalmente, y en la actualidad se aplica la Ley N°28008 – Ley de los delitos aduaneros y su reglamento, el Decreto Supremo N°121-2003-EF. Es preciso señalar que con esta última normativa se establecieron dos tipos de requisitos para la configuración del tipo penal de contrabando, en primera fase se estableció que el valor de las mercancías debería superar las dos (02) unidades impositivas tributarias, para luego mediante Decreto Legislativo N°1111 del 29 de junio del 2012, modifica dicho requisito, estableciendo que el valor de las mercancías debería superar las cuatro (04) unidades impositivas tributarias, modificatoria que permite una mayor fluidez por parte de la administración en cuanto a la configuración de ilícitos aduaneros.

## **Contrabando en Latinoamérica**

### **Argentina:**

El código aduanero, Ley N°22.415 publicada en el Boletín oficial del 23 de marzo de 1981, tipifica los delitos aduaneros en la sección XII "Disposiciones Penales". En este Código se definen los delitos aduaneros como actos u omisiones expresados en dicho contexto legal, reprimidos por transgredir las disposiciones del mismo.

Respecto al delito de contrabando se señala que es cualquier acto u omisión, que impide o dificulta, mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones legales del servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones, siendo reprimido con seis meses a ocho años de prisión, que se aplica tanto al delito consumado como su tentativa.

### **Chile:**

La Ordenanza de Aduanas, contiene en su libro III "De las infracciones a la Ordenanza, de sus penas y del procedimiento para aplicarlas", donde se definen los delitos aduaneros y sus penas.

La ordenanza refiere como infracciones aduaneras a todo ilícito aduanero y, diferencia infracciones de carácter contravencional o reglamentario e, infracciones las constitutivas de delito. Los delitos que se tipifican son el fraude aduanero y el contrabando.

### **Venezuela:**

El título VI de la Ley Orgánica de Aduanas de la República de Venezuela establece el tratamiento de los ilícitos aduaneros. Según esta Ley, incurre en el tipo básico de contrabando el que, mediante actos u omisiones, elude o intenta eludir la intervención de las autoridades aduaneras, en la introducción de mercancías al territorio nacional o en la extracción de las mismas de dicho territorio, y se sanciona con dos a cuatro años de prisión.

### **Colombia:**

El Título X, sobre los Delitos contra el Orden Económico social del Código Penal, Ley N°599 del 24 de julio del 2000, encierra las normas represoras a los delitos aduaneros.

El contrabando es tipificado como la acción de importar mercancías al territorio colombiano, o la exportación desde esta, por lugares no habilitados, o cuando el agente las oculta, disimula o sustrae de la intervención y control aduanero, cuyo valor asciende de cien a doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes, equivalente aproximadamente a trescientos nueve mil pesos. (US\$ 130.70 ciento treinta con 70/100dólares americanos).

Señala la agravante cuando supera los 200 salarios mínimos legales mensuales y se impone una pena de cinco a ocho años de prisión y multa de mil quinientos a cincuenta mil salarios mínimos, sin que en ningún caso sea inferior a doscientos por ciento del valor CIF de los bienes importados.

Se tipifica también el delito de favorecimiento de contrabando, que incurre el que posee, transporta, almacena, distribuye o enajena mercancía introducida por lugares no habilitados u ocultada, disimulada o sustraída de la intervención y control aduanero.

## Contrabando en el resto del mundo

### La Unión Europea:

Si bien cada estado miembro se rige por su propia normativa, está presente la Recomendación del 15 de junio de 1983 del Consejo de Cooperación Aduanera relativa a la lucha contra el fraude aduanero en relación con los contenedores, emitida en el marco del Convenio Internacional de Asistencia Mutua Administrativa para prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras (Convenio de NAIROBI del 09 de junio de 1977) para evitar el fraude aduanero que perjudica los intereses económicos y fiscales de los Estados, las uniones aduaneras y económicas.

### España:

La Ley Orgánica del 13 de julio de 1982, tipifica el ilícito aduanero de contrabando como delito, pues de acuerdo a la Constitución Española de 1978, no puede imponerse penas privativas de libertad a la comisión de infracciones administrativas. La Ley de Represión del Contrabando vigente data del 12 de diciembre de 1995, numerada como Ley Orgánica 12/1995.

### Código Aduanero Uniforme Centroamericano:

Este código es adoptado por los países de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua a fin de armonizar sus disposiciones del Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, establece que constituye infracción aduanera toda transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, y la clasifica en tres categorías: administrativa, tributaria y penal.

## Capítulo II: Aduanas más sensibles al contrabando en el Perú, Puno y Tumbes

### El contrabando en Puno

Una de nuestras fronteras más amplias y con un clima hostil, medio ideal para el ingreso de mercancías provenientes del exterior, Bolivia y Chile forman parte de nuestra frontera tripartita. Los medios de transporte utilizados son los de vía terrestre y vía fluvial, siendo la vía terrestre la más común y con mayor cantidad de ingreso de mercancía de contrabando.

#### A. Modos operandi

##### 1) Convoy y /o culebra:

La famosa culebra o convoy de camiones en la frontera tripartita de Perú-Chile-Bolivia, este modo operandi con muchos años en nuestro territorio, cuenta con uno de los mayores índices de contrabando de cigarrillos, licores, prendas de vestir y artículos electrodomésticos en gran volumen.

El accionar es partir en convoy desde la zona de frontera (es por ello la denominación de culebra), en vista que se han apreciado desde 3 camiones hasta 15 a más unidades consecutivas. Esta modalidad de contrabando es utilizada por los contrabandistas desde la zona tripartita Perú-Chile-Bolivia, cursando y/o bordeando la zona de frontera con destino a Desaguadero, Moquegua o Arequipa, para desde ahí partir hacia la capital.

Dentro del trayecto, la culebra descansa o hace paradas en pueblos cercanos, los cuales en su mayoría son de familias dedicadas al contrabando; por lo que, muchas veces las autoridades suman fuerzas inútiles al tratar de capturar a dichos vehículos, ya que cuentan con el apoyo de los pobladores que interrumpen con violencia a fin de que no se capturen a los contrabandistas entre dichos pueblos tenemos a Pisacoma, Kelullo, Ancomarca, Capaso, entre otros.

#### 2) Vehículos livianos:

Este tipo de modalidad es más usada para traspasar la frontera Perú-Bolivia, en camionetas pick up y/o automóviles, los cuales se encuentran acondicionados para mayor capacidad de carga. Entre las principales mercancías que transportan se encuentran licores y cigarrillos. Siendo la ruta más utilizada la que corresponde a Tacna-Tarata-Capaso-Pisacoma-Kelluyo-Desaguadero y viceversa.

#### 3) Transporte público:

En esta modalidad la utilización vehículos de transporte público en su gran mayoría Ómnibus interprovinciales provenientes de Desaguadero, se usan para caletear (verbo utilizado coloquialmente a fin de no ser detectado por los controles aduaneros), la mercancía que se puede hallar es medicamentos, prendas de vestir e insumos químicos como es el del mercurio, sustancia química utilizada para la minería ilegal.

#### 4) Transporte de carga:

El uso de empresas de transporte formales como medio para la comisión del contrabando es muy recurrente, sobre todo por el gran volumen de mercancía formal que se presenta a control aduanero y sirve como engaño para poder pasar mercancía de contrabando que esta se encuentra caleteada dentro de dicha carga. Los vehículos de carga pesada como camiones cuentan con compartimientos amplios y de difícil acceso a revisión en los puestos de control aduanero; por lo que, se aprovecha para ocultar y poder pasar la mercancía ilegal. Entre las mercancías con mayor índice de contrabando se encuentran prendas de vestir.

#### 5) Hormiga:

Esta última modalidad es la que frecuentemente es utilizada por personas que usan su cuerpo para pasar mercancía de contrabando, así es que, mediante el uso de mochilas, envoltorios y/o maletas de viaje, estas personas logran pasar los controles aduaneros sin ser detectados. La mercancía que se puede hallar va desde celulares, droga y dinero. Claramente vemos que en esta modalidad concurren elementos de un concurso de ilícitos ya que no solamente es un tema aduanero, sino, además, de salud pública y de lavados de activos.

### **B. Mercancías sensibles al contrabando**

#### 1) Prendería de vestir:

El gran volumen de estas mercancías denota en que en su mayoría son de origen chino, por lo que, el contrabando es directamente en contra de un comercio formal, además, dichas mercancías en su mayoría tienen como destino final la ciudad de Lima, donde están los principales mercadillos de distribución de mercancía importada hacia el interior del país.

## 2) Licores:

El whisky, Ron, Vodka, entre otros muchos licores, son los que ingresan por ZONA-TACNA y son llevados hacia la frontera con Bolivia, para desde ahí empezar la comercialización al resto del país, es claro que no solo llega a Desaguadero, muchas veces en las intervenciones de los grupos operativos, se encontró este tipo de mercancías con destino a Arequipa, Lima e incluso hacia la frontera con Ecuador en Tumbes.

## 3) Cigarrillos:

La mercancía más sensible al contrabando y que conlleva la utilización de una gran logística desde el ingreso de Chile-Bolivia, hacia nuestro territorio. Es importante tener muy presente que el contrabando de cigarrillos es uno de las actividades con mayor índice de fraude fiscal, en vista que no solo se burla los derechos aduaneros sino además afecta a la salud pública. Ciudades como Tacna, Puno, Arequipa en su mayoría son inundadas con este tipo de mercancías. Incluso Lima en donde se han podido hallar grandes almacenes e intervenciones a vehículos de gran volumen con este tipo de mercancías.

## 4) Abarrotes:

En su mayoría este tipo de mercancías se hace frecuente en zona de frontera, es decir entre Desaguadero y Puno, en vista que, debido al bajo precio de los alimentos de primera necesidad (azúcar, fideos, huevo, aceite, entre otros), esto alienta a las personas de bajos recursos a buscar comprar en Bolivia para así cubrir sus necesidades básicas de alimentación, pudiendo adquirir mayor mercancía de la que puedan comprar en nuestro territorio.

## 5) Medicinas:

Estas mercancías son en su mayoría provenientes de Argentina, entre las que podemos encontrar: de uso odontológico, de uso veterinario y de uso humano en el caso de los anabólicos y/o esteroides.

## 6) Drogas:

El tráfico ilícito de drogas va de la mano con el contrabando de salida, es decir aquella mercancía que va de Sur a Norte, donde podemos encontrar el clorhidrato de cocaína, droga procesada que sale de nuestro país para ser enviada al resto del continente. Sin embargo, también hemos encontrado en menor cantidad la pasta básica de cocaína, mercancía que es ingresada a nuestro territorio con fines de procesamiento y posterior salida al resto del mundo.

## 7) Otros:

Por último, tenemos mercancías concernientes en flora y fauna, cueros, animales vivos, plantas, entre otros, en su mayoría son ingresados con la finalidad de comercio en la capital. En este tipo de ilícito es fundamental el apoyo de otras instituciones como SENASA, SERFOR, SANIPES entre otros.

### **C. Sujetos activos del delito de contrabando**

En este subcapítulo, más adentraremos en costumbres y la idiosincrasia de los pueblos aledaños a la frontera tripartita, PERU-CHILE-BOLIVIA.

Mucho se habla de las costumbres ancestrales que encierran a la zona sur de nuestro país, donde estas creencias se reafirman y sobrepasan a la legalidad, entonces se podría decir que aplicaría el dicho "LA COSTUMBRE PRIMA SOMO LA NORMATIVA", un tema muy controversial desde el punto de vista de un estado de derecho, donde las obligaciones y respeto al bien común es fundamental para poder tener una sociedad armonizada y pacífica. Entonces ¿Qué pasa con esta zona de nuestro país? ¿Por qué hay tanta informalidad? Y ¿Por qué se niegan a ser formales y trabajar con un libre mercado legítimo?

Para responder a estas interrogantes, haremos un pequeño análisis sobre la actuación y experiencia de los oficiales de aduana que trabajan en la Intendencia de Aduana de Puno, principalmente en la zona operativa, en aquellos puestos de control que están muy cerca de los poblados con mayor índice de contrabando proveniente de la frontera tripartita Perú-Chile-Bolivia.

Partamos que los pobladores que se dedican al contrabando en zona de frontera, su pensamiento es: "YO COMPRO CON MI DINERO Y VENDO A OTRAS PERSONAS PARA GANAR, Y ASI MANTENER A MI FAMILIA". Dicho esto, entendamos porque la labor de los oficiales de aduana es fundamental y primordial ante la represión de los delitos aduaneros, pero no basta con eso, sino, además, y es algo que no todos podemos entender, que nuestra labor va más allá de hacer cumplir la norma, nuestro compromiso debe ser de poder enseñar, brindar conocimientos para que aquellas personas que ven como SUNAT les quita su mercancía comprada con su dinero, es un delito, y que no tiene nada que ver con un ejercicio abusivo de la autoridad. Que podamos tomarnos un momento y explicarles que esa actividad es ilícita y que no pueden atentar contra el libre mercado legítimo o el comercio legal; por lo que, entender las costumbres e idiosincrasia del lugar es de suma importancia, a fin de evitar enfrentamientos o uso de violencia por parte de los intervenidos.

Tenemos que ser conscientes que la frontera con Bolivia, llena de mística y creencias ancestrales, hacen que no se puedan tomar medidas desde una retrospectiva dirigida a otro tipo de frontera, es de suma importancia entender a la población y ver por qué su accionar es tan distinto al resto del país.

#### 1) Bandas criminales:

Dentro de lo que son las Bandas criminales, esto comprende a los integrantes de la famosa CULEBRA, ahora bien, diferenciemos que tenemos en la zona sur de nuestro país, CULEBRA DEL SUR y la CULEBRA DEL NORTE, términos que a la fecha suenan como sacamos de una historieta o cuento, pero que sin embargo existe, y que de primera mano se pudo comprobar dicho accionar.

La CULEBRA DEL SUR, es la que parte desde la zona tripartita de Perú-Chile-Bolivia, zona sur del Perú y hace su paso, hacia dentro de nuestro territorio, abriéndose ruta por Ancomarca, Capaso, Pisacoma, con destino hacia Desaguadero o Lima.

La CULEBRA DEL NORTE, es la que parte desde la frontera de Bolivia-Perú, zona norte del Perú, en el poblado Virupaya, pasando por Moho, Vilquechico, Huancane con destino Juliaca, Cusco, Lima.

Ambas bandas criminales, y se les llama así, porque, son convoy de camiones en donde no solamente participan los conductores de dichos vehículos, sino, además, las unidades vehiculares livianas que hacen la suerte de campanas o liebres, que su

finalidad es poder avisar ante cualquier frente de represión de las instituciones involucradas a la lucha frente al contrabando, esto son: Aduanas, Policía Nacional del Perú, Ministerio Público, entre otros. Por lo que, cada miembro de dicha banda criminal está enfocada a que la mercancía ilegal llegue a destino para poder resguardarlas y así empezar con el envío hacia el interior del país.

Muchas veces se ha visto como los camiones ingresan libremente por las carreteras, uno detrás de otro, sin embargo, son inútiles los intentos por detenerlos ya que en su mayoría las personas son osadas y están bajo el efecto del alcohol, esto se ve reflejado en las muchas intervenciones de parte de los oficiales de aduana, donde las unidades vehiculares se ven comprometidas con rotura de parabrisas. Abolladuras, incluso hasta unidades quemadas.

#### 2) Conductores:

Los conductores juegan un rol importante al momento de ingresar mercancía ilegal, ya que, al manejar camiones o vehículos menores ellos tienen la mentalidad de que tienen que llegar a destino si o si, no tienen otra opción, es ello, que se demuestra en la práctica de muchas intervenciones aduaneras, que los conductores detenidos son jóvenes, muchachos que no llegan ni a los 22 años de edad; por lo que, es preocupante que personas tan jóvenes tengan esa idea de ver al contrabando como algo normal, y que su accionar al momento de hacer maniobras temerarias con los camiones repletos de mercancía para evitar ser capturados, no piensen que hay vidas humanas y que pueden causar un daño irremediable no solo al colaborador sino a las familias que hay detrás.

#### 3) Coyotes o comisionistas:

Las personas que se dedican al contrabando no necesariamente tienen que ser las propietarias de las mercancías, muchas veces encontramos a esas personas que su labor es pasar la mercancía por los controles aduaneros sin que estos los detecten o se les incaute. Es por ello que los coyotes y los comisionistas tienen un rol importante dentro de todo el recorrido del ingreso ilegal de mercancías a nuestro territorio. Ellos se encargan de recibir la mercancía en zona de frontera y acondicionar el traslado hacia las ciudades más importantes de nuestro país. Para esto cobran una comisión de paso, creándose así una figura laboral ilegítima de fuente de trabajo.

## **El contrabando en Tumbes**

La frontera límite con Ecuador, la más pequeña de las tres (03) zonas fronterizas más sensibles en nuestro país, si bien es cierto que a la fecha el contrabando en dicha región ha sido desplazado por la dolarización en nuestro vecino país, resulta importante recordar que el contrabando de combustible y medicina fueron las mercancías con mayor incidencia de contrabando en la última década.

### **A. Modos operandi**

#### 1) Convoy y /o culebra:

Uno de los más importantes detonantes en el ingreso de contrabando desde la zona norte, principalmente conformada por bandas criminales, que no solo se dedicaban al contrabando sino muchas veces eran personas dedicadas a todo tipo de actividades delictivas como robo, tráfico ilícito de drogas, trata de personas entre otros. La utilización de vehículos en convoy era recurrente, sin embargo, se resalta que, a diferencia del

contrabando de la zona sur, Perú-Bolivia, en este caso se utiliza vehículos conocidos como lanchas, automóviles de la década de los años 70 y 80, acondicionados para el transporte de combustible en bolsas y/o galones.

2) Vehículos livianos:

Como se menciona era más recurrente el uso de vehículos menores, en los cuales se transportaba combustible, medicina, droga; es así que, debido al uso de estos vehículos el control aduanero tuvo ser más exhaustivo y con gran agudeza al momento de las intervenciones.

3) Transporte público:

En menor cuantía, pero si presente, el uso de transporte público se ve afectado en el contrabando desde la zona de frontera, en Aguas Verdes/Perú – Huaquillas/Ecuador, debido a que ciudadanos de las ciudades y poblados de la zona de frontera, día a día pasan hacia el vecino país para comprar víveres, abarrotes y alimentos de primera necesidad, ya que en su mayoría dichos productos están subvencionados por el gobierno ecuatoriano.

