

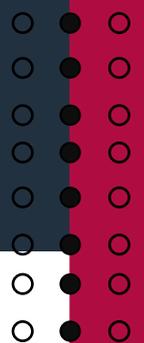
# Colección de Artículos de Investigación Tributarios y Aduaneros

---

Concurso 2022

**Autores:**

Solórzano Tapia, Dulio Leonidas  
Céspedes Nole, Manuel Eduardo  
Tapia ascue, Alcióné



## **COLECCIÓN DE ARTÍCULOS DE INVESTIGACIÓN TRIBUTARIOS Y ADUANEROS CONCURSO 2022**

### **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 2022. 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:**

Solórzano Tapia, Dulio Leonidas  
Céspedes Nole, Manuel Eduardo  
Tapia ascue, Alcioné

### **Diseño y Diagramación**

AVILA MIÑAN, Romina

### **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:** 2024-13083

**ISBN N°:** 978-612-4205-77-4

**Libro electrónico disponible en:** <https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/234>

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

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

# Contenido

Presentación.....	5
Sobre los autores.....	6
<b>RÉGIMEN DE RETENCIONES A LAS PLATAFORMAS DIGITALES POR EL CONSUMO B2C .....</b>	<b>8</b>
Introducción .....	8
Conceptos clave .....	9
Economía digital.....	9
Transformación digital.....	9
Disrupción digital .....	9
Comercio electrónico (e-commerce) .....	10
Residencia fiscal .....	10
Establecimiento permanente (EP) .....	11
Establecimiento permanente digital.....	11
Servicios de pago .....	11
Funcionamiento de la economía digital .....	12
Operatividad de la economía digital .....	12
Aportes de la OCDE .....	13
Análisis del cobro del IVA o IGV en América Latina .....	13
Análisis de la economía digital en los últimos periodos.....	14
Algunas experiencias de retenciones en países de Latinoamérica .....	15
Análisis de la economía digital en el Perú .....	18
Evolución del e-commerce o comercio electrónico en el Perú .....	18
Compras vía Internet.....	19
Ventas vía Internet.....	21
Análisis de la transformación digital en el Perú .....	25
Impuesto a los servicios digitales en el Perú .....	26
Análisis legal del servicio digital en el Perú .....	26
Análisis legal sobre establecimiento permanente .....	27
Análisis legal relacionado con el Impuesto a la Renta en el Perú .....	27
Análisis legal relacionado con el Impuesto General a las Ventas (IGV) .....	28
Diagnóstico del procedimiento en el Perú .....	29
Propuesta para implantar un sistema de retenciones al consumo con tarjetas de crédito y débito .....	30
Conclusiones .....	32
Recomendaciones .....	33
Referencias.....	34
<b>RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ, 2010-2021: IMPORTANCIA, IMPLICANCIA Y NUEVOS RETOS.....</b>	<b>36</b>

Introducción .....	36
La necesidad de recaudar en el Perú .....	37
La recaudación en el Perú, hechos estilizados .....	39
Antecedentes de investigación.....	44
Problema, causa, efecto y solución.....	46
Problema a resolver.....	47
Causas .....	48
Soluciones a corto plazo.....	49
Soluciones a largo plazo .....	50
Conclusiones .....	52
Referencias.....	53
<b>¿ES EFICAZ LA REGULACIÓN DEL ARTÍCULO 4º DEL DECRETO LEGISLATIVO N.º 933?.....</b>	<b>55</b>
Introducción .....	56
Estado actual de la deuda tributaria estatal en la intendencia regional cusco (morosidad) .....	57
Decreto Legislativo N° 933 y su reglamento .....	59
Causas del atraso en el pago de la deuda tributaria estatal .....	64
Planilla centralizada del estado.....	64
Falta de presupuesto para el pago del interés moratorio y sanciones pecuniarias .....	65
Facilidades para el incumplimiento tributario: fraccionamientos.....	66
Propuesta de mejora.....	71
La responsabilidad administrativa o funcional de los funcionarios y servidores públicos.....	71
Conclusión.....	76
Bibliografía.....	77

# Presentación

El Instituto Aduanero y Tributario (IAT) 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 esta línea, desde el 2018, el IAT 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 2022, tenemos el honor de presentar los tres artículos ganadores en materia tributaria, seleccionados por su excelencia, rigor académico y aportes significativos al conocimiento, abordando temas como la tributación digital, recaudación tributaria, y la eficacia del riesgo de sanción ante incumplimiento en la declaración y pago de los tributos retenidos.

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

## **Dulio Leonidas Solórzano Tapia**

Funcionario de la División de Servicios al Contribuyente de la Intendencia Regional Arequipa –SUNAT, Economista por la Universidad Católica Santa María, Maestro en Ciencias Contables y Administrativas con mención en Finanzas y Administración de Negocios por la Universidad Nacional San Agustín.

## **Manuel Eduardo Céspedes Nole**

Economista titulado de la Universidad Nacional de Piura y perteneciente a la Unidad Orgánica 710205 de la Intendencia Regional de Piura.

## **Alcióné Tapia Ascue**

Abogada, con estudios concluidos de Maestría en Contabilidad con Mención en Tributación de la Universidad Nacional San Antonio Abad de Cusco. Profesional de la División Normativa de Servicios.

Artículo ganador del primer  
puesto del Concurso de  
Artículos 2022

# RÉGIMEN DE RETENCIONES A LAS PLATAFORMAS DIGITALES POR EL CONSUMO B2C

**Dulio Leonidas Solórzano Tapia**

**RESUMEN:** En el Perú va aumentando el uso de las plataformas digitales por los consumidores finales, donde no es posible el cobro del IGV a los proveedores no domiciliados; en el caso de proveedores domiciliados, muchos evaden este impuesto, debiendo existir un mecanismo para el cobro del IGV; ejemplo vía retención.

## Introducción

La economía mundial se encuentra en plena transformación debido al crecimiento exponencial, y al uso de tecnologías de información y las comunicaciones (TIC), estas actividades la vienen experimentando todos los países, quienes están obligados a utilizar datos digitales por internet, dando origen a la economía digital, convirtiéndose en la nueva economía, con ella aparecieron nuevos modelos de negocios digitales, que han evolucionado rápidamente pasando de ser presenciales para convertirse en digitales, donde la presencia física ya no es impedimento para la expansión del comercio. Estos nuevos mercados digitales elaboran productos con menores costos en comparación con los del comercio tradicional, llegando a ocupar una posición importante en la economía sin tener activos físicos, dando lugar a que una empresa no residente pueda operar de manera significativa en un mercado de presencia física.

Esta nueva economía está provocando una distorsión en los procedimientos tributarios, afectando los niveles de recaudación tributaria, originando un conflicto en las normas fiscales nacionales e internacionales, favoreciendo la erosión de los ingresos fiscales en las bases tributarias del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a la Renta (IR), significando pérdidas en las arcas del estado.

Estos servicios han ocasionado una competencia desleal con las actividades tradicionales de cada país, siendo una desventaja para los proveedores internos por los mismos servicios, Así mismo dio lugar a nuevos canales de pago como la billetera digital y otros, que vienen desafiando a los sistemas financieros. También originó la creación de nuevos métodos de pagos en línea, para efectuar las transacciones del comercio electrónico, llevadas a cabo mediante un proveedor de servicios de pago entre los compradores y vendedores, que actúa como un intermediario, recibiendo los pagos de los compradores, a través de tarjeta de crédito, débito, transferencia bancaria, etc., para ser depositado a la cuenta del vendedor; esto ha permitido que los consumidores utilicen las plataformas electrónicas, que a su vez se benefician por las diferencias de precios, por sus compras efectuadas por internet libres de impuestos.

El Perú no es ajeno a estos cambios de la economía digital, al igual que otros países, tiene grandes problemas en su normatividad de política fiscal relacionada con el comercio electrónico, no existiendo aún reglas de tributación digital adecuadas para exigir el pago de impuestos, ni posee un mecanismo que haga efectiva la recaudación; por otro lado, tiene una población de más de seis millones de personas que no cuentan aún con acceso a internet, que en un futuro próximo se convertirá en un gran mercado explotable. Por lo indicado, es conveniente que el estado implante urgentes medidas tributarias que sean aplicables a los consumidores finales, para recaudar el IGV mediante las plataformas electrónicas, a través de agentes de retención.

## Conceptos clave

### Economía digital

La economía digital fue concebida, según Del Águila<sup>1</sup> como un “Sector de la economía que incluye los bienes y servicios en los que su desarrollo, producción, venta o aprovisionamiento dependen de forma sustancial de las tecnologías digitales”. Esta nueva economía digital empezó a usarse a partir de la década de 1990 debido al impacto del Internet en la economía, para comercializar productos y servicios a través de mercados digitales, esta fue evolucionando con el avance de la tecnología, permitiendo la aparición de nuevos modelos de negocio digitales, asimismo apareció nuevos canales de pago como la billetera digital, que permite realizar operaciones financieras desde un celular de manera sencilla, segura y rápida, sin el contacto con dinero en efectivo, además permite hacer operaciones sin salir de casa. Existen diferentes tipos de billeteras digitales, unos cuentan con el respaldo de un banco o una empresa emisora de dinero electrónico, así tenemos: Yape, Plin, Tunki y Bin, estas aplicaciones permiten hacer transferencias de pago más rápidas, con montos menores, tienen la opción para que puedan usarlas personas que no tienen una cuenta bancaria.

### Transformación digital

La transformación digital es un proceso que implica un cambio en la manera de hacer las cosas en una empresa y en la forma en que esta se relaciona con sus clientes, adaptándose a la economía digital, La transformación digital es necesaria en todas las empresas actuales para competir en un mercado cada vez más globalizado, interconectado y digitalizado.

### Disrupción digital

La disrupción digital es un cambio drástico en la forma como las empresas generan nuevas formas de llegar al cliente haciendo uso de herramientas tecnológicas, tomando acciones rápidas que permitan cumplir con los clientes, innovando nuevos productos y/o servicios en nuevos mercados. La disrupción digital es un efecto que cambia las expectativas y los comportamientos fundamentales en una cultura, en el mercado, la industria y servicios mediante las capacidades digitales.

---

<sup>1</sup> Del Águila, A. Padilla, A. Serarols, C. & Venecia, J. (2001). La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. Boletín Económico de Iice N 2705. Tomado de [http://www.revistasice.com/CachePDF/BICE\\_2705\\_07-24\\_0540D1E3A1](http://www.revistasice.com/CachePDF/BICE_2705_07-24_0540D1E3A1)

## Comercio electrónico (e-commerce)

El comercio electrónico, conocido también como e-commerce, es la venta o compra de bienes o servicios a través de redes informáticas y medios electrónicos. Según la OCDE<sup>2</sup> define como *“la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas”*. Los modelos de comercio electrónico están definidos según la (OCDE, 2011)<sup>3</sup>, entre las formas más conocidas tenemos a las siguientes:

### a. Business to Business (B2B)

Son los negocios de comercio realizados entre empresas, donde ambas se potencian mutuamente a través de la prestación de servicios, considera a los proveedores y distribuidores de productos.

### b. Business to Consumer (B2C)

Son los negocios de comercio realizados entre empresas hacia un cliente final, sean productos o servicios que pueden ser tangibles o intangibles.

### c. Business to Government (B2G)

Empresas que prestan servicios a las diferentes entidades del gobierno, esta operación es determinante para la transparencia de gobierno.

### d. Customer to Business (C2B)

El cliente o usuario final quien ofrece sus productos a las empresas, siendo este quien fija las condiciones de venta a las empresas.

### e. Customer to Customer (C2C)

La operación comercial se da entre usuarios finales o clientes.

## Residencia fiscal

La Residencia Fiscal está determinada por la potestad tributaria de cada país; son consideradas como residentes primero las personas naturales nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes, y segundo las personas naturales de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo durante un período, en el caso peruano (183 días). También se considera a las personas naturales que se encuentren en el extranjero cumpliendo con un servicio del Estado, estos sujetos pagarán por las rentas obtenidas tanto en el país como en el exterior. En el caso de los no residentes en el país, solo pagarán por las ganancias obtenidas en el país donde las obtuvo.

---

<sup>2</sup> Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios ACCIÓN 1: Objetivo del 2014 pag. 83

<sup>3</sup> Centro de Estudios en Administración tributaria El Impuesto Digital en el Mundo Universidad de Buenos Aires Facultad de ciencias económicas C.P. María Florencia Moren Pag. 5

## Establecimiento permanente (EP)

El establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, este establecimiento permanente comprende dos umbrales distintos: una que es el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza su actividad económica o, cuando no sea posible, identificar un lugar de negocios, y la otra cuando una persona actúe por cuenta de una empresa extranjera, que tenga habitualmente poderes que la faculten para celebrar contratos en nombre de dicha empresa. Para ambos casos es necesario la presencia física en el país fuente. El EP comprende, entre otros: las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, etc.

## Establecimiento permanente digital

El Establecimiento Permanente Digital<sup>4</sup> es una figura creada para equiparar la realidad con el derecho tributario internacional, para que pueda convivir con la definición clásica de establecimiento permanente, respecto de las actividades empresariales que quedarían cubiertas por este nuevo nexo, esta definición comprende la aplicación de conceptos y medidas expresadas en datos personales, páginas vistas, bytes transitando en el país de consumo, etc.

## Servicios de pago

Con la aparición de la economía digital, se creó nuevos métodos de pagos en línea, para efectuar las transacciones del comercio electrónico, dando lugar a la creación de un proveedor de servicios de pago entre los compradores y vendedores, que actúa como un intermediario, quién acepta pagos de los compradores, mediante (tarjeta de crédito, débito o transferencia bancaria, etc.), para ser depositado a la cuenta del vendedor.

Estos métodos de pago electrónico tienen ciertas ventajas para los usuarios<sup>5</sup>, como: la protección contra el fraude, el pago más rápido en comparación con los métodos de pago tradicionales y la posibilidad de efectuar la transacción en múltiples divisas. Por su parte, los proveedores de servicio de pago cobran una comisión por cada operación realizada.

Existen otros métodos de pago alternativos que se utilizan como<sup>6</sup>:

- Sistemas de pago en efectivo, por las compras en línea y pagar en efectivo utilizando un código de barras o un código de pago en tiendas y negocios adheridos o agencias de compensación.
- Monederos electrónicos o *cibermonederos*, para efectuar pagos pequeños, cuando el uso de la tarjeta de crédito no resulte económico.
- Tecnologías de pago móvil, para efectuar pagos utilizando un teléfono móvil o un teléfono inteligente (*smartphone*), que están asociados a tarjetas mediante lectoras portátiles conectadas a teléfonos inteligentes como: pagos «in-app» (In-

---

<sup>4</sup> CILEA Comité de Integración Latino Europa – América TRIBUTACION Y ECONOMIA DIGITAL ESTUDIOS INTERNACIONALES CILEA 2018/1 ISSN 2309-1053 Pag 12

<sup>5</sup> Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital Pag 86

<sup>6</sup> Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital Pag. 87

*App Billing* o *IAB*) de productos virtuales y tecnologías de comunicación inalámbrica (*Near Field Communication* o *NFC*).

Así mismo, la economía digital ha dado lugar al nacimiento de monedas digitales que pueden utilizarse en lugar de los métodos de pago indicados, permitiéndose en efectuar la compra y venta de estas monedas para después convertirlas o cambiarlas en monedas de uso legal. Estas monedas digitales no necesitan regulación de ninguna entidad gubernamental, han adoptado varias formas, algunas monedas digitales son específicas de una economía virtual; otras monedas son para poder comprar productos y servicios, el ejemplo más claro son las «criptomonedas», especialmente los *bitcoins*, que se basan en la criptografía y una verificación mutua para garantizar la seguridad e integridad de las transacciones, casi imposible de falsificar, en muchos casos ya están siendo adoptados los *bitcoins* como medio de pago. Estas monedas digitales ocasionan un problema en la política monetaria de cada país, tienen una característica de efectuar operaciones en forma anónima al no exigir información de identificación personal. Además del uso de las criptomonedas, permiten eludir las obligaciones tributarias<sup>7</sup>, debido a que no existe un consenso entre los países para definir como divisa.

## **Funcionamiento de la economía digital**

### **Operatividad de la economía digital**

La economía digital se ha convertido en un desafío en el aspecto legal y tributario, puesto que viene introduciéndose en todas las actividades como: la educación (*e-learning*), los negocios (*e-business*), el comercio (*e-commerce*), el dinero digital (*Bitcoins*), el entretenimiento (tecnología *streaming*), el transporte (*Uber*), el alquiler (*Airbnb*), el almacenamiento de información (nube), etc. transformándose en una nueva sociedad digital que avanza incontrolablemente. Estas nuevas actividades tienen que contribuir tributariamente y pagar sus impuestos; para esto el estado tiene que estar bien preparado y estructurar nuevas estrategias para su recaudación; pero mientras se va planificando, van apareciendo otras nuevas actividades con características diferentes y más complejas. El objetivo es gravar los impuestos a los servicios, cobrando a los clientes finales, como lo vienen aplicando algunos países como: Argentina, Estados Unidos, Francia, Italia, España, estos se cobran con los impuestos a las ventas.

Los cambios ocasionados por la economía digital han favorecido a la deslocalización hacia otros países en busca de territorios de baja tributación o países con una legislación proteccionista de información que dificulta la operatividad de las Administraciones Tributarias (AT). Esto ha permitido el cambio de la actividad empresarial de un sistema tradicional a uno de economía digital, ambas consideran a la venta de bienes y servicios como las actividades principales, diferenciándose entre ellas el medio que utilizan para realizar las transacciones, así como la velocidad en la comunicación. El valor de las transacciones va siendo menos dependientes de la presencia física de las personas o de la propiedad; ocasionando que la tributación se vuelva más confusa con vacíos legales y ambiguos.

---

<sup>7</sup> XXII Congreso Internacional de Contaduría, Administración y E Informática septiembre 27,28 y 29 de 2017 Ciudad de México Pag. 11 <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/6.07.pdf>

## Aportes de la OCDE

Debido al traslado masivo de beneficios, originado por la economía digital, resulta imposible el control estatal, ya que las empresas aprovechan los vacíos en la interacción de los distintos sistemas fiscales para reducir su carga tributaria; es por este motivo que se crea el proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* en inglés). En el año 2013<sup>8</sup> los países de la OCDE y el Grupo de los 20 países industrializados (G20) han elaborado el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios o Plan BEPS*, para afrontar los desafíos fiscales de la economía digital. Los que determinaron 15 acciones para combatir la evasión fiscal, eliminar esquemas artificiosos utilizados por las empresas para no pagar o pagar menos impuestos, mejorar las normas fiscales internacionales; con el fin de enfrentar la planificación fiscal nociva por parte de las grandes empresas multinacionales, la globalización y la digitación. En la realidad no existe un consenso sobre soluciones entre los países, porque la propuesta contra la erosión de las bases imponibles podría entenderse como un atentado contra la soberanía de los países, Entre las acciones más importantes tenemos<sup>9</sup> :

- Acción 1 Abordar los desafíos de la Economía Digital.
- Acción 4 Limitar la Erosión de la Base Imponible.
- Acción 5 Combatir las prácticas tributarias.
- Acción 15 Desarrollar un instrumento multilateral para la modificación de los convenios fiscales bilaterales.

Una de las propuestas del Plan de Acción BEPS, es la aplicación de un Impuesto a los Servicios digitales (ISD), es un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, dirigido a los servicios digitales prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero, independiente del lugar en que se encuentre el servidor o la plataforma tecnológica que los soporten. Se habla de una Tasa Google, que es el ISD, que consiste en gravar con *una tasa del 3%* a los ingresos de las empresas digitales.

Ciertos países vienen aplicando el impuesto sobre servicios digitales tales como: Francia, Italia, España con la tasa del 3%; Austria y República Checa con el 5%, Reino Unido con el 2% y Polonia con el 1.5%,

A la fecha no hay un acuerdo internacional respecto a las medidas fiscales que deben adoptarse, además, las propuestas planteadas no están del todo definidas como para implementarse, son propuestas complejas y suponen un alto coste de cumplimiento y supervisión.

## Análisis del cobro del IVA o IGV en América Latina

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal), en marzo del 2019 publicó un estudio denominado Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, proponiendo que los proveedores no residentes sean obligados a registrarse como contribuyentes y declarar el impuesto del IVA o IGV en las operaciones con consumidores finales B2C. En algunos países de Latinoamérica, vienen aplicando bajo dos modalidades para hacer efectivo el cobro del IVA en estos servicios. La primera, es

---

<sup>8</sup> Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital Pag. 29

<sup>9</sup> Centro de Estudios en Administración tributaria El Impuesto Digital en el Mundo Universidad de Buenos Aires Facultad de ciencias económicas C.P. María Florencia Moren Pag. 15

la obligación de inscripción en el IVA para los proveedores no residentes. La segunda, el cobro se realiza en el IVA mediante retenciones con distintas tasas de acuerdo con el tipo de servicio y el tipo de consumidores, sean personas naturales o jurídicas, realizada mediante el pago con la tarjeta de crédito, siendo la entidad bancaria o financiera la encargada de la retención y la entrega del impuesto al tesoro público.

En otro sentido, el derecho tributario, considera la existencia de un nexo con un sitio geográfico determinado, que sería la residencia del contribuyente o el lugar donde se realiza el suministro o la utilización del bien o servicio; pero para la economía digital no es fundamental la existencia de un lugar físico, en tal sentido resulta difícil para las AT gravar estas operaciones. Ante este hecho, las AT de cada país intentan identificar las rentas obtenidas en su territorio, para poder aplicar con su normativa vigente.

Así mismo, teniendo en cuenta el principio de residencia que considera el domicilio fiscal de quien obtuvo la renta y del otro lado el principio de la fuente que es el domicilio real donde se generó la renta; surge el problema de determinar el país donde se debe tributar por la renta obtenida y en qué proporción; no existe una respuesta concreta debido a dos razones: Una de ellas es por la estructura jurídica de estas empresas a nivel mundial, que permite la erosión de sus bases imponibles, afectando fiscalmente al país de residencia de la plataforma, la otra razón es por los criterios de sujeción vigentes en los CIDs, que no permiten gravar rentas obtenidas donde ocurre el consumo, porque las plataformas digitales no constituyen un establecimiento permanente.

Para la aplicación se debe considerar los siguientes aspectos:

Primero que el cobro de los impuestos se realice en el país fuente, en el sentido que se debe pagar los impuestos en el país en donde opera y no en el país donde está ubicado su matriz, para esto se debe tener en cuenta que en los tratados internacionales, se le permite a un país cobrar impuestos a las ganancias a empresas extranjeras si estas tienen presencia física en el país, a través de un establecimiento permanente, que sería un lugar fijo, donde la empresa lleva a cabo total o parcialmente sus actividades.

Segundo referido al régimen fiscal internacional conocido como transacciones valuadas a valor de mercado ("arm's length"). Este principio establece que cuando una compañía opera en varios países por medio de subsidiarias, las subsidiarias de cada país tienen que pagar los impuestos al país respectivo donde operan como si fueran empresas independientes. Tercero es el de "bilateralidad" en los acuerdos internacionales. Buscando acuerdos específicos entre dos países, con sus propias precisiones y la flexibilidad, esto ha dado lugar a varios tratados, no todos ellos compatibles entre sí, existiendo incompatibilidades y diferencias de tratamiento, permitiendo la controversia entre las AT y enfrentamientos con el fin de alcanzar una misma ganancia en diferentes jurisdicciones, dando lugar a la denominada doble tributación internacional, en otros casos doble no tributación internacional.

## **Análisis de la economía digital en los últimos periodos**

Con el crecimiento acelerado de la nueva economía digital, se estimó que para el 2022 más de la mitad del PIB mundial será digital y según el Banco Mundial (2016) estima que el número de usuarios de Internet se triplicará en los últimos diez años, siendo América Latina y el Caribe la cuarta región del mundo con mayor penetración de usuarios de internet con 430 millones de personas en 2019, equivaliendo a un 70% de la población.

Según estimaciones, al 2017 el comercio mundial transfronterizo de bienes (B2C) alcanzó los US\$ 412.000 miles de millones (lo que equivale al 2% del comercio mundial de bienes).

Por otro lado, según UNCTAD (2015) el comercio electrónico negocio a negocio (B2B) alcanzó en 2013 un valor de US\$15 trillones, mientras que el comercio negocio a consumidor (B2C) tuvo un valor de US\$1.2 trillones. Considerando estos datos, el comercio B2C se ha expandido rápidamente en los países en desarrollo. Para el caso de Latinoamérica, este ha tenido una baja participación en el comercio electrónico mundial, previendo que en el futuro tendrá un alto potencial de crecimiento; el comercio B2C de la región representó el 4% del comercio global.

Según cifras de la CEPAL, para el 2015, el consumo final para los países de América Latina y el Caribe representa el 80.9% demostrando que las economías de estos países tienen un alto componente de ventas al consumidor final, siendo una gran proporción del consumo que estaría gravado con el IVA o IGV, lo que significa una escasa o nula recaudación de los ingresos tributarios, debido al poco control que se tiene sobre estas y la poca información de la que dispone; teniendo las AT un gran reto de garantizar el acopio efectivo del tributo cobrado a los consumidores finales a través de las compras que efectúan en los establecimientos económicos.

Este nivel de consumo en América Latina, nos indica que hay un crecimiento significativo en la economía digital a través del consumo vía plataformas digitales, existe varios países latinoamericanos que aún no están gravados o al menos, no en la medida deseable. Es así, en el caso de servicios prestados por entidades no residentes, el ingreso del impuesto varía en función de si se tratan de servicios prestados a empresarios B2B o consumidores finales B2C, para el primer caso el usuario de los servicios (sujeto el IVA) practica una retención o de lo contrario el no residente se registra a efectos del IVA, pagando directamente el impuesto por operaciones con empresarios que no están sujetos al IVA. En el segundo caso de servicios a consumidores finales B2C, que generalmente se realizan los pagos mediante tarjetas de crédito, son las entidades emisoras de la tarjeta de crédito los que realizan la retención y depositan el impuesto ante las autoridades tributarias.

## **Algunas experiencias de retenciones en países de Latinoamérica**

Existen algunos países en AL que vienen aplicando las retenciones en las tarjetas de créditos al consumidor final, como los siguientes países:

### **República Dominicana<sup>10</sup>**

En octubre de 2004 la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), emite la Norma 08-04<sup>11</sup>, referente a la retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes y Servicios (ITBIS), iniciando un Plan Anti-evasión realizada a las ventas pagadas con tarjetas de crédito/débito con el objetivo de garantizar el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes que facturan y cobran el ITBIS<sup>12</sup> a consumidores finales en los distintos establecimientos económicos. En la cual instituye como agentes de retención del ITBIS a las Compañías de Adquirencia, generado en las transacciones a través de tarjetas de crédito o débito, las cuales deberán retener el 30% del valor del ITBIS cobrado en los establecimientos económicos con el fin de remitirlo a

---

<sup>10</sup> Experiencia de República Dominicana en la Retención del ITBIS en las Transacciones con Tarjeta de Débito/Crédito.

<sup>11</sup> Informe de Retención de ITBIS según Norma 08-04.

<sup>12</sup> Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS)

la AT con la información del total de operaciones facturadas y el ITBIS cobrado a los consumidores finales. La información remitida a la DGII por los agentes de retención solo incluye datos del establecimiento afiliado y no del tarjetahabiente, con el objetivo de guardar el secreto bancario, según lo establece la Ley Monetaria y Financiera con Nro. 183-02. En caso de que sea necesario, la AT podrá acceder a la información del sistema financiero a través de la Superintendencia de Bancos.

### **Ecuador**

Según Resolución<sup>13</sup> del SRI en su Artículo 1. Establece la retención en el Impuesto a la Renta y el IVA, son aplicables a los pagos o acreditaciones que efectúen las entidades del sistema financiero y las empresas emisoras de tarjetas de crédito o débito, a aquellas empresas consideradas como agregadores de los pagos y/o mercados; así mismo los pagos o acreditaciones que se realicen entre las empresas agregadoras de pago. Esta Resolución no afectará al régimen general de retenciones aplicable a las empresas indicadas, con relación a operaciones diferentes de los pagos o acreditaciones referidas.

Se entiende como: "Agregadores de pago" según el Artículo 2: a las empresas que suministran tecnologías de acceso que permiten a sus establecimientos de comercio afiliados aceptar pagos de manera presencial, así como de manera virtual, que recaudan en nombre de las empresas, para transferirlos o acreditarlos a su favor.

### **Colombia**

La DIAN establece como Agentes de Retención en Operaciones con Tarjetas de Crédito<sup>14</sup>, quienes además, de acuerdo al oficio<sup>15</sup>, considera como obligación al emisor de la tarjeta de crédito y/o débito efectuar tal retención; se ha señalado que esta retención es independiente de la que corresponda al concepto del ingreso y que debe ser practicada por el pagador.

Los pagos y/o abonos por concepto de ventas de bienes o servicios, realizadas mediante los sistemas de tarjetas de crédito y/o débito, están sujetos a la retención en la fuente a una tasa del 1.5%, aun cuando se efectúen a través de plataformas de pago.

El funcionamiento se da en aquellas operaciones donde existe una compra de un bien o servicio a través de internet donde adicionalmente interviene una pasarela de pagos, bajo el modelo agregador, estas empresas reciben los pagos realizados por los clientes de terceros efectuados mediante tarjetas de débito o crédito, en las cuentas bancarias propias; al recibir estos pagos a nombre de terceros, procede la retención en la fuente; el Banco le retiene 1.5%, expidiendo certificados a nombre del titular de la cuenta (porque es quien recibe el pago). Donde las pasarelas de pagos proveen servicios que permiten conectar al vendedor de un bien o servicio con sus clientes (compradores que pagan el respectivo bien o servicio), lo que implica realizar conexiones con las entidades emisoras, pagadoras o adquirentes, cuando se utilizan tarjeta de crédito o débito como medio de pago. El dinero de la compra, pagado con tarjeta débito o crédito, llega

---

<sup>13</sup> El 12 de mayo de 2021 el Servicio de Rentas Internas – SRI emitió la Resolución No. NAC-DGERCGC21-0026, la cual establece las NORMAS ESPECIALES PARA LAS RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA), APLICABLES A LOS AGREGADORES DE PAGO Y A LOS MERCADOS EN LÍNEA, Y REFORMAS A DISPOSICIONES.

<sup>14</sup> Concepto 28570 del 18 de noviembre de 2019 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

<sup>15</sup> Oficio DIAN 26039 de octubre 16 de 2019 <https://contadorespublicossantander.com/wp-content/uploads/2020/02/Oficio-DIAN-026039-octubre-16-de-2019-.pdf>

directamente a las cuentas del vendedor (comercio), en el cual el comercio debe tener relación con el sector financiero para viabilizar el respectivo pago.

### **Guatemala**

Mediante el Decreto 20-2006 establece el marco legal para las retenciones del IVA<sup>16</sup>, donde las empresas que realizan negocios con agentes de retención de IVA (como operadores de tarjetas de crédito y débito, exportadores, contribuyentes especiales y sector público) están sujetas a una retención sobre su débito de IVA por cada factura emitida. Según la ley tributaria guatemalteca establece una retención del 15% de IVA que aplican los emisores de tarjetas de crédito y débito sobre el 12% del débito de IVA del vendedor de productos de consumo al pagar a dichos vendedores de productos de consumo por las transacciones de compra realizadas por sus tarjeta-habientes, existiendo una parte importante de sus clientes que cancelan con tarjetas de crédito y/o débito.

Los pagos a través de tarjetas de crédito y/o débito están sometidos a retención. Así mismo, los pagos o abonos en cuenta de venta de bienes o servicios mediante las tarjetas de crédito y/o débito estarán sujetos a retención en la fuente a una tasa del 1.5%. La retención será efectuada por las entidades emisoras de las tarjetas en momento del pago o abono en la cuenta de las personas o establecimientos afiliados sobre el valor total de los pagos efectuados.

### **Argentina**

Según Artículo Nro 6 de la ley 11683 menciona a los agentes de retención (designados expresamente por la AT), La legislación ha impuesto a las distintas entidades financieras como agentes de percepción y retención. las cuales se encuentran obligadas para actuar de acuerdo a las actividades que realiza; para el caso de las Tarjetas de crédito, las compañías financieras que son emisoras de tarjetas de crédito, que les dan la posibilidad a sus usuarios de financiar sus compras. Quienes aplicaran un sistema de retenciones a las entidades pagadoras a comerciantes, prestadores de servicios que se encuentren afiliadas a un sistema de pagos mediante tarjeta de crédito. Según la resolución general 140/1988, se establece un sistema de retención para el (IVA), aplicable a aquellas entidades que efectúen pagos de las liquidaciones a los sujetos adheridos al sistema de tarjeta de crédito. si se trata de sujetos inscritos, le corresponde practicar una retención del 1% <sup>17</sup>, si solamente es responsable inscrito se le retendrá el 6% y en el caso de sujetos no inscritos se practica una retención del 10.5%. En ambos casos el importe de la retención deber ser igual o mayor a pesos doce (\$12).

### **El SIRTAC18 (Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra)**

Es un sistema creado mediante Resolución 2/19 de la Comisión Arbitral<sup>19</sup>, que simplifica y unifica las retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre operaciones de comercio electrónico abonadas con medios de pagos digitales, la transacción tendrá una retención única, eliminando la superposición de regímenes que generan altos costos, especialmente para los comercios más pequeños. Resulta aplicable a las liquidaciones o rendiciones de sistemas de pago que efectúen las tarjetas de crédito, de compra y/o pagos, tickets o vales de cualquier clase de vales de compras o similares,

---

<sup>16</sup> Decreto 20-2006

<sup>17</sup> si es que se encuentra en la nómina de agentes de retención del anexo I de la resolución general 2854/2010

<sup>18</sup> Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra "SIRTAC

<sup>19</sup> COMISIÓN ARBITRAL CONVENIO MULTILATERAL DEL 18.8.77 Resolución General 2/2019

correspondientes a sistemas de pago mediante concentradores y/o agrupadores de pago que efectúan las administradoras de sistemas de pago.

El objetivo del SIRTAC no es la creación de un nuevo régimen de retención y/o recaudación para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino la de armonizar y/o consolidar en un solo sistema los vigentes regímenes de retención de Tarjetas de Crédito. Según el Decreto en su Artículo 1° 20 Las entidades que efectúen los pagos de bienes y servicios adquiridos mediante Tarjetas de Compras, Tarjetas de Crédito, Tarjetas de Débito y similares procederán a retener el 2,5 % sobre el importe neto a pagar al contribuyente y/o responsable del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

### **Impuesto PAÍS y Percepción en Tarjeta de crédito**

Es un impuesto del 8% a 30% que cobra por cada operación de compra de moneda extranjera y consumos en el exterior. Según lo establece la ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva. Se aplicará el impuesto PAÍS del 30% y la Percepción RG 4815 AFIP en operaciones con tarjeta de crédito en las Compras o extracciones de dinero en el exterior con la tarjeta de crédito como: América Express, Visa o Mastercard. Compras online realizadas en moneda extranjera. Pagos de servicios prestados por sujetos del exterior, como Netflix o Spotify. A estas operaciones se le aplica el impuesto PAÍS del 8%, más la percepción RG 4815 AFIP.

### **Análisis de la economía digital en el Perú**

Uno de los problemas que tiene el Perú al igual que todos los países, es dónde deben pagarse los impuestos que generan los negocios de la economía digital, porque existen actividades que realizan en el espacio digital, donde no se tienen presencia física en ningún país, ni donde se les pueda exigir los impuestos, es usual que las empresas que se dedican a estos negocios se constituyan en paraísos fiscales; este uso del espacio digital dificulta a las diversas jurisdicciones, quienes podrían involucrar el lugar de domicilio del comprador, el lugar de la realización de la compra o el de ubicación del servidor u otro, donde poder aplicar tributos y exigirles el pago de impuestos.

Otro de los problemas es la normatividad de la política fiscal, está relacionada con el comercio electrónico, donde no existen aún reglas de tributación digital adecuadas para exigir impuestos a las operaciones digitales, que estén de acuerdo con la acción 1 del plan BEPS contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios elaborado por la OCDE.

Respecto al acceso a internet de los ciudadanos, según datos del Banco Mundial en el 2017 el Perú tiene un 48.7% de acceso; mientras que otros países como los árabes y nórdicos, tienen acceso más del 95%; en la región de Latinoamérica todos los países superan en su participación al país excepto Bolivia que tiene 43.8%, respecto a la participación en el interior del país los que tienen mayor acceso son las regiones de Lima y Callao seguidas por las regiones costeñas, estando en el otro extremo Apurímac con el 20%, en tal sentido existe en el país algo más de 6 millones de habitantes que viven en zonas rurales y no cuentan con un adecuado acceso a internet, siendo en un futuro próximo un mercado que ingresara a la era digital.

### **Evolución del e-commerce o comercio electrónico en el Perú**

El crecimiento de las ventas del e-commerce en el Perú se dio en mayor grado con la llegada de la pandemia, debido a que el estado tomo ciertas medidas de

---

<sup>20</sup> DECRETO N° 1.150/990

confinamiento, que han sido obligadas a que los consumidores cambien sus hábitos de consumo y costumbres de vida adaptándose a las plataformas de comercio electrónico para acceder a múltiples productos y servicios, para satisfacer sus necesidades básicas. Aunando la crisis económica las personas realizan compras online como medida de prevención, convirtiéndose cada vez más digital;

no existen estadísticas oficiales de las actividades de las empresas de comercio electrónico y modelos de negocios en la economía digital, pero se puede considerar datos de algunas encuestadoras que brindan información importante, respecto al panorama del comercio electrónico en el Perú<sup>21</sup>. Según la Cámara Peruana de Comercio Electrónico CAPECE<sup>22</sup> el comercio electrónico en Perú movió US\$ 4 mil millones en el 2019, registrando un crecimiento del 31%, pasando de US \$276 millones en 2009 a US\$4 mil millones en el 2019, creció 15 veces en la última década. Respecto al periodo 2020 este creció <sup>23</sup>en un 300% si se compara con las compras del 2019, Según el del Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), al final del 2019 había dos millones 430 mil 812 empresas, la gran mayoría se dedicaba al comercio tradicional en tienda, pero debido a la pandemia se cerraron miles de negocios obligando a los peruanos a efectuar compras online por internet, distribuyéndose los compradores por regiones, siendo la mayor cantidad en Lima con 57%, seguido de Trujillo 15%, Arequipa 11%, Callao 8% y Otros 9%. Respecto a los medios de pago utilizados fueron hechos con Tarjeta de crédito un 63%, Cupones en efectivo 13%, Tarjetas de débito 10%, Transferencias bancarias 6%, Billeteras digitales 5% y otros métodos 3%. Asimismo, según el [Reporte Oficial de la Industria Ecommerce en el Perú<sup>24</sup>](#), desarrollado por el Observatorio Ecommerce de CAPECE, indica que el Perú<sup>25</sup> de sus 32,9 millones de habitantes, solo 24 millones tienen acceso a internet, lo que significa que el 72.9% de los peruanos ingresan a la red<sup>26</sup>.

Respecto a la bancarización, el Perú es uno de los países menos bancarizados de la región. Según el [estudio Bancarización del peruano 2020](#) de IPSOS, el 49% del Perú urbano no está bancarizado, la población no tiene cuenta de ahorros, tarjeta de crédito o un préstamo personal. En mayo del año pasado, se aprobó el [Decreto Legislativo N° 1499](#), el cual obliga a las organizaciones a efectuar el pago de las remuneraciones y beneficios sociales de sus trabajadores por una entidad bancaria. Esto ha permitido el nacimiento de nuevos consumidores digitales y una oportunidad para que las pequeñas empresas empiecen a vender sus productos o servicios por e-commerce ante esta nueva demanda.

## Compras vía Internet

Según la Encuesta Económica Anual 2018 del INE, las compras de bienes y servicios que efectuaron las empresas por internet, ya sea vía online o en sitios web de comercio electrónico, solo el 20,2% realizaron por esta modalidad.

---

21 Cámara Peruana de Comercio Electrónico <https://www.inteligenciaparanegocios.com/wp-content/uploads/2020/02/Reporte-Oficial-de-la-Industria-Ecommerce-en-Peru.pdf>

22 <https://www.ecommercenews.pe/e-commerce-insights/2020/crecimiento-del-comercio-electronico-en-peru.html#:~:text=El%20Per%C3%BA%20tiene%206%20millones,42%25%20representa%20el%20mobile%20ecommerce.>

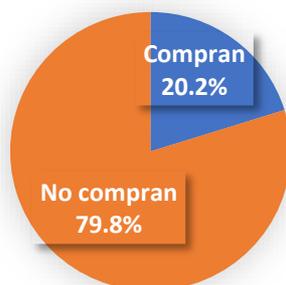
23 *elEconomista América* 13:36 - 17/11/2020

24 *Intelogis* noviembre 2019

25 <https://asep.pe/wp-content/uploads/2019/08/Reporte-de-industria-del-eCommerce-Peru-2019-eBook.pdf>

26 <https://www.datatrust.pe/e-commerce/estadisticas-e-commerce/>

**Grafico N° 1**  
**PERU: Empresas que compran a través de Internet 2017**

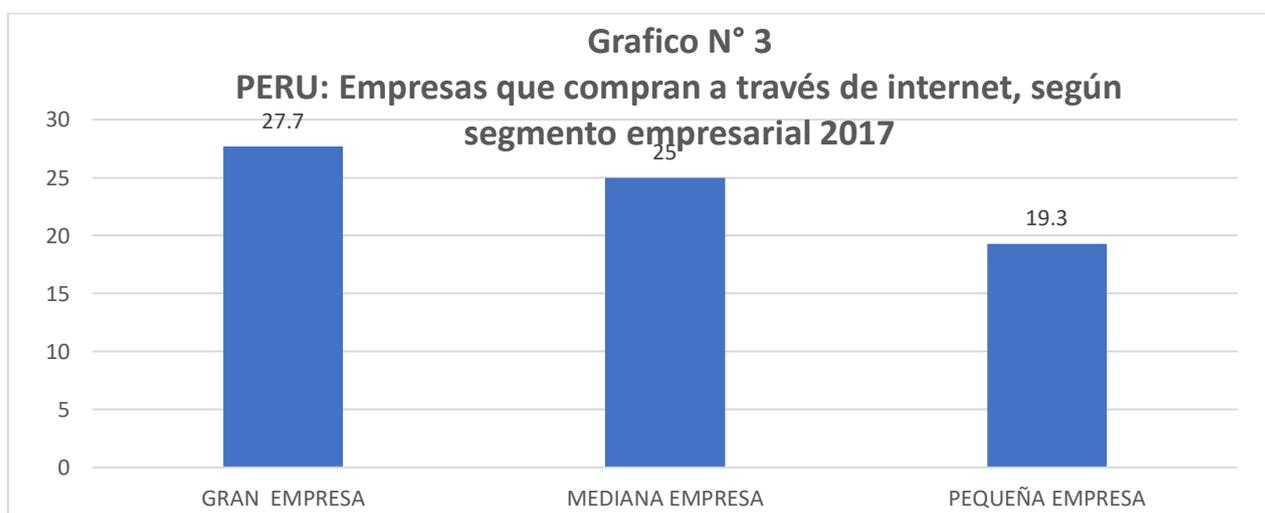


Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

**Compras vía Internet según segmento empresarial**

Según la Encuesta del INEI, respecto al segmento empresarial, fueron las grandes empresas que representaron un 27,7%, las medianas empresas con un 25,0% y el 19,3% de las pequeñas empresas.

**Grafico N° 3**  
**PERU: Empresas que compran a través de internet, según segmento empresarial 2017**

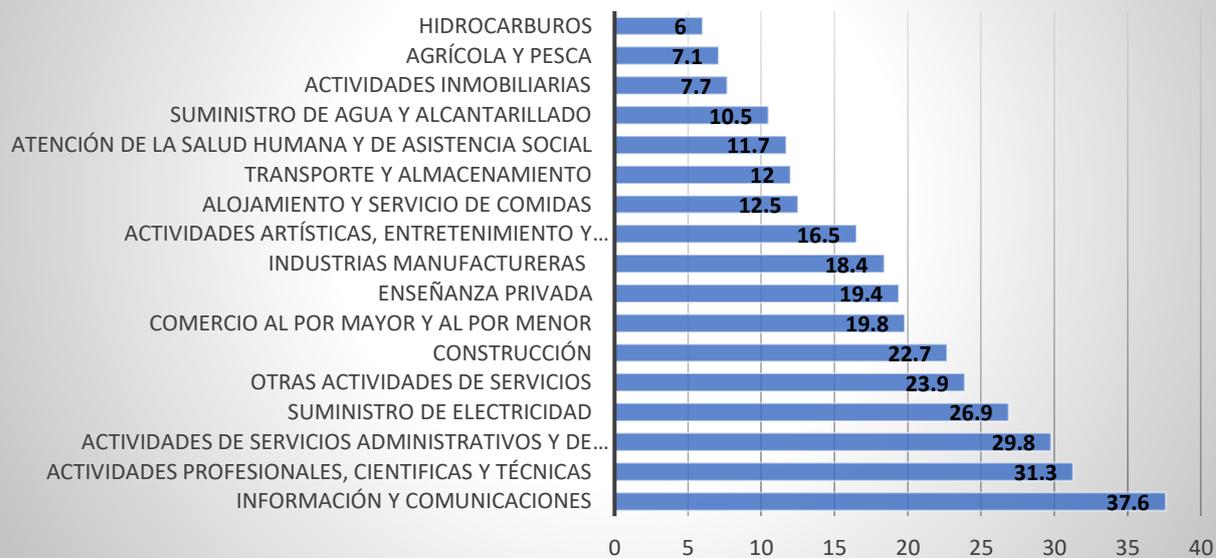


Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

**Compras vía Internet según actividad económica**

Según la Encuesta del INEI, las compras que las empresas realizaron por actividad económica, fueron en mayor porcentaje: Información y comunicaciones (37,6%), actividades profesionales, científicas y técnicas (31,3%) y actividades de servicios administrativos y de apoyo (29,8%), siendo las de menores porcentajes: actividades inmobiliarias (7,7%), agrícola y pesca (7,1%) e hidrocarburos (6,0%).

**Grafico N° 2**  
**PERU: Empresas que compran a través de internet, según actividad económica 2017**

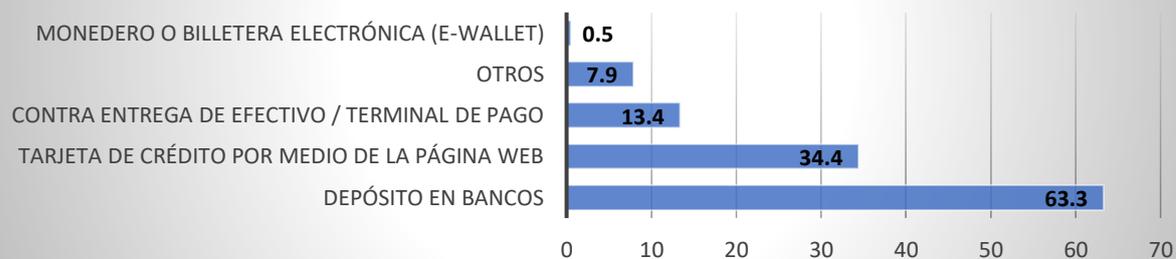


Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

#### Compras vía internet según forma o medio de pago

Según la Encuesta del INEI, respecto a las formas o medios de pago que utilizaron las empresas para pagar sus compras hechas por Internet, fueron las que realizaron el depósito en alguna entidad bancaria con el 63,3%. El segundo medio más utilizado fue tarjeta de crédito por medio de la página web con 34,4% mientras que la contra entrega de efectivo o terminal de pago es la tercera forma con el 13,4%.