4) Transporte de carga:

El uso de vehículos de transporte de carga, también ocupa un lugar dentro del contrabando de combustible y medicinas, la gran mayoría de conductores abastecen en tanques de combustible debidamente acondicionados a fin de poder cargar la mayor cantidad de galones de petróleo y gasolina, a fin de ser vendidos en las ciudades contiguas a Tumbes. Es por ello que se puede apreciar grifos clandestinos a lo largo de la carretera Panamericana Norte, donde se ofrece combustible a un precio mucho menor al del mercado nacional.

5) Hormiga:

Este último modus operandi hace referencia a la utilización de coyotes, término utilizado para personas que, a pie, cruzan la zona fronteriza y los controles aduaneros por zonas no autorizadas, esto con el fin de ingresar mercancías de contrabando hacia los mercados internos cercanos a las zonas de frontera. El accionar es de manera continua, pero en pequeñas cantidades.

## **B. Mercancías sensibles al contrabando**

1) Prendería de vestir:

Mercancía proveniente del vecino país de Ecuador, según las incautaciones por parte de personal de Oficiales de Aduana, en su mayoría son polos, jeans, gorras, gafas de sol, las cuales en su mayoría son de marcas reconocidas, se ha podido corroborar que dichas mercancías son adquiridas en las zonas de libre comercio en Panamá.

Asimismo, el contrabando de salida de prendería de vestir usada – cachina, se presenta ocasionalmente, pero en grandes cantidades, se ha podido encontrar fardos de cachina, caleteadas dentro de cebolla; por lo que, el control aduanero es fundamental no solo en el control de ingreso de mercancías sino además del control de salida.

2) Licores:

En la gran mayoría se presenta en contrabando de salida, licores provenientes de la zona sur del país, en especial el Whisky, llegan hasta la frontera con Ecuador a fin de salir

ilegalmente para ser distribuidos en el vecino país; así como, en Colombia, se conoce que el precio de este tipo de licores llega a triplicarse en vista que se encuentran como restringidas.

### 3) Cigarrillos:

El contrabando de este tipo de mercancías suele ser proveniente de los vecinos países de Ecuador, Colombia, incluso provenientes de Panamá, tipo de cigarrillos como la marca Caribe, Lucky Strike y puros, son ocasionalmente incautados en los controles aduaneros de la zona norte del país, la gran aceptación y alta demanda de este tipo de cigarrillos hace que el contrabando de cigarrillos sea uno de los indicadores más altos en cuanto a mercancías sensibles al contrabando en los mercados internos de nuestro país.

### 4) Abarrotes:

En su condición de zona fronteriza, Aguas Verdes y Zarumilla, son los distritos aledaños a la frontera con Ecuador, lo que hace que los ciudadanos vean una oportunidad de adquirir productos a menor precio que los ofrecidos en el mercado nacional, es así que, los alimentos e insumo de primera necesidad como aceites, embutidos, y abarroses en general sean de uso frecuente en la canasta familiar de la zona fronteriza con Ecuador.

### 5) Medicinas:

Las medicinas incautadas en la zona norte de nuestro país son en su mayoría identificados como anabólicos, ya sean de uso animal y humano; por lo que, frecuentemente el hallazgo de este tipo de mercancías es dentro de los ómnibus internacionales, los sujetos infractores llevan este tipo de mercancías adheridos a su cuerpo debida a el pequeño volumen que ocupan para su traslado.

### 6) Drogas:

Provenientes del País de Colombia, el hallazgo de marihuana es muy frecuente en los controles aduaneros, amplia variedad de modalidades en cuanto a su camuflaje, esto a fin de que no se encuentre al momento de realizar la verificación física en los controles aduaneros, hace que sea indispensable el uso de reactivos químicos y uso de Caninos especializados en la detección de droga para logara un alta grado de efectividad.

### 7) Otros:

Un indicador muy alto en esta frontera es el contrabando de recursos hidrobiológicos; es así que, se pueden encontrar con especies marinas de importación prohibida o restringida, como las aletas de tiburón, variedad de peces que por disposición del sector competente este en veda o deban cumplir con las especificaciones o requisitos para su importación, hacen que el contrabando de recursos hidrobiológicos sea menester del día a día en esta frontera en el norte de nuestro país.

## **C. Sujetos activos del delito de contrabando**

En este tema en particular, la gran diferenciación de los sujetos activos relacionados a la comisión de ilícitos aduaneros con otras zonas fronterizas, es que, la frontera con Ecuador, es la que cuenta con mayor índice de comisión de otros tipos de delitos; es así que, podemos ver que los sujetos activos del delito de contrabando en su mayoría la

conforman personas con historial delictivo amplio, por nombrar algunos tenemos: robo, hurto, tráfico ilícito de drogas y sicariato; por lo que, la represión a este tipo de personas resulta altamente peligroso no solo por las represalias en contra de los funcionarios aduaneros, sino además se puede notar la falta total de conciencia fiscal hacia la formalidad, la falta de conciencia tributaria es muy alta.

El accionar al momento de la comisión de los ilícitos aduaneros es muy violenta, se han registrado atentados en los puestos de control (PCA. Carpitás) e incluso han atentado con personal aduanero posterior a una intervención. Las garantías para poder contrarrestar estas acciones, va desde inculcar una conciencia tributaria a los más pequeños, realizar charlas en colegios y concientizar a los sujetos que intervienen directamente en las operaciones de comercio exterior por esta frontera en la zona norte de nuestro país.

#### 1) Bandas criminales:

Grupos de personas, muchas veces con antecedentes por la comisión de otros delitos, se juntan para crear bandas criminales, con el objeto de ingresar mercancías desde la zona fronteriza con Ecuador, a fin de ingresarlas por zonas no autorizadas e incluso por zonas controladas por la administración aduanera, con un modus operandi agresivo, letal y sin desparpajo a causar daño a quien quiera detenerlos en su afán de burlar a la autoridad con violencia e intimidación.

Nombres conocidos como los lamas, los pollos entre otros, bandas dedicadas al contrabando de combustible, medicinas y drogas, personas que, sin ningún respeto a las autoridades, causan un grave problema a la sociedad y a la población aledaña a la frontera con el vecino país de Ecuador.

#### 2) Conductores:

El rol de los conductores de vehículos de carga y el contrabando en Tumbes, es claramente diferenciado ya que usan sus vehículos de carga para poder ingresar combustible de Ecuador para poder ser distribuido y comercializados en las ciudades aledañas a Tumbes. El acondicionamiento de sus vehículos (tanques de combustible), son mecanismos por los que pueden cargar más mercancía (combustible), y en su afán de burlar el control aduanero, señalan que dicho combustible es para cubrir el traslado de las mercancías hasta su destino final, se ha detectado que dicho argumento es distinto al fin que tiene dicho combustible, ya que se puede apreciar la gran comercialización de combustible en grifos clandestinos a lo largo de la carretera Panamericana Norte desde Tumbes hacia Piura.

#### 3) Coyotes o comisionistas

En este tipo de modalidad, las personas son las encargadas de cargar en mochilas o bultos, los que son trasladados por caminos alrededor de los controles o puestos de control en la ciudad de Tumbes, muchas veces las personas cruzan aprovechando las trochas y/o caminos acondicionados cerca de las playas y/o quebradas, por lo que, su represión resulta más dificultosa por no tener acceso fácil para la aprensión y captura de estos coyotes. Las mercancías por transportar son en su mayoría accesorios de vestir como lentes, relojes, ropa interior, polos e incluso drogas.

Un tema aparte es la de los comisionistas, personas que acopian mercancías de contrabando de distintos dueños y las envían un medio de transporte de carga pesada,

así tenemos que mercancía como cachina, prendería, licores, muchas veces son encontradas en camiones-tráiler, encaletadas debajo de verduras, chatarra entre otros. Todo esto con la única intención de evitar el control aduanero y la incautación de dichas mercancías.

## Capítulo III: Medidas de represión frente el contrabando

En este capítulo veremos de manera concreta y definida las acciones que toman las autoridades para hacer frente al contrabando, es así que, veremos que no solo SUNAT-ADUANAS, es el único que hace frente a dichos ilícitos, sino además que tenemos la participación y colaboración de la Policía Nacional del Perú, El Ejército Peruano, La Marina de Guerra, Ministerio Publico, SERFOR, DIGEMID entre otros.

### 1) Patrullaje en los límites de la zona fronteriza

Analizaremos las zonas por las cuales los ingresos de mercancías de contrabando son recurrentes, trochas no carrozables, vías principales, el caso de Panamericana Sur y Norte y Vía de Evitamiento.

#### a. Adversidades de la labor de represión:

La frontera y zona limítrofe de nuestro país, es muy extensa y con gran variedad geografía; por lo que, la acción de represión de los ilícitos aduaneros tiene que ser muy variado y con la opción de poder adecuarse ante cada situación en particular.

La gran mayoría del comercio informal es abastecido directamente del contrabando de frontera Sur y Norte de nuestro país. Las vías que se usan son trochas las cuales unen distintos poblados, esto a fin de evitar las principales vías, estas últimas son recurrentes en cuanto a presencia de autoridades que reprimen los ilícitos aduaneros. Sin embargo, es precisamente esta labor la que demuestra un alto grado de compromiso y dedicación al momento de la represión de los ilícitos aduaneros por parte de las distintas Divisiones de Control Operativo a lo largo de nuestro país.

Personal de Aduanas y hago énfasis en los grupos operativos a nivel nacional, tienen que sobrellevar la labor en climas hostiles, a grandes altitudes, incluso con temperaturas que bajan sobre los 0°C (zona sur) o superan los 34°C (zona norte). El ímpetu y coraje que se puede soslayar al momento de cumplir con la labor de represión y control de los ilícitos aduaneros es ineludible.

Las vías usadas para el ingreso de contrabando están acondicionadas con tramos especiales para el traslado de vehículos de carga, camiones, de una determinada característica, solo 1 eje, es decir camiones acondicionados con amortiguación alta, frenos, y gran torque, lo que hace que puedan cargar gran cantidad de mercancía y poder sortear dichos caminos agrestes.

### 2) Puestos de control fronterizo

Además del patrullaje en zonas fronterizas, los puestos de control tienen una importante labor que va directamente dirigida a frenar los ilícitos aduaneros cometidos por las empresas de transporte público; asimismo, de manera particular los vehículos que se presentan al control aduanero muchas veces están acondicionadas para poder ingresar mercancías de manera ilegal desde las zonas fronterizas hacia el interior del país.

Los puestos de control reducen y fomentan la formalidad de las empresas de transporte; por lo que, concientiza que transportistas y conductores respeten la normatividad y la cumplan a fin de evitar sanciones por la comisión de ilícitos y/o infracciones aduaneras.

a. Desconocimiento o falta de interés de la normatividad

Este punto es fundamental para poder entender por qué el contrabando es aún un gran mal que aqueja a la economía nacional y repercute en las actividades formales en los mercados nacionales; es así como, podemos encontrar dos tipos de incumplimiento de la normatividad aduanera:

a.1. Desconocimiento:

El desconocimiento de la normatividad aduanera es basta en cuanto se trata de zonas fronterizas, en vista que, se toma a los ilícitos aduaneros, ya sean delitos o infracciones, como actividades socialmente aceptadas, esto debido a que las personas que cometen estos delitos y/o infracciones, tienen un concepto distinto a cualquier otro delito común como por ejemplo la concepción que pueden tener respecto al robo, homicidio entre otros.

Sabemos que los ilícitos aduaneros están previstos dentro del marco normativo especial, ya que cuentan con sus propios principios y procedimientos para poder realizar operaciones de comercio exterior, pero que pasa si esta conceptualización no se trata o difunde de manera oportuna y con un lenguaje y/o comunicación que pueda ser entendible para cada ciudadano o poblador de zonas fronterizas.

Es precisamente este punto por el cual, los ilícitos aduaneros no cesan en las zonas fronterizas, la población en general prevé que ingresar mercancías adquiridas en el extranjero, sea Bolivia en la zona sur o Ecuador en la zona norte, es una actividad normal y común, ya que, desde su perspectiva, ellos no están robando o cometiendo algún delito y/o infracción por el simple hecho de comprar y vender mercancía a menor precio.

Sin duda en las intervenciones aduaneras casi el 100% de intervenciones con identificación de sujeto activo, resulta en intervenciones con agresiones a personal aduanero, amenazas, insultos entre otros. Lo que hace que la incautación de mercancías provenientes de zonas fronterizas sea una actividad de alto riesgo para el personal aduanero.

Desde mi propia experiencia y perspectiva es fundamental tomarnos unos minutos y hacer entender a los intervenidos porque se les está interviniendo y porque no se les puede devolver esa mercancía que adquirieron de manera ilegal, sin pagar los impuestos correspondientes y que alegan sirve para solventar a sus familias. No resulta favorable intervenir e incautar mercancía sin hacer entender que esa acción es un delito y/o infracción, y que la comercialización de dichos productos no solo atenta contra la administración y el Estado, sino, además, pone en riesgo a los consumidores finales ya que dichos productos tienen que contar con las autorizaciones y revisiones respectivas para poder ser comercializados de manera formal en los mercados internos.

a.2. Falta de interés:

Este punto en especial es determinante para poder clasificar a los tipos de sujetos activos dentro de los ilícitos aduaneros, ya que, en este tipo, las personas que cometen delitos y/o infracciones son conscientes y tienen la voluntad de realizar dichas acciones.

Entonces, podríamos considerar que dentro de este tipo sería causal de agravante por el actuar de manera beligerante y con toda la intención de causar perjuicio al estado y a los consumidores finales, al ingresar mercancía de procedencia ilegal sin cumplir con los requeridos y revisiones respectivas por parte de las instituciones correspondientes.

Dicho esto, en este punto no bastaría con nuestras intenciones de explicar y hacer entender de porque se les interviene e incauta sus mercancías, sino además faltaría crear conciencia tributaria aduanera dentro de cada una de sus familias; en vista que, en este grupo en particular son personas que desde pequeños y dentro de su núcleo familiar, viven dentro del mundo del contrabando, la imagen que tienen respecto al control aduanero es considerado simplemente irrelevante.

Sin duda la idiosincrasia y costumbres de determinada zona, sumada a la falta de principios y valores, crea que la falta de interés por respetar a la normatividad aduanera no cese y siga en tiempos actuales donde las facilidades para un comercio formal están presentes en cada procedimiento, promoviendo el comercio exterior dentro de las importaciones y exportaciones, con aranceles más bajos y con puertas a un libre mercado para beneficio de los consumidores finales, para que puedan acceder a productos de buena calidad y a bajos precios, respetando la salud pública, la flora y fauna, la seguridad nacional y el patrimonio cultural entre otros.

### **3) Instituciones intervinientes en la represión del contrabando**

#### **a. Colaboración interinstitucional**

No estamos solos en el control de los ilícitos aduaneros, además contamos con la participación activa de dos grupos importantes de trabajo:

##### **a.1. Entidades de primera línea:**

#### **Ministerio Público:**

La institución encargada de accionar el poder punitivo del Estado, esta desempeña un rol importante al momento de sancionar la conducta ilícita frente a la comisión de delitos aduaneros, su participación es activa y va de la mano con la Policía Nacional del Perú. Hemos tenido y seguro seguiremos participando conjuntamente en mega operativos en las fronteras en el Sur y Norte de nuestro país.

#### **Policía Nacional del Perú:**

La institución encargada de resguardar el orden interno y dar protección frente a las represalias al momento de intervención de los ilícitos aduaneros, en su división, La Policía Fiscal es encargada de reprimir el contrabando esto de manera conjunta con el representante del Ministerio Público, además de contribuir en cada acción operativa por parte de nuestra institución.

#### **Fuerzas Armadas:**

Las fuerzas armadas, en su conjunto, Ejército, Marina de Guerra y La Fuerza Aérea Peruana, da soporte de seguridad al momento de resguardar una intervención realizada por nuestros grupos operativos, es así que, muchas veces vemos que luego de intervenir vehículos de carga, cargados de mercancías de contrabando, esto realizado en zona fronteriza con un alto grado de conflicto socio-cultural, los cuarteles son zonas de resguardo para nuestro personal, además, nos acompañan en los mega operativos realizados anualmente conjuntamente con las autoridades de los países vecinos.

a.2. Entidades de segunda línea:

**MIGRACIONES:**

Dentro de la cooperación interinstitucional, en zonas de frontera, se pueda apreciar en los Centros de Atención Fronteriza – CEBAF, en Tumbes y Puno, el trabajo conjunto con MIGRACIONES, de esta manera se facilita el control y salida de personas por nuestras fronteras, haciendo más efectiva el control de requisitorias a fin de poder brindar mayor información con otras instituciones.

**SENASA:**

Esta institución está presente tanto en zona primaria como zona secundaria (caso de puesto de control intermedio), su labor primordial es brindar información respecto a las principales restricciones de ingreso de mercancías para consumo, lo que con la casuística el día a día fue necesario para poder incautar mercancías como cuero de origen animal, animales vivos para consumo humano entre otros.

**SERFOR:**

Esta institución nos brinda la opción de tener conocimiento pleno de la licitud de ingreso o salida de flora y fauna de nuestro país, por lo que, la labor de identificación de especies animales y flora silvestre es fundamental para complementar nuestra labor en zonas de frontera.

## Conclusiones

1. Detallare específicamente tres conclusiones que sumada a las recomendaciones hagan entender que la labor contra la informalidad en las fronteras más sensibles no solo es tarea de nuestra institución, además debemos tener en cuenta que la idiosincrasia de determinado lugar, puede llegar a ser el gran problema por la falta de interés o desconocimiento de la norma.
2. Mediante la presente, se pudo comprobar que la comisión de ilícitos aduaneros ya sea infracciones o delitos aduaneros, son conductas en su mayoría aceptadas socialmente y que a falta de interés por parte de los sujetos activos es determinante al momento de buscar la represión de estos delitos. Esto se incrementa en las zonas de frontera, donde las aduanas más sensibles de nuestro territorio estas más expuestas a esta idiosincrasia rebelde, siendo Puno en la zona sur como Tumbes en la zona norte las de mayor índice de agresión frente al control aduanero y represión de los ilícitos aduaneros.
3. Los oficiales de aduana de la mano con otras instituciones son los actores principales de la represión de los ilícitos aduaneros en zonas de frontera, se suma a esta labor las grandes dificultades que atraviesan al momento de reprimir los ilícitos aduaneros, siendo el clima extremo, zonas de frontera extensa y como principal dificultad la idiosincrasia de las zonas fronterizas en la zona sur y zona norte de nuestro país.
4. Finalmente, se puede identificar dos grandes pilares de la cultura informal o como la denomino también la idiosincrasia en las zonas de frontera, estas son la falta de interés y el desconocimiento de la norma. Cabe resaltar que dicho problema no solo es de SUNAT-ADUANAS al momento de reprimir los ilícitos aduaneros, sino se suma a esto la falta de educación, la falta de crear y fomentar cultura tributaria en las zonas fronterizas de nuestro país.