**Grafico N° 4**  
**PERU: Empresas que compran a través de internet, según medio o forma de pago 2017**



Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

#### Ventas vía Internet

Según la Encuesta del INEI, respecto a las ventas por internet para el año 2017, en promedio el 7,0% de las empresas informaron que venden sus productos y/o servicios a

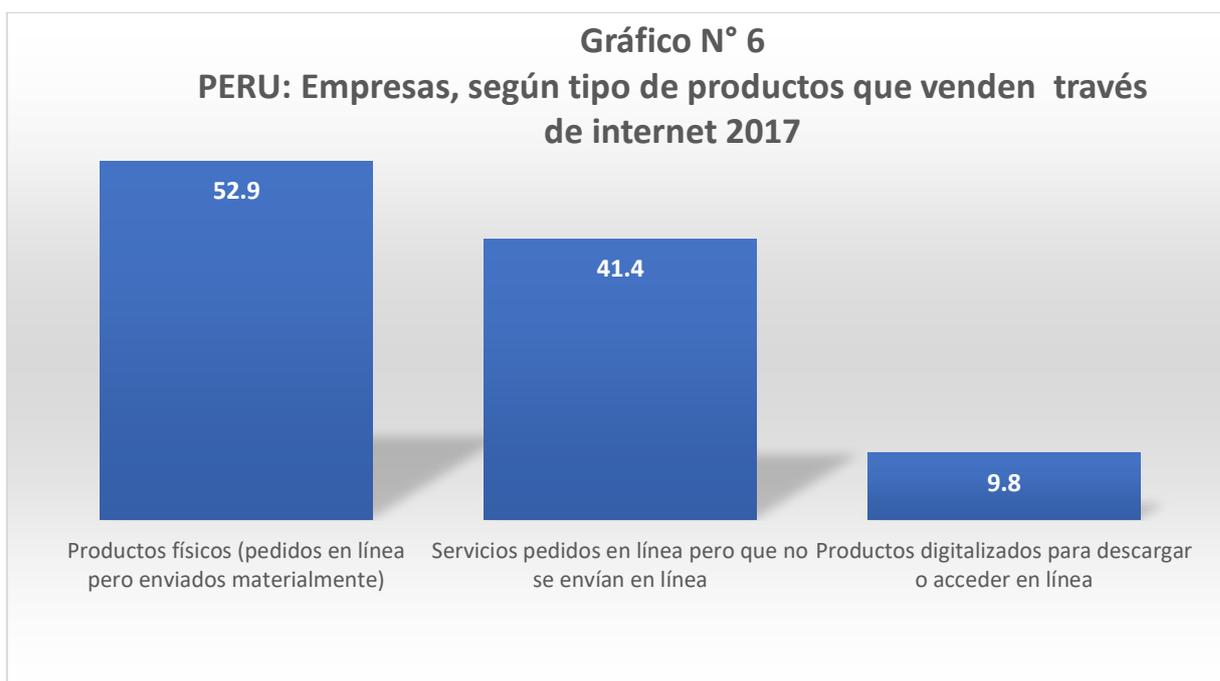
través de internet. Demostrando que, en el Perú, las ventas por internet aún no es una práctica común por parte de las empresas y establecimientos.



Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

#### **Ventas vía Internet según tipos de productos**

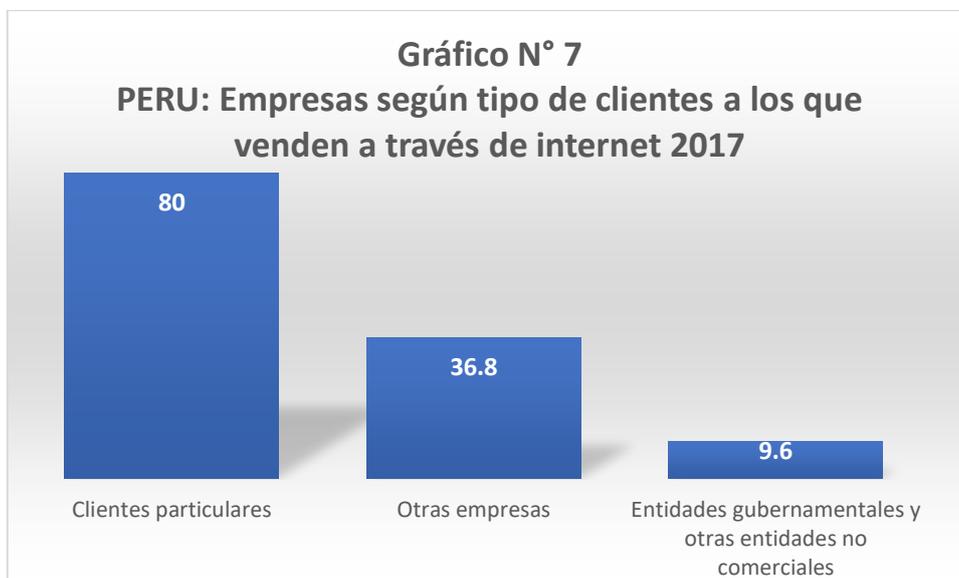
Según la Encuesta del INEI, respecto a los tipos de productos que vende la empresa a través de internet, el 52,9% vendieron productos físicos, los cuales fueron pedidos en línea que fueron enviados materialmente, el 41,4% vendió servicios pedidos en línea, los cuales son recibidos por el demandante de manera presencial y el 9,8% vendió productos digitalizados para descargar o acceder en línea.



Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

### Ventas vía Internet según tipos de clientes

Según la Encuesta del INEI, el 80,0% del total de empresas vendieron productos a través de internet, tuvieron clientes particulares, el 36,8% tuvieron como clientes a otras empresas y el 9,6% a entidades gubernamentales y otras entidades no comerciales.

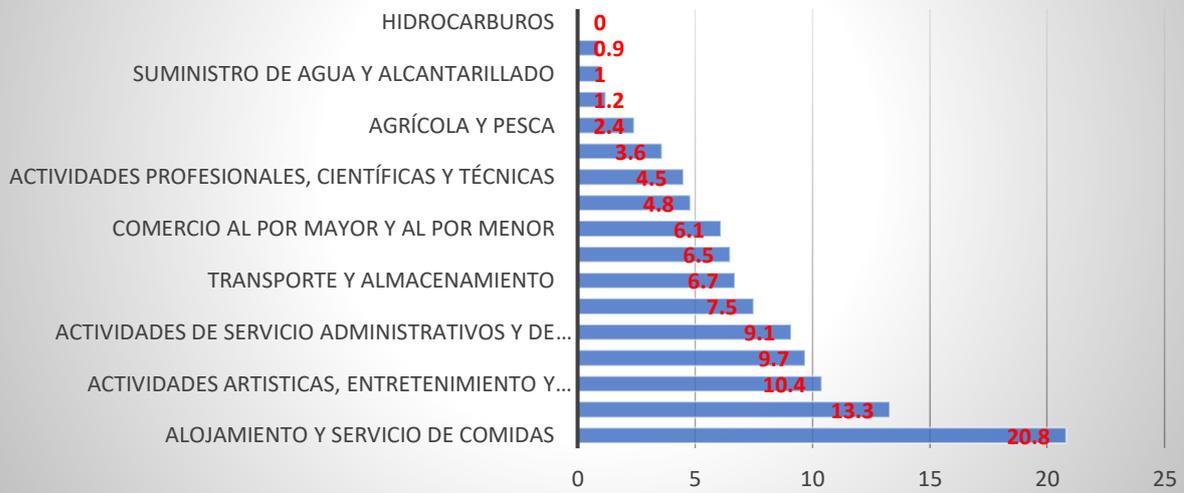


Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

### Ventas vía Internet según actividad económica

Según la Encuesta del INEI, las ventas respecto a las actividades económicas, el 20,8% de las empresas de alojamiento y servicio de comidas realizaron ventas de sus servicios a través de internet, Le siguen información y comunicaciones (13,3%), actividades artísticas, entretenimiento y recreativas (10,4%), enseñanza privada (9,7%) y actividades de servicios administrativos y de apoyo (9,1%), entre las más representativas.

**Gráfica N° 8**  
**PERU: Empresas que venden a través de internet según actividad económica 2017**

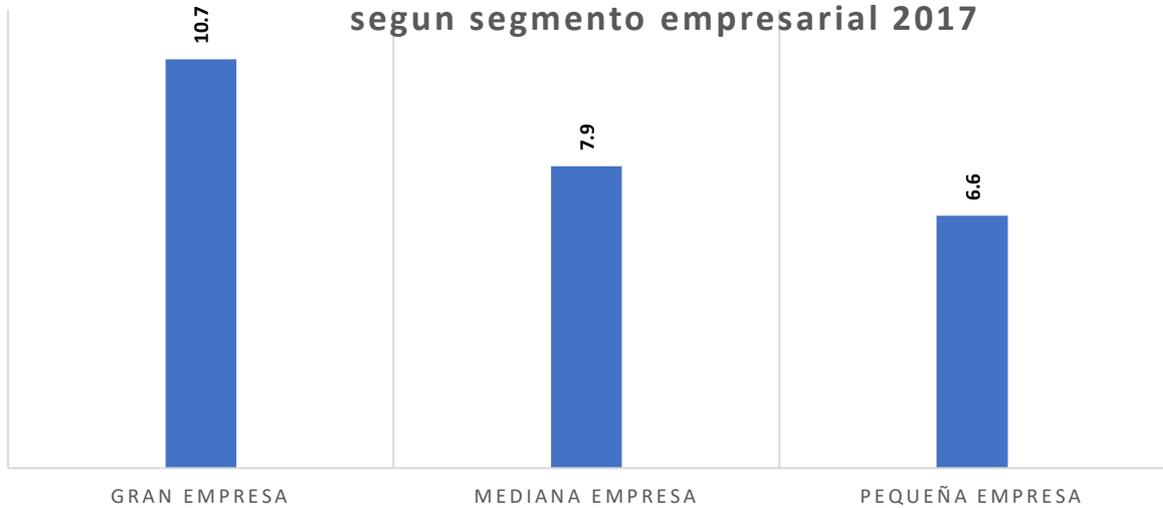


Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

**Ventas vía Internet según segmento empresarial**

Según la Encuesta del INEI, las ventas efectuadas a través de internet, son las grandes empresas con el (10,7%), mientras que en la mediana empresa representa el 7,9% y la pequeña empresa fue de 6,6%. Se puede observar en forma general que las compras son mayores a las ventas vía internet.

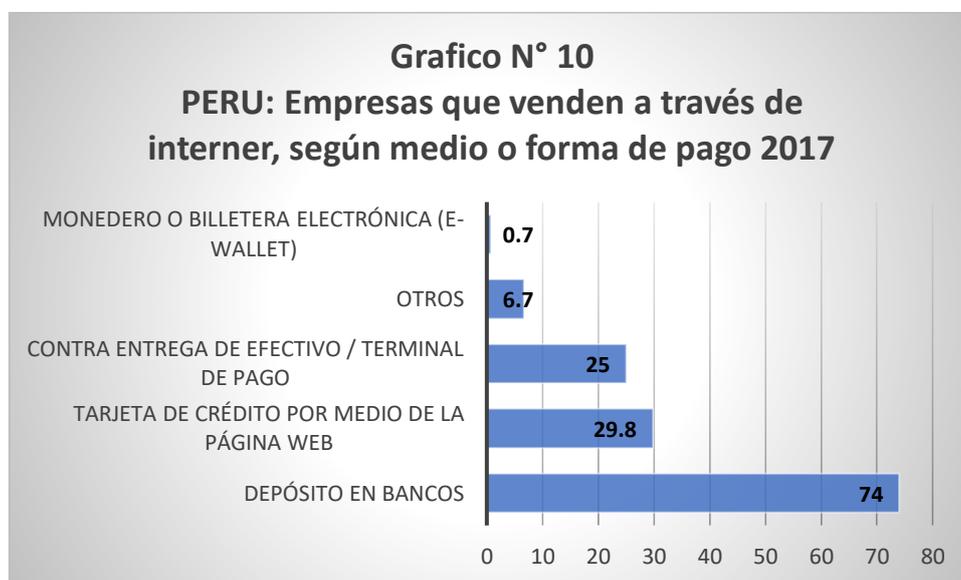
**Gráfico N° 9**  
**PERU: empresas que venden a través de internet, según segmento empresarial 2017**



Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

### Ventas vía Internet mediante la forma o medio de pago

Según la Encuesta del INEI, El 74,0% de las empresas utilizaron los depósitos en banco como medio de pago por sus ventas hechas a través de internet, El segundo medio más utilizado fue tarjeta de crédito por medio de la página web con 29,8%; mientras que la tercera forma más utilizada fue la contra entrega de efectivo o terminal de pago con 25,0%.



Fuente: INEI – Encuesta Económica Anual 2018

### Análisis de la transformación digital en el Perú<sup>27</sup>

La transformación digital se ha convertido en una revolución de las relaciones comerciales, interpersonales y gubernamentales, el mundo se encuentra en una constante carrera por adoptar nuevas tecnologías e innovaciones, debido a la necesidad de reducir costos y aprovechar las nuevas herramientas; en este sentido la transformación digital en el Perú no es solo una obligación para cumplir con estándares globales, sino garantizar la competitividad de la economía peruana, dando una mejor calidad de vida de los peruanos y mejorar el acceso a servicios. El pasado 9 de enero, el Poder Ejecutivo publicó el [Decreto de Urgencia 006-2020](#), que crea el sistema nacional de transformación digital, y el [Decreto de Urgencia 007-2020](#), el cual aprueba el marco de confianza digital y disponiendo ciertas medidas para su fortalecimiento. Ambas medidas constituyen la base para la digitalización de los procesos gubernamentales y la relación entre el ciudadano y el Gobierno, representan una visión clara frente al sector privado, que permitirá la innovación y la participación en la utilización de servicios digitales. Sin embargo, las mal implementadas medidas podrían ser un arma de doble filo que ampliaría las brechas de oportunidades que padecen las comunidades no interconectadas o comunicadas.

---

27 Por ComexPerú / Publicado en Enero 24, 2020 / Semanario 1016 - Actualidad

## Impuesto a los servicios digitales en el Perú<sup>28</sup>

La economía mundial es cada vez más global. Estos negocios digitales se presentan en todos los países del mundo y el Perú no es ajeno a esta tendencia. Los servicios que mayormente se consumen son: las plataformas Uber, Netflix, Amazon, entre otras. Ante esta situación, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) propone una primera propuesta, se diseñe un impuesto sobre los ingresos brutos que genera la actividad en determinada jurisdicción según sus propias políticas fiscales. En el caso de que se establezca un impuesto a los servicios digitales, nacería la interrogante de ver quien debería gravar el impuesto, si es el país en donde reside y genera los beneficios o el país donde genera el valor y es utilizado los servicios, que este último sería el adecuado, esto se explica porque los servicios digitales se pueden aprovisionar desde cualquier lugar, demostrando que no es determinante el lugar desde donde se presta físicamente.

La otra propuesta es que se considere un *establecimiento permanente*, al cual se le atribuyan las rentas para distribuir de manera equitativa y eficiente los impuestos sobre estos servicios prestados a través de plataformas.

En algunos países como Italia, Francia, India, y en Sudamérica: Argentina y Colombia, han incluido un impuesto a los ingresos brutos como el IVA.

Perú, por su lado, viene proponiendo gravar los servicios con el IGV con una tasa del 18% por los servicios que brindan las plataformas digitales a los consumidores finales, aunque sus proveedores fueran empresas no domiciliadas en el país; considerando a los bancos como agentes de retención, para que a través de los pagos realizados mediante las tarjetas de crédito o débito, que efectúen los consumidores, se les retenga o perciba el IGV, para que luego pueda ser entregado al estado.

## Análisis legal del servicio digital en el Perú

Según el TUO IR D.S. 179-2004-EF<sup>29</sup>, se puede ver que no existe regulación del servicio digital; sin embargo, el Decreto Legislativo 945<sup>30</sup> publicado 23.12.2003, hace referencia a la fuente peruana en su Art. 6° modifica la LIR, sustituyendo el art 9° donde considera como renta de fuente peruana: "*En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes y el lugar de celebración o cumplimiento de contratos*", así mismo en el inciso i) de mencionado artículo indica: "*las obtenidas por servicios digitales prestados a través del internet, cuando el servicio sea utilizado económicamente, o se consuma en el país*". Posteriormente, según el Decreto Supremo No. 086-2004-EF<sup>31</sup> en su artículo 5° incorpora el artículo 4-A del reglamento inciso b) con el siguiente texto: "*Se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información.*"

Por su parte, SUNAT mediante el Informe 018-2008<sup>32</sup> concluye en lo siguiente: "*La prestación efectuada por un proveedor no domiciliado que realiza en el exterior*

---

<sup>28</sup> Mónica Byrne

<sup>29</sup> Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (Publicado el 8.12.2004) TUO LIR

<sup>30</sup> Decreto Legislativo 945 publicado 23.12.2003

<sup>31</sup> <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/727-d-s-n-086-2004-ef/file>.

<sup>32</sup> SUNAT Informe N° 018-2008-SUNAT/2B0000

servicios (...) y que son remitidos al cliente ubicado y domiciliado en el país, constituye un servicio digital y genera renta de fuente peruana”.

## **Análisis legal sobre establecimiento permanente**

Respecto al concepto de establecimiento permanente se tiene que hasta antes del 01 de enero de 2019, se mencionaba sutilmente en determinados artículos de la LIR<sup>33</sup>, como en el artículo 7° inciso e), indicando que los establecimientos permanentes en el Perú de las personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país se considerarán domiciliados, respecto a su renta de fuente peruana. Sin embargo, la regulación del establecimiento permanente se encuentra contenida en el Reglamento de la LIR<sup>34</sup> en su Artículo 3° que dice: *“Son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes: a) Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias: 1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales”*.

Posteriormente, según el Decreto Legislativo 1424<sup>35</sup> incorporó el artículo 14-B a la LIR, en el cual regula la figura del establecimiento permanente, dándole una mayor jerarquía legal, de esta forma según el Decreto Legislativo N° 1488 publicado el 10.05.2020<sup>36</sup> que actualiza el TULO de la LIR Decreto Supremo Nro. 179-2004-EF quedando su Artículo 14°-B donde considera establecimiento permanente: *“1 Todo lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo antes dispuesto, constituyen establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar, instalación o estructura fija o móvil, utilizada en la exploración, explotación o extracción de recursos naturales”*

## **Análisis legal relacionado con el Impuesto a la Renta en el Perú**

En el año 2003, antes de que se expanda la revolución digital en el Perú, se introdujo cambios en su normativa del Impuesto sobre la Renta<sup>37</sup>, que apuntaban a gravar las rentas por servicios digitales obtenidas por sujetos no domiciliados; este cambio legal consistió en incorporar a la definición de rentas de fuente peruana a los ingresos remesados al exterior por concepto de pagos por suministro de servicios digitales, dichos pagos quedaban gravados a la tasa del 30%, que es retenida por el pagador<sup>38</sup>.

---

<sup>33</sup> Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (Publicado el 8.12.2004) TULO LIR

<sup>34</sup> Decreto Supremo N.º 122-94-EF RLIR

<sup>35</sup> D. LEg. 1424 publicado el 13 de setiembre de 2018 y cuya entrada en vigencia será a partir del 1 de enero de 2019,

<sup>36</sup> Texto actualizado al 10.5.2020, fecha de publicación del Decreto Legislativo N. 1488 TULO LIR Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (Publicado el 8.12.2004)

<sup>37</sup> Michel Jorrott Banco Interamericano de Desarrollo Junio de 2020 - Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital Pag 33

<sup>38</sup> Decreto Legislativo N.º 945, de diciembre de 2003, modificado por el Decreto Legislativo N.º 970 de diciembre de 2006 y el Decreto Supremo N.º 159 de 2007.

De acuerdo con las normas para la regulación de este tipo de transacciones, tenemos que el impuesto a la renta, considera renta de fuente nacional las obtenidas por la prestación de servicios digitales, como lo señala el Decreto Legislativo No 945 de 2003<sup>39</sup>, modificado por el Decreto Legislativo N° 970 de diciembre de 2006 y el Decreto Supremo N° 159 de 2007 que modifica la ley del Impuesto a la Renta<sup>40</sup>, indicando: *“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 consideran 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”*.

Según el impuesto a la renta, grava a los establecimientos permanentes de entidades del exterior, por sus rentas de fuente peruana, teniendo como principal eje un lugar fijo o la presencia física de sus actividades en el territorio, para configurar un supuesto de establecimiento permanente. Todavía no está regulado la figura de un establecimiento permanente virtual.

### **Análisis legal relacionado con el Impuesto General a las Ventas (IGV)**

En relación a los impuestos indirectos, la ley peruana considera que el hecho generador del IGV, se origina con la prestación o utilización de servicios en el país sin importar dónde se efectúa el pago o perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato, entendiendo que los servicios prestados desde el exterior son utilizados en el país, aun cuando son prestados por un sujeto no domiciliado, es decir son consumidos o empleados en el territorio nacional, independientemente de donde se perciba la contraprestación, el lugar en que se pague o donde se celebre el contrato. Lo que significaría en teoría que los servicios digitales suministrados por empresas no residentes a consumidores finales en el Perú se encuentran gravados con IGV según el art. 1° del TUO LIGV<sup>41</sup> que establece como hecho generador del impuesto: *“La prestación o utilización de servicios en el país”*. Así mismo según el artículo 9° numeral 9.1 inciso c) establece como sujetos pasivos del impuesto a quienes *“utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados”*<sup>42</sup>. Esta normativa regula como hecho gravado con el impuesto la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados; sin embargo, esta normativa solo permite aplicar el impuesto, cuando el usuario del servicio sea una persona jurídica domiciliada, más no así cuando quien consume el servicio es una persona natural como consumidor final.

Así mismo, no existe un mecanismo o procedimiento que permita hacer efectiva esa recaudación, por lo que en la práctica dichos servicios no están pagando el impuesto. Esta sería la oportunidad para que el estado legisle normativas tributarias que sean aplicables a los negocios de la economía digital, siendo una de las medidas recaudar el IGV por medio de agentes de retención. Con este nuevo esquema de tributación

---

<sup>39</sup> Decreto Legislativo No 945

<sup>40</sup> Ley del Impuesto a la Renta

<sup>41</sup> Texto actualizado al 17.8.2017, fecha de publicación de la Ley N.° 30641 TUO LIGV Decreto Supremo N° 055-99-EF

(Publicado el 15 de abril de 1999 y vigente desde el 16.04.1999)

<sup>42</sup> Literal c del artículo 9 de la ley del impuesto General a las Ventas

para los negocios, se puede generar un elevado volumen de ingresos, sin necesidad de contar con una presencia física.

Esta situación no solo coloca en clara desventaja a las empresas 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 las sociedades de capital nacional dedicadas al desarrollo de nueva tecnología, por lo que muchos deciden trasladar su sede principal al exterior y brindar desde allí los servicios digitales antes referidos (no gravados en el Perú) resultando tributariamente más atractivo, que permanecer en el territorio compitiendo con entidades que no tienen obligación alguna con el fisco peruano, conllevando a una disminución en la recaudación. Debiendo ser lo correcto, que paguen sus impuestos en los países donde operan o en sus países de origen.

Por otro lado, se puede determinar en primer lugar que la legislación tributaria grava los servicios digitales con imposición a la renta y al consumo desde el año 2004, el alcance de la norma es limitado gravando únicamente transacciones de empresa a empresa (B2B) o de empresa a gobierno (B2G), más no así aquellas entre empresas no residentes y consumidor final (B2C). La norma peruana no grava los bienes digitales, solo grava a los servicios digitales, es decir, si un domiciliado peruano adquiere un bien digital, la operación no se grava, pues el usuario no es una empresa.

### **Diagnóstico del procedimiento en el Perú**

En el Perú existe la necesidad de efectuar modificaciones a la Ley del IGV para regular los tributos que deben pagar los proveedores de servicios digitales no domiciliados en el país, que son utilizados por los consumidores finales. Es así que según el Art. 1º de la Ley del IGV y de acuerdo al inciso d) del artículo 4 de la Ley del IGV, señalan las operaciones gravadas con el IGV, entre ellas, la utilización de servicios que sea prestado por un no domiciliado y utilizado en el territorio peruano por un domiciliado, siendo este el que paga el impuesto del IGV, mediante una guía de pagos varios; formulario 1662, con el código 1041, dándole derecho a utilizar como crédito fiscal, puesto que en el invoice o documento externo no considera el IGV por ser un impuesto nacional, este procedimiento corresponde a la relación empresarial Business to Business (B2B), de negocio a negocio,

Sin embargo, existe el procedimiento correspondiente a la relación Business to Consumer (B2C), de negocio a consumidor, donde no es posible el cobro del IGV por los servicios vía plataformas digitales, servicios streaming que se caracterizan por ser servicios digitales prestados por un no domiciliado a favor de un consumidor final domiciliado, en razón que no se encuentra regulado ni en la ley del IGV ni existe ningún tratamiento tributario. Es decir, un consumidor final utiliza el servicio prestado por un no domiciliado que está exento de todo impuesto. Este a la vez tiene una ventaja en relación con un servicio prestado por un contribuyente domiciliado, quien cobra el 18% del IGV adicionando en la boleta de venta que entrega al consumidor final.

La norma permite esta diferencia, violando el principio de igualdad en relación con la carga del IGV al consumidor final, afirmando que es más fácil gravar con el impuesto a las personas que están dentro del territorio nacional, que gravar con el IGV a las entidades que están fuera del país.

En otros países como Chile, México, Argentina, Uruguay, Colombia, han implementado sistemas de pago que se hacen a través de entidades financieras que cobran las suscripciones por tarjetas de crédito o de lo contrario se obligara a los contribuyentes extranjeros a que registren sus operaciones ante la AT para que estén gravadas con los tributos que les correspondería.

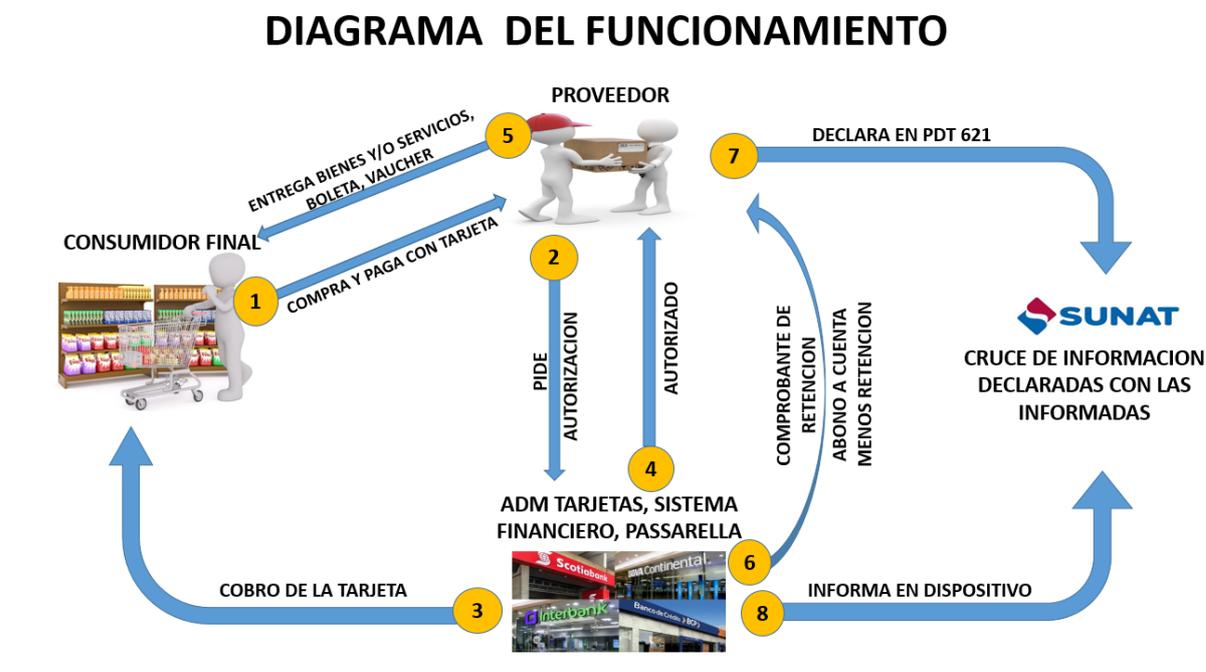
Respecto a la relación Bussiness to Consumer (B2C), entre el negocio y el consumidor final domiciliados en el país; los consumidores utilizan cada vez más las plataformas digitales, evidenciando que estas operaciones en un gran porcentaje no son declaradas por los proveedores existiendo una evasión en el IGV, debiendo por lo menos efectuar una retención con el uso de las tarjetas de crédito y/o débito.

### Propuesta para implantar un sistema de retenciones al consumo con tarjetas de crédito y débito

Para el funcionamiento de este sistema de retenciones, la AT mediante resolución comunicará a las instituciones del sistema financiero, las empresas emisoras de tarjeta de crédito o débito para ser considerados como agentes de Retención, quienes efectuaran las retenciones a los usuarios de las tarjetas de crédito para ser entregadas al Estado.

Los contribuyentes o proveedores inscritos en la SUNAT, para realizar operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios, deberán estar afiliados a una institución financiera o emisora de tarjetas de crédito, además deben contar con una cuenta corriente donde el banco les abonará el valor de las compras realizadas por sus clientes.

El diagrama del funcionamiento comprende los siguientes pasos:



1. El consumidor final adquiere los bienes y servicios de los contribuyentes o proveedores pagando con la tarjeta de crédito o débito.
2. El contribuyente o proveedor, automáticamente se conecta con el sistema financiero y/o administradora de tarjetas, pidiendo la autorización para el cobro.
3. El sistema financiero y/o administradoras de tarjetas efectúa el cobro de la tarjeta de crédito del usuario o consumidor final.
4. El sistema financiero y/o administradora de tarjetas comunica al Contribuyente o proveedor que la operación está autorizada.
5. El contribuyente o proveedor entrega al usuario o consumidor final los bienes y/o servicios, más el comprobante de pago y el vóucher de la tarjeta de crédito.
6. El sistema financiero y/o administradora de tarjetas, en el momento del cobro o débito de las cuentas de los consumidores o usuarios finales mediante las tarjetas de crédito o débito, efectuará la retención del IGV 1.5% si los contribuyentes o proveedores son domiciliados y del 18% a los no domiciliados. Posteriormente, abonará en la cuenta de los contribuyentes o proveedores el valor recibido de la operación, descontando la cantidad retenida, además le entregará su Comprobante de Retención.
7. El contribuyente o proveedor domiciliado efectuará su declaración mensual mediante el PDT 621, comunicando sus operaciones y las retenciones a que fueron sujetas, pudiendo deducir del IGV que les corresponda pagar.
8. El sistema financiero y/o administradora de tarjetas, como agente retenedor, informará a la SUNAT las retenciones efectuadas y un reporte con los datos de la operación.

La SUNAT almacenará esta información, efectuando un cruce de información para entrelazar las informaciones por los contribuyentes y el sistema financiero y/o administradora de tarjetas.

## Conclusiones

1. La economía mundial se encuentra en plena transformación dando lugar a la economía digital, creando nuevos modelos de negocios, pasando de ser presenciales a digitales, donde la presencia física no es necesario. Esta nueva economía está provocando una distorsión en los procedimientos de recaudación, dando lugar a nuevos canales de pago como la billetera digital y las criptomonedas, desafiando a los sistemas financieros.
2. Se originó la creación de nuevos métodos de pagos en línea, dando lugar a un intermediario en los medios de pago, entre los compradores y vendedores, este intermediario recibe los pagos de los compradores, mediante: (tarjeta de crédito, débito o transferencia bancaria, etc.), para ser depositado a la cuenta del vendedor, de esta manera los consumidores utilizan las plataformas electrónicas.
3. La economía digital, se ha convertido en un desafío en el aspecto legal y tributario, se viene introduciéndose en todas las actividades económicas, actividades que deberían estar gravadas con impuesto a los servicios, para que sean cobrados a los clientes finales como lo vienen aplicando algunos países.
4. En América Latina, se aplica en dos modalidades para el cobro del IVA, en los servicios prestados a empresarios B2B o consumidores finales B2C, para el primer caso B2B el receptor de los servicios (sujeto el IVA) practica una retención o directamente el no residente se registra a efectos del IVA, pagando el impuesto por sus operaciones con empresarios que no están sujetos al IVA. En el segundo caso, a consumidores finales B2C, que generalmente se realizan los pagos mediante tarjetas de crédito, son las entidades emisoras de la tarjeta de crédito los que realizan la retención y depositan el impuesto ante las autoridades tributarias, son algunos países ya vienen aplicando como: República Dominicana, Ecuador, Colombia, Guatemala, Argentina; aplican la retención por las entidades emisoras de tarjetas, al recibir estos pagos a nombre de terceros, para luego entregarlo a la AT.
5. El Perú, al igual que otros países, tiene grandes problemas en su normatividad de la política fiscal relacionada con el comercio electrónico, donde no existen aún reglas de tributación digital adecuadas para exigir impuestos a las compañías digitales.
6. El crecimiento de las ventas del e-commerce en el Perú, fue favorecido con la llegada de la pandemia, aunada a la crisis económica las personas realizan compras online, convirtiéndose cada vez más digital, se confirma que el 40% de los comercios peruanos venden a través de e-commerce o comercio electrónico.

## Recomendaciones

En el Perú los habitantes que utilizan la plataforma de internet representan en promedio de un 20% que efectúan sus compras y/o ventas online o en sitios web de comercio electrónico; sus medios de pago en su mayoría son a través de depósito bancario en promedio de 65%, y el uso de la tarjeta de crédito es de 25%, siendo uno de los países menos bancarizados en América Latina. Por otro lado, hay una gran cantidad de habitantes que aún no cuentan con internet, avizorando que en un futuro próximo, vaya a cambiar la modalidad del comercio electrónico.

La SUNAT debe estar preparada para afrontar el crecimiento de la utilización de las plataformas digitales que se avecinan, que conllevaran a nuevos modelos disruptivos, para ello se debe tener en cuenta:

- Revisar e implementar la normativa tributaria para que sean aplicables a los negocios de la economía digital, donde no existan lagunas normativas donde los contribuyentes no puedan ampararse para evadir impuestos.
- La SUNAT y el MEF deben dar prioridad para la elaboración de un proyecto de Ley para el cobro de los servicios digitales en relación Business to Consumer (B2C), servicios prestados por las empresas a favor de un consumidor final domiciliado, cuyo mecanismo sería vía retención del IGV en el pago a las plataformas digitales a cargo del sistema financiero y/o administradoras de tarjetas utilizada para el pago del servicio para luego transferir el importe retenido a favor del Estado, el 1.5% a los proveedores domiciliados y el 18% a los proveedores no domiciliados.
- Para el caso de empresas no domiciliadas, en lo posible se les debe inscribir como un establecimiento permanente, al cual se le atribuyan las rentas para distribuir de manera equitativa y eficiente los impuestos sobre estos servicios prestados a través de plataformas.

## Referencias

- Cámara Peruana de Comercio Electrónico  
<https://www.inteligenciaparanegocios.com/wp-content/uploads/2020/02/Reporte-Oficial-de-la-Industria-Ecommerce-en-Peru.pdf>
- Centro de Estudios en Administración tributaria (s/f). El Impuesto Digital en el Mundo Universidad de Buenos Aires Facultad de ciencias económicas C.P. María Florencia Moren.
- CILEA Comité de Integración Latino Europa – América (2018) TRIBUTACION Y ECONOMIA DIGITAL ESTUDIOS INTERNACIONALES CILEA 2018/1 ISSN 2309-1053
- ComexPerú / Publicado en Enero 24, 2020 / [Semanario 1016](#) – Actualidad
- Del Aguila, A. Padilla, A. Serarols, C. & Venecia, J. (2001). La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. Boletín Económico de Ice N 2705. Tomado de [http://www.revistasice.com/CachePDF/BICE\\_2705\\_07-24\\_\\_0540D1E3A1](http://www.revistasice.com/CachePDF/BICE_2705_07-24__0540D1E3A1)
- elEconomista América 13:36 - 17/11/2020
- INEI (2017). Perú Encuesta económica anual (2018) – Tecnologías de Información y Comunicación en las Empresas 2017
- Intelogis noviembre (2019)
- Michel Jorratt Banco Interamericano de Desarrollo (Junio 2020) - Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital.
- Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital (s/f)
- XXII Congreso Internacional de Contaduría, Administración y E Informática (2017) Ciudad de México  
<http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/6.07.pdf>  
<https://www.ecommerceenews.pe/e-commerce-insights/2020/crecimiento-del-comercio-electronico-en-peru.html#:~:text=El%20Per%C3%BA%20tiene%206%20millones,42%25%20representa%20el%20mobile%20ecommerce.>  
<https://asep.pe/wp-content/uploads/2019/08/Reporte-de-industria-del-eCommerce-Peru-2019-eBook.pdf>  
<https://www.datatrust.pe/e-commerce/estadisticas-e-commerce/>  
<https://www.mef.gob.pe/es/por-ins>

Artículo ganador del  
segundo puesto del  
Concurso de Artículos 2022

# RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ, 2010-2021: IMPORTANCIA, IMPLICANCIA Y NUEVOS RETOS

**Manuel Eduardo Cespedes Nole**

## Introducción

La presente investigación, considero a bien abordar la recaudación tributaria en todos sus aspectos, académicamente se ha tratado el tema por capítulos que permiten al lector un entendimiento lógico.

El primer capítulo titulado "La necesidad de recaudar más", recoge el cuestionamiento de la investigación de Macera (2022), en la que se pone en tela de juicio la recaudación tributaria, dado que exposición del autor sectores como salud, educación, justicia y orden social han visto doblegados sus presupuestos, pero no necesariamente los resultados han ido esa dirección.

Criterios como calidad de gasto, eficacia y eficiencia no han estado insertados en la ejecución del gasto público, lo que permite a concluir una interrogante espuria: ¿para que se requiere recaudar más, si con lo que se tiene no se gasta?

Sin embargo, en el mismo capítulo se traen al presente la gran necesidad que tenemos para el cierre de brechas (en infraestructura vial, marítima y área), así como la conexión a agua y desagüe, la creación de centros de salud y escuelas. Razones suficientes - sin considerar por supuesto los recursos que demanda enfrentar una pandemia - para entender la necesidad de recaudar más como estado peruano.

El capítulo II, hace un breve recuento de los hechos estilizados de la recaudación tributaria en el periodo 2010 - 2021, aquí podemos encontrar la estructura de la recaudación tributaria, su evolución y los sectores que la dinamizan. Toda esta información de fuente secundaria ha sido recopilada del portal de web de Sunat.

Los antecedentes de investigación son expuestos en el capítulo III, aquí se recopilan las principales propuestas de los investigadores que analizado el tema.

A través de la matriz causa, efecto solución, el capítulo IV analiza el problema para finalmente aterrizarse en propuestas de solución, a corto y a largo plazo. Por último, se relatan las conclusiones de la investigación.

## La necesidad de recaudar en el Perú

Una publicación de Macera (2022) - en uno de los diarios de mayor cobertura a nivel nacional – que llevaba por título “Recaudar por recaudar”, puso de manifiesto una triste realidad que afronta nuestro país, y que, tomándola al pie de la letra, echaría por tierra la función principal de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) en el Perú.

Así, en Macera (2020) se señala que la recaudación tributaria en el Perú en los últimos años ha bordeado el 16 % del PBI, un orden inferior al promedio de América Latina y El Caribe que asciende al 23%. Sin embargo, lo más preocupante viene a continuación, en los últimos diez (10) años, los sectores de educación, justicia, salud y orden público duplicaron sus presupuestos, sin embargo, basta con ver la coyuntura de cada sector para determinar que no ha habido una correlación de los resultados con el incremento presupuestal.

Una abyecta, mal intencionada y básica interrogante, sería: ¿para qué entonces el estado necesita recaudar más si lo que tiene no lo puede gastar eficientemente?

De lo anterior, es necesario precisar que los conceptos de calidad de ejecución, eficacia y eficiencia deberían obligatoriamente acompañar a la ejecución del gasto público en el Perú, para que el ejercicio de recaudar se plasme en una buena ejecución del gasto público. Eso significa al fin de al cabo, una mejora en la calidad de vida de la población.<sup>43</sup>

Un buen ejemplo de la necesidad de incrementar la recaudación tributaria se encuentra en Cubas y Jimenez (201), puesto que se señala que, en economías capitalistas como la nuestra, el estado provee de bienes y servicios públicos a la población, verbi gratia: la educación, infraestructura (agua, electricidad, carreteras, puertos, aeropuertos, transporte), salud y programas sociales.

En ese sentido, resulta fundamental la conclusión a la que se arriba en Cubas y Jimenez (2021), por gravedad se desprende que para financiar los recursos que permitirán otorgar cobertura a los servicios y bienes públicos es necesario el incremento en la recaudación tributaria.

Ahora bien, el Perú, como el resto de los países en el mundo ha afrontado la pandemia del Covid -19, con las lamentables consecuencias sociales que sufrió la población. Ante ello, el estado peruano, puso en marcha el Plan Económico del Perú frente al Covid – 19.

---

<sup>43</sup> Como se dijo al principio, lo expuesto en Macera (2022) es una gran preocupación, pero una mala interpretación otorgaría una relación espuria entre la recaudación tributaria y resultados de la ejecución presupuestal, dado que, los criterios de calidad de gasto, eficacia y eficiencia tienen que estar insertados en el proceso presupuestal. Este hipotético ejemplo de inserción de los criterios expuestos ayudaría mucho a mejorar a cultura tributaria de los ciudadanos y contribuyentes.

**El Cuadro N°1:** dimensiona los recursos destinados para afrontar la pandemia.

**CUADRO N° 01: PLAN ECONÓMICO DEL PERÚ FRENTE AL COVID – 19**  
**(Expresado en Millones de Soles)**

	MEDIAS	S /	%
1	ENTREGA DE BONOS	S/ 13,766.00	16.45%
2	ATENCIÓN A LA EMERGENCI A	S/ 5,226.00	6.24%
3	ENTREGA CANASTA DE ALIMENTOS	S/ 214.00	0.26%
4	SUBSIDIO DE APOYO EMPRESARIAL FONDO DE APOYO	S/ 485.00	0.58%
5	EMPRESARIAL(FAE - MYPE)	S/ 4,000.00	4.78%
6	REACTIVA PERÚ	S/ 60,000.00	71.69%
	TOTAL	S/ 83,691.00	100.00%

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas del Perú

44

Al respecto, la información proporcionada por el Cuadro N° 01, determina que se destinó ochenta y tres mil seiscientos noventa y uno millones de soles (S/ 83' 691,000,000), la ejecución del Reactiva Perú y la entrega de bonos implicaron una dotación del 71.69% y 16.45% respectivamente del total del plan.<sup>45</sup>

Un estudio de la Escuela de Gestión de la Universidad Pacífico del año 2016, señala que en el Perú existen considerables brechas de infraestructura.

Para entender lo anterior, el estudio clasificó las brechas por sectores, siendo estos: agua y saneamiento (agua potable y saneamiento), telecomunicaciones (telefonía y banda ancha), transportes, energía, salud, educación e hidráulico.

Metodológicamente, el periodo de análisis 2016 al 2025, se particionó en mediano plazo (2016 – 2020) y largo plazo (2021 – 2025).

El Cuadro N° 02, diagnostica que para el cierre total de brechas en infraestructura al 2025, el estado necesita \$ 159,550 millones, la carencia de estos recursos supondría dos cosas; la primera que no se cerrarían las brechas en infraestructura, lo que nos seguiría manteniendo como un país menos competitivo y lo segundo, radica en la situación de la vida de los pobladores que se ven más afectados en las zonas donde se presenta la brecha.

<sup>44</sup> Actualizado al 31/12/2020

<sup>45</sup> La puesta en marcha del Plan Económico del Perú frente al Covid – 19, representa nuevamente, fundamentos sólidos para justificar el ejercicio de la recaudación tributaria.

**CUADRO N° 02: BRECHAS EN INFRAESTRUCTURA DE MEDIANO Y LARGO PLAZO 2016 – 2025 (EN MILLONES DE DÓLARES DEL 2015)**

	SECTOR	BRECHA	BRECHA	BRECHA	%
		M.PLAZO	L.PLAZO	HA TOTA L	
		2016 - 2020	2021 - 2025	2016 - 2025	
<b>1</b>	<b>AGUA Y SANEAMIENTO</b>	<b>\$ 6,970.00</b>	<b>\$ 5,282.00</b>	<b>\$ 12,252.00</b>	<b>7.68%</b>
1.1	AGUA POTABLE	\$ 1,624.00	\$ 1,004.00	\$ 2,628.00	1.65%
1.2	SANEAMIENTO	\$ 5,345.00	\$ 4,278.00	\$ 9,623.00	6.03%
<b>2</b>	<b>TELECOMUNICACIONES</b>	<b>\$ 12,603.00</b>	<b>\$ 14,432.00</b>	<b>\$ 27,035.00</b>	<b>16.94%</b>
2.1	TELEFONÍA MÓVIL	\$ 2,522.00	\$ 4,362.00	\$ 6,884.00	4.31%
2.2	BANDA ANCHA	\$ 10,081.00	\$ 10,070.00	\$ 20,151.00	12.63%
<b>3</b>	<b>TRANSPORTES</b>	<b>\$ 21,253.00</b>	<b>\$ 36,246.00</b>	<b>\$ 57,499.00</b>	<b>36.04%</b>
3.1	FERROCARRILES	\$ 7,613.00	\$ 9,370.00	\$ 16,983.00	10.64%
3.2.	CARRETERAS	\$ 11,184.00	\$ 20,667.00	\$ 31,851.00	19.96%
3.3.	AEROPUERTOS	\$ 1,419.00	\$ 959.00	\$ 2,378.00	1.49%
3.4	PUERTOS	\$ 1,037.00	\$ 5,250.00	\$ 6,287.00	3.94%
<b>4</b>	<b>ENERGÍA</b>	<b>\$ 11,388.00</b>	<b>\$ 19,387.00</b>	<b>\$ 30,775.00</b>	<b>19.29%</b>
<b>5</b>	<b>SALUD</b>	<b>\$ 9,472.00</b>	<b>\$ 9,472.00</b>	<b>\$ 18,944.00</b>	<b>11.87%</b>
<b>6</b>	<b>EDUCACIÓN</b>	<b>\$ 2,592.00</b>	<b>\$ 1,976.00</b>	<b>\$ 4,568.00</b>	<b>2.86%</b>
<b>7</b>	<b>HIDRAÚLICO</b>	<b>\$ 4,537.00</b>	<b>\$ 3,940.00</b>	<b>\$ 8,477.00</b>	<b>5.31%</b>
	<b>TOTAL</b>	<b>\$ 68,815.00</b>	<b>\$ 90,735.00</b>	<b>\$ 159,550.00</b>	<b>100.00%</b>

Fuente: AFIN y Escuela de Gobierno de la Universidad Pacífico (2016)

De esta manera, el sector transporte es el sector que más recursos demanda para el cierre de brechas infraestructurales, dado que el componente carreteras requiere el 19% de la inversión total.

Aunque parezca increíble, en pleno siglo XXI, hay compatriotas a lo largo y ancho del territorio nacional que no cuentan con agua ni desagüe, una necesidad básica para obtener una calidad de vida, pues bien, para erradicar esta brecha, se requieren \$12,252 millones.