## Recomendaciones

1. A continuación, se expondrá tres recomendaciones o soluciones que podrán hacer que las zonas fronterizas en las aduanas más sensibles bajen el índice de comisión de ilícitos aduaneros y a su vez se cree y aumente el comercio formal y la cultura tributaria, respetando así el libre mercado y se cumplan las obligaciones tributarias aduaneras al momento de realizar operaciones de comercio exterior.
2. Crear cultura tributaria en las zonas fronterizas de la zona Sur y Norte de nuestro país, se puede intensificar la labor que se viene realizando en los colegios e instituciones educativas respecto al comercio formal. Sin embargo, habrá que incidir desde la perspectiva de la propia ciudad, comunidad o poblado que se quiere educar. No es lo mismo dar charlas en una capital que en una zona fronteriza. Se tiene que llegar a ellos de forma inclusiva, respetando sus costumbres y hacerles entender que la tributación aduanera es posible y que trae muchos beneficios a posterior.
3. Capacitar al personal de ADUANAS que participa directamente en las intervenciones contra los ilícitos aduaneros, a fin de no solo ejercer el accionar de represión sino además de fomentar la cultura tributaria, en este punto veo fundamental la labor que se desempeña en los puestos de control intermedios, es ahí donde se tiene una gran ventana donde se puede exhibir de manera plena la cultura tributaria aduanera, no solo alcanzaría a los operadores de comercio exterior sino además a los usuarios que hacen uso del transporte internacional y/o nacional desde zonas fronterizas hacia el interior de nuestro país. La meta sería que todos los usuarios manifiesten una voluntad gratificante al momento de presentarse al control aduanero y no como se puede ver reflejado en cada puesto de control, el repudio y falta de interés de mostrar respeto a la autoridad aduanera.
4. Finalmente, en las zonas fronterizas crear un padrón en donde se pueda identificar a los usuarios que hacen uso de las vías entre la zona de frontera hacia el interior del país, esto con la finalidad de fomentar la presentación al control aduanero, y a su vez mostrar ventajas al momento de pasar por los puestos de control, identificándose a cada persona como habitual se podría delimitar que mercancías son las de mayor ingreso como las mercancías de primera necesidad, las mismas que podrían ser exoneradas del control a fin de brindar la posibilidad de tener acceso a los alimentos de primera necesidad para las familias más necesitadas. Actualmente, se puede ver que el criterio aplicado por personal de aduanas es distinto, en gran medida por la formación en distintas carreras técnicas y universitarias, por lo que, se podría crear lineamientos para delimitar la cantidad de mercancías utilizada para mantener la canasta familiar a fin de aumentar y fomentar la presentación a control aduanero por parte de las personas que viven en zonas fronterizas de nuestro país. De esta manera tendríamos un padrón en donde la cantidad de personas registradas serían las que realmente cumplen con la norma, y el resto de las personas se podrían identificar a fin de ver casos de reincidencia o controlar el contrabando hormiga que se ve en gran medida por las aduanas de Puno y Tumbes.

## Referencias

### Libros:

- Las infracciones aduaneras - Cotter, Juan Patricio
- Los delitos aduaneros - Coya Ponce, Juan
- Los delitos aduaneros – fundamentos de comercio internacional- gallardo Miraval, Juvenal
- Derecho aduanero y de comercio internacional- Huaman Sialer, Marco Antonio
- Tributación aduanera- Reaño Azpilcueta, Rafael
- Delitos aduaneros - Vidal Albarracín, Hector G.

### Artículos:

- <http://repositorio.unap.edu.pe/handle/UNAP/15687>
- <https://www.produce.gob.pe/index.php/clcdap/quienes-somos/30-clcdap>.
- Reporte de un organismo o ente gubernamental: <https://www.punoperu.org/costumbres>.

### Referencias de internet:

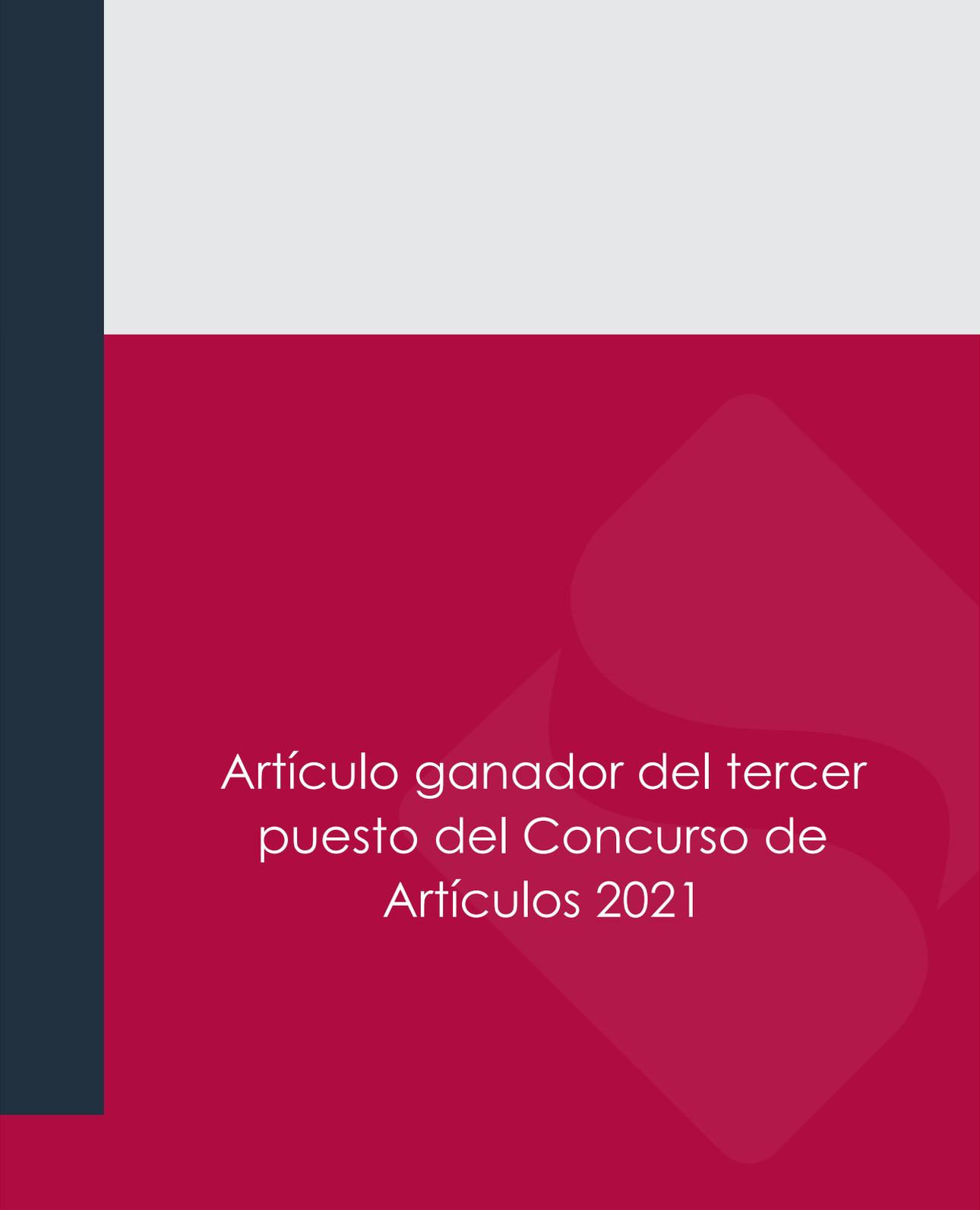
- <https://www.who.int/es/emergencias/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance>.

### Artículos periodísticos:

- <https://elcomercio.pe/lima/contrabando-intervenido-hasta-agosto-supero-a-todo-lo-incautado-en-2020-informo-intendente-de-la-sunat-nndc-noticia/>
- <https://andina.pe/agencia/noticia-puno-arequipa-y-tacna-son-las-principales-zonas-accion-contrabandistas-759881.aspx>.
- <https://www.gob.pe/institucion/minsa/noticias/36247-decomisaron-cinco-toneladas-de-medicamentos-procedentes-del-contrabando-y-comercio-ilegal-en-puno>.
- <https://larepublica.pe/sociedad/2021/10/18/incautan-contrabando-por-mas-de-2-millones-de-soles-en-puno-lrsd/>.
- <https://gestion.pe/noticias/contrabando-en-el-peru/>.

## Anexo

- Encuesta realizada a servidores públicos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. <https://pollforall.com/Q/k5xo903>.



Artículo ganador del tercer  
puesto del Concurso de  
Artículos 2021

# ECONOMÍA DIGITAL Y TRIBUTACIÓN

**John Hitler Mena Dávila**  
**Marilyn Alarcón Agreda**  
**Adán Pablo Cieza Pérez**

**RESUMEN:** En el actual contexto macroeconómico, desde una óptica tributaria, una de las cuestiones más importantes en la fiscalidad nacional e internacional es la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios que se le atribuye a las empresas transnacionales. Así mismo, los retos y desafíos de la economía digital.

**Palabras Clave:** Fiscalidad, Erosión de Bases Imponibles, Economía Digital, Traslado de Beneficios, Reducción de las Cargas Fiscales.

# Introducción

En el presente trabajo de investigación se pretende analizar la necesidad de gravar con el IGV los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados y utilizados en el Perú por los consumidores finales. Así como, la necesidad por parte del ordenamiento jurídico tributario peruano y la Administración Tributaria de adaptarse a los retos y desafíos de la economía digital. Por un lado, la necesidad de diseñar un marco jurídico que permita gravar las operaciones realizadas por las empresas digitales y, por otro lado, la capacidad de la Administración Tributaria para mejorar sus procesos internos y de esa manera inscribir de manera simplificada a los sujetos no domiciliados que prestan servicios digitales en el Perú, para someter a imposición su actividad comercial utilizada por sujetos que tienen la condición de consumidores finales en el Perú.

El modelo de negocio de las empresas transnacionales ha cambiado y ha dado un viraje hacia el empleo de transacciones y operaciones virtuales; situación que les permite generar ingresos que con la actual legislación tributaria peruana no se encontrarían gravados, por lo que resulta un imperativo categórico modificar la actual legislación tributaria del IGV en un primer momento y del Impuesto a la renta en un segundo momento, para gravar los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados que presten servicios a sujetos con la condición de consumidores finales.

Indudablemente el COVID-19 aceleró el proceso de adecuación de los procesos de la Administración Tributaria a las necesidades y exigencias de la economía digital. En ese contexto, resulta pertinente la formulación de la siguiente pregunta ¿Cuál es el rol de la inteligencia artificial en la economía digital?, una respuesta a la interrogante sería, que la información es el petróleo del siglo XXI y por lo tanto, la inteligencia artificial será la herramienta más utilizada por las Administraciones Tributarias para poder determinar el cumplimiento efectivo de las obligaciones formales y sustanciales derivadas de la relación jurídico tributaria, por parte de los contribuyentes y en especial de los sujetos no domiciliados que prestan servicios digitales.

Teniendo claro que en la actualidad la información es el activo más valioso de una institución como la Administración Tributaria y, que la misma se encuentra, de manera casi inmediata al utilizar las herramientas de la economía digital. En ese orden de ideas, resulta pertinente que la Administración Tributaria genere un listado de las empresas no domiciliadas que prestan servicios digitales en el Perú, para posteriormente a través de una norma de rango de ley se establezca como sujetos del impuesto IGV a los contribuyentes no domiciliados que prestan servicios digitales consumidos en el Perú.

Plan de Acciones BEPS - OCDE (2015) Resumen de Informes finales 2015 se abordaron las 15 acciones sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, teniendo como primera acción BEPS abordar los retos de la economía digital para la imposición. Razón por la cual, se evidencia la importancia que las instancias internacionales le atribuyen al rol de la economía digital en el proceso impositivo, los retos, las exigencias y sobre todo como se adecuan las Administraciones Tributarias, a esa corriente económica que ha sido impulsada de manera galopante por los efectos de la pandemia del COVID-19.

Así mismo, la citada entidad supranacional recomienda que las jurisdicciones tributarias modifiquen su legislación tributaria para gravar con el IGV a los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados y se produzcan dos situaciones: por un lado, se

incremente la recaudación tributaria de impuestos indirectos y, por otro lado, se genere la justicia tributaria, al no existir espacios exentos de la hipótesis de incidencia tributaria.

## Conceptualización

### Definición de Economía Digital.

La economía digital es un proceso que involucra la participación de la tecnología y toda forma de interacción a través del uso de las redes sociales en las actividades que realizan los agentes económicos en el mercado. En ese contexto, resulta un imperativo categórico para las administraciones tributarias, rediseñar sus procesos y adecuarlos a las exigencias de los agentes económicos, quienes responden de manera inmediata a las reglas que impone el mercado en el contexto de la economía digital, una de esas exigencias, es la reducción sustancial de las obligaciones formales para las micro y pequeñas empresas que realizan sus operaciones de compra y venta con comprobantes de pago electrónicos, para que los agentes económicos se vinculen en decisiones de inversión y generación de empleo sostenible; y no estén preocupados, por el cumplimiento de obligaciones formales que en la actualidad, con el uso de la inteligencia artificial, la administración tributaria estará en la capacidad de asumirlas de oficio y sobre la base de la información que obra en su poder, determinar la obligación sustancial de los contribuyentes.

Sobre la economía digital se están esbozando en la actualidad diferentes definiciones conceptuales y existe una particular vinculación académica con la siguiente definición:

La economía digital es un sector de la economía que incluye los bienes y servicios en los que su desarrollo, producción, venta o aprovisionamiento dependen de forma crítica de las tecnologías digitales. Está compuesta por cuatro subsectores: infraestructuras y aplicaciones, por un lado; y comercio electrónico y nuevos intermediarios, por otro. El objetivo del presente trabajo es explicar qué se entiende por economía digital e identificar sus componentes, así como su impacto en la empresa. Además, se realiza una aproximación a su análisis en el contexto español, considerando sus diferentes sectores (Del Águila et al, 2001, p. 7).

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía (Plan de Acciones BEPS – OCDE, 2015).

En esa línea del pensamiento, Jimenez y Podestá (2021) sostienen que la economía digital ha generado una necesidad en las jurisdicciones tributarias de fortalecer los ingresos tributarios en el corto plazo, a través de una adecuada tributación de la economía digital en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) o Impuesto General a la Ventas en el Perú (en adelante IGV).

Salinas Pizarro (2019) en su trabajo de investigación titulado La tributación de los nuevos modelos de negocio de la economía digital. Una cuestión pendiente de resolver para el sistema legal peruano concluyó que en la actualidad, las sociedades constituidas en el exterior (sociedades no domiciliadas) que brindan servicios digitales a favor de personas naturales, de manera masiva y concurrente, a través de plataformas digitales, como Uber, Netflix, Airbnb, Spotify, Amazon, Globo, entre muchas otras más, no tributan

en el Perú debido a la ausencia de un marco legal que habilite al Estado a someter a imposición dichas ganancias. Esta situación no solo coloca en clara desventaja a las sociedades domiciliadas (formales) dedicadas al desarrollo de modelos de negocio tradicionales que deben cumplir una serie de obligaciones tributarias sustanciales y formales, sino también afecta la permanencia en territorio peruano de sociedades de capital nacional dedicadas al desarrollo de nueva tecnología, para quienes trasladar su sede principal al exterior y brindar desde allí los servicios digitales antes referidos (no gravados en el Perú) resultaría tributariamente más atractivo que, permanecer en territorio peruano compitiendo con entidades que no tienen obligación alguna con el fisco peruano; eliminando con ello una importante fuente de recaudación. Advertido dicho problema, el presente trabajo de investigación, partiendo de la premisa de que el Estado peruano decida someter a imposición dichas ganancias con el impuesto a la renta, identifica los componentes que corresponderían ser regulados para tal fin y formula una propuesta sobre el contenido de los mismos, considerando los esquemas desarrollados por la OCDE en el Informe Final de la Acción 1 "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", publicado en el marco del Plan BEPS- y la regulación que los países de la región como Argentina, Uruguay, Chile y Colombia han implementado y/o vienen discutiendo en los últimos años, aplicando para ello el método de análisis comparativo.

Siguiendo la línea del razonamiento de la OCDE se puede esbozar la idea que la economía digital es un proceso desarrollado por el uso intensificado de las TIC, que ha generado la necesidad de rediseñar la forma de hacer negocios en el mundo y en las instituciones públicas una obligación de simplificar y virtualizar sus procedimientos con el objetivo de adaptarlos a las nuevas tendencias del mercado y formas de hacer negocios en el mundo.

La economía digital se está convirtiendo cada día más en una constante forma de hacer negocios y eso se extiende a los negocios jurídicos con connotaciones impositivas, resultaría una tarea ardua, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales.

La economía digital y sus formas de hacer negocios presentan algunas características claves que resultan sustancialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se puede encontrar la movilidad, la importancia de la información, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales y la volatilidad. Entre los tipos de negocios jurídicos se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital en el contexto del COVID 19 ha acelerado y proliferado el uso de los canales digitales para que las personas naturales puedan hacer negocios a través de la red.

Cardeña Sucasaca (2019) Los negocios jurídicos en el contexto de la economía digital generan en ciertos casos inafectación a los sujetos no domiciliados que brindan servicios a sujetos domiciliados en una determinada jurisdicción tributaria, debido a la falta de regulación por parte de los Estados en relación con el hecho imponible derivado de la relación jurídico tributario generada en el proceso de prestación de servicios digitales. En los últimos años el desarrollo tecnológico ha variado las formas tradicionales de realizar las operaciones comerciales de intercambio de bienes y servicios los cuales

actualmente se dan a través de plataformas digitales tales como: UBER, NETFLIX, SPOTIFY, AIRBNB, OPEN ENGLISH, entre otros.

Los pagos que realizan las personas naturales que utilizan los servicios prestados por las empresas multinacionales (EMN) a través de plataformas digitales como AMAZON, ALIBABA, NEFLIX y otras, se realizan a través del sistema financiero. Por lo tanto, resulta evidente que las empresas del sistema financiero son los aliados estratégicos de las Administraciones Tributarias en el proceso de gravar tanto con IGV y con el Impuesto a la Renta los servicios ofrecidos por sujetos no domiciliados, a los residentes peruanos a través de plataformas digitales.

Los funcionarios de las distintas jurisdicciones tributarias a nivel internacional y la sociedad civil han manifestado su preocupación por la falta de regulación para gravar el hecho imponible derivado de los servicios brindados a través de plataformas digitales llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas normativas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para disminuir sustancialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja o nula imposición, ocasionando un forado fiscal en relación al impuesto directo e indirecto que debería gravar esa transacción comercial.

En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G-20, la OCDE publicó un Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) en julio de 2013. La Acción 1 del mencionado proyecto apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

## **Características de la Economía Digital**

Dentro de las características de la economía digital, se ha establecido a la movilidad como uno de los rasgos principales de ésta, tanto respecto de: "a) Los activos intangibles b) Los usuarios y c) Las funciones comerciales. "debido a la menor necesidad de contar con personal local para realizar determinadas funciones, así como la flexibilidad, en muchos casos, para elegir la ubicación de los servidores y demás recursos" (OCDE, 2014, p. 95).

Otra característica resaltante se relaciona con "la utilización de modelos de negocio multilaterales", lo cual permite a las partes cerrar operaciones a pesar de estar en distintos países; "el uso de datos" y provocar "efectos de red, atendiendo a la participación, integración y sinergias de usuario." (OCDE, 2014, p. 95).

La economía digital dentro de todos sus componentes tiene seis características principales: (1) la utilidad de los datos, (2) los efectos de la red, (3) las plataformas multilaterales, (4) tendencia hacia el oligopolio o el monopolio, (5) volatilidad y (6) movilidad. La primera característica es la utilidad de datos. "La utilidad de datos, o el uso de datos, consiste en la utilización de los denominados "datos masivos" o macro-datos" (OCDE, 2014, p. 95).

En relación a la utilidad de los datos, las empresas recolectan datos de sus clientes, proveedores y operaciones con el fin de tener una base de datos que les haga fácil optimizar sus necesidades y cumplir sus metas. El uso masivo de datos se ha facilitado dado que ahora es mucho más práctico recolectarlos, almacenarlos y analizarlos en cantidades casi que infinitas.

La segunda característica son los efectos de la red. Las empresas que operan a través de la red de Internet pueden reducir sus costes de producción, lo que se traduce en una disminución de los precios de los bienes y servicios que ofrecen a sus demandantes. Lo que no tiene que llevar asociado de forma directa una disminución del margen de beneficio. Aumentando la competencia en cuanto a la calidad y utilidad de los bienes y servicios ofertados (Álamo, 2016, p. 17).

No obstante, esto también conlleva a que la interacción en las redes sociales o página web por parte de la empresa con los usuarios, y el mostrarles la necesidad de consumir sus productos o adquirir sus servicios es tan importante como tener un producto de calidad e innovador. Esto porque al haber costos reducidos en diferentes ámbitos empresariales puede haber una mayor competencia sobre el mismo producto o servicio.

La tercera característica son los modelos de plataformas multilaterales. Estas son "las tecnologías, productos o servicios que crean valor al permitir la interacción directa entre dos o más grupos de clientes o participantes" (Hagiu, 2014, p. 1).

La economía digital ha sido una de las principales promotoras de los modelos de negocios multilaterales por la facilidad de comunicación y de intercambio de información. Estos modelos tienen dos características principales en cuanto a la economía digital que son la flexibilidad y el alcance. La flexibilidad tiene que ver con el rápido cambio que son capaces de hacer los modelos de negocio a la hora del cambio en la tecnología, naturaleza intrínseca de la información digital y la estructura de internet. Por otro lado, el alcance hace referencia a la participación de una misma empresa en diferentes países, que a través de la economía digital se interconectan de manera práctica a dos partes distantes entre sí, pero maximizando el valor en cada lugar (OCDE, 2014).

La cuarta característica es la tendencia hacia oligopolio. La economía digital actual, al menos en el lado del consumidor, ha estado dominada por los mismos cinco gigantes durante al menos la última década y parece que todos seguirán en la cima durante un futuro próximo (al menos si nos dejamos guiar por sus capitalizaciones de mercado, que presagian muchos años más de enormes beneficios). La economía digital es una economía en la que las plataformas representan la mayor fuente de 14 valor, y las plataformas de los Cinco Grandes (Apple, Microsoft, Facebook, Alphabet y Amazon) son las más lucrativas jamás inventadas. (Surowiecki, 2017, p. 4)

Esto se refleja en que la economía digital está controlada por un oligopolio. Aun cuando hay cooperaciones, competencias y otras empresas que tienen un impacto, estas compañías terminan teniendo el control sobre cada uno de sus sectores.

La quinta característica es la volatilidad. El mercado digital está en constante cambio, es decir, cambia tan rápido que quien no está al día se queda desactualizado con respecto a los modelos de negocio que surgen. Por tanto, en la economía digital nada está asegurado, pues los cambios provienen de todos los frentes: consumidores, cambios en la economía, innovación de productos y cambios en otros mercados. "La economía digital ha transformado nuestra forma de comunicarnos y de consumir información, productos y servicios, y también nuestro ocio. Ha revolucionado industrias que en apariencia nada tienen que ver con lo digital, como los actuales servicios financieros" (Surowiecki, 2017, p. 1).

La sexta característica es la movilidad. Los activos intangibles son sobre los que se sustentan en gran medida las empresas de la economía digital. “A medida que las empresas evolucionan, la importancia relativa de estos activos intangibles aumenta, lo que entraña una ulterior concentración de valor en dichos activos” (OCDE, 2014, p. 95).

En ese sentido, se puede colegir que en el contexto de la economía digital las grandes transnacionales han desarrollado capacidades para utilizar modelos de negocios multilaterales, donde predominan el uso de los datos, los efectos de la red, plataformas multilaterales, la tendencia a los monopolios, la volatilidad, la movilidad y la ausencia física de la empresa en los lugares donde de usa, consume, o utiliza económicamente, sus servicios prestados, situación que conlleva a dichas empresas a trasladar sus beneficios a lugares con nula o baja imposición. Estas circunstancias, han llevado que varios países europeos y países de América Latina, modifiquen su legislación tributaria con el propósito de generar los mecanismos idóneos y someter a imposición los servicios digitales ofrecidos por las EMN; y de esa manera, corregir la injusticia tributaria desarrollada a partir de la proliferación de los servicios digitales en el contexto de la economía digital.

### Potencial recaudatorio del IGV sobre la economía digital

En esta parte se explicará la recaudación efectiva del IVA en los servicios digitales de América Latina, de acuerdo con la investigación realizada por el equipo investigador del CIAT y posteriormente se explicará el potencial recaudador el IVA sobre los servicios digitales en países como Perú, donde aparentemente no se ha desarrollado este gravamen impositivo.

Algunas administraciones tributarias empezaron a aplicar el impuesto en el año 2018, como Argentina, Colombia y Uruguay, mientras que otros países comenzaron a cobrarlo en 2020, como Chile, Costa Rica, Ecuador y México, en tanto que Paraguay postergó la aplicación de impuestos a los servicios digitales hasta enero de 2021.

El año 2019 fue el primer periodo en el cual estuvo vigente el impuesto durante un año completo, Argentina y Colombia recaudaron valores por debajo de los 80 millones dólares, lo que equivale a 0,02% del PIB. En Uruguay, el IVA recaudado por los servicios brindados a través de plataformas de contenidos audiovisuales y de alojamiento, alcanzó 18,4 millones de dólares, es decir, 0,03% del PIB en 2019. De acuerdo con información de la DGI de Uruguay, la recaudación total de impuestos a los servicios digitales proviene de catorce empresas, en la tabla 1 se puede apreciar la recaudación del IVA en los servicios digitales por países.

**Tabla 1**

Recaudación del IVA a los servicios digitales en América Latina

País	Periodo	Millones de \$	% del PBI
Argentina	2018	53,0	0.01
	2019	79,0	0.02
Chile	Jun - Dic 2020	119,6	0.04

Colombia	Julio - Dic 2018	12,2	0,004
	2019	77,0	0,02
Costa Rica	Oct-20	1,7	0,03
Ecuador	Set - Oct 2020	2,4	0,003
	2021	19,0	0,02
Uruguay	2018	2,7	0,004
	2019	18,4	0,03

---

Nota. Información extraída del CIAT 2019.

Como se puede apreciar el IVA cobrado en los países de América Latina tiene una capacidad efectiva de recaudación de aproximadamente 0.02% del PBI y en términos monetarios se puede inferir que es aproximadamente 100 millones de dólares. Así mismo, se puede colegir que el potencial recaudador se va incrementando cada año, según se evidencia de la información extraída del CIAT (2019).

Los países de América Latina donde aún no se grava con el IVA a los servicios de las plataformas digitales son: Bolivia, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá, Perú y República Dominicana. En ese sentido, siguiendo la metodología aplicada por CIAT, 2019, se puede colegir que el potencial recaudador del IVA en los países de América Latina donde no se aplica el IVA a las plataformas digitales, es el siguiente (ver tabla 2).

**Tabla 2**

Estimación de la recaudación potencial del IVA por servicios digitales. 2018-2020

País	En Millones de US \$			En porcentaje del PBI		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Bolivia	13,3	16,3	19,4	0,03	0,04	0,05
El Salvador	7,6	9,5	11,0	0,03	0,04	0,04
Guatemala	19,8	25,0	31,3	0,03	0,03	0,04
Honduras	7,8	9,9	12,0	0,03	0,04	0,05
Nicaragua	4,3	5,0	6,1	0,03	0,04	0,05
Panamá	10,8	13,4	15,3	0,02	0,02	0,03
Perú	86,3	105,1	113,0	0,04	0,05	0,06
República Dominicana	34,1	42,9	47,4	0,04	0,05	0,06

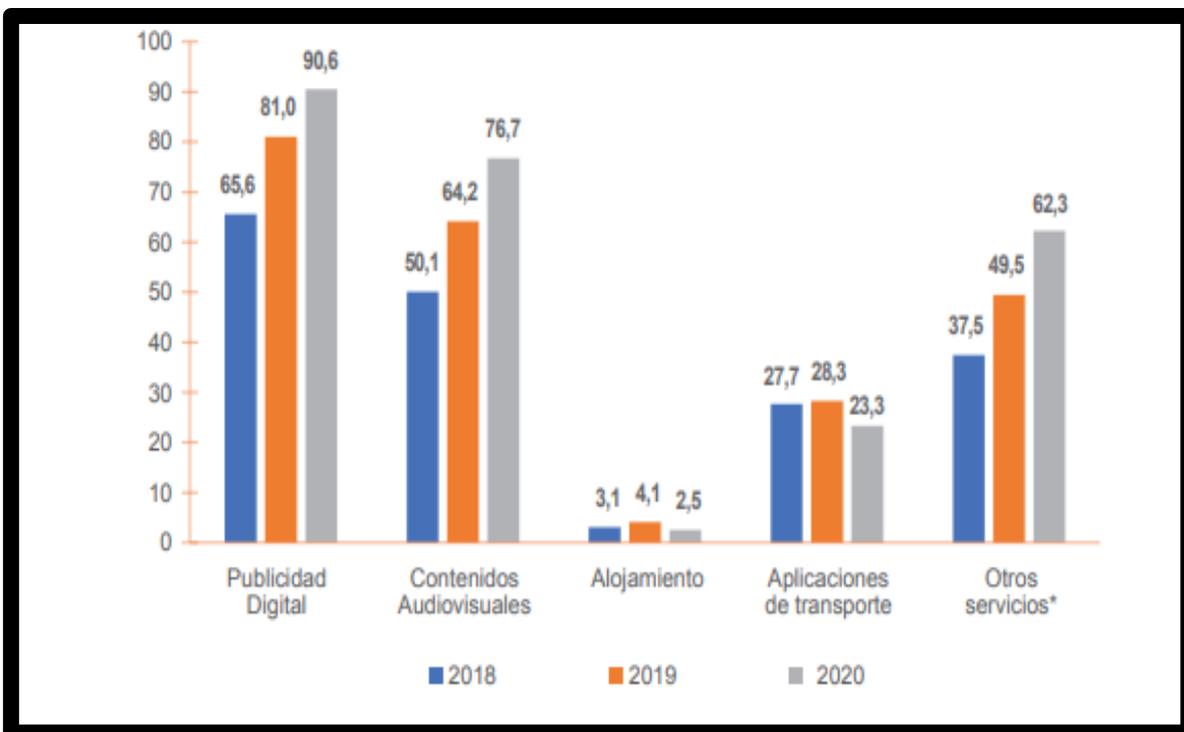
Nota. Información Extraída de CIAT 2019.

Como se puede apreciar en la tabla, el potencial recaudador del IGV que grava los servicios digitales en el Perú es de en promedio 101 millones de dólares en los últimos tres años, que con el tipo de cambio vigente sería un potencial recaudatorio de aproximadamente 404 millones de soles y con dichos ingresos fiscales, se podría equipar hospitales para la atención de los pacientes COVID, que demandan atención pública de calidad.

En ese orden de ideas, son importantes los ingresos fiscales que se dejan de recaudar en concepto de servicios con contenidos audiovisuales como Netflix, Spotify, Amazon Prime, YouTube Premium, YouTube TV y otros contenidos digitales que han crecido considerablemente en los últimos años, especialmente durante la pandemia. Según CIAT, (2019) se estima que, en 2020, se han dejado de recaudar alrededor de 76,7 millones de dólares en la muestra de ocho países latinoamericanos, lo que evidencia la necesidad de gravar con el IGV en un primer momento y posteriormente con el Impuesto a la Renta a las plataformas digitales, con el propósito que los Estados

cuenten con los recursos idóneos y suficientes para luchar contra la pandemia del COVID-19, en la figura 1 se puede apreciar el potencial de recaudación del IVA según tipo de servicio.

**Figura N°1:** Estimación de Recaudación potencial del IVA por tipo de servicios digitales

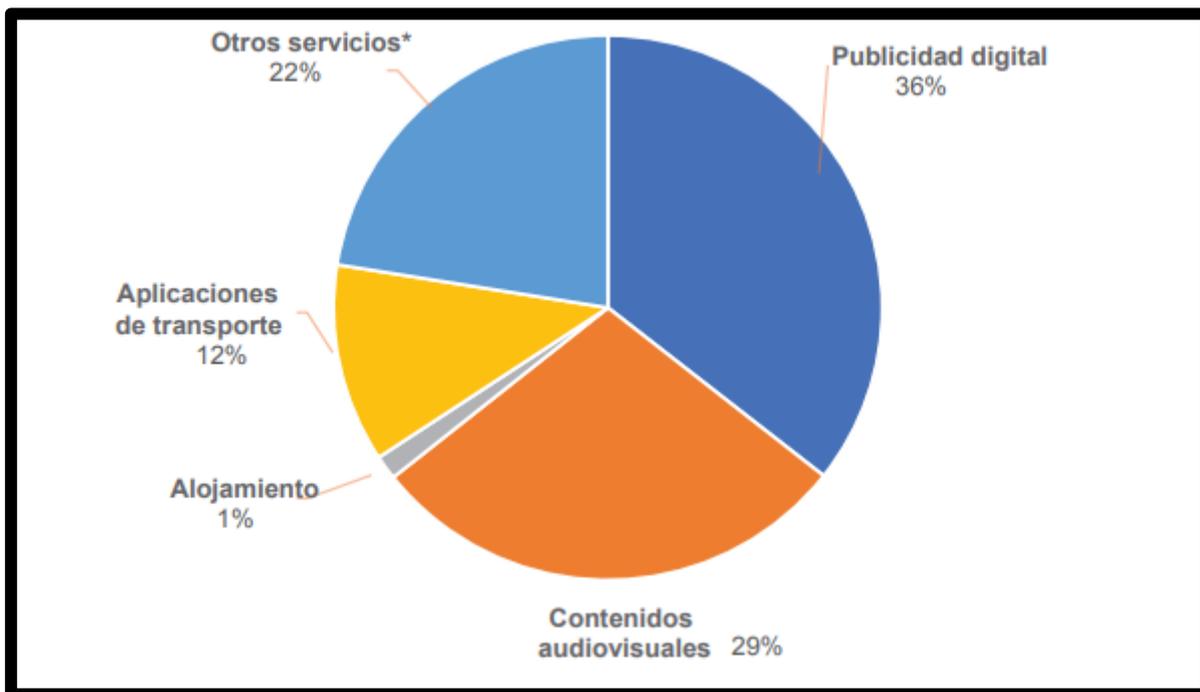


Nota. Información extraída del CIAT 2021.

De la información consignada en el gráfico N° 1 se puede inferir que el mayor potencial de recaudación del IVA en relación con los servicios digitales se encuentra en la publicidad digital, los contenidos audiovisuales ocupan el segundo lugar, otros servicios ocupan el tercer lugar, las aplicaciones de transporte ocupan el cuarto lugar y los servicios de alojamiento ocupa el quinto lugar. En ese orden de ideas, existe un importante espacio fiscal para incrementar la recaudación tributaria del IGV en el Perú y posteriormente el Impuesto a la renta, a través del sometimiento a imposición de los servicios digitales prestados por un no domiciliado, a un domiciliado persona natural.

De acuerdo con la información obtenida del CIAT (2021) en promedio el 36% de la recaudación potencial del IVA se originaría en las ventas de publicidad digital, mientras que los servicios relacionados con contenido audiovisual (como contenidos de TV, películas, series, videos, juegos, música, libros electrónicos, etc.) generarían cerca del 29% de la recaudación potencial. El resto correspondería a otros servicios digitales (22%) y a servicios de intermediación, ya sea a través de plataformas de transporte (12%) o de alojamiento (1%), según se puede apreciar en la figura N° 2.

**Figura N°2:** Participación relativa en la recaudación potencial del IVA por tipo de servicios digitales – Promedio 2018 -2020



Nota. Información extraída del CIAT 2021.

De la información contenida en la figura N° 2 se puede inferir que el mayor potencial recaudatorio del IVA en los servicios digitales se encuentra en la publicidad digital y los contenidos audiovisuales.

Según Mendoza (2017) los tipos de publicidad digital se desarrolla a través de las redes sociales como: Facebook, Twitter, LinkedIn, YouTube, Mailing, Google y Marketing Mobile, servicios digitales que se encuentran gravados en el Perú en el negocio Business to Business; pero en el negocio Business to customer, donde la empresa que presta el servicio es un no domiciliado y el que utiliza los servicios es una persona natural que no genera rentas de tercera categoría, no se encontraría gravado por una disposición inconstitucional del artículo 4-A del reglamento del TUO de la ley del impuesto a la Renta, al regular un supuesto en un sentido no prescrito por el artículo 9° inciso i) del TUO de la Ley del Impuesto a la renta, en el extremo de lo que se debe entender por utilización económica, uso o consumo de un servicio digital en el territorio peruano.