Desde cualquiera de las ópticas expuestas, ya sea por el Plan Económico del Perú frente al Covid – 19, o desde la óptica de la necesidad del cierre de brechas infraestructurales en el Perú, es necesario que el estado cuente con recursos para atender estas necesidades, por ello es importante destacar la vital importancia de la recaudación tributaria en el Perú.

### **La recaudación en el Perú, hechos estilizados**

La Nota Tributaria y Aduanera<sup>46</sup>, define conceptualmente a la categoría "Ingresos Tributarios recaudados por la SUNAT" como la conformación de los tributos internos y aduaneros recaudados por la SUNAT. De modo tal que, los ingresos del tesoro público presenta los siguientes componentes: impuesto a la renta, impuesto general a las ventas (IGV), impuesto selectivo al consumo (ISC), impuesto a la bolsa plástica, impuesto de solidaridad a la niñez desamparada, impuesto a las acciones del estado, impuesto temporal a los activos netos, impuesto a los casino de juego y máquina tragamonedas, nuevo Rus, fraccionamiento, impuesto extraordinario a la solidaridad, multas, impuesto

<sup>46</sup> Disponible en [www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)

extraordinario de promoción turística, impuesto especial a la minería y el impuesto a las transacciones financieras (ITF).

De lo anterior, concluimos dos cosas, la primera la gran cuantía de componentes que conforman los tributos internos, y la segunda, la necesidad de entender técnica y legalmente el correcto cálculo y aplicación a considerar. Esta consideración en sí representa una comprensión elefantiásica a los contribuyentes.

Por otro lado, los tributos aduaneros contemplan a los impuestos a la importación con sus componentes: ad valorem, sobre tasa adicional, ad valore CIF, derecho específico a la importación de productos alimenticios, impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo de las importaciones.

Comprendido así los componentes de los ingresos tributarios recaudados por SUNAT, observemos ahora el Cuadro N° 03 entre otros datos la presión tributaria, el impuesto a la renta, el IGV e ISC así como el PBI a lo largo del periodo estudiado.

47

### **CUADRO N° 03 : LA PRESIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ 2010 – 2021**

AÑO	A TRIB INTER SUNAT	B TRIB ADUANEROS	C TOTAL ING SUNAT	D I R	E IGV	F ISC	G PBI	A/G
2010	S/53,520,722,674 .4	S/18,931,024,38 0.4	S/72,451,747,05 4.9	25,801,716,448. 79	S/19,628,604,231 .5	S/3,540,407,91 9.9	S/382,081,458,00 0.0	14.0 1%
2011	S/64,205,677,142 .6	S/21,092,853,52 3.6	S/85,298,530,66 6.2	33,627,930,935. 12	S/22,028,862,824 .1	S/3,607,214,83 0.2	S/406,256,316,00 0.0	15.8 0%
2012	S/72,463,234,524 .6	S/22,270,201,12 6.2	S/94,733,435,65 0.8	37,278,035,399. 96	S/24,543,143,094 .0	S/3,810,771,47 3.5	S/431,198,717,00 0.0	16.8 1%
2013	S/76,683,007,647 .2	S/23,978,023,09 1.3	S/100,661,030,73 8.5	36,512,407,243. 11	S/27,164,251,512 .2	S/4,004,698,01 2.1	S/456,434,771,00 0.0	16.8 0%
2014	S/81,103,624,894 .8	S/24,993,419,43 0.2	S/106,097,044,32 4.9	40,157,059,544. 16	S/28,731,857,516 .1	S/3,751,782,95 3.9	S/467,307,969,00 0.0	17.3 6%
2015	S/77,270,525,547 .1	S/24,668,384,23 2.8	S/101,938,909,77 9.9	34,745,435,952. 46	S/30,409,606,698 .5	S/4,041,726,47 7.3	S/482,506,365,00 0.0	16.0 1%
2016	S/80,347,045,091 .2	S/25,384,665,24 9.9	S/105,731,710,34 1.1	37,213,767,777. 95	S/31,040,163,667 .4	S/3,928,705,92 5.9	S/501,581,474,00 0.0	16.0 2%
2017	S/81,224,170,167 .5	S/26,690,240,99 8.6	S/107,914,411,16 6.1	36,755,412,835. 52	S/32,114,234,370 .3	S/3,726,817,66 7.4	S/514,215,094,00 0.0	15.8 0%
2018	S/90,918,298,995 .7	S/30,254,407,70 4.7	S/121,172,706,70 0.5	41,598,152,976. 30	S/35,124,962,987 .5	S/3,794,391,46 3.3	S/534,626,494,00 0.0	17.0 1%
2019	S/98,302,406,410 .5	S/30,510,749,50 4.4	S/128,813,155,91 4.9	44,015,396,429. 72	S/37,891,702,049 .2	S/4,969,054,13 0.0	S/546,604,989,00 0.0	17.9 8%
2020	S/83,415,669,869 .1	S/26,891,349,80 8.2	S/110,307,019,67 7.3	38,166,711,760. 17	S/32,707,891,046 .5	S/4,029,560,04 0.5	S/486,736,994,00 0.0	17.1 4%
<u>2021</u>	<u>S/118,775,115,031</u> <u>.5</u>	<u>S/40,995,540,203.3</u>	<u>S/159,770,655,234.8</u>	<u>54,876,988,764.3</u> <u>6</u>	<u>S/42,607,976,080.</u> <u>4</u>	<u>S/5,283,769,465.0</u>	<u>S/551,714,056,000.0</u>	<u>21.5</u> <u>3%</u>
<u>TOTA</u>	<u>S/978,229,497,996</u>	<u>S/316,660,859,253.</u>	<u>S/1,294,890,357,249</u>	<u>460,749,016,067.</u>	<u>S/363,993,256,077</u>	<u>S/48,488,900,359.</u>	<u>S/5,761,264,697,000.</u>	<u>16.9</u> <u>8%</u>
<u>L</u>	<u>.2</u>	<u>.5</u>	<u>.7</u>	<u>.62</u>	<u>.6</u>	<u>.0</u>	<u>.0</u>	

Fuente: SUNAT – Estudios y Estadísticas. Elaboración Propia

La presión tributaria ha evolucionado progresivamente a lo largo del periodo 2010 – 2021, pero en promedio, ella está en el orden del 16.98%. Así mismo, los ingresos aduaneros representan la tercera parte de los tributos internos de Sunat.

En el Cuadro N° 04, se ha detallado la participación porcentual de los tributos peruanos del periodo 2010 al 2021, en ese sentido observamos que el Impuesto a la Renta representa el mayor peso porcentual, con un orden del 47.10%.

<sup>47</sup> Disponible en [www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)

A su vez, en segundo lugar, Impuesto General a las Ventas representa el 37.21% seguido del Impuesto Selectivo al Consumo en el orden del 4.96%.

Eso significa que, los resultados del Cuadro N° 04 señalan que los tres pilares de la recaudación en el Perú, en el periodo 2010 al 2021 son: el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

**CUADRO N° 04: PARTICIPACIÓN PORCENTUAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL PERÚ (2010 – 2021)**

N°	INGRESOS TRIBUTARIOS	TOTAL	%
<b>1</b>	<b>IMPUESTO A LA RENTA</b>	<b>S/460,749,016,067.6</b>	<b>47.10%</b>
<b>2</b>	<b>IMPUESTOS A LA PRODUCCIÓN Y CONSUMO</b>	<b>S/414,117,519,264.0</b>	<b>42.33%</b>
2.1	IGV	S/363,993,256,077.6	37.21%
2.2	ISC	S/48,488,900,358.95	4.96%
2.3	IMPUESTO DE SOLIDARIDAD A LA NIÑEZ DESAMPARADA	S/3,908.96	0.00%
2.4	IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	S/1,617,571,137.84	0.17%
2.5	IMPUESTO AL CONSUMO DE LAS BOLSAS PLÁSTICAS	S/17,787,780.62	0.00%
<b>3</b>	<b>OTROS INGRESOS</b>	<b>S/103,362,962,664.5</b>	<b>10.57%</b>
3.1	ITF	S/3,158,655,919.86	0.32%
3.2	ITAN	S/46,211,202,345.13	4.72%
3.3	IMPUESTO A LAS ACCIONES DELESTADO	S/7,694.00	0.00%
3.4	IMPUESTO ESPECIAL A LA MINERÍA	S/5,839,476,870.71	0.60%
3.5	FRACCIONAMIENTOS	S/15,849,203,736.90	1.62%
3.6	IMPUESTO EXTRAORDINARIO DESOLIDARIDAD	S/19,606,175.12	0.00%
3.7	RUS	S/1,637,526,118.75	0.17%
3.8	MULTAS	S/10,236,138,655.63	1.05%
3.9	JUEGOS DE CASINO Y TRAGAMONEDAS	S/2,844,208,262.16	0.29%
3.10	IMPUESTO AL RODAJE	S/4,296,367,471.81	0.44%
3.11	OTROS 1/	S/13,270,569,414.51	1.36%
	<b>TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS</b>	<b>S/978,229,497,996.2</b>	<b>100.00%</b>

Fuente: SUNAT – Estudios y Estadísticas. Elaboración propia

El impacto de la pandemia, causó externalidades en la recaudación tributaria, obsérvese por ejemplo el periodo 2020; que hay una caída en el impuesto de la renta del 13.29%, similar situación acontece con el impuesto general a las ventas (-13.68%) y el impuesto selectivo al consumo (-18.91%).

**CUADRO N° 05: VARIACIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL  
PERÚ : 2010 - 2021**

AÑO	TRIB INTER SUNAT	VAR. %	I R	VAR. %	IGV	VAR. %
2010	S/53,520,722,674.4 2		S/25,801,716,448. 79		S/19,628,604,231.53	S/3,5- 92
2011	S/64,205,677,142.5 8	19.96%	S/33,627,930,935. 12	30.33 %	S/22,028,862,824.06	12.23% S/3,6 23
2012	S/72,463,234,524.6 2	12.86%	S/37,278,035,399. 96	10.85 %	S/24,543,143,094.00	11.41% S/3,8 47
2013	S/76,683,007,647.2 3	5.82%	S/36,512,407,243. 11	- 2.05 %	S/27,164,251,512.23	10.68% S/4,0 10
2014	S/81,103,624,894.7 5	5.76%	S/40,157,059,544. 16	9.98 %	S/28,731,857,516.12	5.77% S/3,7- 86
2015	S/77,270,525,547.1 2	-4.73%	S/34,745,435,952. 46	- 13.48 %	S/30,409,606,698.45	5.84% S/4,0- 26
2016	S/80,347,045,091.2 2	3.98%	S/37,213,767,777. 95	7.10 %	S/31,040,163,667.39	2.07% S/3,9- 92
2017	S/81,224,170,167.5 2	1.09%	S/36,755,412,835. 52	- 1.23 %	S/32,114,234,370.29	3.46% S/3,7- 42
2018	S/90,918,298,995.7 2	11.94%	S/41,598,152,976. 30	13.18 %	S/35,124,962,987.47	9.38% S/3,7- 25
2019	S/98,302,406,410.4 5	8.12%	S/44,015,396,429. 72	5.81 %	S/37,891,702,049.16	7.88% S/4,9- 97
2020	S/83,415,669,869.0 8	-15.14%	S/38,166,711,760. 17	- 13.29 %	S/32,707,891,046.51	-13.68% S/4,0- 54
2021	S/118,775,115,031. 50	42.39%	S/54,876,988,764. 36	43.78 %	S/42,607,976,080.43	30.27% S/5,2- 01
TOT AL	S/978,229,497,996. 21		S/460,749,016,067 .62		S/363,993,256,077. 64	S/48,- .95

Fuente: SUNAT – Estudios y Estadísticas. Elaboración propia

Dado que estos tres tributos disminuyeron a consecuencia de la pandemia, la recaudación tributaria disminuyó en el periodo 2020 respecto al 2019 en 15.14%. Una primera impresión, es la presencia de una correlación directa entre estas variables, en términos estadísticos, un aumento en la recaudación tributaria obedecería a un aumento en el impuesto a la renta, el IGV y el ISC.

Ahora bien, surge la siguiente interrogante: ¿Cómo es la recaudación tributaria por sectores económicos en el Perú para el periodo 2010 – 2021?

El Cuadro N° 06, expone el monto por recaudación tributaria clasificado por sectores económicos y su correspondiente peso porcentual dentro de ella, en ese sentido el sector económico "Otros Servicios" representa el 44.74% del total de la recaudación tributaria en el Perú para el periodo 2010 al 2021.

**CUADRO N° 06: RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ POR  
SECTORES ECONÓMICOS. PERIODO 2010 – 2021**

SECTOR ECONÓMICO		S	%
		/	
<b>1</b>	<b>OTROS SERVICIOS</b>	<b>437,635,809,561.08</b>	<b>44.74%</b>
1.1	GENERACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y AGUA	38,673,318,386.00	3.95%
1.2	OTROS	172,270,998,914.66	17.61%
1.3	TURISMOS Y HOTELERÍA	13,455,338,937.86	1.38%
1.4	TRANSPORTE	50,934,790,655.67	5.21%
1.5	TELECOMUNICACIONES	29,783,126,655.17	3.04%
1.6	INTERMEDIACIÓN FINANCIERA	88,308,729,286.69	9.03%
1.7	ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y SEGURIDAD SOCIAL	16,496,806,338.25	1.69%
1.8	ENSEÑANZA	10,280,875,045.85	1.05%
1.9	SALUD	17,431,825,340.93	1.78%
<b>2</b>	<b>MANUFACTURA</b>	<b>165,073,945,306.09</b>	<b>16.87%</b>
2.1	PROCESADORES DE RECURSOS PRIMARIOS	27,792,138,065.72	2.84%
2.2	CONSERVAS Y PRODUCTOS DE PESCADO	3,424,731,488.98	0.35%
2.3	REFINACIÓN DE PETRÓLEO	21,680,504,931.33	2.22%
2.4	PRODUCTOS CÁRNICOS	443,253,838.94	0.05%
2.5	AZÚCAR	2,243,647,806.48	0.23%
2.6	INDUSTRIA NO PRIMARIA	137,281,807,240.37	14.03%
2.7	ALIMENTOS, BEBIDAS Y TABACO	69,195,170,342.89	7.07%
2.8	TEXTIL, CUERO Y CALZADO	6,878,792,907.85	0.70%
2.9	INDUSTRIAS DIVERSAS	7,956,360,634.71	0.81%
2.10	INDUSTRIA DEL PAPEL E IMPRENTA	6,617,253,661.94	0.68%
2.11	PRODUCTOS QUÍMICOS, CAUCHO Y PLÁSTICO	20,038,615,390.87	2.05%
2.12	MINERALES NO METÁLICOS	11,133,695,604.87	1.14%
2.13	PRODUCTOS METÁLICOS, MAQUINARIA Y EQUIPO	12,932,232,486.13	1.32%
2.14	INDUSTRIAS DEL HIERRO Y ACERO	2,529,686,211.11	0.26%
<b>3</b>	<b>COMERCIO</b>	<b>152,604,640,829.33</b>	<b>15.60%</b>
3.1	COMERCIO AUTOMOTOR	20,821,600,156.08	2.13%
3.2	COMERCIO AL POR MAYOR	92,949,420,099.71	9.50%
3.3	COMERCIO AL POR MENOR	38,833,620,573.53	3.97%
<b>4</b>	<b>MINERÍA E HIDROCARBUROS</b>	<b>140,776,192,075.31</b>	<b>14.39%</b>
4.1	MINERÍA	103,533,909,574.12	10.58%
4.2	HIDROCARBUROS	37,242,282,501.19	3.81%
<b>5</b>	<b>CONSTRUCCIÓN</b>	<b>66,336,392,747.21</b>	<b>6.78%</b>
<b>6</b>	<b>AGROPECUARIO</b>	<b>11,382,947,073.54</b>	<b>1.16%</b>
6.1	AGRÍCOLA	5,777,567,585.73	0.59%
6.2	PECUARIO	5,185,367,797.46	0.53%
6.3	SILVICULTURA	420,011,690.35	0.04%
<b>7</b>	<b>PESCA</b>	<b>4,419,190,470.24</b>	<b>0.45%</b>
<b>TOTAL</b>		<b>978,229,118,062.80</b>	<b>100.00%</b>

Fuente: SUNAT – Estudios y Estadísticas. Elaboración Propia

El subsector económico “otros” está determinado por las siguientes actividades: actividades empresariales y de alquiler, servicios sociales y de salud y otros servicios no especificados. Por muy inverosímil que parezca, los sectores económicos manufactura y comercio tienen un peso porcentual mayor al que le corresponde al sector minería e hidrocarburos (16.87%, 15.60% y 14.39% respectivamente).

En la práctica, los resultados del Cuadro N° 06 nos permiten inferir que son los sectores económicos servicios, manufactura, comercio, minería e hidrocarburos los que en conjunto representan aproximadamente el 92% de la recaudación.

En esa misma lógica, son estos sectores a los que se debería incentivar en términos tributarios, dado que son de mayor interés fiscal en el Perú para el periodo de análisis 2010 – 2021.

Comprendida así la recaudación tributaria en el Perú bajo el periodo de análisis estudiado, por gravedad se concluye que son necesarios los ingresos tributarios para el estado, es decir, el principio económico que señala que las necesidades son ilimitadas mientras que los recursos son limitados también es aplicable para nuestro país.

Ejemplo de ello, es la óptica de las brechas infraestructurales que mantiene el Perú, así como los fondos que se destinaron para el Plan Económico del Perú frente al Covid – 19 y en el mismo ejercicio, los presupuestos anuales del país que se aprueba año a año. De lo anterior, es necesario contar con recursos para cubrir estas necesidades.

## **Antecedentes de investigación**

Interpretando a IPE (2021), en la que se realizó una síntesis de las propuestas tributarias de los partidos políticos para las elecciones presidenciales del 2021, se puntualizan las siguientes medidas:

### **1. Eliminar y reducir los gastos tributarios**

Para ello, MEF (2021) citado por IPE (2021) señala que la eliminación de los gastos tributarios<sup>48</sup> supondría un incremento cercano a los S/ 16,000 millones de soles.

Es importante destacar, que muchas de los gastos tributarios están destinados al sector agropecuario, según el Cuadro N° 06, este sector no ha sido significativo para la recaudación tributaria en el periodo 2010 – 2021, por lo que a priori, esta medida sería más beneficiosa en términos generales.

### **2. Reducir la informalidad para ampliar la base tributaria**

Según MEF (2019) citado en IPE (2021), el 19% del PBI peruano es informal, ante ello, una reducción significativa de la informalidad ocasionaría un incremento del 23% de los ingresos tributarios.

Otro dato importante de acuerdo en IPE (2021) está relacionado la productividad laboral, puesto que se señala que un trabajador perteneciente a la gran empresa (damos por descontado que esta empresa es formal) supera en seis veces a la productividad de un trabajador informal.

En Céspedes (2020) se discutió que la informalidad otorga dos externalidades: la primera está referida a la poca productividad que otorga, y la segunda al nulo aporte de la recaudación tributaria.

En esa misma línea, Cárdenas, Fernández y Rasteletti (2021)<sup>49</sup>, consideran como una estrategia para reducir la informalidad a la fiscalización y disuasión en dimensiones masivas pero acompañada necesariamente del uso de la “big data”.

---

<sup>48</sup> Según la Nota Tributaria y Aduanera, los gastos tributarios son los recursos que el estado peruano deja de percibir por las: exoneraciones, inafectaciones o devoluciones por impuestos.

<sup>49</sup> El estudio denominado “Consideraciones para el diseño de políticas fiscales para reducir la informalidad en América Latina y El Caribe” presenta cuatro estrategias: políticas de reducción de costos laborales, regímenes simplificados de tributación, fiscalización y disuasión y rediseños de políticas sociales.

### **3. Combatir la evasión fiscal**

Según MEF (2021) citado en IPE (2021), para el año 2019 la evasión tributaria significó el 34% de la recaudación potencial del IGV y 50% para el impuesto a la renta. La gravedad del asunto radica que son niveles muy superiores a la de nuestros países vecinos como lo son Chile y Colombia.

### **4. Promover el pago de deudas tributarias**

En opinión de IPE (2021), el total de la deuda tributaria de los contribuyentes para con el fisco peruano, asciende a S/ 118 mil millones de soles, sin embargo este monto está determinado por el 76% de intereses y el 24% por capital de la deuda. Una estrategia recomendada sería la que a través de una ley de sinceramiento de deuda que privilegie más el cobro de capital de deuda por encima de los intereses de deuda.

La propuesta de Cubas y Jiménez (2021) transitan de manera similar en el mismo horizonte al de IPE (2021), puesto que se proponer cuatro medidas; ellas son: fortalecer la SUNAT<sup>50</sup> a través de la fiscalización masiva y uso de análisis de datos.

Como segunda medida se indica a la intensificación del uso de los comprobantes de pago electrónico, siempre y cuando SUNAT se comprometa a la simplificación de sus plataformas digitales.

En tercer lugar, se recomienda a la simplificación del sistema tributario, en este punto, los autores señalan enfáticamente la necesidad de migrar a un único sistema general, otorgando así simplicidad a los contribuyentes.

Y como cuarta medida, el desmontaje de exoneraciones, dado que muchas de ellas han incentivado a industrias ya forjadas hace una década, y no hay motivo, más allá de un interés política para seguirlas manteniendo.

En Aldana y Paucar (2014) se planteó el siguiente problema de investigación: ¿Cómo la aplicación de estrategias tributarias incide en la recaudación de tributos en la Intendencia Regional de Junín? A consideración de los autores, la principal dificultad que enfrenta la recaudación tributaria es la poca cultura tributaria de la población.

En ese sentido, la investigación propone sus estrategias orientadas a dos ejes principales: la cultura tributaria y las acciones masivas de SUNAT.

La investigación de Aguilar y Yesquén (2016) recomienda dar prioridad a los enfoques de la recaudación tributaria, puesto que, a opinión de los autores, la SUNAT no brinda la información clara a sus contribuyentes, lo que genera complicaciones en la relación "recaudador – contribuyente". Es en este punto, en la que los autores hacen incidencia en la que el sistema de recaudación es muy complicado y rígido en sus sanciones.

Determinantes de la evasión tributaria en el Perú 1991 Q4 – 2013 Q4 es la investigación de Chunga (2017), en ella se estructura un marco teórico, en la que la evasión tributaria (como variable dependiente) está en función de: la presión tributaria, el crecimiento económico, la tasa de inflación y la tasa de interés de depósitos bancarios.

---

<sup>50</sup> Ello también implicaría un fortalecimiento de la educación tributaria, que se centre en "pagar y saber cómo pagar los tributos".

El contraste de hipótesis otorga los siguientes resultados, para el caso de crecimiento económico y evasión tributaria se halló que un aumento del 1% en el PBI, la evasión tributaria lo hace en 0.43%.<sup>51</sup>

Respecto a la tasa de interés y la evasión tributaria, un aumento del 1% de la tasa de interés genera una reducción del 0.05% de la evasión tributaria.

Para el caso de la variable presión tributaria e inflación, los resultados señalan que el aumento del 1% en ambas variables generan un aumento de 0.54% y 0.33% en la evasión tributaria para la relación respectiva.

Manayay y Quesquén (2019) a través de su estudio titulado "Estrategias tributarias para promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los comerciantes del mercado modelo – Chiclayo 2019", aplicaron una encuesta a 317 comerciantes, en la que determinan como complicaciones a la falta de información y conocimientos sobre tributación de los comerciantes de dicho mercado.

Para minimizar estas complicaciones, los autores proponen las siguientes estrategias: información y orientación al contribuyente, educación cívica tributaria, simplicidad en temas tributarios e instaurar campañas de beneficios.

Investigaciones como la de Tasa (2016)<sup>52</sup> que proponen el cierre de brecha de declaración y pago a través de la realización de sorteos de comprobantes de pago electrónico y la mejora de riesgos de detección. Así mismo, se propone que se inserte dentro del curricular pregrado de los estudiantes de medicina un curso tributario básico.