### **Tributación Internacional comparada en los servicios digitales**

La actividad comercial realizada a través de medios electrónicos se encuentra en una etapa de constante expansión y evolución, teniendo un impacto no sólo a nivel nacional, sino de igual forma en el ámbito internacional. Como consecuencia de ello, y en lo que se refiere a la materia tributaria, comienzan a aparecer una serie de problemas en torno a esta actividad, concentrándose estas complicaciones principalmente en el ámbito de regulación y fiscalización.

La OCDE ha establecido criterios que pueden ser aplicados por las jurisdicciones tributarias para gravar los servicios digitales brindados por sujetos no domiciliados que tienen la categoría de ser empresas transnacionales; en ese orden de ideas, los retos

que la economía digital genera en los sistemas tributarios son los siguientes según Rivas (2018) son los siguientes:

1. La facilidad de los negocios para generar ingresos sin la condición de la presencia física. Esto pone en problemas a las normas tributarias que dependen de la presencia física para determinar la obligación tributaria.
2. Los negocios involucran a los usuarios, a través de redes sociales, para obtener sugerencias de parte de ellos, y con esto muchas veces, se involucran en el diseño de los bienes y servicios. El problema es cómo se asignará y evaluará dicho aporte.
3. Como el proveedor suele no tener presencia física en las transacciones, esto dificulta de la recaudación de los tributos en el territorio del consumo.

Según la OCDE (2014) ha establecido una serie de principios para el diseño de un marco tributario del comercio electrónico, los cuales son:

1. La neutralidad: La Tributación debe seguir la neutralidad y equidad entre las formas de comercio electrónico y las convencionales. Las decisiones comerciales deben basarse en consideraciones económicas, no solo tributarias.
2. Eficiencia: El costo de las obligaciones fiscales para el contribuyente, así como los gastos administrativos para las autoridades tributarias, deben ser minimizados lo más posible.
3. Seguridad y simplicidad: Las normas tributarias deben ser claras y simples, de modo el contribuyente se pueda anticipar a las consecuencias fiscales; con esto debe saber cuándo, cómo y dónde deberán cumplir sus obligaciones tributarias.
4. Efectividad y justicia: La tributación debería producir la recaudación justa en el momento oportuno. Debe reducir la evasión y la elusión, y para esto se deben proporcionar medidas para contrarrestarlas.
5. Flexibilidad: Los sistemas tributarios deben ser flexibles y dinámicos, y se deben asegurar de ir al día con respecto a los avances tecnológicos y comerciales.

Por lo tanto, al ser los principios estándares que inspiran la producción normativa de las reglas del sistema tributario de cada una de las jurisdicciones tributarias que pretenden gravar a los servicios digitales, los mismos deben ser tomados en cuenta por el legislador tributario, en el caso peruano, el Congreso de la República (facultad original) y el Poder Ejecutivo (facultad derivada), al momento de legislar y establecer el mecanismo a través de los cuales las plataformas digitales serán sometidos a imposición en el territorio peruano.

Uno de los problemas que surgen como consecuencia de gravar los servicios digitales utilizados en el territorio peruano, son los relativos a la determinación de las residencias fiscales de los sujetos que intervienen en dicha transacción comercial, debido a la ausencia de la presencia física de uno de los agentes económicos que participan en la utilización de servicios digitales por parte de un domiciliado respecto de un no domiciliado.

### **Tributación de los servicios digitales en la Unión Europea**

Según Rivas (2018), en relación con la forma que se somete a imposición los servicios digitales en la Unión Europea, sostiene lo siguiente:

En la Unión Europea (UE), para los servicios prestados por vía electrónica se aplica un régimen especial de tributación indirecta. Consiste en aplicar el IVA a unos sujetos que se encuentran fuera del alcance del ámbito de aplicación territorial de la normativa, porque no son residentes a efectos fiscales de dicho país, ni tiene en ella algún establecimiento permanente.

Estos servicios son los que consisten en la transmisión de mercancía y servicios enviados, transportados y recibidos por medio de equipos de procesamiento, a través de cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos, por ejemplo: a) Comprensión numérica y el almacenamiento de datos, b) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, c) Mantenimiento a distancia de programas y equipos, d) Suministro y actualización de programas. e) Suministro de imágenes, texto, información y bases de datos, f) Suministro de material cultural, de entretenimiento, de ocio.

El régimen se aplica a empresarios o profesionales no establecidos en la UE. Además, son necesarios dos requisitos: 1) Los servicios deben de prestarse a personas que tengan la condición de consumidor, no de empresario o profesional. 2) Los sujetos consumidores finales del producto deben de estar establecidos en la UE, o en su caso, disponer en la UE de su domicilio o residencia habitual (p. 45).

En ese orden de ideas, se puede colegir que el sistema tributario diseñado por la UE se centra en someter a imposición los servicios digitales ofrecidos por plataformas digitales a los consumidores finales domiciliado en dicha jurisdicción tributaria; en el entendido, que los servicios prestados por plataformas digitales a empresas domiciliadas en la UE se encuentran gravados y el sujeto domiciliado que realiza actividad empresarial se encontraría obligado a ser agente de retención del impuesto en el caso del impuesto a la renta y sujeto del impuesto en el caso de utilización de servicios.

La ley 28/2014, de 27 de noviembre, modificó la Ley 37/1992 del Impuesto del Valor Añadido. En concreto en el apartado treinta y cinco de dicha ley estableció, conforme la Directiva 2008/8/CE y el Reglamento (UE) 1042/2013, el nuevo régimen aplicable desde 1 de enero 2015 para servicios prestados por vía electrónica, por parte de empresarios o profesionales no comunitarios, que se prestan para consumidores y usuarios no empresarios ni profesionales establecidos en la UE.

De acuerdo con lo prescrito por el artículo 163 décimo octavo de la LIVA. "los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al régimen especial previsto en esta sección".

El Reglamento de Ejecución (UE) N° 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) N° 904/2010 del Consejo en lo que atañe a regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, establece en su artículo 4 apartados 1 y 2 la obligación formal de presentar al Estado Miembro de identificación, las declaraciones de IVA.

En el caso que dichos sujetos pasivos, durante el período de declaración no hayan prestado ningún servicio en ningún Estado Miembro en el marco del régimen especial, deben cumplimentar igualmente la declaración del IVA por importe nulo.

En el artículo 5º del citado reglamento se establece una cooperación entre Estados Miembros de la UE relativa a la transferencia de la información declarada en las declaraciones efectuadas del IVA al Estado Miembro de identificación. No obstante, el Estado Miembro de identificación solo transmitirá, pero, los datos contenidos en las declaraciones de IVA, a aquellos Estados Miembros que hayan sido mencionados en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo.

El reglamento 282/2011/CE ofrece criterios sobre la aplicación de la directiva 2006/112/CE. En ese sentido, en su artículo 7º establece que dentro de lo que se considera "prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica" contemplado en la directiva, se comprenden: los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

El artículo 7.2 del Reglamento 282/2011 define lo que se debe considerar prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica, entre otros, los siguientes: a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones. b) Servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web. c) Servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente. d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador. e) Paquetes de servicios de internet relacionados con la información.

En el apartado 3 de dicho cuerpo normativo se incluye una definición en negativo, es decir, todo lo que no se considera como supuesto del concepto de servicios prestados por vía electrónica. En particular: mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica, CD-ROM, disquetes o soportes tangibles, material impreso, CD o casetes de audio, cintas de vídeo y DVD, juegos en CD-ROM, servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico, servicios de enseñanza, servicios de publicidad, ayuda electrónica, servicios de subasta, servicios telefónicos prestados a través de Internet.

Conforme al artículo 163 décimo octavo LIVA, el régimen especial será de aplicación a las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto en los números 4º y 8º del artículo 70 LIVA, deban de entenderse efectuadas en la UE.

En el artículo 70 de la ley 37/1992 presume que se consideran prestados los servicios en el territorio de aplicación del impuesto, los servicios prestados electrónicamente, cuando el destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, igual presunción se establece en el N° 8 respecto de los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional

actuando como tal. En ambos casos se exige la residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación.

### **Tributación de los servicios digitales en Argentina**

En Argentina los servicios digitales prestados por residentes o domiciliados en el exterior. Al estar este tipo de servicios gravado con el IVA, en ese país la tasa del impuesto es de un 21% sobre la base imponible.

En virtud de la modificación realizada por la ley 27.430, se introdujo el inciso e) al art. 1 de la ley 23.349, que grava la prestación de servicios digitales por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Conforme con lo prescrito en el art. 3º, inc. M), de la ley 23.349, se entiende por servicios digitales aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización.

Los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Ante una importación de servicios digitales, cuando los prestatarios sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presume que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes supuestos:

- De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.
- De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor de servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

En el supuesto que los prestatarios no sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presumirá que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre alguno de los siguientes datos:

- La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim.
- La dirección de facturación del cliente.
- La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

El hecho imponible se perfecciona en el momento en que se finalice la prestación o en el del pago total o parcial del precio por parte del prestatario, el que fuere anterior. Se considera que la prestación del servicio finaliza al vencimiento del plazo fijado para su pago.

### **Tributación de los servicios digitales en Colombia.**

En Colombia se realizó una modificación a la Ley del IVA, con el propósito de gravar a los servicios digitales con este impuesto. Estableciendo el legislador que todas las empresas que presten servicios desde el exterior a Colombia son responsables del IVA y deben pagarlo.

“ARTÍCULO 178. Adiciónese el numeral 8 y un párrafo transitorio al artículo 437-2 del Estatuto Tributario, así:

Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales:

- a. Suministro de páginas web, hosting, almacenamiento en la nube (iCloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- b. Suministro de software y sus actualizaciones.
- c. Suministro electrónico de imágenes, texto y otro tipo de información, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales.
- d. Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).
- e. Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia
- f. Suministro de otros servicios online (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros).
- g. Y los demás servicios que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determine mediante resolución.

El dispositivo legal citado precedentemente, prescribe que todos los servicios electrónicos o digitales, tales como proveedores de video, música, películas y todos los servicios de plataforma por aplicaciones móviles deben responder por un IVA de 19%, es decir, la tarifa general de ese impuesto.

En ese orden de ideas, los servicios de música como Spotify y Deezer, las plataformas de video como Netflix o las de hospedajes como Airbnb, deberán recaudar ese impuesto y pagarlo. Incluso, esto aplica para cursos de idiomas que se tomen por internet, boletos de avión que se compren en el exterior, entre muchos otros servicios digitales.

Se busca con esta imposición es equiparar las condiciones de los prestadores de servicios en Colombia, bajo el principio de igualdad tributaria. También se estableció que las empresas que presten servicios desde el exterior en Colombia deberán tener un Registro Único Tributario (RUT) para que puedan pagar el IVA a la Dian.

Mientras estas empresas aún no se registren se aplicará un mecanismo de retención por medio de las entidades bancarias. La figura sería por ejemplo si el usuario quiere suscribirse a Netflix, y esta compañía aún no ha realizado el procedimiento de inscripción ante la Dian, al momento del pago, el banco retendrá un porcentaje, dicho monto no llegará a la empresa con la que contrató el servicio.

Este tipo de tributación pretende cambiar la competencia desleal que existía entre estas empresas extranjeras que no pagaban ningún tipo de impuesto por prestar estos servicios digitales, y los pequeños negocios nacionales que si debían pagar impuestos por prestar la misma clase de servicios que las otras empresas. El aplicar este gravamen genera un panorama de equidad entre los negocios digitales y tradicionales.

El pago de este impuesto para los prestadores de servicios desde el exterior deberá efectuarse de forma bimensual, es decir, el pago del bimestre julio-agosto debe hacerse en el mes de septiembre. También es importante mencionar que los prestadores de servicios que deben cumplir con esta obligación no son solamente las plataformas

digitales, sino todos los prestadores de servicios desde el exterior, exceptuando a aquellos que prestan servicios excluidos del pago de IVA, como por ejemplo los servicios de computación en la nube y de hosting.

### Tributación de los servicios digitales en Chile.

En Chile con la promulgación de la Ley N° 21.210 del 24 de febrero de 2020 se realizaron varias modificaciones a la Ley del IVA, dentro de las cuales se introduce como supuesto gravado los servicios realizados o prestados por personas domiciliados o residentes en el extranjero, como se puede apreciar en la figura 3.

**Figura N° 3:** Ley N° 21.210 Artículo 8° letra n – Ley del IVA.

Intermediación	Suministro o entrega de contenido	Puesta a disposición	Publicidad
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Servicio prestado en Chile, sujeto o no a IVA.</li> <li>• Venta Realizada en Chile.</li> <li>• Venta realizada en el extranjero cuando den origen a importación.</li> </ul>	<p>Entretenimiento Digital:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Videos, música, juegos.</li> <li>• Textos, revistas, diarios y libros.</li> </ul> <p>Forma de Entrega:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Descarga.</li> <li>• Streaming.</li> <li>• Otra tecnología.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Software</li> <li>• Almacenamiento.</li> <li>• Plataformas.</li> <li>• Infraestructura informática.</li> </ul>	<p>A través de cualquier soporte o medio para su entrega, materialización o ejecución.</p>

Nota. Extraído de la ley N° 21.210.

Se realizó una modificación del artículo 5° del IVA en el siguiente sentido:

### Territorialidad

Presunción de servicios utilizados en Chile, deben concurrir al menos dos de las siguientes situaciones:

1. La dirección IP u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile;
2. La tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado, sea emitido o registrado en Chile;
3. El domicilio en la facturación o la emisión de comprobantes de pago, ubicado en el territorio nacional; o,
4. La tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.

La incorporación del presente inciso vino a potenciar el concepto de territorialidad (describe situaciones en las cuales se presume que el servicio es utilizado en el territorio nacional), considerando que puede resultar complejo determinar cuándo el servicio prestado en forma digital es utilizado en territorio nacional. Dicho inciso es aplicable sólo a los servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, comprendidos en la letra n, del artículo 8, Ley del IVA.

Señalar que los pagos realizados a personas sin domicilio o residencia en Chile, por los conceptos establecidos en el artículo 59, inciso cuarto, N°2, de la Ley de la Renta, no deberían estar gravados con IVA, por no ser utilizados ni prestados en Chile.

Se realizó la modificación al artículo 11° de la Ley del IVA en el siguiente sentido: El artículo 10, inciso segundo, de la Ley del IVA, establece que el sujeto del impuesto IVA, en los servicios, será aquella persona que presta dicho servicio. La modificación del artículo 11, de la Ley del IVA, establece que el beneficiario del servicio será considerado sujeto del impuesto cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la prestación sea realizada por una persona domiciliada o residente en el extranjero; y
- Que el beneficiario del servicio sea contribuyente del IVA.

En el caso de configurarse estos requisitos, el beneficiario del servicio tiene la obligación de informar al prestador del servicio extranjero que no debe efectuar retención de IVA. Luego, el beneficiario será el exclusivo responsable de dar cumplimiento a la obligación tributaria, para ello, deberá emitir una factura de compra por la operación, declarando y pagando el impuesto respectivo, el cual, podrá dar derecho a crédito fiscal.

Si el beneficiario del servicio es una persona natural o jurídica, no contribuyente de IVA, el impuesto afectará al proveedor extranjero (el contribuyente extranjero será sujeto del impuesto), quien deberá incorporarse al sistema simplificado (párrafo 7 bis), debiendo registrarse en la página web del SII, para declarar y pagar el impuesto en forma mensual o trimestral.

Párrafo 7° bis Del régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile Artículo 35 A.-

Los contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile que presten servicios gravados conforme al artículo 8°, letra n), para ser utilizados en el territorio nacional por personas naturales que no son contribuyentes de los impuestos establecidos en esta ley, quedarán sujetos al régimen de tributación simplificada que tratan los artículos siguientes.

Asimismo, los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos sujetarse a este régimen de tributación simplificada por la prestación de otros servicios a las referidas personas naturales.

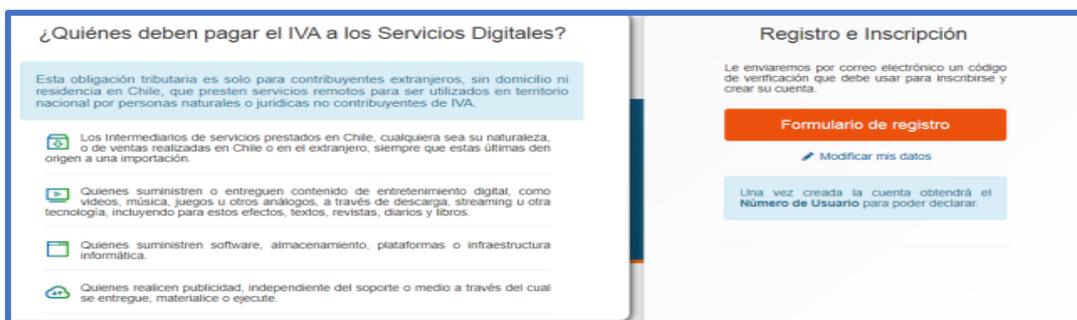
Este proceso consiste en que las entidades que voluntariamente se inscriban, declararán y pagarán vía electrónica este impuesto, en forma mensual o trimestral a elección del contribuyente y, hasta el día 20 del mes siguiente, pudiendo además efectuar el pago del impuesto en moneda extranjera.

Desde el pasado primero de junio de 2020, ya se encuentra disponible en la página del Servicio de Impuestos Internos ([www.sii.cl](http://www.sii.cl)) la plataforma que permite registrarse a los proveedores sin domicilio ni residencia en Chile, mediante la que se les otorgará un número de identificación tributaria "Tax ID Number", además de una clave para cumplir con la nueva Ley 21.210, debiendo seleccionar la moneda y periodicidad con que efectuarán el pago.

Como se puede evidenciar, la Ley 21.210 ha introducido mediante la letra n) del artículo 8° del DL 825, un supuesto gravado, cuyas especificaciones están prescritas en la circular N°42 de 11 de junio de 2020. Anteriormente, los servicios digitales se afectaban mediante

impuesto adicional, no obstante, desde el mes de junio de 2020, se deberá realizar el análisis según sea el caso, si se encontrará el servicio gravado con IVA o bien, con impuesto adicional. Así mismo, se deberá dilucidar quién será el pagador del impuesto, además de cómo y cuándo se pagará, según el mandato imperativo dispuesto por la Ley 21.210, en la figura 4 se aprecia los sujetos que deben pagar el IVA y las opciones de registros para los proveedores de servicios digitales no domiciliados en Chile.

**Figura N°4:** Quienes se encuentran obligados a pagar el IVA en Chile



Nota. Extraído de la Página web del Servicio de Rentas Internas de Chile.

## Se encuentran gravados en la actualidad los servicios digitales en el Perú

El artículo 9º inciso i) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe lo siguiente:

“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana”:

Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

Así mismo, el artículo 1 inciso c) del TUO de la ley del IGV prescribe lo siguiente:

El impuesto general a las ventas grava las siguientes operaciones:

- La prestación o utilización de servicios en el Perú.

Sin embargo, el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, excediéndose en sus competencias, estableció una suerte de inafectación a los servicios digitales usados o consumidos por un consumidor final, al establecer en su artículo 4º-A lo siguiente:

El servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se refiere el inciso c) del primer párrafo del Artículo 18º de la Ley de una persona jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto. Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que

- considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del Artículo 37° de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.
2. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios a los que se refiere el numeral 5) del inciso b) del Artículo 3° con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.
  3. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

Por lo tanto, en el Perú en virtud a lo dispuesto en el artículo 4-A del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, lo servicios digitales prestados por no domiciliado a un consumidor final, no genera renta de fuente peruana; por lo tanto, no se encuentran afectos al impuesto a la renta. Así mismo, no se encontrarían gravados con el IGV, a pesar que la Ley del IGV establece como supuesto gravado la utilización de servicios en el Perú.

Razones por las que, a juicio del investigador, el reglamento se estaría excediendo en sus competencias, al establecer tácitamente una suerte de inafectación del impuesto a la renta y el IGV a los servicios digitales prestados por un no domiciliado y consumidos por una persona natural, que no genera renta de tercera categoría.

El artículo 74° de la norma suprema prescribe que sólo por Ley o Decreto Legislativo (en el caso de la delegación de facultades – Art. 104° de la constitución) se puede establecer una exoneración de tributos. El tributo, es el género y los impuestos, las tasas y las contribuciones son las especies del tributo (Norma II del Título Preliminar del Código Tributario). Por lo tanto, ese mandato imperativo de la norma constitucional, se extiende a los impuestos y un reglamento no tiene la capacidad legal de establecer una inafectación a un servicio que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y el IGV, por mandato de una norma de rango de ley.

La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, prescribe en su inciso b) que sólo por ley se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios. En ese sentido, se ratifica el razonamiento del investigador, en el extremo que no le corresponde al reglamento establecer tácitamente un supuesto de inafectación no establecido en la ley.

En ese sentido, la inafectación o exoneración de un impuesto es un supuesto reservado por mandato constitucional para que sea establecido por mandato legal. Sobre el principio de reserva del Ley, el supremo intérprete de la Constitución se ha pronunciado en relación con el principio de reserva de ley en el siguiente sentido:

Sobre el particular, como lo ha afirmado el Tribunal Constitucional Español – posición que compartimos–: “El principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sin que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley” (STC, 2003, fj. 15).

En ese sentido, de acuerdo con la jurisprudencia del supremo intérprete de la constitución, resulta constitucionalmente válido que ciertos aspectos del tributo sean regulados vía remisión legal a las normas reglamentarias. Sin embargo, en el caso de los servicios digitales, no se observa en el artículo 9 inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta una remisión al reglamento, para que esta norma infra legal, desarrolle cuando un servicio digital se “utiliza económica, usa o consumo en el país”. Situación, que se manifiesta como una clara vulneración al principio de reserva de ley. Máxime, que el reglamento a través de la disposición reglamentaria contenida en el artículo 4-A establece una inafectación táctica a los servicios digitales utilizados por personas naturales que no generan renta de tercera categoría en el Perú.

Sobre el particular, Aguacil Mari (1999) sostiene lo siguiente:

Para que la actividad normativa pueda considerarse emitida conforme a la Constitución, se impondría la necesidad de que dicha ley indicara expresamente tales “medios técnicos”, ya que la elección de uno u otro podría conllevar una distinta configuración del tributo, constituyendo una posición peligrosa al otorgar a la Administración mayor poder que el que se le reconoce abiertamente (pp. 41-42).

En ese orden de ideas, si bien suele justificarse las remisiones legales por razones técnicas y de conveniencia, debido a que las eventuales modificaciones a estos elementos del tributo requieren superar dilatados trámites parlamentarios. Sin embargo, no resulta constitucionalmente válido que el reglamento se arrogue una facultad destinada por el constituyente al legislador originario. Máxime, que, en el presente caso, la ley no le ha remitido al reglamento la facultad de determinar cuándo un servicio digital se debe considera utilizado económicamente, usado o consumido en el Perú y producto de esa disposición infra legal, se establezca una inafectación a los servicios digitales prestados por no domiciliados a los consumidores finales, perdiéndose una recaudación estimada de entre 100 y 200 millones de dólares de acuerdo con el estudio realizado por el CIAT (2021).

El numeral 9.1 del artículo 9° del TUO de la ley del IGV prescribe que son sujetos del impuesto o en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicomitidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:

- a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución;
- b) Presten en el país servicios afectos;
- c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;
- d) Ejecuten contratos de construcción afectos;
- e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles;
- f) Importen bienes afectos. Tratándose de bienes intangibles se considerará que importa el bien el adquirente del mismo.

De la interpretación literal del citado artículo se puede colegir que las empresas no domiciliadas y que prestan servicios digitales en el Perú, no son sujetos del impuesto; por lo tanto, la primera modificación legislativa del IGV debe orientarse a la introducción en el artículo 9° de la Ley del IGV el siguiente párrafo: “Son sujetos del impuesto los sujetos

no domiciliados que prestan servicios digitales en el Perú y son utilizados por sujetos que tienen la condición de consumidores finales”.

Teniendo la condición de contribuyente, los sujetos que utilizan en el Perú servicios prestados por no domiciliados, siempre y cuando sea un perceptor de rentas de tercera categoría. Por lo tanto, si el servicio es utilizado por un consumidor final, este último no tendrá la condición de contribuyente del impuesto.

El numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley del IGV prescribe que, tratándose de personas naturales y personas jurídicas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando realicen de manera habitual las operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV, incluida la utilización de servicios en el país.

El numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV prescribe en su tercer párrafo que, tratándose de servicios siempre se consideran habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial, y el inciso d) de la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 130-2005-EF ha precisado que la referencia que dicho numeral hace al término “servicios”, comprende tanto a la prestación como a la utilización de servicios.

Por lo tanto, del análisis de las normas glosadas se puede colegir que los servicios digitales prestados por no domiciliados en el Perú, se encuentran gravados con el IGV, teniendo la calidad de contribuyente la persona natural o jurídica perceptora de rentas de tercera categoría que utiliza dicho servicio en el Perú. En caso la persona natural o jurídica que utiliza los servicios digitales, no sea perceptora de rentas de tercera categoría, se debe evaluar la habitualidad del sujeto que utiliza en el Perú los servicios digitales prestados por un no domiciliado. Sin embargo, los servicios digitales prestados por un no domiciliado a los consumidores finales domiciliados en el Perú, a pesar de encontrarse gravado y estar dentro del ámbito de aplicación del impuesto, la ley no ha previsto quien será el sujeto del impuesto respecto de ese hecho imponible; por lo tanto, resulta un imperativo categórico establecer como sujetos del impuesto a los prestadores de servicios digitales que tienen la condición de no domiciliados y a los consumidores finales a través del mecanismo de retención del impuesto al momento del pago con la tarjeta de crédito o débito, según sea el caso.

## Conclusiones

1. En la actualidad se evidencia que el desarrollo del internet y su participación en la economía han generado nuevas formas de comercialización de bienes y prestación de servicios utilizando las redes informáticas; es decir, se ha proliferado la prestación de servicios digitales por parte de las empresas transnacionales a los consumidores finales en el Perú, y los mismos no se encontrarían afectados al pago del IGV a pesar de encontrarse dentro del ámbito de aplicación del citado impuesto, pero la falta de modificaciones legislativas necesarias y adecuadas a la recomendación de la OCDE, genera una situación de inafectación para los no domiciliados y la pérdida de recaudación de impuestos indirectos.
2. En base a los retos de la economía digital y la proliferación de las operaciones transfronterizas resulta un imperativo categórico que el Perú modifique su legislación del IGV para gravar los servicios y bienes intangibles ofrecidos por las plataformas digitales a los consumidores finales. Este proceso resulta de vital importancia para la obtención de ingresos fiscales necesarios para atender las ilimitadas demandas sociales y generar justicia tributaria desde una óptica impositiva. Sin embargo, dada la actual crisis política en el Perú, existen un riesgo de no realizarse las modificaciones legislativas necesarias, en el sentido que el legislador originario por mandato constitucional es el congreso; y el Poder Ejecutivo, necesita facultades legislativas para legislar en materia tributaria, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 104° de la norma suprema.
3. De no realizarse las modificaciones legislativas a la Ley del IGV, el Perú tendría una pérdida tributaria de aproximadamente 0.06% del PBI; es decir aproximadamente 113 millones de dólares en el 2021, no solo por la expansión de este sector; sino porque, las empresas de sectores tradicionales buscarán migrar hacia el sector digital y operar desde el exterior, generándose un daño irreparable al empleo, al crecimiento económico y el desarrollo de la economía digital local.
4. Del análisis de la legislación comparada y las recomendaciones de los organismos internacionales puede inferirse que la mejor opción para gravar con el IGV los servicios digitales, es optar por el sistema de inscripción obligatoria en IGV para proveedores no domiciliados, combinado con la retención del impuesto en los medios de pago en las transacciones con proveedores que incumplen la obligación de inscribirse, teniendo como aliados estratégicos a las empresas del sistema financiero, quienes en estricto cumplimiento del principio de solidaridad, deben contribuir con la Administración Tributaria en la recaudación de los ingresos fiscales.
5. Resulta un imperativo categórico que la SUNAT realice una identificación detallada de las empresas que potencialmente deberían inscribirse (listado de empresas como en el caso de Argentina), listado que debe ser actualizado en cada ejercicio fiscal. El mencionado listado será necesario para solicitar la inscripción voluntaria a los proveedores y, en caso dichas empresas no cumplan con dicha obligación formal, informar a las empresas del sector financiero a qué empresas se deberá efectuar la retención.
6. En el Perú la definición de lo que se debe entender por servicios digitales se encuentra regulado en el inciso b) del artículo 4-A del reglamento del TUO de la

- Ley del Impuesto a la Renta, sin que exista una remisión de la ley al reglamento para conceptualizar los servicios digitales y definir cuando un servicio es utilizado económicamente, usado o consumido en el Perú, situación que vulnera el principio constitucional tributario de reserva de Ley. Así mismo, el citado dispositivo legal excediéndose en sus competencias establece una suerte de inafectación táctica a los servicios digitales ofrecidos por no domiciliados, y consumidos por personas naturales que no generan renta de tercera categoría.
7. La recaudación potencial en términos del PBI sería 0,06% del PBI anualmente y una vez que el impuesto esté plenamente en aplicación, el Perú podría obtener una recaudación de hasta los USD 113 millones y la misma se irá incrementando progresivamente como se advierte sobre la base de la evidencia empírica, en los países de Argentina, Colombia y Chile.
  8. El hecho de no gravar los servicios digitales prestados por no domiciliados a los consumidores finales, permite que las EMN no tributen el impuesto y se genera una competencia desigual con los proveedores digitales locales. En ese sentido, dicha inafectación tributaria por mandato de una norma infra legal, genera un impacto negativo en los ingresos de las empresas locales, situación que afectará los niveles futuros de recaudación, efecto que se intensificará si las empresas locales buscan la forma de desplazarse hacia el sector digital y operar desde el exterior, circunstancias que aumentaría aún más la pérdida de recaudación. Por lo tanto, los efectos negativos de no gravar estas actividades son significativos y serán crecientes en el tiempo.
  9. El Perú, debe en un primer momento gravar con el IGV los servicios ofrecidos por las plataformas digitales a los consumidores finales, para lo cual debe motivar a través de la inscripción simplificada de los no domiciliados en un registro para efectos del pago de las obligaciones sustanciales derivadas del IGV. Posteriormente, generar las condiciones legislativas para que dichas empresas tributen respecto del Impuesto a la Renta, por los servicios digitales utilizados por consumidores finales en el Perú. En ese sentido, el mecanismo de inscripción, declaración y pago debe ser totalmente sencillo, y se debe privilegiar el cumplimiento de la obligación sustancial respecto de la obligación formal.
  10. En el Perú los servicios digitales prestados por las EMN se encuentran gravados con el IGV y los sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes son las personas naturales y jurídicas receptoras de rentas de tercera categoría que utilizan dichos servicios en el Perú. Sin embargo, los servicios digitales prestados por no domiciliados y utilizados por un consumidor final; a pesar de encontrarse gravados con el impuesto, la ley no ha establecido en dicho supuesto, quien tiene la condición de sujeto del impuesto en calidad de contribuyente. Por lo tanto, una modificación legislativa del IGV debe orientarse a establecer en dicho supuesto de hecho, la condición de contribuyente del sujeto no domiciliado que presta el servicio o en su defecto, del consumidor final. En este último caso, el sistema financiero se encargará de realizar la retención del impuesto, al momento del pago del servicio por parte del consumidor final, con su tarjeta de crédito o débito.
  11. En el Perú los servicios digitales prestados por las EMN se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, pero por una disposición infra legal (art.4-A del Reglamento de la LIR), cuando los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados son utilizados por un consumidor, se encuentran inafectos del impuesto a la Renta.

## Recomendaciones

1. La Administración Tributaria deberá crear un listado de empresas no domiciliadas que en la actualidad prestan servicios digitales en el Perú, por categoría de servicio y que no pagan el IGV por los servicios prestados a consumidores finales, con el propósito de generar seguridad jurídica en relación a las potenciales empresas no domiciliadas que deberán inscribirse de manera simplificada para efectos del pago del IGV.
2. La Administración Tributaria deberá crear el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV.
3. Establecer por medio de un mandato legal en la Ley del IGV, la obligación de los sujetos no domiciliados identificados en el listado diseñado por la Administración Tributaria, de inscribirse de manera simplificada en el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV.
4. La Administración Tributaria a través del uso de la Inteligencia Artificial deberá liquidar mensualmente la obligación tributaria sustancial del sujeto no domiciliado inscrito en el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV.
5. La Recaudación deberá centrarse únicamente en el cumplimiento de la obligación sustancial, estableciéndose un periodo de 3 años de inaplicación de sanciones para los sujetos no domiciliado, buscando de esta manera que las obligaciones formales no sean un obstáculo para el proceso de imposición en relación del IGV a los servicios digitales prestados por no domiciliados a los consumidores finales.
6. Finalmente, de no prosperar el proceso de inscripción en el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV, las entidades del sistema financiero tienen que ser los aliados estratégicos de la Administración Tributaria, quienes, en cumplimiento de su rol constitucional de solidaridad, deben contribuir con la SUNAT en el proceso de recaudación de tributos indirectos respecto de los servicios digitales prestados por no domiciliados.
7. Es ese sentido, la tributación indirecta de los servicios digitales debe propiciar la inscripción y como última medida el empleo de las entidades del sistema financiero como agentes de retención del IGV, la tasa de retención será de 18% y se deben establecer mecanismos de devolución sencillos y rápidos, para poder devolver el impuesto en los supuestos de exceso de retención o pagos indebidos.
8. Una vez realizado el registro de los contribuyentes no domiciliados, se deben realizar reuniones de coordinación para que progresivamente sean sujetos del impuesto respecto del impuesto a la renta derivado de los servicios digitales prestados a los consumidores finales en el Perú, con el propósito de generar la tan ansiada justicia tributaria y evitar que las empresas locales intenten convertirse en empresas digitales y constituirse en el exterior, por el incentivo fiscal que en la actualidad tienen las empresas no domiciliadas en el Perú, en relación con los servicios digitales.
9. Se propone modificar lo regulado en la Ley del IGV y su Reglamento en relación al sujeto del impuesto en la utilización de servicios digitales, extendiéndose tal condición al sujeto no domiciliado, con el propósito de propiciar la inscripción de dichos sujetos en el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV.

10. Se recomienda que en el apéndice de la Ley del IGV se establezcan como supuestos de exoneración servicios digitales indispensables para las labores académicas, los mismos que deben ser identificados con la participación de la academia.
11. El Poder Ejecutivo debe derogar el Artículo 4-A del Reglamento de la LIR y la definición de lo que se debe entender por Servicio Digital y cuando un servicio digital es utilizado económicamente, usado y consumido en el Perú. Porque, en virtud del principio constitucional de reserva de ley, dicho supuesto gravado debe ser regulado en la ley o en su defecto, debe existir una remisión de la ley al reglamento (Reserva de Ley relativa).

## Referencias

- Cardeña Sucasaca, F. L. (2020). Problemática actual y propuesta del tratamiento tributario del IGV en la utilización de servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados a consumidores finales, la necesidad de su regulación en la política tributaria del Perú moderno. [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Alicia. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/16045>
- Del Águila Obra, A. R., Meléndez, A. P., Tarrés, C. S., & Vergés, J. M. V. (2001). La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. Boletín económico de ICE, (2705). <https://core.ac.uk/download/pdf/13270022.pdf>
- Jiménez, J. P., Podestá, A. (2021). Tributación Indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina. Centro Interamericano de Administración tributaria- CIAT. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5754>
- Mendoza Pacheco, L. (2017). Publicidad digital y redes sociales dirigidas a jóvenes de la ciudad de Sucre. Revista Investigación y Negocios, 10(15), 186-198.
- OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, París, OECD Publishing. (2012), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Salinas Pizarro, B. (2020). La tributación de los nuevos modelos de negocio de la economía digital. Una cuestión pendiente de resolver para el sistema legal peruano. [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Alicia. <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/15607>
- Rivas Rodríguez, B. B. (2018). Tributación de los servicios digitales. [Tesis de grado, Universidad de Concepción Chile]. Google Académico. <http://152.74.17.92/bitstream/11594/3295/4/Rivas%20Rodr%C3%ADguez%2C%20B%C3%A1rbara.pdf>

# ANALISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, PARA DETECTAR EMPRESAS DE FACHADA PARA EL TRAFICO ILICITO DE DROGAS.

**Johnny Martin Aguilar Torres**

**RESUMEN:** El presente trabajo, trata de demostrar que, haciendo uso de las bases de datos de los exportadores que cuenta la SUNAT y con el uso de técnicas de análisis de los estados financieros mediante ratios, se puede detectar distorsiones, que hacen presumir, que estaríamos frente a una empresa de fachada.

**ABSTRACT:** This paper attempts to demonstrate that, by using SUNAT's databases of exporters and the use of financial statement analysis techniques through ratios, it is possible to detect distortions that lead to the presumption that we are dealing with a front company.

**PALABRAS CLAVES:** Empresas de fachada, Tráfico Ilícito de Drogas, División de Inteligencia Aduanera, Brigada de Operaciones Especiales, Control Aduanero, Transformación Digital.