Lo importante en Tasa (2016) son las propuestas para el cierre de brechas de conciencia tributaria, en la que a través de campañas educativas que contemplen: cursos virtuales o presenciales, publicitar el uso de los impuestos, publicidad masiva y difusión tributaria se refuerce la conciencia tributaria de la población, hoy tan venida a menos.

### **Problema, causa, efecto y solución**

Descritos los argumentos justificatorios, los hechos estilizados y las propuestas de otras investigaciones respecto a la recaudación tributaria, existen ya elementos suficientes para que a partir de ello procesemos mejor la información y alcancemos el objetivo de la investigación.

En ese sentido, la investigación recurre a la matriz causa – efecto y solución para analizar al detalle la temática.

---

<sup>51</sup> Esta situación obedece al alto nivel de informalidad de la economía de nuestro país.

<sup>52</sup> En la que bajo el título "Estrategias de control para ampliar la base tributaria en médicos perceptores de renta de cuarta categoría, periodo 2015 – 2016", las propuestas se centran al cierre de brechas tributarias, el autor indica las siguientes brechas: brecha de inscripción, brecha de declaración, brecha de pago y veracidad y brecha de conciencia tributaria.

**CUADRO N° 07: MATRIZ. CAUSA, EFECTO Y SOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

PROBLEMA QUE RESOLVER	CAUSA	EFECTO	SOLUCIÓN
El nivel de recaudación tributaria en el Perú es inferior al nivel de recaudación tributaria en América Latina.	La economía peruana es altamente informal.	Los contribuyentes “informales” incrementan la brecha de inscripción y la de declaración - pago, de tal forma que no existe recaudación tributaria a favor del fisco por parte de los sectores informales.	<b>CORTO PLAZO</b> Otorgar beneficios tributarios y/o crediticios por la inscripción, declaración y pago de las obligaciones tributarias.
	La existencia de un sistema tributario peruano muy complejo.	Desincentivan el ejercicio de inscripción al RUC, declaración y pago de las obligaciones tributarias.  Genera la existencia de una escasa cultura tributaria por parte de la ciudadanía.	<b>LARGO PLAZO</b> Simplificar el Sistema Tributario con regímenes a su mínima expresión.
	Existen gastos de tributación que merman la recaudación tributaria.	Disminuyen la recaudación tributaria.  El destino de los gastos tributarios está orientado a un reducido número de contribuyentes y no a la gran mayoría de ellos.	<b>LARGO PLAZO</b> Suprimir los gastos tributarios a aquellos sectores que ya se consolidaron.  Destinar más incentivos tributarios como la Cuenta Retributiva Personal a todo aquel que se le otorgue comprobante de Pago Electrónico.
	Escasa fiscalización a la economía peruana.	La generación de riesgo se minimiza a su mínima expresión.	<b>CORTO PLAZO</b> Fortalecer el área de fiscalización masiva y el uso de <u>big data</u> .

Elaboración propia

**Problema a resolver**

La presente investigación determinó que, para el caso peruano, en el periodo 2010 al 2021, la recaudación tributaria representa el 16.98% del PBI nacional, este indicador, también llamado presión tributaria resulta ser inferior al compararse con los países latinoamericanos, dado que según Macera (2022) la presión tributaria en ellos es del 23%.

Como punto de partida, existen alrededor de 6 puntos porcentuales de diferencia para asimilarnos a la presión tributaria de nuestros países vecinos, en sentido en Arias (2022) se señala que el presidente colombiano Petro, ha enviado en su primer día de gobierno un proyecto de reforma tributaria la cual centra su atención en ocho ejes, dentro de los cuales se solicita fortalecer la modernización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para combatir la evasión y la elusión en Colombia.

La propuesta por Petro citado en Arias (2022), coincide en similar situación a las recomendaciones de las bibliografías consultadas para esta investigación, resulta entonces comprensible, la sincronía y preocupación de los gobiernos latinoamericanos por generar mayor recaudación en sus países.

## Causas

Un primer diagnóstico, nos permite determinar que nuestra economía es altamente informal, estudios como el IPE (2021) denotan que la informalidad no solamente deteriora la recaudación tributaria, sino que es improductiva<sup>53</sup>. En términos macroeconómicos, resultaría más conveniente generar, invitar o incentivar a grandes empresas a que absorban empleo formal, a tener una economía compuesta por una gran cantidad de emprendimientos que el estado no ha sabido acompañarlos para su crecimiento.

La segunda causa señala aquí, es que el Perú tiene un sistema tributario muy complejo, ejemplo de ello, es el hipotético caso que afronta una persona para declarar ante la administración tributaria su intención de crear un negocio.

Como punto de partida, se enfrenta a la disyuntiva de tramitar su registro único del contribuyente (RUC) como persona natural o como empresa, ello supone tener un amplio conocimiento de las ventajas y desventajas de elegir la opción excluyente. En el caso de apostar por la generación de RUC como empresa, tiene que elegir entre el régimen general, régimen especial o régimen Mype tributario.

Al margen que, en la actualidad no existen incentivos concretos para la inscripción al RUC, tácitamente el contribuyente tiene que recurrir a la asesoría profesional de un contador o de un abogado, sin considerar que el ejercicio de la teneduría de libros, declaración y pago de las obligaciones tributarias considerar un abultado código tributario.<sup>54</sup>

Una tercera causa, es la existencia de los gastos tributarios, los cuáles merecen la pena ser revisados prolijamente, puesto que muchos de ellos se crearon con la intención de incentivar industrias, como por ejemplos las agroexportadoras, que ya se mencionó en el Cuadro N° 06, han representado el 0.59% de la recaudación tributaria peruana del periodo 2010 al 2021.

Ello genera en la práctica, mucha controversia desde la óptica de la ciudadanía, puesto que ya son industrias consolidadas, que mantienen un régimen salarial muy poco alentador respecto a los demás sectores económicos peruanos, y como cereza del

---

<sup>53</sup> El estudio mencionado indica que un trabajador formal es seis veces más productivo a un trabajador informal.

<sup>54</sup> Al respecto, los denodados esfuerzos por el servicio de orientación que brinda SUNAT a los contribuyentes, se ve opacado por dos situaciones: el excesivo aspecto normativo del sistema tributario y la poca cultura tributaria del contribuyente.

pastel, es una pequeña cuantía beneficiada comparándola al típico agricultor peruano que presenta indicadores socioeconómicos deteriorados y perdurables en el tiempo.

Y como última causa, se sindicó a la escasa fiscalización que tiene la economía peruana, ya habíamos expuesto las recomendaciones de muchos investigadores, la de realizar fiscalizaciones masivas apoyadas en el uso de tecnología, sin embargo basta con echar una revisión al número de inspectores tributarios que contaban las áreas de fiscalización de SUNAT hace poco más de cinco años, y compararlas con el actual número, notaremos que el número de inspectores tributarios ha venido disminuyendo en progresión geométrica<sup>55</sup>.

Respecto al efecto, metodológicamente es la externalidad negativa de la existencia de la causa, ellas están expuestas en el Cuadro N° 07, por lo que esta investigación procede a presentar las propuestas de solución con relación al problema.

Es necesario considerar que, vamos a desdoblar soluciones a corto plazo y soluciones a largo, básicamente la diferencia entre una y la otra obedece a una reingeniería normativa que permita consolidar las propuestas a largo plazo.

## **Soluciones a corto plazo**

### **1. Fortalecer el área de fiscalización masiva y el uso de big data.**

Según el Cuadro N° 06, el sector económico Otros Servicios ha representado casi el 45% de la recaudación tributaria en el Perú para el periodo 2010 al 2021. En este sector encontramos a subsectores como turismo, transporte, enseñanza y otros<sup>56</sup>.

Bajo esa consideración, esta investigación propone la creación de un operativo denominado "Contigo Emprendedor", en la que se reestructure el Operativo Verificación Integral de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (VICOT A) utilizado en las áreas de Operativos Masivos pertenecientes a las Áreas de Auditoría de cada dependencia de SUNAT.

La modificación básica correspondería al seguimiento mensual que se le haría a cada contribuyente (nuevo inscrito o ya establecido), en el que se cada visita mensual se destine un inspector tributario para asegurar el correcto cumplimiento del cierre de la brecha de declaración y pago de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, como lo dice uno de los principios de economía, "los individuos obedecen a estímulos", una realidad innegable es que el contribuyente debe tener beneficios más palpables y concretos para cumplir con sus obligaciones tributarias, en ese sentido a largo plazo sería recomendable que el contribuyente que adquiera la categoría de "buen contribuyente" tenga accesos a préstamos del sistema financiero a tasas preferenciales, es decir esta iniciativa debe escalar a las afueras de la frontera de SUNAT, para que el MEF permita esta dotación de incentivos<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> Tan sólo por citar ese ejemplo, puesto que la realidad es la misma para el caso de auditores o gestores masivos, la realidad nos señala que el número de contribuyentes crece, pero en SUNAT no se considerado esa coyuntura.

<sup>56</sup> Cabe resaltar que, el sector servicios es el más significativo en la recaudación tributaria peruana, sin embargo, presenta más informalidad frente sectores como el de minería e hidrocarburos.

<sup>57</sup> Como se mencionó líneas arriba, apliquemos la misma lógica de los gastos tributarios otorgados a sectores consolidados para promover la formalización de pequeños contribuyentes.

Para conseguir tal cometido, es necesario dos cosas: incrementar el número de inspectores tributarios y la aplicación masiva de análisis de datos.

## **Soluciones a largo plazo**

### **1. Simplificar el Sistema Tributario con regímenes a su mínima expresión.**

Esta solución implica un gran debate normativo, confuso y tedioso que puede abarcar la interpretación de varios especialistas, pero estudios como el de Manayay y Quesquén (2019) denota que gran parte de los contribuyentes son comerciantes, con un nivel de instrucción básico y una escasa cultura tributaria.

Entonces surge la interrogante: ¿vale la pena tener un complejo sistema tributario en el Perú con varios regímenes, cuando el nivel de instrucción de nuestros contribuyentes es básico? Pareciese ser que, la instauración de este sistema tributario peruano está diseñado para sociedades con otro nivel de instrucción, como la de países europeos; por ejemplo, pero la verdad absoluta y a la que ningún argumento jurídico puede desmontar, es que tenemos un complicado sistema tributario.

Arenas (2022) manifiesta que en Colombia al menos ya han empezado la reforma tributaria, investigadores recomiendan lo mismo para el Perú.

En opinión personal, considero que es hora ya de poner por encima los intereses del Perú, que el legislador tiene que observar que el contribuyente aparte de sortear las complicaciones macroeconómicas que padece el país tiene hacer denotadas esfuerzos por entender un sistema tributario complejo, y que además no recibe ningún incentivo tangible por cumplir con las obligaciones tributarias, por lo que su respuesta a estos retos es siempre: ser informal.

Algunas posturas en contra a esta solución indicarían que hay sectores económicos que por su naturaleza económica merecen un distinto tratamiento tributario, pero la lectura del Cuadro N°06; nos sugiere que se puede discriminar y otorgar tratamientos distintos a sectores como el de minería e hidrocarburos y agropecuario, que representan el 14.39% y el 1.16% de la recaudación tributaria peruana en el periodo 2010 al 2021.

### **2. Destinar más incentivos tributarios como la Cuenta Retributiva Personal a todo aquel que se le otorgue comprobante de Pago Electrónico.**

Esta es una propuesta planteada en Huacho (2018), y a pesar de que se ha incrementado el uso de comprobantes de pagos electrónicos, el autor señala que se le otorgue a manera de devolución el 1% al adquirente bienes o servicios sustentables a través de comprobantes de pago electrónico, sin importar el sector económico a la que nos encontremos.

En adopción a ello, SUNAT sectorizó un esquema de devoluciones bajo el título "Gastos adicionales por 3 UIT para rentas de trabajo"<sup>58</sup> en la que se deduce hasta el 25% para hoteles y restaurantes, 30% para servicios de cuarta categoría, 100% por aportación de ESSALUD para trabajadoras del hogar, 25% en agencias de turismo, 50% por guías de turismo, 30% por toda profesión, arte, ciencia y oficio y 30% por arrendamiento, todos ellos sustentables con comprobante de pago electrónico.

---

<sup>58</sup> Véase en: ¿Qué son los gastos deducibles? | Personas (sunat.gob.pe)

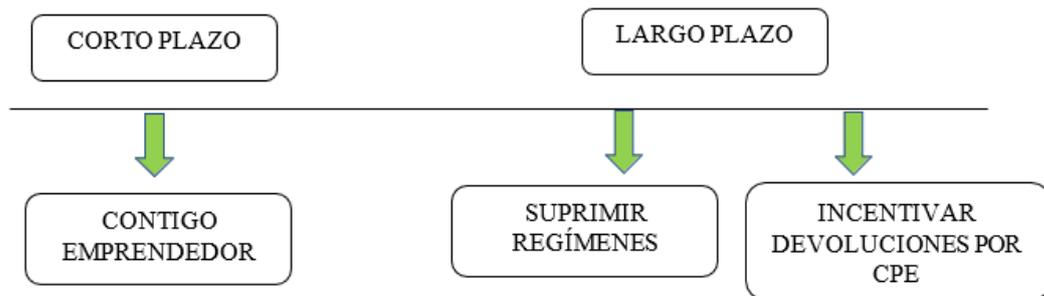
Interpretando lo anterior, nuevamente caemos en un sinfín de categorías deducibles, así como discriminación de tasas porcentuales, desde la óptica del resolutor de devoluciones por parte de SUNAT, el trabajo implica mucha prolijidad, pero desde el punto de vista del contribuyente, que no está muy relacionado con la cultura tributaria, no va a tener claro si todos sus gastos son deducibles y si todos actúan bajo una misma tasa.

Por lo que, esta investigación apuesta por lo sugerido en Huacho (2018), otorgarle un incentivo concreto al adquirente a una tasa homóloga cada vez que exija su comprobante de pago. Se puede discutir la tasa, en Huacho (2018) se propone el 1%, quizás otros estudios más pormenorizados y con implicancia econométricas nos sugieran otro nivel de tasa, lo cierto es que cada vez nos acercamos a la complejidad.

Para determinar la complejidad del asunto y validar la hipótesis planteada en el párrafo anterior, una futura línea de investigación a tratar sería el análisis de la cultura tributaria de los adquirentes de servicios y bienes a través de comprobantes de pago electrónico y su impacto en la recaudación. Metodológicamente, los resultados de una encuesta permitirían desvelar lo tedioso que resulta la discriminación de las devoluciones y en términos general lo complicado que es el sistema tributario peruano.

A manera de resumen, el Gráfico N° 01 expone las dos propuestas de solución al problema determinado en el Cuadro N° 07:

**GRÁFICO N°01 : PROPUESTAS DE SOLUCIÓN**



## Conclusiones

1. El Perú destino en el año 2020, S/ 83,691 millones de soles para poner en marcha el Plan Económico del Perú frente al Covid – 19, gran parte de este plan se financió con recursos propios del estado.
2. Según el estudio de la Universidad del Pacífico, se ha calculado que la brecha en infraestructura que padece el Perú asciende a US\$ 159,550 millones, estas brechas se acentúan más en infraestructura vial, portuarias, aeroportuarias, escuelas y centros de salud.
3. Esta investigación, concluye que la presión tributaria es del orden del 16.98% en el periodo 2010 al 2021; este indicador está por debajo a la de los países latinoamericanos.
4. En el periodo de análisis, el impuesto a la renta representa el 47.10% de la recaudación tributaria, en tanto que el impuesto general a las ventas y el impuesto selectivo al consumo es del orden del 37.21% y 4.96% respectivamente.
5. La pandemia del Covid – 19, provocó una disminución de la recaudación tributaria del 15.14% para el año 2020 respecto al 2019.
6. El principal sector económico que aporta a la recaudación tributaria es el de Otros servicios, en el orden porcentual del 44.74%; seguido de la manufactura con el 16.87%, comercio 15.60%, minería e hidrocarburos 14.39%; construcción 6.78% y agropecuario 1.16%.

## Referencias

- Aldana S., Paucar E.(2014). Análisis de estrategias tributarias aplicadas para la recaudación de tributos en la intendencia regional – Junín. Véase: <http://hdl.handle.net/20.500.12894/3319>
- Aguilar L., Yesquen A. (2016). Crecimiento económico y su relación con la recaudación de impuestos en el departamento de Lambayeque, periodo 2004 – 2016. Véase: <https://hdl.handle.net/20.500.12893/3083>
- Arias L. (2022). Lecciones para el Perú de la propuesta de la reforma tributaria en Colombia. Véase: <https://www.ipe.org.pe/portal/lecciones-para-el-peru-de-la-propuesta-de-reforma-tributaria-en-colombia/>
- Cárdenas M., Fernandez C., Rasteletti, A. ( 2021). Consideraciones para el diseño de políticas fiscales para reducir la informalidad en América Latina y el Caribe. Véase: <https://publications.iadb.org/es/consideraciones-para-el-diseno-de-politicafiscales-para-reducir-la-informalidad-en-america-latina>
- Céspedes M. (2020). Entendiendo a la informalidad en el Perú. Estrategias para abordarla. Véase: <http://repositorio.sunat.gob.pe/browse?type=author&value=C%C3%A9spedes+Nole%2C+Manual+Eduardo>
- Chunga R. (2017). Determinantes de la evasión tributaria en el Perú 1991 Q4 – 2013 Q4. Véase: <http://repositorio.unp.edu.pe/handle/UNP/1070>
- Cuba E., Jimenez E. (2021). La necesidad de incrementar los ingresos del gobierno en el Perú. Véase: <https://grupomacro.pe/macroconsult/2021/03/23/la-necesidad-de-incrementar-los-ingresos-del-gobierno-en-el-peru/>
- IPE (2021). ¿Cómo incrementar los ingresos del estado? Véase: <https://www.ipe.org.pe/portal/como-incrementar-los-ingresos-del-estado/>
- Huacho Y. (2018). "Enfoque Retributivo para Incrementar la Recaudación" Véase: <http://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/67>
- Macera, D (2022). Recaudar por recaudar. Véase: <https://www.ipe.org.pe/portal/recaudar-por-recaudar/>
- Manaya J., Quesquen V. (2019). Estrategias tributarias para promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los comerciantes del Mercado Modelo, Chiclayo – 2019. Véase: <https://hdl.handle.net/20.500.12893/5456>
- Nota Tributaria y Aduanero (2022). Nota tributaria y Aduanero (2022). Véase: <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/index.html>
- Tasa M. (2016). Estrategias de control para ampliar la base tributaria en médicos perceptores de renta de cuarta categoría, periodo 2015-2016. Véase: <https://hdl.handle.net/20.500.12724/3547>
- Universidad del Pacífico (2016). Brecha de infraestructurasuma US\$ 159,5 mil Mlls. Véase: <https://www.up.edu.pe/egp/noticias/brecha-infraestructura-afin-egp/#:~:text=La%20brecha%20de%20infraestructura%20para%20el%20per%C3%ADo%202016-2025,para%20el%20Fomento%20de%20la%20Infraestructura%20Nacional%20%28AFIN%29.>

Artículo ganador del tercer  
puesto del Concurso de  
Artículos 2022

# ¿ES EFICAZ LA REGULACIÓN DEL ARTÍCULO 4º DEL DECRETO LEGISLATIVO N.º 933?

**Alcióné Tapia Ascue**

**RESUMEN:** Se analizan los alcances del Decreto Legislativo N.º 933 y su Reglamento y, se propone una modificación del artículo 3º del Decreto Supremo N.º 078-2004-EF, para dotar de mayor eficacia a dichos dispositivos, buscando generar mayor riesgo sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias de las entidades públicas.

**ABSTRAC:** The scope of Decreto Legislativo N.º 933 and its Reglamento are analyzed and a modification of article 3 of Decreto Supremo N.º 078-2004-EF is proposed, to provide greater efficiency to said devices, seeking to generate greater risk on non-compliance with the tax obligations of public entities.

**PALABRAS CLAVES:** Eficacia – responsabilidad administrativa - contribuciones y retenciones - presupuesto público - modificación legal.

**KEYWORDS:** Efficiency - administrative responsibility - contributions and withholdings - public budget - legal modification.

## Introducción

El artículo 1º y el literal b) del artículo 2º del Decreto Legislativo N° 933, señalan que las entidades públicas, bajo responsabilidad del Jefe de la Oficina de Administración o de la dependencia que haga sus veces, deberán cumplir con la obligación de declarar y pagar mensualmente las retenciones y las contribuciones sociales contenidas en la planilla del personal activo, cesante y/o pensionista, las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría y de los sujetos que perciben renta neta y del Impuesto General a las Ventas. Dicho cuerpo normativo prevé, además, una acción inductiva para el cumplimiento de la declaración y/o pago de las mencionadas obligaciones tributarias, mediante la remisión de una comunicación, por parte de la Administración Tributaria, al titular de la entidad que haya caído en dicho incumplimiento.

No obstante, en la realidad de la Intendencia Regional Cusco –como muestra a utilizarse-, puede advertirse que dicha norma no ha resultado lo suficientemente eficaz para lograr su objetivo disuasivo del incumplimiento de dichas obligaciones.

En ese contexto, la presente monografía pretende responder a la pregunta de ¿cuán eficaz puede ser dicha regulación?, si se tiene presente que, en la aplicación de las sanciones administrativas a los funcionarios involucrados en el incumplimiento de la declaración y pago oportuno de las mencionadas obligaciones, éstas solo podrán tener lugar, si el funcionario hubiera tenido la disposición de los fondos necesarios para cumplir con su pago total, según las normas de la materia y en la fecha de vencimiento fijada al efecto. Con tal objetivo, los alcances de este documento se enmarcan en las obligaciones tributarias por contribuciones al ESSALUD y a la ONP y las retenciones de Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categorías y las sanciones relacionadas a dichos tributos, de la Intendencia Regional Cusco (como universo).

Un segundo objetivo es plantear una alternativa de solución más eficaz sobre el problema, bajo la mirada de la regulación dictada por el Decreto Legislativo N.º 933 y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 078-2004-EF.

## Estado actual de la deuda tributaria estatal en la intendencia regional cusco (morosidad)

Un primer paso para responder a la interrogante planteada, importa la observación en la Intendencia Regional Cusco, de la información de aquellos contribuyentes generadores de deudas por contribuciones al ESSALUD y la ONP y las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría y quinta categoría, además de las sanciones pecuniarias asociadas a dichos tributos, entre los ejercicios 2018 al 2022; siendo que, dentro ese universo, a continuación, se puede apreciar que la mencionada deuda tributaria está contenida en Órdenes de Pago, Resoluciones de Multa y valores correspondientes a beneficios tributarios. Téngase presente que, en adelante, todos los datos señalados están actualizados al 30.9.2022:

CUADRO N.º 1

### DISTRIBUCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA POR TIPO DE VALOR

CONTRIBUYENTES	OP	MTO S/ OP	RM	MTO S/ RM	FRACC	MTO S/ FRACC
158	1343	1,486,894.00	491	1,021,551.00	17	482,950.00 <sup>59</sup>

Fuente: RSIRAT IR Cusco

Al respecto, no debe dejar de observarse que las Órdenes de Pago se emiten en los caos en los que existe certeza en la liquidación de la deuda, por lo que son plenamente exigibles<sup>60</sup> y, que las Resoluciones de Multa, contienen sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias; consecuentemente, en las primeras encontramos la característica de la certeza de la omisión<sup>61</sup> (salvo situaciones puntuales que incluso suspenden su ejecución vía cobranza coactiva) y, en las segundas, la existencia objetiva de la comisión de una infracción<sup>62</sup>. Obviamente, en estos y los demás valores, asiste al deudor tributario el derecho de impugnación, sin embargo, la posibilidad de su amparo no debe desviar nuestra atención en la materia que nos ocupa.