**KEYWORD:** Front company, illicit drug trafficking, Customs Intelligence Division, Special Operations Brigade, Customs Control, Digital Transformation.

## Introducción

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), tiene entre sus actividades, tal como indica, el documento denominado Reglamento de Organización y Funciones – ROF Sistematizado de la SUNAT, en su Título Segundo de las Competencias y Funciones Generales, Capítulo I de la Finalidad y Funciones Generales, artículo 3°.- Finalidad, párrafo tercero, menciona lo siguiente: “...Asimismo, le corresponde participar en el combate contra la minería ilegal así como del narcotráfico, a través del control y fiscalización del ingreso, permanencia, transporte o traslado y salida de los productos de la actividad minera, de insumos químicos y maquinarias que puedan ser utilizados en la minería ilegal, así como del control y fiscalización de los insumos químicos, productos y sus sub productos o derivados, maquinarias y equipos que puedan ser utilizados directa o indirectamente en la elaboración de drogas ilícitas; y otros fines que se establezcan mediante Ley”. Entonces, es evidente que, la SUNAT tiene entre sus actividades, el combate contra el narcotráfico.

Ahora bien, la Constitución política del Perú, menciona en su artículo 8° que, “...el Estado combate y sanciona el tráfico ilícito de drogas y regula el uso de los tóxicos sociales...”. Se entiende que, el Estado ha encargado a la SUNAT, a la Policía Nacional del Perú – PNP, a la Comisión Nacional para el Desarrollo y Vida sin Drogas – DEVIDA, entre otros, la función de combatir y sancionar el tráfico ilícito de drogas, dentro de sus competencias y jurisdicciones, establecidas según normatividad.

La SUNAT, para el cumplimiento de sus funciones, en relación al combate del tráfico ilícito de drogas, encargado por el Estado, se basa en el Decreto Legislativo N° 1053, Decreto Legislativo que aprueba la Ley General de Aduanas, que en su artículo 164° menciona que, “Potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero”. Por otro lado, cuando nos referimos a territorio aduanero, estamos hablando según las definiciones señaladas en el artículo 2° de la Ley General de Aduanas, que define al territorio aduanero como parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera, coincidiendo sus fronteras con las del territorio nacional. La circunscripción territorial sometida a la jurisdicción de cada Administración Aduanera se divide en zona primaria y zona secundaria.

Por lo tanto, es importante mencionar que, la SUNAT es la entidad competente, para el control, prevención y represión del Tráfico Ilícito de Mercancías, en donde se entiende que, también se encuentra contemplado los estupefacientes, dentro de la zona primaria.

La SUNAT, para cumplir con el mandato del Estado, muy aparte de los aparatos tecnológicos, cuenta con el factor humano importante, conformado de la siguiente manera:

División de Inteligencia Aduanera de la Gerencia de Gestión de Riesgos e Investigaciones Aduaneras de la Intendencia Nacional de Control Aduanero.

Sección de Acciones Inmediatas de la División de Acciones Inmediatas y Masivas de la Gerencia de Prevención del Contrabando y Operaciones Especiales de la Intendencia Nacional de Control Aduanero.

División de Control Especializado - Programa de canes detectores K9,

División de Control Especializado - Programa de Buzos

Ahora bien, de la labor conjunta de interdicción, entre la División de Inteligencia Aduanera, de la Sección de Acciones Inmediatas (BOE – Brigada de Operaciones Especiales), del Programa de canes detectores K9 y del Programa de Buzos, ha permitido que la SUNAT cumpla con incautar droga en el año 2017 la cantidad de 7,194.6 kg, en el año 2018 la cantidad de 6,053.5kg, en el año 2019 la cantidad de 11,723.10 kg y en el año 2020 la cantidad de 3,570.41 Kg. Sin embargo, es importante mencionar que, la Oficina de Política Nacional de Control de Drogas (ONDCP, por sus siglas en inglés) ha publicado el 26 de junio del 2021 los resultados de las estimaciones anuales del Gobierno de los Estados Unidos que miden el cultivo de coca y la producción potencial de cocaína para la República de Colombia, la República del Perú y el Estado Plurinacional de Bolivia, de ese informe, se puede observar que el Perú en el año 2017 ha producido la cantidad de 481 toneladas métricas, en el año 2018 ha producido la cantidad de 527 toneladas métricas, en el año 2019 ha producido la cantidad de 649 toneladas métricas y en el año 2020 ha producido la cantidad de 810 toneladas métricas.

Entonces, es evidente que, las incautaciones de droga realizadas por la SUNAT, es un mínimo porcentaje en comparación a la producción total de droga, y si sumamos la cantidad de droga incautada por personal de la Policía Nacional del Perú, PNP – DIRANDRO que el 2020 fue de 60,755 kg de droga decomisada, tal como lo indica la oficina de Planeamiento y Estadística del Ministerio del Interior (MININTER), sigue siendo menor porcentaje, en relación a la producción total.

Si bien es cierto, la droga logra salir del país, burlando todos los controles de las autoridades, utilizando avionetas con rutas clandestinas, logrando sacar la droga del VRAEM a los países vecino como a Bolivia, también utilizan la contaminación de contenedores en el puerto del Callao, clonando precintos, también se utiliza empresas de fachada para sacar la droga en forma de exportación entre las mercancías legales, también tenemos en menor grado, pero igual importante, el uso de personas para sacar la droga por el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez.

Frente a esta situación, el presente trabajo, pretende sumar en la forma de análisis de riesgo que se debe realizar a las empresas exportadoras y de esta manera poder perfilar con mayor detalle al operador interviniente y emitir una correcta alerta de las cargas de exportación involucradas para que el personal de la Sección de Acciones Inmediatas (BOE – Brigada de Operaciones Especiales), puedan actuar con alertas de análisis de riesgo más efectivas, ocasionando resultados positivos en la mayor incautación de droga en el puerto del Callao.

Tomando en cuenta que, la SUNAT se encuentra alineado a los principios de un gobierno electrónico, la misma que significa en una transformación digital y en medio de la democratización de la tecnología en donde cualquiera puede acceder o tenerlo y en donde tanto las personas naturales como las personas jurídicas se han convertido en usuarios digitales. Entonces, es evidente que la administración tributaria, a lo largo de

todos estos años ha venido adecuando y preparando el fortalecimiento de sus acciones de control, implementando nuevas estrategias de control mediante la explotación de datos (big data), así como el control electrónico según el nivel de cumplimiento del contribuyente.

Ahora bien, hoy tenemos: facturación electrónica de ingresos y compras, obligación de llevar y enviar la contabilidad en forma electrónica, buzón tributario, nueva revisión electrónica, declaraciones informativas que mensual y anualmente se presentan en forma electrónica, obligación de los bancos de informar sobre depósitos en efectivo, entre otros. Entonces es evidente que, la mayoría de las operaciones económicas que realiza el operador interviniente, se encuentra interconectado a través de plataformas tecnológicas; por lo tanto, la administración tributaria tiene toda la información relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras.

Es por ello que, tomando como referencia los principios de un gobierno electrónico, y toda vez que, hoy en día, todos los operadores intervinientes, tienen su contabilidad presentada en forma electrónica y que la Administración Tributaria – SUNAT, tiene esa información en su base de datos, en el presente trabajo, procederé a exponer la importancia del análisis de los Estados Financieros de las empresas exportadoras, que presumiblemente, se hayan creado como empresas de fachada para la exportación de estupefacientes, poniendo mayor énfasis en los elementos más sensibles, tales como el rubro de Bancos, Clientes, Mercaderías, Activos Fijos, entre otros.

Los procedimientos aduaneros de la SUNAT, que ahora cuentan con los avances en materia de digitalización y simplificación, buscan convertir una aduana 100% digital; por lo tanto, es importante adecuar las normas aduaneras a la nueva realidad del control.

## Materiales y Métodos

El tipo de investigación que se ha utilizado en el presente artículo de investigación es explicativo-predictiva, tratando de explicar que la administración tributaria al tener una gran información en sus sistemas, producto de la obligatoriedad que los operadores intervinientes tienen que presentar sus registros contables por medios electrónicos, es factible realizar el análisis de los Estados Financieros para poder detectar empresas de fachada que han sido creadas para la realización del tráfico ilícito de drogas. De acuerdo con, Lafuente Carmen (2008), asegura que con éste tipo de investigación tratamos de conocer la estructura de los factores que influyen en una variable, en la mayoría de los casos, con el objetivo último de establecer predicciones sobre la misma.

## Marco Teórico

Aunque no existe una definición legal de las empresas de fachada, se debe recurrir a los usos comunes, puede afirmarse que, se trata de sociedades constituidas con arreglo a las disposiciones legales, debidamente registradas y con el Registro Único del Contribuyente (RUC), padrón que contiene los datos de identificación de las actividades económicas y demás información relevante de los sujetos inscritos y en las que en el respectivo acto de constitución dicen cumplir con los requisitos legales exigidos. Las empresas de fachada constituyen un vehículo creado conforme a la ley, con el fin de ocultar las actuaciones fraudulentas, pues en la práctica su creación, corresponde a un abuso de la figura societaria, en la medida en que sus dueños utilizan el nombre de la empresa social para realizar operaciones defraudadoras, contrarias a la ley o conductas delictuosas, como el tráfico ilícito de drogas.

La Unidad de Análisis Financieros(UAF) de la Republica de Nicaragua, define a las empresas de fachada en el oficio 220-208682 del 24 de noviembre de 2016 como "...aquellas que son constituidas con arreglo a las normas del Código de Comercio, se registran en la Cámara de Comercio, y en el respectivo acto de constitución dicen cumplir con los requisitos legales exigidos, pero "al examinar su realidad económica, financiera y administrativa se puede constatar la falta de elementos que comportan la definición de la empresa, como la apariencia de realidad de lo expresado en el contenido de la escritura de constitución o del acto privado en el caso de las S.A.S., de tal manera que la sociedad existe jurídicamente, pero la finalidad para la cual fue constituida en muchas ocasiones no se ha puesto en marcha".

## Áreas involucradas en la SUNAT, para combatir y sancionar el tráfico ilícito de drogas

Las áreas involucradas son las siguientes:

- División de Inteligencia Aduanera de la Gerencia de Gestión de Riesgos e Investigaciones Aduaneras de la Intendencia Nacional de Control Aduanero.
- Sección de Acciones Inmediatas de la División de Acciones Inmediatas y Masivas de la Gerencia de Prevención del Contrabando y Operaciones Especiales de la Intendencia Nacional de Control Aduanero.
- División de Control Especializado - Programa de canes detectores K9,
- División de Control Especializado - Programa de Buzos

De las labores coordinadas, entre las diferentes divisiones, se desprende los siguientes resultados durante los años 2017, 2018, 2019 y 2020, comparando la meta del año y los resultados conseguidos, en función a los indicadores operativos, tal como se muestra en la siguiente **FIGURA N° 01**:

**Figura N° 01**

<b>INDICADORES OPERATIVOS</b>				
<b>DENOMINACION</b>	<b>Unidad de Medida</b>	<b>Responsable</b>	<b>Meta 2017</b>	<b>Incautado</b>
Resultado de las acciones en la lucha contra el tráfico ilícito de drogas - TID	Kilogramos	INCA	3,500	7,195
<b>DENOMINACION</b>	<b>Unidad de Medida</b>	<b>Responsable</b>	<b>Meta 2018</b>	<b>Incautado</b>
Resultado de las acciones en la lucha contra el tráfico ilícito de drogas - TID	Kilogramos	INCA	4,000	6,053
<b>DENOMINACION</b>	<b>Unidad de Medida</b>	<b>Responsable</b>	<b>Meta 2019</b>	<b>Incautado</b>
Resultado de las acciones en la lucha contra el tráfico ilícito de drogas - TID	Kilogramos	INCA	6,150	11,723
<b>DENOMINACION</b>	<b>Unidad de Medida</b>	<b>Responsable</b>	<b>Meta 2020</b>	<b>Incautado</b>
Resultado de las acciones en la lucha contra el tráfico ilícito de drogas - TID	Kilogramos	INCA	3,000	3,570

## **Comparación de la producción anual de la droga en nuestro País, con la cantidad incautada por la SUNAT**

En función a la producción anual de droga en nuestro país, tal como lo menciona la Oficina de Política Nacional de Control de Drogas (ONDCP, por sus siglas en inglés) en su informe publicado el 26 de junio del 2021, los resultados de las estimaciones anuales del Gobierno de los Estados Unidos que miden el cultivo de coca y la producción potencial de cocaína para la República de Colombia, la República del Perú y el Estado Plurinacional de Bolivia, se desprende el siguiente cuadro cuando hace referencia al Perú, tal como se puede mostrar en la siguiente **FIGURA N° 02**:

**Figura N° 02**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Cultivos (Hectáreas)</b>	53.000	49.500	50.500	59.500	46.500	53.000
<b>Potencial de producción (Toneladas métricas)</b>	369	385	388	460	409	445
		<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	
<b>Cultivos (Hectáreas)</b>		49.800	52.100	72.000	88.200	
<b>Potencial de producción (Toneladas métricas)</b>		481	527	649	810	

Cuadro elaborado por la Oficina de Política Nacional de Control de Drogas (ONDCP, por sus siglas en inglés) ha publicado el 26 de junio del 2021.

Por otro lado, la oficina de Planeamiento y Estadística del Ministerio del Interior (MININTER), informa entre sus estadísticas la siguiente **FIGURA N° 03:**

**Figura N° 03**

<b>DROGA ILÍCITA DECOMISADA, SEGÚN TIPO, 2014 - 2020</b>							
Kilogramo (Kg.)							
Tipo	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Total</b>	<b>33 844</b>	<b>112 213</b>	<b>35 733</b>	<b>52 088</b>	<b>57 057</b>	<b>61 424</b>	<b>60 755</b>
Pasta básica de Cocaína	11 117	11 739	14 035	15 358	14 732	16 155	20 281
Clorhidrato de Cocaína	18 700	8 465	13 959	21 408	20 550	25 050	17 988
Marihuana	4 019	91 995	7 729	15 308	21 773	20 186	22 413
Otros 1/	9	14	9	14	2	34	75

1/ Incluye látex de amapola, heroína y éxtasis

Fuente: Ministerio del Interior (MININTER) - Oficina de Planeamiento y Estadística.

De los cuadros anteriormente presentados, se puede observar la gran diferencia que se tiene con la producción anual de la droga contra lo incautado por la SUNAT y personal de la PNP. Es cierto, la droga sale de nuestro país, de diferentes formas, tales como, utilizando avionetas con rutas clandestinas, logrando sacar la droga del VRAEM a los países vecino como a Bolivia, también utilizan la contaminación de contenedores en el puerto del Callao, clonando precintos, también se utiliza empresas de fachada para

sacar la droga en forma de exportación entre las mercancías legales, también tenemos en menor grado, pero igual importante, el uso de personas para sacar la droga por el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez.

Para mayor entendimiento hemos elaborado la siguiente **FIGURA N° 04**, en donde se puede observar, un cuadro comparativo, por los años 2017, 2018, 2019 y 2020, de la siguiente manera:

**Figura N° 04**

<b>Resultado de las acciones en la lucha contra el tráfico ilícito de drogas - TID</b>				
<b>Año</b>	<b>Unidad de Medida</b>	<b>Producción anual de droga ONDCP</b>	<b>Droga Incautada SUNAT</b>	<b>Droga Incautada PNP</b>
2017	Kilogramos	481,000	7,195	52,088
2018	Kilogramos	527,000	6,053	57,057
2019	Kilogramos	649,000	11,723	61,424
2020	Kilogramos	810,000	3,570	60,755

Entonces, es evidente que, gran cantidad de la droga producida en nuestro país sigue saliendo por los puertos de nuestro país, sobre todo por el Puerto del Callao, dado que para las mafias del narcotráfico el mar resulta ser la vía más lucrativa para exportar droga a mayor escala, simulando exportaciones de mercancías legales mediante empresas de fachada. Por otro lado, ya desde el 2014, el entonces jefe de la Dirandro, general Vicente Romero, había declarado: 'El 80% de las exportaciones de droga, sobre un estimado de 320 toneladas al año, salen por el puerto del Callao y, en menor medida, por el puerto de Paita' (La República, Lima, 21/05/2015).

El Centro de Análisis y Coordinación Marítima para Narcóticos (MAOC-N, en inglés), la Organización Marítima Internacional (OMI), la OMA y la ONUDD, manifiestan el incremento del tráfico de drogas mediante contenedores. Según la OMA, sólo se inspecciona menos del 2% de todos los contenedores, y entonces, la probabilidad de detectar los narcóticos a través de registros aleatorios, es muy reducida.

El problema radica en la deficiencia de la revisión de los contenedores en su totalidad, ya que solo un 2% de contenedores a nivel nacional se revisan, como también en la realización de operativos aleatorios en las acciones de control extraordinario por parte de la SUNAT y DIRANDRO (Dirección Antidrogas de la Policía Nacional del Perú).

Por ello es importante, contar con la herramienta del análisis de los Estados Financieros, para detectar las empresas de fachada, las mismas que son utilizadas para la exportación de drogas camufladas de entre las mercancías legales.

## La transformación digital y los mecanismos tecnológicos que tiene la SUNAT, para el mejor control

La transformación digital, está cambiando e impulsando todos los sectores económicos, llevando a la administración tributaria a establecer mecanismos tecnológicos que les permitan hacer más eficiente el control a través de la tecnología.

Ahora bien, hoy tenemos: facturación electrónica de ingresos y compras, obligación de llevar y enviar la contabilidad en forma electrónica, buzón tributario, nueva revisión electrónica, declaraciones informativas que mensual y anualmente se presentan en forma electrónica, obligación de los bancos de informar sobre depósitos en efectivo, entre otros. Entonces es evidente que, la mayoría de las operaciones económicas que realiza el operador interviniente se encuentra interconectado a través de plataformas tecnológicas; por lo tanto, la administración tributaria tiene toda la información relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras.

Con el Decreto Legislativo N° 1412, que aprueba la Ley de Gobierno digital, tenemos un importante paso para adecuar todos los procedimientos de las entidades de la Administración Pública a la era de la transformación digital; sin embargo, antes que se emitiera éste dispositivo, ya se venía adecuando ordenamientos administrativos tributarios, tales como:

- **Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT**, con las que se indican disposiciones del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, publicada el 31 de diciembre del 2009 y normas modificatorias.
- **Resolución de Superintendencia N° 066-2013/SUNAT**, que crea el Sistema de Llevado del Registro de Ventas e Ingresos y de Compras de manera electrónica en SUNAT Operaciones en Línea, publicada el 28 de febrero del 2013 y normas modificatorias.
- **Resolución de Superintendencia N° 379-2013/SUNAT**, que establece sujetos obligados a llevar los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras de manera electrónica y que modifica la RS del SLE-PLE y RS del SLE- Portal, publicada el 29 de diciembre del 2013 y normas modificatorias.
- **La Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444**, en su artículo 30°, modificado por el Decreto Legislativo N° 1272 del 21 de diciembre del 2016, manifiesta que: los procedimientos administrativos pueden realizarse total o parcialmente a través del uso de tecnologías y medios electrónicos, respetando las garantías del debido procedimiento.
- **La Ley N° 30264**, Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico, publicada el 16 de noviembre del 2014; **la Ley N° 30296**, Ley que promueve la reactivación de la economía, publicada el 31 de diciembre del 2014 y el **Decreto Legislativo N° 1263**, modifica entre otros el artículo 111° y se incorporan los artículos 112-A y 112-B del Código Tributario, publicado el 10 de diciembre del 2016, las mismas que hacen referencia que las actuaciones y procedimientos realizados mediante sistemas electrónicos son válidos y tienen eficacia jurídica, por otro lado también establece reglas sobre la conformación del expediente electrónico.
- Es obligación de los administrados inscribirse en los registros de la administración tributaria y obtener como consecuencia de ello su clave SOL, tal como lo

dispone el **inciso 1) del artículo 87-A del Código tributario, modificado por la Ley N° 30296** publicada el 31 de diciembre del 2014.

- **Resolución de Superintendencia N° 252-2019/SUNAT**, que designa nuevos emisores electrónicos y modifica la normativa sobre Emisión Electrónica y el Reglamento del Comprobantes de Pago, publicada el 30 de noviembre del 2019.

## **Análisis e los Estados Financieros, para detectar empresas de fachada, que han sido creados para el tráfico ilícito de drogas**

Antes de exponer el análisis de los Estados Financieros, es importante mencionar que, la contabilidad se basa en el método de la partida doble, la misma que se fundamenta en dos principios básicos: “Quien recibe debe a quien entrega” y “No existe deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor”.

En el entorno de la contabilidad, para registrar y analizar las operaciones económicas de las empresas, nada se crea por sí solo y una entrada en una cuenta significa que sale de otra: todo lo que se recibe se debita y lo que se entrega se acredita. Esto fundamenta el mecanismo de la naturaleza misma de la contabilidad, manifestando que toda entrada ocasiona una salida y viceversa, de forma que al final del ejercicio resulta un balance entre entradas y salidas que es el que, en definitiva, garantiza un estado saludable de las cuentas.

Ahora bien, las empresas se encuentran obligados de llevar libros y registros contables de manera electrónica, según régimen tributario. La presentación de los libros electrónicos es una forma de obtener información inmediata que permite a la Administración Tributaria detectar evasión en cualquier tipo de controles.

El Programa de Libros Electrónicos o PLE fue desarrollado por la SUNAT con la intención de validar la información de cada libro contable (diario, mayor, de compras y de ventas, entre otros) llevado por las empresas. El software PLE se instala en la computadora del contribuyente y permite, a través de la creación de un archivo en formato txt, enviar a la SUNAT todos los libros contables de la empresa. Gracias a este sistema se puede validar y verificar lo registrado de manera automática al final del periodo mensual, así como el historial de los libros generados y las constancias de recepción recibidas. Para algunos contribuyentes es obligatorio desde enero del 2016 y se implementa con la intención de frenar la evasión tributaria; sin embargo, también puede ser utilizado para el análisis de los Estados Financieros de las empresas que funcionan como fachadas para el tráfico ilícito de drogas.

Es importante mencionar que, para poder entender, el análisis de los estados Financieros es necesario acotar lo siguiente: “El análisis de estados financieros es el proceso crítico dirigido a evaluar la posición financiera, presente y pasada, y los resultados de las operaciones de una empresa, con el objetivo primario de establecer las mejores estimaciones y predicciones posibles sobre las condiciones y resultados futuros”. (Gerencie, 2010).

También, para mayor abundante de detalles, se debe mencionar “El objetivo fundamental de la contabilidad de una empresa es suministrar información sobre la misma a un amplio conjunto de posibles usuarios o destinatarios de dicha información para ayudarles a tomar decisiones. Para cumplir con esta finalidad, el sistema contable

genera unos documentos conocidos como estados financieros o estados contables. Estos documentos, elaborados conforme a unas reglas predefinidas, proporcionan información sobre la situación económico-financiera de una empresa y sobre los distintos flujos que han modificado dicha situación a lo largo del tiempo". (Ortega, 2006).

Pues bien, lo que nos interesa analizar es el Balance General, y podemos definirlo de la siguiente manera:

- "Es el informe financiero que muestra el importe de los activos, pasivos y capital, en una fecha específica. El estado muestra lo que posee el negocio, lo que debe y el capital que se ha invertido". (Gerencie, 2010)
- Presenta un estado resumido de la situación financiera de la empresa en un momento específico. El estado equilibra los activos de la empresa (lo que posee) frente a su financiamiento, que puede ser deuda (lo que se debe) o patrimonio (lo proporcionado por los propietarios). (Gitman, 2007)
- "Tiene como fin indicar la posición financiera de un ente económico en una fecha determinada. Es una fotografía de la empresa en un momento del tiempo" (Cárdenas, 2011)

Existen dos métodos de análisis, el análisis horizontal y el análisis vertical. Nos interesa ocuparnos del análisis utilizando el Método vertical: "consiste en tomar un estado financiero y relacionar cada una de sus partes con un total determinado dentro del mismo estado, el cual se denomina cifra base" (Estupiñan & Estupiñan, 2006), éste método nos permite darnos una idea de que la empresa está realizando una distribución equitativa de acuerdo a sus necesidades financieras y operativas.

Por otro lado, el uso de las razones financieras, permite tener medidas relativas de la eficiencia operativa de la empresa, las razones financieras consiste en el cálculo e interpretación para analizar y observar el rendimiento, liquidez, solvencia, apalancamiento y uso de activos de la empresa. Tal como se muestra en la **FIGURA N° 05:**

Figura N° 05

<b>Razón</b>	<b>Interpretación</b>
Capital de trabajo	Muestra el dinero con que la empresa trabaja
Liquidez	Indica cuanto se tiene de dinero disponible por cada peso de deuda
Prueba de acido	Indica de forma inmediata con cuanto se cuenta por cada peso de deuda.
Rotación de cuentas por cobrar	Veces en las que se cobran las cuentas
Rotación de cuentas por pagar	Veces en que se pagan las cuentas a los proveedores
Rotación de inventario	Veces en que cambia el inventario
Propiedad	Muestra el porcentaje de los recursos proporcionados por los socios
Apalancamiento	Muestra el porcentaje de los recursos obtenidos con financiamiento
Margen de utilidad	Muestra el porcentaje de las ventas que se convierten en utilidad

También tenemos otros ratios preliminares, que sirven para encontrar posibles inconsistencias, tales como:

Margen de ganancia unitario bruto Vs. Margen de Ganancia Total. Calculo del Margen bruto:

$$\frac{\text{Utilidad Unitaria EXP}}{\text{Valor de venta EXP}} \text{ Vs. Margen Bruto IRta.}$$

Ventas/Compras.

$$\frac{\text{Ventas Netas Anuales ( Internas + Exportaciones)}}{\text{Compras Anuales ( Internas + Importaciones )}} \leq 1$$

Pago de Impuesto a la Renta

$$\frac{\text{Impuesto a la renta}}{\text{Ventas Netas Anuales}} < 0.03$$

Diferencia Exportaciones DDJJ Vs. SIGAD

$$\text{Valor FOB SIGAD} - \text{Exportaciones embarcadas DDJJ IGV/Renta}$$

Diferencia de ingresos con ITF

$$\frac{\text{Ingresos según ITF(*)}}{\text{PDT 0621 (Ventas nacionales + Exportaciones + Otros Ingresos + Débito fiscal IGV)}} = 1$$

Realizar el diagnóstico de los Estados Financieros, implica indagar sobre las principales cuentas y su comportamiento, y para ese análisis tenemos los ratios. Entre los ratios más importantes que podemos analizar es el denominado Rotación de Existencias. Este ratio muestra el resultado de la comparación entre las existencias y el costo de la mercadería vendida por las empresas, con la información que nos proporcione éste ratio podemos analizar cómo se ha venido administrando las existencias en cada periodo.

Por lo tanto, podemos afirmar que, si la rotación de existencias para una empresa es de cada 30 días, sería lo mismo decir, que los inventarios rotan 12 veces al año, además la rotación de existencias dependerá del mercado al cual pertenece la empresa, pues no es lo mismo la rotación de existencias para una empresa del sector farmacéutico que para una empresa del sector de maquinarias de construcción. Sin embargo, si encontramos en nuestros análisis que, la rotación de los inventarios no se da cada 30 días, a pesar que según el mercado al cual pertenece la empresa, es un mercado en donde la rotación de los inventarios es inmediata, entonces estamos frente a una distorsión del comportamiento en las cuentas de la empresa, las mismas que nos pueden guiar a presumir que son, en primera instancia, empresas de fachada, que sumados a los análisis de: primer exportador, capital de trabajo mínimo, representante legal muy joven, accionistas con antecedentes de tráfico ilícito de drogas, domicilio fiscal que no reúne las condiciones necesarias, entre otros; entonces, podemos decir que estaríamos frente a un buen perfil para ser inspeccionado por personal de la Sección de Acciones Inmediatas de la División de Acciones Inmediatas y Masivas de la Gerencia de Prevención del Contrabando y Operaciones Especiales de la Intendencia Nacional de Control Aduanero con el apoyo de la División de Control Especializado - Programa de canes detectores K9.

Del mismo modo tenemos, el ratio de la Rotación de las Cuentas por Cobrar, el resultado que obtendríamos de esa división sería el número de veces que las cuentas por cobrar rotan durante el año comercial. Para determinar los días de venta por cobrar, o tiempo medio que debe esperar la empresa después de efectuar una venta para recibir efectivo, se dividen los días en el año entre la rotación de cuentas por cobrar. El índice de rotación de cuentas por cobrar muestra, en definitiva, la velocidad con la que una empresa cobra sus cuentas. Es decir, la capacidad que tiene de transformarlas en dinero en efectivo. Sin embargo, si nos encontramos que una empresa muestra en sus Estados Financieros, elevadas exportaciones, es decir ventas al exterior, y no se visualiza la cancelación de las facturas por las ventas, es decir se mantienen las cuentas por cobrar, casi sin movimiento, podríamos estar frente a una presunta empresa de fachada, toda vez que las empresas venden para luego cobrar lo facturado y al no observar ingresos por cobranzas estaríamos frente a una empresa de fachada.

Por otro lado, todas las empresas de fachada no cuentan con activos fijos propios, tales como los inmuebles utilizados o declarados como domicilio fiscal ante la SUNAT, por lo general son alquilados. Entonces, cuando realizamos el análisis de los Estados Financieros, encontraremos que tienen abundantes productos terminados para

exportación; sin embargo, no cuentan con los activos fijos disponible para su producción.

Con el análisis de los Estados Financieros, se pueden detectar muchas anomalías o distorsiones en las cuentas del Balance General, así tenemos por ejemplo que, las empresas de fachadas que han sido creadas para el tráfico ilícito de drogas, no muestran en el Balance General, pasivos considerables en la cuenta de proveedores o cuentas por pagar diversas (préstamos bancarios, prestamos del directorio, entre otros), toda vez que, no lo necesitan, ya que son financiados con dinero producto del tráfico ilícito de drogas.

## **Uso del software IDEA (originalmente del inglés, Interactive Data Extraction and Analysis, Extracción de datos y análisis interactivo).**

Otra manera de poder utilizar un correcto análisis de las transacciones y operacionales de una empresa legal y de esa manera poder detectar las empresa de fachada, es utilizando el software IDEA (originalmente del inglés, Interactive Data Extraction and Analysis, Extracción de datos y análisis interactivo), la misma que proporciona a auditores, contables, contadores y profesionales de las finanzas, la posibilidad de mostrar, leer, visualizar, analizar, manipular, obtener muestras y extraer datos de cualquier archivo de datos procedente de cualquier origen, desde grandes sistemas a equipos personales, incluyendo informes impresos en archivos.

IDEA combina una incomparable capacidad de análisis con una gran facilidad de uso en el entorno Windows. Es una herramienta versátil y de gran utilidad que sirve para realizar cualquier tipo de consulta de archivos y le permite, entre otras cosas, lo siguiente:

- Importar datos desde una amplia variedad de diferentes tipos de archivo.
- Crear vistas personalizadas de datos e informes.
- Realizar análisis de datos específicos, tales como cálculo de estadísticas, detección de omisiones, detección de duplicados, resúmenes de datos y análisis de vencimientos o antigüedad de cuentas.
- Efectuar cálculos.
- Seleccionar muestras usando diversas técnicas de muestreo.
- Comparar y analizar coincidencias entre diferentes archivos de datos.
- Crear tablas dinámicas para realizar análisis multidimensionales.
- Generar automáticamente un historial completo documentando los análisis realizados.
- Grabar, crear y editar macros con IDEAScript (una herramienta personalizable y compatible con VBA) y Visual Script.
- Realizar pruebas de excepción para detectar elementos inusuales o contradictorios utilizando criterios simples o complejos.

El uso creciente de los entornos informatizados proporciona oportunidades para los analistas de riesgos para obtener más evidencia de las distorsiones más efectiva y eficientemente. Estas técnicas tienen la ventaja de ofrecer una mayor cobertura de transacciones y controles.

## Conclusiones

1. Es importante, contar con la herramienta del análisis de los Estados Financieros, para detectar las empresas de fachada, las mismas que son utilizadas para la exportación de drogas camufladas de entre las mercancías legales.
2. El análisis de los Estados Financieros, para detectar posibles empresas de fachada que están siendo utilizadas para la exportación de droga, camuflados entre las mercancías legales, se debe hacer en un ambiente 100% virtual, se basa dentro de los conceptos de un gobierno digital, la misma que significa el uso y la aplicación de la tecnología.
3. Las normas nacionales, tales como la emisión de los comprobantes de pago electrónicos, la obligatoriedad de presentar los registros contables mediante declaraciones electrónicas, permiten que la administración tributaria tenga en su poder una gran cantidad de datos (big data) que puede ser usado para las acciones de análisis a los Estados Financieros, la misma que representa una herramienta importante para el control, emitiendo la programación de alertas con posibles incidencias de tráfico ilícito de drogas.
4. El Programa de Libros Electrónicos o PLE fue desarrollado por la SUNAT con la intención de validar la información de cada libro contable (diario, mayor, de compras y de ventas, entre otros) llevado por las empresas. El software PLE se instala en la computadora del contribuyente y permite, a través de la creación de un archivo en formato txt, enviar a la SUNAT todos los libros contables de la empresa. Gracias a este sistema se puede validar y verificar lo registrado de manera automática al final del periodo mensual, así como el historial de los libros generados y las constancias de recepción recibidas
5. Realizar el diagnóstico de los Estados Financieros, implica indagar sobre las principales cuentas y su comportamiento, y para ese análisis tenemos los ratios. Entre los ratios más importante que podemos analizar es el denominado Rotación de Existencias. Este ratio muestra el resultado de la comparación entre las existencias y el costo de la mercadería vendida por las empresas, con la información que nos proporcione éste ratio podemos analizar cómo se ha venido administrando las existencias en cada periodo empresas de fachada, que sumados a los análisis de: primer exportador, capital de trabajo mínimo, representante legal muy joven, accionistas con antecedentes de tráfico ilícito de drogas, domicilio fiscal que no reúne las condiciones necesarias, entre otros; entonces, podemos decir que estaríamos frente a un buen perfil para ser inspeccionado por personal de la Sección de Acciones Inmediatas de la División de Acciones Inmediatas y Masivas de la Gerencia de Prevención del Contrabando y Operaciones Especiales de la Intendencia Nacional de Control Aduanero con el apoyo de la División de Control Especializado - Programa de canes detectores K9.
6. Es importante el uso del software IDEA (originalmente del inglés, Interactive Data Extraction and Analysis, Extracción de datos y análisis interactivo), la misma que proporciona a auditores, contables, contadores y profesionales de las finanzas, la posibilidad de mostrar, leer, visualizar, analizar, manipular, obtener muestras y extraer datos de cualquier archivo de datos procedente de cualquier origen, desde grandes sistemas a equipos personales, incluyendo informes impresos en archivos.

## Recomendaciones

El comercio exterior seguirá creciendo, los volúmenes de importación y exportación cada vez tienen grandes movimientos; sin embargo, los recursos humanos y materiales en las aduanas no aumentan. Por otro lado, existe la exigencia de controlar y a la vez facilitar el flujo de mercancías sin poner obstáculos. Se propone hacer valer el canal verde y desestimular comportamientos fraudulentos en el canal rojo; para ello, el control concurrente debe ser selectivo y estratégico para el más riesgoso.

## Referencias

- AMERIPOL (2013), Análisis situacional del narcotráfico. Una perspectiva policial. Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, Panamá y Perú, Bogotá: FIIAPP. [http://www.ameripol.org/portalAmeripol/appmanager/portal/desk?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=portals\\_portal\\_page\\_m2p1p2&content\\_id=48019](http://www.ameripol.org/portalAmeripol/appmanager/portal/desk?_nfpb=true&_pageLabel=portals_portal_page_m2p1p2&content_id=48019)
- Catanzaro, Raimondo, El delito como empresa. Historia social de la mafia, Madrid, Taurus, 1992.
- Eddy, Paul, Hugo Sabogal y Sara Walden, The Cocaine Wars, New York, Bantam Books, 1988.
- Giovanni Falcone, La lucha contra el crimen organizado. cit., pp. 55 a 73.
- Mansilla, H.C. Felipe y Carlos Toranzo Roca, Economía informal y narcotráfico, La Paz, Bolivia, ILDIS, 1991;
- SUNAT, Plan de Gobierno Digital 2020 - 2022 Versión 1.0, Capítulo IV Situación del Avance Actual del Gobierno Digital en la SUNAT.
- Toranzo Roca, Carlos "Economía informal, economía ilícita: el rol del narcotráfico", en CERID, El impacto del capital financiero del narcotráfico en el desarrollo de América Latina-simposio internacional, La Paz, Bolivia, 1991.
- <https://www.uaf.gob.ni/difuson/noticias/1004-de-interes-que-es-una-empresa-fachada>
- <https://www.inei.gob.pe/estadisticas/indice-tematico/drug-dealing/>



**SUNAT | IAT**

INSTITUTO  
ADUANERO Y  
TRIBUTARIO

*Saber para contribuir*

ISBN: 978-612-4205-76-7



9 786124 205767