Sobre la composición de la deuda tributaria, las contribuciones por ESSALUD y ONP son las de mayor peso; mientras que, entre las retenciones por Impuesto a la Renta de quinta y cuarta categoría, destacan las correspondientes a la quinta categoría:

<sup>59</sup> No se obtuvo el detalle de los tipos de fraccionamientos que comprenderían dicho resultado.

<sup>60</sup> Ello en razón al sustento de su emisión: por tributos autoliquidados por el deudor tributario; por anticipos o pagos a cuenta, exigidos según ley, por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones o documentos de pago, por la omisión de declaración y previo requerimiento y, cuando la SUNAT realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados (artículo 78° del Código Tributario).

<sup>61</sup> Artículo 78° del Código Tributario.

<sup>62</sup> Artículo 165° del Código Tributario.

**CUADRO N.º 2**  
**DISTRIBUCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA**  
**POR TIPO DE TRIBUTO**

<b>ESSALUD</b> <b>S/</b>	<b>ONP</b> <b>S/</b>	<b>RET RENTAS</b> <b>DE 4TA S/</b>	<b>RET RENTAS</b> <b>DE 5TA S/</b>
<b>425,002.00</b>	<b>266,002.00</b>	<b>69,868.00</b>	<b>334,715.00</b>

Fuente: RSIRAT IR Cusco

Se destaca que entre los tributos que se ha generado la mayor cantidad de deuda, se encuentran las contribuciones sociales (ESSALUD y ONP), cuyo incumplimiento de pago tiene repercusiones relevantes en los recursos con que deberían contar las entidades de ESSALUD y Sistema Nacional de Pensiones - ONP, y las finanzas públicas del Estado, ya que finalmente, será el mismo Estado quien deberá cubrir con sus propios recursos ese faltante; generándose entonces un círculo vicioso. Un problema adicional, para el trabajador en planilla, es que en el caso de la contribución a ESSALUD, es que dicha entidad podrá suspender la cobertura si se incumple con el pago total de un aporte mensual o, si se realizan solo aportes parciales.

Por su parte, tanto las contribuciones a la ONP (13% del sueldo mensual del trabajador, al que se le retiene en cada pago que recibe), como las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría (8% de las rentas que se paguen o abonen a los trabajadores independientes que no hayan sustentado la suspensión de dichas retenciones) y, las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría (retenciones efectuadas por quienes paguen rentas provenientes del trabajo en relación de dependencia); son prestaciones originadas en el deber legal del retenedor concebido como un colaborador de la Administración Tributaria, el mismo que se concretiza solo cuando se retiene e ingresa al tesoro público el importe retenido.

**CUADRO N.º 3**  
**PORCENTAJE DE LA DEUDA TRIBUTARIA**  
**POR TIPO DE TRIBUTO**

<b>TRIBUTOS</b>	<b>MONTO S/</b>	<b>%</b>
<b>ESSALUD</b>	<b>425,002.00</b>	<b>38.79</b>
<b>ONP</b>	<b>266,002.00</b>	<b>24.28</b>
<b>RET RENTA DE</b> <b>4TA</b>	<b>69,868.00</b>	<b>6.38</b>
<b>RET RENTAS DE</b> <b>5TA</b>	<b>334,715.00</b>	<b>30.55</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1,095,587.00</b>	<b>100</b>

Fuente: RSIRAT IR Cusco

Sin perjuicio de lo anterior, es relevante también dejar establecido qué porcentaje de los adeudos señalados corresponden a interés moratorio, porque se trata de un concepto que según el artículo 33° del Código Tributario, indemniza la mora en el pago, ergo, es resarcitoria del retraso en el pago de una deuda tributaria que, en principio, ya estaba presupuestado y que por ende, no tendría por qué incrementarse con intereses moratorio (por lo menos, en teoría):

**CUADRO N.º 4**  
**DEUDA TRIBUTARIA POR TIPO DE TRIBUTOS**  
**Y COMPONENTES**

<b>TRIBUTOS</b>	<b>MONTO INSOLUTO S/</b>	<b>MONTO INTERÉS S/</b>	<b>MONTO TOTAL S/</b>
RET RENTAS DE 5TA	58,171.00	11,697.00	69,868.00
RET RENTAS DE 4TA	247,170.00	87,545.00	334,715.00
ESSALUD	310,571.00	114,431.00	425,002.00
ONP	188,443.00	77,559.00	226,002.00

Fuente: RSIRAT IR Cusco

Al respecto, Casalino Mannarelli y Cogorno Prestinioni señalan que: *“Es claro que en países como el nuestro, en el que los ingresos tributarios financian gran parte del Presupuesto general de la República, deben ser recaudados puntualmente, para la correcta organización y marcha del Estado. La falta de pago oportuno, además de ser una infracción que se sanciona administrativamente con un recargo, produce obviamente un daño en el Estado, que se resarce o indemniza con el pago de un interés que cubre el costo que le representa al Estado tener que recurrir al crédito público interno o externo para poder cumplir con sus obligaciones, ante la falta de recursos presupuestados y no pagados oportunamente.”* (Casalino Mannarelli; Cogorno Prestinioni 2006; 314).

### **Decreto Legislativo N° 933 y su reglamento**

Teniendo en consideración que los servidores y funcionarios públicos pueden incurrir en tres tipos de responsabilidad: administrativa funcional, civil y penal, cuando contravienen el ordenamiento jurídico administrativo y/o las normas internas o cuando actúan de manera deficiente en su gestión, cuando por su acción u omisión en el ejercicio de sus funciones ocasionan un daño económico al Estado por incumplimiento de sus funciones, por dolo o por culpa inexcusable o leve y, cuando realizan actos o incurrir en omisiones tipificadas como delito, respectivamente<sup>63</sup>; con la finalidad de establecer sanciones administrativas aplicables a los funcionarios de las Entidades que no cumplan

<sup>63</sup> Novena Disposición Final de la Ley N.º 27785 – Ley de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

con presentar ante la SUNAT, la información de la declaración mensual de Retenciones y Contribuciones correspondientes a la planilla del personal activo y cesante a través del Programa de Declaración Telemática de Remuneraciones (PDT), en cumplimiento de la Ley N° 27879 – Ley del Presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2003, se puso a consideración del Congreso el Proyecto de Ley que sustentó la dación del Decreto Legislativo N° 933, siendo aprobado y finalmente publicado en fecha 10.10.2003.

Adicionalmente, teniendo en consideración la naturaleza transitoria de la Ley N° 27879 (que era aplicable únicamente para el 2003), el Proyecto aprobado contempló que la obligación contenida en numeral 12.6 del artículo 6° tenga carácter permanente; lo cual quedó reflejado tanto en el Decreto Legislativo N.º 933 como en su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 078-2004-EF:

**CUADRO N.º 5**

**COMPARATIVO LEGAL SOBRE EL CARÁCTER PERMANENTE DE LA OBLIGACIÓN PRINCIPAL**

<b>LEY N.º 27879</b>	<b>D.LEGISLATIVO N.º 933</b>	<b>Decreto Supremo N.º 078-2004-EF</b>
<p><b>Artículo 12º.- Ejecución presupuestaria en materia de planillas</b></p> <p>...</p> <p><b>12.6.</b> Cada entidad bajo responsabilidad del Jefe de la Oficina de Administración o de la dependencia que haga sus veces, debe entregar la información de la Declaración Mensual de Retenciones y Contribuciones correspondiente a la planilla de personal activo y cesante, a través del Programa de Declaración Telemática de Remuneraciones (PDT) a la Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT.</p> <p>Dicha Declaración debe contener los datos de la Planilla Única de Pagos - PUP, en forma detallada e</p>	<p><b>Artículo 2º.- De la obligación de declarar y pagar las retenciones y las contribuciones sociales</b></p> <p>Las Entidades, bajo responsabilidad del Funcionario, deberán cumplir con la obligación de:</p> <p><b>a)</b> Declarar mensualmente,</p> <p><b>a.1</b> A través del PDT Remuneraciones, el registro del total de trabajadores y la información correspondiente a las retenciones y las contribuciones sociales contenidas en la planilla del personal activo, cesante y/o pensionista, la misma que será obtenida de la Planilla Única de Pagos - PUP de cada Entidad.</p>	<p><b>Artículo 3º.- DE LA COMUNICACIÓN DE LA SUNAT A LAS ENTIDADES QUE INCUMPLIERON CON EL ARTÍCULO 2 DEL DECRETO LEGISLATIVO</b></p> <p>La SUNAT deberá comunicar a los Titulares de las Entidades, el incumplimiento de las obligaciones tributarias señaladas en el Artículo 2 del Decreto Legislativo, hasta el último día hábil del mes siguiente al vencimiento de dichas obligaciones o de detectado el incumplimiento o de presentada la declaración rectificatoria respectiva, de corresponder. Para tal efecto deberá considerarse las formas de notificación señaladas en el Artículo 104 del Código Tributario. La comunicación</p>

<p>individualizada por cada trabajador, cesante y/o pensionista y debe ser presentada mensualmente en forma obligatoria de acuerdo a las disposiciones que la Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT establece para el efecto.</p> <p>El incumplimiento de la presente disposición dará lugar a la sanción administrativa, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal a que hubiere lugar. Para tal efecto la Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT hará de conocimiento público a través de su página web la relación de entidades omisas a la presente disposición.</p>	<p><b>a.2</b> A través del PDT IGV - Renta Mensual, las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría y los sujetos que perciben dicha renta, los mismos que serán obtenidos de la partida denominada "Orden de Servicios.</p> <p><b>b)</b> Realizar el pago total de las retenciones y las contribuciones sociales, a que hace referencia el inciso a) del presente artículo, conforme lo establecen las normas que regulan la materia.</p>	<p>mencionada se efectuará sin perjuicio de las notificaciones que se realicen de las Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa para el cobro de la deuda tributaria respectiva, de ser el caso.</p>
---	--	---

Obsérvese que la norma ha identificado con meridiana claridad, la obligación principal cuyo cumplimiento busca proteger y, como mecanismo de control, asigna una obligación a la Administración Tributaria, quien debe ejecutarla en un corto plazo; sin embargo, ni el Decreto Legislativo N.º 933, ni su Reglamento, aprobado con Decreto Supremo N.º 078-2004-EF, regulan la obligación de los titulares de las entidades, alertados del incumplimiento, de atender dicha comunicación con celeridad; como prueba de lo cual, hasta la fecha, no se han podido detectar procedimientos administrativos sancionadores surgidos de dicha comunicación<sup>64</sup>.

Otra cuestión importante de citar, es la regulación sobre la inclusión indebida en planillas de trabajadores, cesantes o pensionistas, que no tengan tal calidad:

<sup>64</sup> Se hizo la revisión correspondiente en el portal del Tribunal del Servicio Civil – Consultas Públicas (<https://sge.servir.gob.pe/BusquedaPublica/consulta.htm>), desde el ejercicio 2003 hasta 2022-08.

CUADRO N.º 6

INCLUSIÓN INDEBIDA EN PLANILLAS

PROYECTO DE LEY	DECRETO LEGISLATIVO N.º 933
<p>...Asimismo, adicionalmente, se prevé que también serán pasibles de sanciones dispuestas en el proyecto, los funcionarios que declaren trabajadores, cesantes o pensionistas que no tienen la calidad de tales, así como cuando no cumplan con la declaración y pago de las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría y declaren a sujetos que no perciben dicha renta, las mismas que serán obtenidas de la partida denominada "Orden de Servicios".</p>	<p><b>Artículo 3º.- De las sanciones administrativas a los Funcionarios</b></p> <p>Serán sancionados, previo procedimiento administrativo, los Funcionarios que incumplan con:</p> <p><b>a)</b> ...</p> <p><b>b)</b> La declaración de las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría de los sujetos perceptores de dicho impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 2 y/o declaren como tales a sujetos que no tienen dicha calidad, y/o que teniendo los fondos expeditos para cumplir con el pago total de las mismas, no lo efectuaran o demoraran injustificadamente su pago.</p>

Lo cual está directamente conectado con la responsabilidad civil (por afectación económica del Estado) y, de índole penal (por constituir malversación de fondos, colusión agravada)<sup>65</sup>.

Ahora bien, de manera complementaria, la norma ha diseñado un mecanismo de coerción para el cumplimiento de las obligaciones impuestas (Cuadro N.º 5), cual es el de la publicación en SUNAT Virtual, de la relación de entidades que las incumplan (artículo 4º del Decreto Legislativo N.º 933 y artículo 6º del Decreto Supremo N.º 078-2004-EF).

Como resultado, encontramos a la fecha, las siguientes publicaciones relativas a la Intendencia Regional Cusco:

<sup>65</sup> Se revisó la información de: <https://cdn01.pucp.education/idehpucp/wp-content/uploads/2020/12/08013123/Clinicas-Jur%C3%ADdicas.pdf>

**CUADRO N.º 7**

**PUBLICACIONES EN SUNAT VIRTUAL – IR CUSCO**

<b>Dependencia</b>	<b>RUC</b>	<b>Nombre/Razón Social</b>	<b>Incumplimiento</b>	<b>Período</b>	<b>Trib.</b>	<b>Descripción del Tributo</b>	<b>Doc. Sustentatorio</b>	<b>Fecha de Public.</b>
I.R.CUSCO-PRICO	20148182788	MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE ABANCAY	OMISO AL PAGO	202002	3042	RENTA 4TA. CATEG. RETEN	0910010079809	16/06/2020
I.R.CUSCO-PRICO	20148182788	MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE ABANCAY	OMISO AL PAGO	202003	3042	RENTA 4TA. CATEG. RETEN	0910010080689	30/07/2020
I.R.CUSCO-PRICO	20148182788	MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE ABANCAY	OMISO AL PAGO	202011	3052	RENTA 5TA. CATEG. RETEN	0910010082798	24/12/2020
I.R.CUSCO-PRICO	20148182788	MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE ABANCAY	OMISO AL PAGO	202105	5210	ESSALUD SEG REGULAR TRA	0910010084759	28/06/2021
I.R.CUSCO-PRICO	20200554729	MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE MACHUPICCHU	OMISO AL PAGO	202111	3042	RENTA 4TA. CATEG. RETEN	0910010086350	24/12/2021
I.R.CUSCO-PRICO	20163779707	DIRECCION REGIONAL DE SALUD APURIMAC	OMISO AL PAGO	202112	3042	RENTA 4TA. CATEG. RETEN	0910010086545	31/01/2022
I.R.CUSCO-PRICO	20147346434	MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE ESPINAR	OMISO AL PAGO	202203	5210	ESSALUD SEG REGULAR TRA	0910010087196	27/04/2022

Fuente: SUNAT Virtual

Concluyendo este rubro, tanto el Decreto Legislativo N.º 933, como su Reglamento, regulan las sanciones aplicables por el incumplimiento de los deberes establecidos en el Cuadro N.º 5 o las infracciones civiles y/o penales que fluyen de los actos descritos en el Cuadro N.º 6; sin embargo, no desarrollamos dicho rubro debido a que, como queda dicho, no hemos detectado casos en los gobiernos regionales o locales de la Intendencia Regional Cusco, en donde se hayan iniciado procedimientos administrativos sancionadores al respecto.

## **Causas del atraso en el pago de la deuda tributaria estatal**

### **Planilla centralizada del estado**

Mediante Decreto Legislativo N.º 1442, publicado el 16.9.2018, se creó la Planilla Única de Pago del Sector Público con la finalidad de mejorar la administración de los fondos públicos asignados al pago de las planillas, contribuyendo a la gestión eficiente del gasto público y a la implementación de la Política Nacional de Integridad y Lucha contra la Corrupción, además de la implementación de políticas públicas en la búsqueda del desarrollo de la economía en un marco de inclusión y equidad social.

Sin embargo, dicho decreto fue derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N.º 31188 – Ley de Negociación Colectiva en el Sector Estatal, publicada el 2.5.2021.

Por ello, en el marco de la Emergencia Sanitaria y del Estado de Emergencia Nacional a consecuencia de la COVID-19, mediante el Decreto de Urgencia N.º 044-2021 se establecieron medidas extraordinarias y urgentes en materia de gestión fiscal de los Recursos Humanos del Sector Público, dejándose constancia de que, en dicho momento, por la derogación referida, no se contaba con un marco normativo que regule la gestión fiscal de los recursos humanos del Sector Público, que comprende a los ingresos correspondientes a los recursos humanos del Sector Público, el registro en el Aplicativo Informático para el Registro Centralizado de Planillas y de Datos de los Recursos Humanos del Sector Público (AIRHSP) <sup>66</sup> y otros aspectos relacionados con dichas materias, lo cual impacta negativamente en el uso de los fondos públicos de los recursos humanos del Sector Público, con la consiguiente mayor probabilidad de incumplimiento de las obligaciones tributarias por la contribuciones al ESSALUD y a la ONP y las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categorías.

Cabe precisar que dentro de la regulación de esta norma, se encuentra el Aplicativo Informático para el Registro Centralizado de Planillas y Datos de los Recursos Humanos del Sector Público (AIRHSP), como sistema de gestión en materia de RRHH del Estado, cuyos datos sirven de base para la formulación, la programación, la ejecución y la evaluación del proceso presupuestario, número de plazas, políticas salariales, obligaciones sociales y previsionales y gastos en personal, es decir, que se trata exclusivamente de materia presupuestal. El cumplimiento de la obligación de este registro de información se respalda en el artículo 2º de la Ley N° 28411 – Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> Ubicado en: [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com\\_content&language=es-ES&Itemid=100251&lang=es-ES&view=article&id=6068](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100251&lang=es-ES&view=article&id=6068)

<sup>67</sup> Definida como el instrumento de gestión del Estado para el logro de resultados a favor de la población, a través de la prestación de servicios y logro de metas de coberturas con eficacia y eficiencia por parte de las Entidades. Asimismo, como la expresión cuantificada, conjunta y sistemática de los gastos a atender durante el año fiscal, por cada una de las Entidades del Sector (Ley N° 28411).

Finalmente, la vigencia del indicado cuerpo normativo, originalmente se fijó hasta el 31.12.2021, empero conforme a la Primera Disposición Complementaria Final de la Ley N° 31366, publicada el 30.11.2021, se prorrogó hasta el 31.12.2022.

## **Falta de presupuesto para el pago del interés moratorio y sanciones pecuniarias**

Nuestro país, como estado democrático y republicano, solo puede existir si tiene un componente presupuestario preestablecido, consolidado –entre otros- a través de los tributos, lo que en esencia implica la determinación de un presupuesto público limitado y sustentado en el Principio de Legalidad.

Por ende, se trata de un presupuesto controlado, dado que de él depende la provisión de servicios públicos, el desarrollo de los diferentes programas sociales, etc.; lo cual obliga a los funcionarios y servidores públicos a resguardar su cumplimiento.

El control presupuestario, por ende, es el proceso de esclarecer cómo se gasta el presupuesto. Al respecto, el Decreto Legislativo N.º 1440 - Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Presupuesto Público<sup>68</sup> y su predecesora (Ley N.º 28411<sup>69</sup>), diseñan un sistema que regla un conjunto de principios, métodos y órganos responsables del proceso presupuestario y del gasto público, que implica: la programación, la formulación, la aprobación, la ejecución y la evaluación a realizarse, en todas sus fases, según la ley y en todos los niveles del Estado.

Uno de esos principios es el Principio de Equilibrio Presupuestario, según el cual, el presupuesto público *“está constituido por los créditos presupuestarios que representan el equilibrio entre la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar de conformidad con las políticas públicas de gasto, estando prohibido incluir autorizaciones de gasto sin el financiamiento correspondiente.”*<sup>70</sup>

En ese contexto, teniendo en cuenta los siguientes conceptos jurídicos, el pago de intereses y sanciones pecuniarias, aplicados por la SUNAT, en mérito de los artículos 33° y 180° del Código Tributario, no pueden estar incluidos en el Presupuesto Público:

### **Intereses**

Que según la regulación de los artículos 33°, 34° y 36° del Código Tributario, tienen naturaleza resarcitoria, por el atraso en el pago de las obligaciones tributarias, que incluyen a los anticipos y pagos a cuenta y se generan aun cuando se hayan otorgado beneficios o facilidades de pago.

Ello se sustenta en el hecho que están debidamente regulados los plazos para el pago de las obligaciones tributarias, por lo que, ante su incumplimiento, de manera automática incurrirán en mora: el deudor tributario (como contribuyente o responsable) y los agentes de retención y percepción (como sujetos con el deber de retener o percibir o, de ingresar o pagar); devengándose desde el día siguiente de la fecha de vencimiento fijada.

---

<sup>68</sup> Vigente desde el 1.1.2019, salvo los siguientes artículos que se implementan de manera progresiva, conforme lo determine la Dirección General de Presupuesto Público mediante Resolución Directoral: artículos 16°, 17°, 21°, 24°, 25°, 26°, 27°, 47°, 50°, 51°, 58°, 59°, 60°, 64° y 77°.

<sup>69</sup> Ley General del Sistema Nacional del Presupuesto, vigente hasta el 31.12.2008.

<sup>70</sup> Definición contenida en el numeral 1 del numeral 2.1 del artículo 2° del Decreto Legislativo N.º 1440.

## **Multas**

Que acorde a la regulación contenida en el artículo 180° del Código Tributario, son sanciones administrativas de carácter patrimonial y pecuniario, consistente en dar suma de dinero, siendo una obligación de Derecho Público cuya finalidad no es el sostenimiento de los gastos públicos, sino el mantenimiento del orden jurídico a través de la función preventiva y represiva que le corresponde a las sanciones (Aneiros Pereira 2005: 27).

Ahora bien, esclarecidos dichos conceptos, queda confirmada la imposibilidad de su inclusión en el Presupuesto Público, lo que también se extiende a los Créditos Presupuestarios, pues según el numeral 34.3 del artículo 34° del Decreto Legislativo N.º 1440, que regula la exclusividad y limitaciones de éstos, señala que *"tienen carácter limitativo. No se pueden certificar, comprometer ni devengar gastos, por cuantía que excede del monto de los créditos presupuestarios autorizados en los presupuestos. No son eficaces los actos administrativos o de administración que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades civil, penal y administrativa que correspondan."*

Todo lo cual, aunado a la situación descrita en el acápite precedente (Planilla Centralizada del Estado), favorece el incumplimiento de las obligaciones tributarias por las contribuciones al ESSALUD y a la ONP y las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categorías, materia de nuestro estudio.

## **Facilidades para el incumplimiento tributario: fraccionamientos**

Conforme señala Huamaní Cueva (2013 415 416), el fraccionamiento *"es otra forma o modalidad de aplazamiento, [donde] el deudor tributario pagará la deuda tributaria en partes, en cuotas periódicas diferidas en un determinado período."* Siendo que entonces, como refiere García Novoa, citado por Huamaní, su efecto fundamental es retrasar el inicio del período ejecutivo hasta un nuevo plazo o, si ya inició el procedimiento de cobranza coactiva, concluirse y archivarse.

Siendo así, y aun sin ser su finalidad, el fraccionamiento significa una oportunidad para dejar de cumplir temporalmente, una parte de las obligaciones tributarias y, específicamente, en nuestro caso, las contribuciones por ESSALUD y ONP, conforme mostramos a continuación, refiriéndonos a las facilidades de pago vigentes, orientadas a los gobiernos locales y regionales:

## CUADRO N.º 8

### BENEFICIOS ENTIDADES PÚBLICAS

DESCRIPCIÓN
<p><b>Ley de fortalecimiento de la Gestión municipal a través del sinceramiento de la Deuda Municipal</b><sup>71</sup></p> <p><b>BASE LEGAL:</b></p> <p>Ley N.º 30059<sup>72</sup></p> <p>Artículos 3º, 5º y 9º de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.º 259-2013-EF<sup>73</sup>.</p> <p>Resolución de Superintendencia N.º 232-2014/SUNAT<sup>74</sup></p> <p><b>DEUDA COMPRENDIDA:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Tributos recaudados y/o administrados por la SUNAT, incluidas las aportaciones al ESSALUD y a la ONP, excepto la deuda por aporte de los trabajadores al ex FONAVI, por deuda hasta del período tributario diciembre de 2012, inclusive, que resulte exigible a la fecha de acogimiento, cualquiera sea su estado (cobranza, reclamación, apelación o demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial).</li><li>- Multas asociadas a deuda correspondiente hasta el período diciembre de 2012, inclusive.</li><li>- Los recargos, intereses y/o reajustes de los conceptos a que se refieren los literales anteriores, generados hasta la fecha de acogimiento.</li><li>- El saldo de cualquier sistema de fraccionamiento, aplazamiento o beneficio de regularización, sea de carácter general o particular, vigente o con causal de pérdida, únicamente si la deuda tributaria incluida en ellos corresponde hasta el período tributario diciembre de 2012, inclusive, siempre que no incluya deudas por aportes de los trabajadores al ex FONAVI.</li></ul> <p><b>SUJETOS:</b></p> <p>Las Municipalidades que tengan deudas tributarias por cualquiera de los conceptos señalados.</p> <p><b>FORMA DE PAGO:</b></p> <p>La deuda podrá pagarse de acuerdo a alguna de las siguientes formas:</p>

<sup>71</sup> Las municipalidades pudieron acogerse a este beneficio de sinceramiento de la deuda municipal otorgado por la Ley N.º 30059, en el plazo de ciento veinte días calendario, contado desde la fecha de publicación de su reglamento, el cual fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 259-2013-EF, publicado el 17.10.2013; por tanto, pudieron acogerse desde el 17.10.2013 al 14.2.2014.

<sup>72</sup> Publicada el 5.7.2013.

<sup>73</sup> Publicado el 17.10.2013.

<sup>74</sup> Que dicta normas para realizar el pago de la segunda cuota y siguientes del pago fraccionado de la deuda materia del sinceramiento de la deuda municipal y para el pago de la deuda exigible por parte de las municipalidades, publicada el 22.7.2014.

- Pago al contado: cancelando el noventa por ciento (90%) de la deuda acogida al Sinceramiento de la Deuda Municipal hasta la fecha de acogimiento.

- Pago fraccionado: Cancelando cuotas mensuales en el plazo máximo de fraccionamiento que corresponda (entre 6 a 15 años), de acuerdo con lo establecido en el Anexo I de la Ley.

**EXCEPCIÓN:**

Las deudas acogidas no podían sujetarse al Régimen de Sinceramiento aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 1275.

**Régimen de Sinceramiento de Deudas por Aportaciones al ESSALUD y a la ONP de los Gobiernos Regionales y Locales<sup>75</sup>**

**BASE LEGAL:**

Capítulo IV del Decreto Legislativo N.º 1275<sup>76</sup>

Reglamento del Régimen de Sinceramiento de deudas por aportaciones al ESSALUD y ONP<sup>77</sup>

**Deuda comprendida:**

Deuda tributaria por concepto de aportaciones al ESSALUD y a la ONP administrada por la SUNAT hasta el periodo tributario diciembre 2015 y pendiente de pago a la fecha de su acogimiento, cualquiera sea el estado, incluidos sus intereses, actualización e intereses capitalizados.

Con el acogimiento, se extinguen los intereses, actualización e intereses capitalizados de los tributos y de las multas asociadas a éstos, con sus respectivos intereses diarios y capitalizados. Aplicada la extinción, se recalcula el tributo insoluto considerando la variación anual del IPC de Lima Metropolitana o una variación anual del 6%, la que sea menor, desde la fecha del último pago o, en su defecto, desde la fecha de exigibilidad de la deuda hasta el mes anterior a la fecha de acogimiento.

**SUJETOS:**

Los Gobiernos Regionales y Locales que tengan deudas tributarias por cualquiera de los conceptos señalados, excepto las municipalidades de centros poblados.

**FORMA DE PAGO:**

- Pago al contado: hasta la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento, debiendo realizar el pago a dicha fecha, aplicándosele un descuento de hasta 20% sin afectar el tributo insoluto.

- Pago fraccionado. hasta en 120 cuotas mensuales iguales, salvo la primera y la última. Las cuotas estarán constituidas por amortización e intereses del

<sup>75</sup> Los Gobiernos Regionales y Locales pudieron acogerse a este régimen hasta el 29.12.2017.

<sup>76</sup> Decreto Legislativo que aprueba el Marco de la Responsabilidad y Transparencia Fiscal de los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, publicado el 23.12.2016.

<sup>77</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N.º 167-2017-EF, publicado el 7.6.2017.

fraccionamiento. Para determinar los intereses se aplica una tasa de interés efectiva anual de 3%.

En ningún caso, la cuota mensual puede ser menor a S/ 395.00, salvo la última.

#### **Deudas acogidas al sinceramiento municipal de la Ley N.º 30059**

El monto original de las deudas por aportaciones al ESSALUD y a la ONP acogidas al sinceramiento municipal de la Ley 30059, Ley de fortalecimiento de la gestión municipal a través del sinceramiento de la deuda municipal, podrán sujetarse según las disposiciones previstas en su reglamento.

#### **Régimen de Sinceramiento de la deuda tributaria por concepto de Aportaciones al ESSALUD a cargo de los Gobiernos Regionales y Locales (RESICSSS) y Régimen de Facilidades de Pago de la deuda tributaria por aportaciones al ESSALUD a cargo de los empleadores del sector privado que tengan la condición de microempresa o pequeña empresa (MYPE) (REFACSSS)<sup>78</sup>**

##### **BASE LEGAL:**

Decreto de Urgencia N.º 037-2019<sup>79</sup>

Decreto Supremo N.º 032-2020-EF<sup>80</sup>

Resolución de Superintendencia N.º 040-2020/SUNAT<sup>81</sup>

##### **RESICSSS**

##### **DEUDA COMPRENDIDA:**

Comprende a la deuda tributaria por concepto de aportaciones al ESSALUD generada hasta el periodo tributario diciembre de 2018 y que se encuentre pendiente de pago contenida incluso en las RD, RM, OP u otras resoluciones emitidas por la SUNAT, más sus correspondientes intereses diarios y capitalizados, actualización que corresponda aplicar de acuerdo a ley, imputándose los pagos parciales hasta la fecha del último pago realizado.

Se aplica la extinción de los intereses, cualquiera sea su denominación, así como las multas generadas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, con sus respectivos intereses diarios y capitalizados, subsistiendo en todos los casos la deuda tributaria que corresponde al capital de la aportación al ESSALUD.

Posteriormente se recalcula el tributo insoluto, considerando la variación anual del IPC de Lima Metropolitana o una variación anual del 6%, la que sea menor, desde

<sup>78</sup> Los Gobiernos Regionales y Locales se pudieron acoger a estos regímenes hasta el 31.3.2020.

<sup>79</sup> Dispone medidas extraordinarias para garantizar el derecho fundamental a la salud, a través de la recuperación de las deudas por aportaciones al ESSALUD, publicado el 26.12.2019.

<sup>80</sup> Reglamento de los Regímenes de Sinceramiento y de facilidades de pago de la deuda tributaria por concepto de aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD, publicado el 11.2.2020.

<sup>81</sup> Normas para la presentación de la solicitud de acogimiento a los Regímenes de Sinceramiento y de facilidades de pago de la deuda tributaria por concepto de aportaciones al seguro social de salud, publicada el 14.2.2020.

la fecha del último pago o, en su defecto, desde la fecha de exigibilidad de la deuda hasta el mes anterior a la fecha de aprobación del acogimiento.

A partir de la fecha de aprobación del acogimiento y hasta la fecha del primer pago inclusive, el monto actualizado conforme al párrafo anterior está sujeto a una tasa de interés anual efectiva de tres por ciento (3%).

**SUJETOS:**

Los Gobiernos Regionales y Locales, sin incluir a las municipalidades de centros poblados.

**FORMA DE PAGO:**

- Pago al contado: El acogimiento se hará a la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento, debiendo realizar el pago a dicha fecha, aplicándosele un descuento de hasta 20% sin afectar el tributo insoluto, multa insoluto o saldo del beneficio tributario.

- Pago fraccionado: Se podrá fraccionar hasta en 120 cuotas mensuales, previo Acuerdo de Consejo Regional o Consejo Municipal según corresponda, según las disposiciones de la SUNAT. Para determinar los intereses del fraccionamiento se aplica una tasa de interés anual efectiva de tres por ciento (3%), aplicables desde el día siguiente de la aprobación del acogimiento al RESICSSS.

En ningún caso, la cuota mensual puede ser menor a S/ 430,00 (cuatrocientos treinta y 00/100 soles), salvo la última cuota. Si la deuda acogida es menor a dicho monto se considera una única cuota, aplicándose a la referida deuda los intereses diarios de fraccionamiento hasta la fecha de vencimiento de pago de la cuota.

**REFACSSS**

**DEUDA COMPRENDIDA:**

Comprende a la deuda tributaria por concepto de aportaciones al ESSALUD generada hasta el periodo tributario diciembre de 2015.

Se extinguen los intereses diarios y capitalizados, así como las multas generadas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con sus respectivos intereses diarios y capitalizados; subsistiendo en todos los casos la deuda tributaria que corresponde al tributo insoluto por concepto de la aportación al ESSALUD.

Luego se recalcula el tributo insoluto considerando la variación anual del IPC de Lima Metropolitana o una variación anual del 6% (seis por ciento), la que sea menor, desde la fecha del último pago o, en su defecto, desde la fecha de exigibilidad de la deuda hasta el mes anterior a la fecha de aprobación del acogimiento.

A partir de la fecha de aprobación del acogimiento y hasta la fecha del primer pago inclusive, el monto actualizado conforme al párrafo anterior está sujeto a una tasa de interés anual efectiva de tres por ciento (3%).

**SUJETOS:**

La empresa, persona natural o jurídica, perteneciente al sector privado con ventas anuales de hasta mil setecientas (1 700) UIT (MYPE).

**FORMA DE PAGO:**

Se aplican las mismas modalidades y plazos del RESICCSSS.

Fuente: Intendencia Nacional Jurídica.

Ahora bien, en cuanto a las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta y de quinta categorías, la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, que reglamenta el Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la deuda tributaria, señala en el literal e) de su artículo 3°, que los tributos retenidos –y también los percibidos- no pueden ser materia de éstas facilidades<sup>82</sup>.

En consecuencia, en la actualidad tenemos cuatro (4) regímenes que favorecen el incumplimiento tributario de las deudas de las entidades públicas por contribuciones a ESSALUD y la ONP<sup>83</sup> y las sanciones pecuniarias asociadas a éstas, y una disposición legal expresa que excluye de los alcances del artículo 36° del Código Tributario y su Reglamento, a las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categorías; siendo que, en ambos casos, el interés moratorio (artículo 33° del Código Tributario) siempre estará presente, ergo, modificará el presupuesto inicialmente asignado.

### **Propuesta de mejora**

En la línea precedentemente expuesta, a continuación, revisamos la posibilidad de ejercer de manera más eficaz, acciones de coerción para cumplir la finalidad del Decreto Legislativo N.º 933 e inducir el pago de los adeudos tributarios de las entidades del sector público nacional.

### **La responsabilidad administrativa o funcional de los funcionarios y servidores públicos**

Según el tercer párrafo del artículo 41° de la Constitución Política del Estado: *“La ley establece la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, así como el plazo de su inhabilitación para la función pública.”*

Siendo que las responsabilidades en las que pueden incurrir los funcionarios y servidores públicos, pueden ser de cuatro (4) tipos: política, civil, penal y administrativa. Sobre esta última, que es la que nos atañe, también existen subdivisiones:

#### **Responsabilidad administrativa y disciplinaria**

Que se establece mediante el procedimiento administrativo disciplinario, previsto en la Ley del Servicio Civil – Ley N.º 30057 y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 040-2014-PCM, y es aquella desarrollada a partir de la relación del servicio, en garantía de los deberes y obligaciones del servidor civil, con sanciones que tienen

---

<sup>82</sup> Esta prohibición encuentra sustento en el hecho que, los montos retenidos no le pertenecen al agente retenedor o perceptor, porque su función fue la de recaudarlos y luego debió entregarlos al fisco.

<sup>83</sup> La contribución a la ONP se origina con la retención del 13% sobre el sueldo del trabajador; ergo, los beneficios en cuestión fueron diseñados prescindiendo de esa naturaleza.

incidencia sobre sus derechos; ello, porque precisamente, la potestad disciplinaria se sustenta en la relación de poder en la que voluntariamente está inmerso el funcionario.

La sanción máxima que puede imponerse en este caso es la separación del servicio.

### **Responsabilidad administrativa funcional**

Que se establece mediante el procedimiento establecido en la Ley N.º 29622 - Ley que modifica la Ley N.º 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, y amplía las facultades en el proceso para sancionar en materia de responsabilidad administrativa funcional; que otorgó a la Contraloría General de la República, la facultad de aplicar de manera directa, las sanciones inherentes a la comisión de las infracciones cometidas por las entidades sujetas a control, sus funcionarios y servidores públicos, las sociedades de auditoría y las personas jurídicas y naturales que manejan bienes y recursos del Estado o, incluso, a quienes se haya requerido su presencia o información, sobre actos jurídicos vinculados con las diferentes entidades públicas.

Veamos a continuación un resumen sobre ambos procedimientos y sus diferencias:

#### **CUADRO N.º 9**

#### **Diferencias entre el Procedimiento Administrativo disciplinario y el Procedimiento Administrativo Sancionador**

<b>CATEGORÍAS</b>	<b>PAD – LSC</b>	<b>PAS - CONTRALORÍA</b>
Normas	Ley N.º 30057, su reglamento y sus directivas de desarrollo.	Ley N.º 27785, Ley N.º 29622 y sus modificatorias, su reglamento y sus directivas de desarrollo.
Entrada en vigencia	14/09/2014.	06/04/2011.
Sistema	Sistema administrativo de recursos humanos.	Sistema Nacional de Control.
Autoridad Primera instancia	Autoridad instructora – Autoridad sancionadora (jefe inmediato/ORH/ máxima autoridad administrativa).	Órgano instructor CGR. Órgano sancionador CGR.
Autoridad Segunda instancia	Tribunal del servicio civil.	Tribunal Superior de Responsabilidades Administrativas.
Infracciones	Leves, graves y muy graves.	Graves y muy graves.
Sanciones	Amonestación verbal. Amonestación escrita.	Inhabilitación para el ejercicio de la función pública de uno (1) a cinco (5) años.  Suspensión temporal en el ejercicio de las funciones, sin goce de remuneraciones, no

	<p>Suspensión sin goce de remuneraciones desde 1 día hasta 12 meses.</p> <p>Destitución.</p>	<p>menor de treinta (30) días calendario ni mayor de trescientos sesenta (360) días calendario.</p>
<p>Sujeto pasivo del procedimiento</p>	<p>Servidores civiles de todos los regímenes de vinculación con el Estado, salvo carreras especiales.</p> <p>No aplica a funcionarios sujetos a responsabilidad política y a procedimientos especiales predeterminados por sus normas de creación o la Constitución.</p> <p>No aplica a funcionarios elegidos en cargos públicos representativos, no incluidos en procedimientos de responsabilidad política (Gobernadores regionales, consejeros regionales, alcaldes, concejales).</p> <p>No incluye a los trabajadores de las empresas de Estado que formen parte de Fonafe.</p>	<p>El ámbito de la aplicación de la potestad sancionadora de Contraloría recae sobre todo aquel que ejerce funciones en entidades públicas, con prescindencia del vínculo laboral, contractual, estatutario, administrativo o civil del infractor y del régimen bajo el cual se encuentre, o la vigencia de dicho vínculo con las entidades.</p> <p>Incluye trabajadores de las empresas del Estado y a locadores en su ámbito de aplicación.</p> <p>También aplica a funcionarios elegidos en cargos públicos representativos o autoridades elegidas por votación popular (gobernadores regionales, consejeros regionales, alcaldes, concejales).</p> <p>Están exceptuados los titulares de los organismos constitucionalmente autónomos y las autoridades que cuentan con la prerrogativa del antejercicio político. En estos supuestos, la excepción solo comprende a aquellos hechos que fueron realizados en el ejercicio de sus funciones.</p> <p>También se encuentran excluidos de dicho ámbito de aplicación las entidades privadas, las entidades no gubernamentales y las entidades internacionales.</p>

Fuente: Boyer Carrera 1999 141 142.

Bajo los alcances de la descripción precedente y, teniendo en consideración el contenido del Decreto Legislativo N.º 933 y de su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 078-2004-EF y sus correspondientes Exposiciones de Motivos, se tiene que, el establecimiento de sanciones a funcionarios que no cumplen con realizar la declaración y pago de retenciones y contribuciones sociales, está relacionado a la ejecución de un Procedimiento Administrativo Sancionador, cuyo titular de la acción es la Contraloría General de la República. Sin embargo, en el Reglamento se establece que la comunicación de la SUNAT sobre el incumplimiento de los deberes regulados en el artículo 2º del Decreto Legislativo, debe efectuarse a los "Titulares de las Entidades"; lo cual resta eficacia a los efectos que se esperan alcanzar con dicha comunicación, la que además de efectuarse sobre saldos deudores o infracciones de reciente identificación, también puede realizarse sobre deuda en etapa de cobranza coactiva. En ese sentido, se propone la siguiente modificación legal:

**CUADRO N.º 10**

**PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 3º del DECRETO supremo n.º 078-2004-ef**

<b>Dice:</b>	<b>Debe decir:</b>
<p><b>Artículo 3º.- DE LA COMUNICACIÓN DE LA SUNAT A LAS ENTIDADES QUE INCUMPLIERON CON EL ARTÍCULO 2 DEL DECRETO LEGISLATIVO</b></p> <p>La SUNAT deberá comunicar a los Titulares de las Entidades, el incumplimiento de las obligaciones tributarias señaladas en el Artículo 2 del Decreto Legislativo, hasta el último día hábil del mes siguiente al vencimiento de dichas obligaciones o de detectado el incumplimiento o de presentada la declaración rectificatoria respectiva, de corresponder. Para tal efecto deberá considerarse las formas de notificación señaladas en el Artículo 104 del Código Tributario. La comunicación mencionada se efectuará sin perjuicio de las notificaciones que se realicen de las Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa para el cobro de la deuda tributaria respectiva, de ser el caso.</p>	<p><b>Artículo 3º.- DE LA COMUNICACIÓN DE LA SUNAT A LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA</b></p> <p>La SUNAT deberá comunicar a la Contraloría General de la República, el incumplimiento de las obligaciones tributarias señaladas en el Artículo 2 del Decreto Legislativo, al estar directamente relacionadas con el manejo de fondos públicos, hasta el último día hábil del mes siguiente al vencimiento de dichas obligaciones o de detectado el incumplimiento o de presentada la declaración rectificatoria respectiva, de corresponder. Para tal efecto, previamente, deberá requerir de manera formal a la entidad omisa a la declaración y/o pago, otorgándole un plazo de cinco (5) días hábiles para la subsanación, vencido el cual, procederá a la comunicación precedentemente señalada.</p> <p>Para efectos de las notificaciones correspondientes, deberán considerarse las formas de</p>

	<p>notificación señaladas en el Artículo 104 del Código Tributario.</p> <p>La comunicación a la Contraloría General de la República se realizará con copia a la entidad involucrada y sin perjuicio de las notificaciones de las Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa para el cobro de la deuda tributaria respectiva al deudor tributario, de ser el caso.</p> <p>Dentro del procedimiento de cobranza coactiva, la comunicación será efectuada por el Ejecutor Coactivo de la SUNAT, en aplicación de la facultad regulada en el numeral 3 del artículo 116° del Código Tributario.</p>
--	---

Téngase presente que la referida propuesta puede generar los siguientes efectos:

- Abarcar deuda de reciente incumplimiento y también deuda en actual etapa de cobranza coactiva.
- Puede generar que la Contraloría General de la República, además de investigar a los funcionarios y servidores involucrados en el incumplimiento de la obligación de declarar y/o pagar las contribuciones a ESSALUD y a la ONP y las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta y de quinta categorías, investigue también a quien sea responsable de que los fondos públicos no hayan sido transferidos oportunamente a la entidad que debe presentar tales declaraciones y/o efectuar dichos pagos.
- Al respecto, para la aplicación de las sanciones a los funcionarios, por el incumplimiento de la obligación de pago de las retenciones y contribuciones sociales, éstas tendrán lugar únicamente cuando el funcionario hubiera tenido la disposición de los fondos necesarios para cumplir con su pago total, según las normas de la materia, en la fecha de vencimiento fijada al efecto.
- La comunicación previa, amparada en una norma que específicamente señala que el paso siguiente al incumplimiento de la entidad, será una comunicación a Contraloría General de la República, sin duda contiene un efecto de mayor disuasión.

## Conclusión

1. La regulación contenida en el Decreto Legislativo N.º 933 y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 078-2004-EF, actualmente, no ha tenido el efecto disuasivo sobre el incumplimiento tributario de las obligaciones tributarias por contribuciones al ESSALUD y a la ONP y las retenciones de Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categorías y las sanciones relacionadas a dichos tributos, de la Intendencia Regional Cusco, que se esperaba; prueba de lo cual, subsisten adeudos pendientes de pago, por dichos conceptos, algunos de los cuales han sido materia de la solicitud y otorgamiento de fraccionamientos.
2. Dichas facilidades de pago, que actualmente pueden comprender hasta cuatro (4) regímenes, favorecen el incumplimiento tributario de las deudas de las entidades públicas por contribuciones a ESSALUD y la ONP y las sanciones pecuniarias asociadas a éstas. De otra parte, las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta y de quinta categorías, no pueden ser incluidos en los alcances del Fraccionamiento General (artículo 36º del Código Tributario) ni tampoco son susceptibles de los beneficios descritos en el Cuadro N.º 8. Con dichas peculiaridades, en todos los tributos indicados y sanciones relativas a éstos, está presente un interés moratorio que, junto a las sanciones pecuniarias (multas) referidas, modificará el Presupuesto General de la República inicialmente asignado; lo cual, como mínimo, colisiona con el Principio de Legalidad que reconoce el Sistema Nacional de Presupuesto y que importa el deber de las autoridades administrativas de cumplir con sus funciones de acuerdo a la Constitución, a la Ley y al Derecho, dentro de las facultades que les están atribuidas y según los fines para los que les fueron otorgadas, pues no puede entenderse que dentro de éstas se encuentren facultades que afectan al erario nacional por omisiones, pagos de intereses compensatorios e infracciones.
3. En ese contexto, este documento presenta como un aporte para mejorar la eficacia del Decreto Legislativo N.º 933 y su Reglamento, la modificación de los alcances del artículo 3º del Decreto Supremo N.º 078-2004-EF, incorporando como deber y derecho de la Administración Tributaria, el informar directamente a la Contraloría General de la República sobre el incumplimiento de las obligaciones de declaración y pago oportuno de las obligaciones de las entidades públicas; en tanto dicho ente es el encargado de vigilar el manejo de los fondos públicos, los gastos y la integridad del patrimonio estatal.

## Bibliografía

- Aneiros pereira, Jaime. "Las sanciones tributarias". Marcial Pons, Madrid, 2005.
- Boyer carrera, Janeyri. "El derecho de la función pública y el servicio civil. Nociones fundamentales". Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2019.
- Casallino mannarelli, Mariela; COGORNO PRESTIONI, Ana María. "La Jurisprudencia por Armando Zollezzi Möller". En: "Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zollezzi Möller. Palestra editores, primera edición, Lima, 2006.
- Huamaní cueva, Rosendo. "Código Tributario Comentado" Tomo I. Jurista Editores E.I.R.L., Lima 2013.
- Talledo mazu, César. "Manual del Código Tributario" Tomo I. Editorial Economía y Finanzas, Lima sin fecha.



ISBN: 978-612-4205-77-4



**DIRECCIÓN**

Sede Chucuito – Callao  
Av. Agustín Gamarra N°680